

TEISINIAI VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS ELEMENTAI IR JŲ LEGITIMUMO RIBOS (I)

Mindaugas Lukas

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros doktorantas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 2 36 61 75
El. paštas: mindaugas.lukas@gmail.com

Šioje pirmojoje iš dviejų publikacijoje tęsiama mokslo darbų „Teisė“ 72 tome publikuotame autoriaus straipsnyje „Valstybės konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai“ pradėta valstybių konkurencijos mokesčiais analizė, kuria siekiama išgryninti svarbiausius šio reiškinio teisinio vertinimo pagrindus. Straipsnyje iš pradžių aptariama, kokios tipinės valstybės mokesčių ir ne tik mokesčių teisės aktų nuostatos gali būti identifikuojamos kaip valstybės dalyvavimo pasaulinėse lenktyinėse mokesčiais ir dėl mokesčių formos ir instrumentai, vėliau analizuojama teisinis prielaidas šiam reiškiniui bei atitinkamiems valstybės įgaliotų institucijų norminiams ir administraciniais sprendimams sudaranti ar juos ribojanti nacionalinė teisinė aplinka. Antrojoje straipsnio dalyje pirmiau minėtos valstybių konkuravimo mokesčiais ir dėl mokesčių konkuravimo formos, instrumentai ir valstybių laisvė priimti savarankiškus sprendimus bus įvertinami tipinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų bei Europos Sąjungos teisės kontekste. Svarbiausias šių publikacijų tikslas parodyti, kad esama kriterijų, kurie minėtas teises valstybių konkurencijos mokesčiais ir dėl mokesčių išraiškas leidžia apibūdinti ne tik ekonomiškai – kaip žalingas ar naudingas, ar politiškai – kaip sąžiningas ar nesąžiningas, bet ir teisiniu aspektu – kaip teisėtas ar neteisėtas.

In this first of two publications analysis of the phenomenon of international tax competition, which began in author's article "Legal side of common aspects of international tax competition", published in journal "Law" vol. 72, is continued. Article starts with description of typical legal provisions, that are usually considered to be legal landmarks which identify level and scope of state's involvement in international tax competition, and deals with national legal background, that empowers or, on the opposite – restricts use and effects of those provisions or various administrative practices. Following article will consider aforementioned provisions in the context of typical provisions of double tax conventions and European Union law. Main aim of whole analysis is to show that there are certain more or less explicit criteria, that enables to describe international tax competition not only economically – as harmful or useful, or politically – as fair or unfair, but also legally – as legal or illegal.

Įvadas

Mokslo darbų „Teisė“ 72 tome publikuotame straipsnyje valstybių konkurencijos mokesčiais tema „Valstybės konkurenci-

jos mokesčiais teisiniai aspektai“ [25] šis fenomenas iš teisinės perspektyvos analizuotas siekiant parodyti, kad gali būti ir yra ne tik ekonomikos ar politikos, bet ir

teisės mokslo interesų sritis. Valstybės, kurios nėra linkusios likti tik globalių procesų stebėtojos, kaip duotybę priimančios jų sukeliamas ekonomines pasekmes, ne tik ieško sprendimų (greta politinių ir ekonominių, neišvengiamai ir teisinių), kaip apsaugoti savo mokesčių bazes, bet ir, stengdamosi išsaugoti ar padidinti savo investicinį patrauklumą konkurentams (regione, kontinente ar atitinkamame ekonominės ar finansinės veiklos sektoriuje), pačios taiko specifines, į užsienio rezidentus ir kapitalą, užsienyje sukuriama pridėtinę vertę orientuotas mokesčines ir mokesčines pasekmes sukuriančias nemokesčines priemones, o tai neišvengiamai atsispindi ir nacionalinių mokesčių pajamų surinkimo teisinio mechanizmo, finansinės veiklos, civilinių ar administracinių teisių santykių reglamentavimo architektūroje, taip pat matoma iš atitinkamų santykių reguliavimo efektyvumo, logiškumo, teisingumo ar net teisėtumo. Įgaliotų valstybės institucijų įvairiose visuomeninių teisių santykių srityse priimami sprendimai (tiek norminio pobūdžio, tiek individualūs) tiek turiniu, tiek forma privalo atitikti iki jų suformuotus ir įvairiomis formomis bei juridinės galios norminiais aktais įtvirtintus bendruosius nustatytus teisinio reguliavimo kriterijus ir principus bei valstybės priimtus tarptautinius įsipareigojimus. Šiuo aspektu ne išimtis ir valstybės mokesčių teisės normos bei mokesčių administravimo praktika, kuriais ypatingos apmokestinimo ar veiklos sąlygos sukuriamos atskiroms subjektų (mokesčių mokėtojų) grupėms ar kapitalo formoms, taip pat kaip ir tie, kuriais saugant savo mokesčių bazę siekiama kuo labiau sumažinti užsienio valstybių sprendimų nacionalinėms mo-

kestinėms pajamoms daromą įtaką, net jeigu jais siekiama pačių pozityviausių ir visuomeniškai itin naudingų tikslų (išsaugoti ar padidinti viešąsias pajamas, suaktyvinti atitinkamą ekonominį sektorių, skatinti užsienio investicijų ar nacionalinės mokesčių bazės apsaugą ir pan.).

Valstybių konkurencija mokesčiais Lietuvos autorių analizuota kol kas itin negausiai, daugiausia ekonomistų, pavyzdžiui, prof. P. Gylio [21], R. Vainienės [22], I. Šimonytės [24], taip pat dr. R. Šimašiaus [23], ir pirmiausia per valstybės viešųjų finansų, šalies fiskalinės (mokesčių) ir ekonominės politikos prizmę. O šiuo klausimu užsienio mokslininkų (pavyzdžiui, profesorių G. Meussen, F. Vanistendael, W. Schon, dr. L. Cerioni ir kt.) plėtojamos teisinės diskusijos ir valstybių konkurencijos ar atskirų jos formų analizės bei vertinimo Lietuvos teisės moksle akivaizdžiai trūksta.

Šiame straipsnyje (pirmojoje jo dalyje) visų pirma aptariama, kokios tipinės valstybės mokesčių ir ne tik mokesčių teisės aktų nuostatos leidžia identifikuoti ir įvertinti valstybės dalyvavimo (valinio ar net ne jos valios, o tiesiog objektyvios realybės nulemtos būtinybės dalyvauti) pasaulinėse lenktynėse mokesčiais ir dėl mokesčių apimtis, sritis, būdus ir formas, taip pat analizuojama prielaidas šioms nuostatoms bei atitinkamai mokesčių administravimo praktikai rasti ir funkcionuoti sukurianti ir kartu jas ribojanti nacionalinė teisinė aplinka. Čia pat reiktų paminėti, jog čia nebandoma teigti, kad kiekviena užsienio valstybių rezidentų verslo ar investiciniams mokesčiniams motyvais priimamiems sprendimams turinti įtakos ar galinti turėti nacionalinės teisės nuostata yra kryptingo

valstybės konkuravimo mokesčiais ar dėl mokesčių rezultatas. Suprantama, kad tikrai nemažos dalies sprendimų pirminiai motyvai gali būti visiškai kiti, nei tik valstybės siekis gauti naudos iš užsienyje sukuriamos mokesčių bazės. Vis dėlto netgi tuo atveju, jei atitinkamos nuostatos sukuriamos mokestinės pasekmės yra tik tam tikras „šalutinis“ sąveikos su kitomis nacionalinėmis ir (ar) užsienio valstybių teisės aktų nuostatomis sukuriamas efektas, teisiniui kvalifikavimui jis dažnai yra ne mažiau svarbus negu pirminiai (ar bent oficialiai deklaruojami) minėtos nuostatos tikslai.

Darbe pateikiamos išvalgos ir pasvars-tymai pagrįsti pirmiausia bendrąja mokesčių teisės teorija, praktine autoriaus patirtimi analizuojant skirtingų užsienio valstybių apmokestinimo praktiką bei rengiant nacionalinių mokesčių teisės aktų projektus, taip pat sisteminę, loginę, teleologinę galiojančių nacionalinių teisės aktų nuostatų, pradedant pagrindiniu šalies įstatymu, tipinių Lietuvos sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų bei tarptautinės apmokestinimo praktikos, susistemintos Ekonominio bendradarbia-vimo ir plėtros organizacijos publikacijose bei Tarptautinio mokesčių dokumentų biuro (angl. *International Bureau of Fiscal Documentation*, IBFD) duomenų bazėse, analize. Straipsnio pabaigoje pateikiamas remiantis analizuota literatūra bei praktine patirtimi suformuotų subjektyvių autoriaus išvalgų apibendrinimas.

1. Mokestinės ir nemokestinės konkurencijos mokesčiais priemonės

Pažymėtina, kad, kalbant apie valstybių konkuravimą mokesčiais, analizuoti reikia ne tik išimtinai mokesčių teisės kategori-

jas – mokesčių mokėtojai, tarifai, objektai, bazės ar lengvatos, nes tiesioginiai mokes-tinių prievolių sumažinimo mechanizmai dažnai papildomi lygiagrečiu teisiniu re-glamentavimu, užtikrinančiu efektyvų šio mechanizmo funkcionavimą ir ribojančiu užsienio valstybių galimybes efektyviai taikyti savo mokesčių bazei apsaugoti skir-tas priemones. Kaip rodo įvairių valstybių praktika, dažnai šios su apmokestinimu tiesiogiai nesusijusios priemonės, pavyzdžiui, banko paslapties apsauga ar informacijos apie juridinių asmenų dalyvius ar steigėjus ar jų veiklą neprieinamumas, net taikomos atskirai nuo kokių nors lengvati-nių mokesčių nuostatų, yra labai veiks-mingas konkuravimo mokesčiais instru-mentas [20, p. 9–19]. Jomis naudodamosi net nykštukinės jurisdikcijos ar santykinai nedidelę politinį (ir) ar ekonominį vaidmenį globaliu mastu atliekančios valsty-bės – Lichtenšteinas, Šveicarija, Olandijos Antilai ar Honkongas, gali kelti milijardus dolerių matuojamų rūpesčių galingiaus-ioms pasaulio ekonominėms ir politinėms jėgoms, tokioms kaip JAV, Vokietija ar Di-džioji Britanija¹.

Valstybių konkurencijos mokesčiais fe-nomeno teisinę analizę būtų galima pradėti nuo valstybių teisės aktuose įtvirtintų konkurencinių priemonių išskyrimo į dvi savo prigimtimi ir funkcijomis atskirų, tačiau dažnai itin glaudžiai sąveikaujančių normų grupes: 1) tiesiogiai mokesčius reglamen-tuojančias (mokestines) teisės normas ir 2) nemokestines, t. y. administracines, fi-nansų, civilinės ir kitų teisės šakų normas,

¹ Akivaizdžiausi pavyzdžiai yra G7/G8/G20 vals-tybių vadovų pastarojo meto pareiškimai [27], taip pat vis aktyvesni didžiųjų valstybių veiksmai prieš tipinius mokesčius prieglobsčius [26–28].

kurios, formaliai niekaip nekeisdamos pačių mokėtojo mokesčių prievolių apimčių, yra nesunkiai naudojamos (ar net tiesiogiai skirtos) ir mokesčiais tikslais.

1.1. Mokestinės priemonės

Mokesčių priemonių grupei reikėtų priskirti valstybės norminių mokesčių teisės aktų nuostatas, taip pat jais remiantis įgaliotų valstybės institucijų su mokesčių mokėtojais sudaromus susitarimus ar mokesčių administratoriaus priimamus individualius teisinius sprendimus, kurie tiesiogiai susiję su mokesčio mokėtojo mokesčių prievolių apimtimi. Tai instrumentai, *de jure* ir *de facto* sukuriantys mažesnę mokesčinę naštą tam tikriems mokėtojams ar jų grupėms, transakcijoms, veiklos ar kapitalo formoms, ir taip *per se* skatinantys užsienio rezidentus savo veiklą ir ūkines operacijas planuoti, vykdyti ir įforminti (arba tik planuoti ir įforminti) taip, kad, remiantis pripažintais tarptautinio apmokestinimo principais, konkrečiomis valstybių sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis ar ES valstybių mokesčinę jurisdikciją reguliuojančiomis ar ribojančiomis ES teisyno nuostatomis, apmokestinimo teisės atitektų būtent tai valstybei ar kitai fiskalinę suverenitetą turinčiai priklausomai teritorijai, kurios taikomos mokesčinės priemonės pačios ar kartu su kitų jurisdikcijų mokesčių teisės aktų nuostatomis sukuria jiems mažiausią mokesčinę naštą. Vienas iš svarbiausių tokių konkurencinių mokesčių instrumentų požymių yra tas, kad juos taikančios valstybės, „siūlydamos“ daug mažesnę ar apskritai tik nominalią mokesčinę naštą, kartu skatina šiomis priemonėmis siekiančius pasinaudoti ne rezidentus realiai, o

dažnai tik formaliai, pakeisti ir gaunamų pajamų, valdomo kapitalo ar atliekamų transakcijų mokesčinę jurisdikciją. Tokiu būdu dėl dažniausiai visiškai teisėtų mokesčių mokėtojų veiksmų, kurie teorijoje įvardijami kaip daugiau ar mažiau agresyvus mokesčių planavimas, optimizavimas ar tam tikros mokesčių vengimo formos, vienu valstybių mokesčių bazė faktiškai ar tik formaliai tampa valstybių, kurios savo mokesčinę globą siūlo už „mažesnę kainą“, mokesčių bazė. Prie taip veikiančių mokesčių instrumentų, kurie, vienaip ar kitaip galiausiai lemia formaliai ar realiai sumažėjusias mokėtojo mokesčines prievoles, atsižvelgiant į lydinčią teisinę reglamentavimą (pavyzdžiui, taikymo srities apribojimus – tik ne rezidentams, tik užsienio kilmės kapitalui, tik užsienyje veikiančioms rezidentams ir pan., ar tikslingą orientavimą į atitinkamą veiklą ar kapitalą), būtų galima priskirti nacionalinių teisės aktų nuostatas, kurios:

- nustato specialius sumažintus, nulinius ar tik nominalius mokesčio tarifus, įskaitant įvairius fiksuotomis sumomis apibrėžtus tarifus, faktiškai nepriklausančius nuo apmokestinamojo objekto vertės, pavyzdžiui, gaunamų pajamų ar pelno;
- apibrėžia mokesčio objektą, tam tikras pajamas, turtą ar ūkines operacijas, bendrame kontekste išskiriančias kaip neapmokestinamas, pavyzdžiui, visiškai atleidžiant nuo mokesčių tam tikros rūšies pajamas (palūkanas, pajamas iš akcijų vertės padidėjimo, honorarus ar kt.) arba iš tam tikrų šaltinių gautas pajamas (užsienio valstybių rezidentų, kontroliuojančių, kontroliuojamų

ar kitų asocijuotų asmenų ir pan.), ribojant šias išimtis apimtimi arba ne;

- numato įvairias mokesčių bazės apskaičiavimo išlygas, leidžiančias itin dosnius atskaitymus iš pajamų / pelno (pavyzdžiui, kelis kartus multiplikuojant faktiškai patirtas atitinkamas išlaidas, leidžiant kaupiti įvairius neapmokestinamus rezervus (atidėjimus) būsimiems (galimiems) veiklos nuostoliams dengti ir pan.), nustatančias lanksčius turto nudėvėjimo (amortizacijos) normatyvus, leidžiančias liberaliai pripažinti pajamas (neatsižvelgiant į visuotinai priimtus sandorių kainodaros principus, nustatančios mažinimo koeficientus ir pan.) ar įvertinti (nuvertinti ar pervertinti) turta;
- nustato lanksčias rezidavimo pripažinimo taisykles, remiantis kurioomis į kitą jurisdikciją persikeliantis ar joje naujai steigiamas (kalbant apie juridinius asmenis ir kvazijuridinius darinius) asmuo, nesantis ar nebesantis savo kilmės valstybės rezidentu, toks nelaikomas ir „priimančioje“ valstybėje;
- reglamentuoja įvairias mokesčių prievolių įvykdymo tvarkos išimtis, įskaitant terminuotus ar neterminuotus bendrus atleidimus nuo apskaičiuotų mokesčio(-ų) faktinio mokėjimo, „mokesčių atostogas“, t. y. atidedančios apmokestinimą tam tikram laikui (2, 5, 10 ar daugiau metų), mokesčių kreditus (mokėtinos mokesčio sumos sumažinimą), mokesčių sumokėjimo terminų atidėjimus ir pan.

Visų minėtame pavyzdiniame sąraše pateiktų ir panašių nuostatų esminis tikslas, kaip minėta, skatinti mokėtojus mokesčio bazę generuoti atitinkamą mokestinę priemonę taikančioje jurisdikcijoje, joje steigiant įmones, investuojant į tam tikrus projektus, vykdant kitą ekonominę veiklą. Tikslingai ar atsitiktinai nepapildžius minėtų nuostatų tam tikrais prevenciniais mechanizmais, minėti veiksmai dažnai gali neturėti realaus ekonominio turinio ir būti atliekami tik formaliai, dokumentuose, tačiau bet kuriuo atveju išnaudojant šias priemones atsirandantis mokesčių bazės judėjimas tarp valstybių kone visada susijęs su teisės aktų nuostatų bent jau formaliai niekaip nepažeidžiančiu mokesčių mokėtojų elgesiu.

1.2. Nemokestinės priemonės

Nemokestinių, tačiau mokesčines pasekmes sukeliančių valstybių konkurencijos mokesčiais teisinių formų grupei reikėtų priskirti nacionalines teisės ir tarptautinių sutarčių aktų nuostatas, kurios, skirtingai nuo mokesčių, ne tiesiogiai lemia (sumažina) mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių dydį, o, atitinkamai reguliuodamos (ribodamos) informacijos, susijusios su galimybėmis identifikuoti patį mokesčių mokėtoją (tikrąjį tam tikro turto, pajamų savininką ar atitinkamos naudos gavėją) ar galimybėmis tinkamai apskaičiuoti jo mokėtinų mokesčių sumas, surinkimą ir keitimąsi ja su užsienio valstybių mokesčių administratoriais, sudaro sąlygas mokėtojams „išsaugoti“ dėl išlygų ir lengvatų įgytą mokesčines naudą arba tiesiog išvengti mokesčių prievolių, elementariai pažeidžiant jas nustatančius rezidavimo ar pajamų šaltinio valstybės teisės aktų rei-

kalavimus. Klasikinis pavyzdys – absoliučioji, t. y. taikoma be jokių išlygų, banko paslaptis, kurią būtų galima apibrėžti kaip valstybės teisės aktų suteikiamą garantiją šalyje veikiančio banko ar kitas finansines paslaugas teikiančios įstaigos klientui, jog šių subjektų apie asmenį, jo turta, pajamas, sandorius ir kita turima informacija liks konfidenciali ir neprieinama ne tik tretiesiems asmenims, bet ir valstybės institucijoms, o kartu ir užsienio šalių (įskaitant asmens mokestinio rezidavimo valstybės) mokesčių administratoriams [29]. Tokiu būdu, net ir išsauganti visas teises apmokestinti ir teisinį pagrindą konkrečiam mokestiniam reikalavimui suformuoti turinti valstybė, neturėdama atitinkamos informacijos ir galimybių ją gauti, faktiškai savo mokestinės jurisdikcijos įgyvendinti taip pat negali. Greta teisės aktų garantuojamos absoliučiosios banko paslapties, kuri teisę neteikti informacijos suteikia (arba imperatyvų draudimą ją teikti nustato) nacionalinėms finansų įstaigoms, tuo labai didindamos jų patrauklumą taikant įvairias tarptautinį elementą turinčias mokesčių vengimo ar slėpimo schemas, administracinio pobūdžio priemonių grupei galima priskirti ir nuostatas, reglamentuojančias mokesčių mokėtojų, ypač užsienio rezidentų, pareigas patiems teikti atitinkamus pranešimus, ataskaitas ir deklaracijas (arba nuo šios pareigos atleidžiančias), nustatančias valstybės institucijų kompetenciją rinkti atitinkamą informaciją ir ją atskleisti, taip pat valstybės ar kitos fiskalinę suverenitetą turinčios teritorijos sudarytų tarptautinių susitarimų nuostatas dėl keitimosi informacija apribojimų ar net apskritai tokių susitarimų nebuvimą, kai jų sudarymas tarptautiniu lygiu laikomas ne

šiai „gero tono“ ženklui, bet yra visuotinai pripažintas valstybių bendradarbiavimo apmokestinimo srityje etalonas². Tai tik keletas galimų nuostatų, kurių pagrindinė funkcija mokestinės informacijos „apyvartos“ reguliavimas ir ribojimas, pavyzdžių, o apibendrintai šias normas būtų galima grupuoti ir analizuoti atsižvelgiant į tipinius paties keitimosi informacija proceso etapus, t. y. į:

- normas, reglamentuojančias fizinių ir juridinių asmenų pareigą rinkti ir saugoti atitinkamą mokesčiams apskaičiuoti reikalingą informaciją (gautas ar išmokėtas sumas, jų prigimtį ir paskirtį, šių išmokų mokėtojus ar pajamų gavėjus, tikruosius savininkus ir pan.);
- nuostatas, įpareigojančias šią informaciją atskleisti ar atitinkamai valstybės institucijoms suteikiančias teises (pareigas) jos reikalauti;
- keitimąsi turima informacija tarp kompetentingų skirtingų valstybių institucijų reglamentuojančias normas.

Natūralu, kad veiksmingas keitimasis mokestine informacija tarp valstybių objektyviai įmanomas tik veikiant visai pirmiau minėtai grandinei, nes net jeigu, pavyzdžiui, mokėtojai įpareigoti tam tikrą informaciją rinkti ir saugoti, o nacionalinė teisė ar tarptautiniai susitarimai numato visišką ir besąlygišką institucijų bendradarbiavimą keičiantis turima informacija

² Šiuo atveju paminėtinas tarptautiniu lygiu pripažintas EBPO išplėtotas „tarptautinis mokesčių standartas“ (angl. *internationally agreed tax standard*), kuriuo visiškai keitimasis mokestine informacija pagal individualias kitų valstybių užklausas, nepaisant net ir nacionalinių banko paslapties apsaugos nuostatų, nustatomas kaip įprasta bendradarbiavimo praktika.

su užsienio kolegomis, tikslingai ar atsitiktinai nesant tinkamo teisinio reglamentavimo, įpareigojančio asmenį atitinkamą informaciją atskleisti ar mokesčių administratoriaus teisės jos reikalauti, ir pirmosios nuostatos lieka mažai veiksmingos. Arba, žvelgiant atvirkščiai – net pirmųjų tobulumas ir baigtumas *per se* nekelia grėsmių atitinkamos jurisdikcijos mokesčiniam patrauklumui. Pažymėtina, kad jei pats dviejų skirtingų valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimas ir atitinkamos mokestinės informacijos perdavimo klausimai, įskaitant perduodamos informacijos apimtį ir galimas panaudojimo sritis, susiję ne tiek su nacionaline teise, kiek su atitinkamais dvišaliais ar daugiašaliais tarptautiniais susitarimais ar kitais tarptautinės teisės aktais, pavyzdžiui, ES direktyvomis, informacijos surinkimas vis dėlto dažniau lieka nacionalinės teisės arealu ir dažnai visiškai nulemia tokių nuostatų, kaip dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių straipsniai dėl keitimosi informacija (modelinėje EBPO sutartyje – 26 straipsnis) arba keitimosi mokestine informacija susitarimų (angl. *Tax information exchange agreement*, toliau – *TIEA*)³ funkcionalumą.

Minėta, kad tokios keitimosi mokestine informacija klausimus reguliuojančios teisės aktų nuostatos formaliai niekaip nekeičia nei valstybių apmokestinimo teisių konkretaus asmens (mokėtojo) ar mokesčio objekto (pajamų / pelno, kapitalo, transakcijų ar pan.) atžvilgiu, t. y. mokes-

tinės jurisdikcijos, nei pačios mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių apimties. Prie valstybių konkurencijos mokesčiais jos prisideda tik ribodamos suinteresuotų užsienio valstybių ir jų mokesčių administratorių galimybes iš trečiųjų šaltinių surinkti savo rezidentams apmokestinti ar jų pačių deklaruotų (sumokėtų) mokesčių apskaičiavimo teisingumui kontroliuoti būtina informaciją apie užsienyje turimą turtą, gautas pajamas / pelną, įvykdytas finansines operacijas ir kt. Ribotas informacijos prieinamumas visus šiuos klausimus palieka priklausomus tik nuo konkretaus mokėtojo bendradarbiavimo su jo rezidavimo ar gautų pajamų šaltinio valstybės mokesčių administratoriumi intensyvumo. Tačiau reikia pažymėti, kad, nepaisant jų nemokestinio pobūdžio, būtent šioms konkurencijos mokesčiais priemonėms viešojoje erdvėje mokesčių ekspertai, tarptautinės organizacijos ir net valstybių vadovai pastaruoju metu skiria daugiausia dėmesio, mat objektyvios mokestinės informacijos trūkumas ne tik riboja galimybes taikyti įvairias prevencines priemones dirbtinai į kitą mokestinę jurisdikciją perkeliama nacionalinei mokesčio bazei, tuo ribojant neigiamą užsienio jurisdikcijų suteikiamų privilegijų poveikį, bet ir apskritai sudaro labai palankias sąlygas net primityviausioms mokesčių slėpimo formoms. Šie instrumentai teisingą mokesčių sumokėjimą rezidavimo ar pajamų šaltinio valstybėje palieka išimtinai paties mokėtojo valiai – atskleisti informaciją suinteresuotos šalies mokesčių administratoriui ar ne. Tokį objektyvios mokestinės informacijos neprieinamumą iš trečiųjų šalių svarbiausia konkurencijos mokesčiais veikiamų valstybių mokesčių bazės erozijos

³ Vienas iš naujausių EBPO instrumentų, siekiant skatinti valstybių ir kitų fiskališkai savarankiškų zonų bei teritorijų mokestinį bendradarbiavimą, užtikrinant vienodas konkurencijos mokesčiais sąlygas ir propaguojant pačios EBPO išplėtotą „tarptautinį mokesčių standartą“ (plačiau žr. [14]).

priežastimi ir kartu didžiausia kliūtimi šiai erozijai sustabdyti ar bent suvaldyti įvardija tiek EBPO, jos konkurencijos mokesčiais klausimais skelbiamose studijose ir ataskaitose [6–10], tiek Europos Sąjunga⁴, tiek G grupės (G7, G8, G20) valstybių aukščiausio lygio vadovai, pastarojo meto (2009 m. balandžio 2 d. Londone, 2009 m. rugsėjo 24–25 d. Pitsburge) susitikimų, skirtų pasaulinės finansų krizės iššūkiams spręsti, išvadose ir pareiškimuose [17].

Be jau aptartų nemokestinių, tačiau mokesťines pasekmes sukeliančių nuostatų, susijusių su efektyviu keitimusi mokesťine informacija, šiai grupei būtų galima priskirti ir tam tikras civilinės teisės normas, ypač reglamentuojančias įvairių juridinių (kvazijuridinių) darinių ir veiklos formų (partnerystė, fondų, patikos fondų (angl. *trusts*), investicinių bendrovių, bendrijų, holdingų, ir kt.) kūrimą ir funkcionavimą (buveinės vietą, valdymą, valdymo organų sprendimų legitimizavimą ir registravimą, veiklos priežiūrą ir atskaitomybę ir kt.). Pirminis jų tikslas ir paskirtis, be abejo, yra atitinkamų civilinių santykių re-

glamentavimas, sukuriant naujus įrankius įvairių formų ekonominei veiklai, kapitalui valdyti, teisinei rizikai reguliuoti, ar formalizuojant *de facto* jau egzistuojančius ekonominius visuomeninius santykius. Tačiau jų sąveika tiek su nacionalinėmis, tiek (ir ypač) su užsienio valstybių mokesčių teisės kategorijomis dažnai gali sukurti ir pakankamai svarias paskatas asmenų, kapitalo ar finansinės veiklos judėjimui tarp valstybių ir išimtinai mokesťiniais, o ne tik, pavyzdžiui, palankesnio civilinių teisinių santykių reglamentavimo, motyvais. Tokia sąveika dažnai ypač akivaizdi, kai kontinentinės teisės tradicijos valstybių mokesčių sistemų nuostatos taikomos bendrosios teisės tradicijos šalyse mokesčių tikslais skaidriais laikomiems dariniams (fondams, partnerystėms ar kitoms bendrovėms): rezidavimo valstybėje jų pajamos iškart apmokestinamos tik dalyviu lygiu, nelaukiant faktinio išmokėjimo, o, pavyzdžiui, fiskalinio skaidrumo koncepcijos netaikančioje dalyvio(-ų) rezidavimo valstybėje, pavyzdžiui, Lietuvoje, jos nebus apmokestinamos tol, kol ne tik *de facto*, bet ir *de jure* netaps dalyvio(-ų) nuosavybe. Taip sukuriama mokesťinės paskatos tokių valstybių kaip Lietuva mokesčių mokėtojų investicinei veiklai ne tiesiogiai savo vardu ar per Lietuvoje registruotus vienetus, o, pavyzdžiui, Nyderlanduose ar Liuksemburge registruotus įvairių teisinių formų darinius. Pridėjus dar ir Lietuvos mokesčių administratoriaus galimybes surinkti informaciją apie šių darinių jų dalyviams į griežtai banko paslaptį saugančių valstybių bankuose esančias sąskaitas išmokėtas išmokas, tokių struktūrų panaudojimo ne rezidentams planuojant ir reguliuojant savo mokesťines prievoles galimy-

⁴ Nors ES *aquis*, pradėdant pirmine teise, direktyvomis ir baigiant Europos Komisijos rekomendacijomis, valstybių narių bendradarbiavimui keičiantis įvairia informacija suteikia apčiuopiamą teisinį pagrindą, keitimasis informacija tiesioginių mokesčių srityje, net ir galiojant direktyvai 77/799/EEB [3], išlieka labai jautrus klausimas, todėl vis papildomai pabrėžiamas ir politiniu lygmeniu, pavyzdžiui, Verslo apmokestinimo elgesio kodekso (*Code of conduct (Business taxation)*) [5] K paragrafe, taip pat ECOFIN tvirtinamose Elgesio kodekso darbo grupės išvadose. Bene ryškiausias sutarimo ir bendro požiūrio trūkumo šiuo klausimu pavyzdys – direktyva 2003/48/EB [4], kurios nuostatos ne tik komplikuotos tiek, kad iki galo sunkiai suvokiamos ir turinčioms jas taikyti finansų institucijoms, ir šalių mokesčių administratoriams, ką jau kalbėti apie už direktyvą balsavusius politikus, bet ir kurios taikymo tarp valstybių narių pradžia, pagal jos 17 straipsnį, susieta su šia direktyva įtvirtintos tvarkos taikymu ir tam tikrose trečiojoje valstybėse ir teritorijose.

bės dar labiau išsiplėčia. Taip tik didėja šių jurisdikcijų mokestinis patrauklumas Lietuvos ar kitos analogiškus apmokestinimo principus taikančios valstybės atžvilgiu, o išsamios ir aktualios mokesstinės informacijos prieinamumo klausimai įgauna dar didesnę reikšmę.

2. Nacionalinės konkuravimo mokesčiais legitimumo ribos

Minėta, kad mokesstinės valstybių konkurencijos mokesčiais priemonės iš esmės yra specialių palankesnių mokesčių ar mokesčines pasekmes sukeliančių veiklos sąlygų sudarymas išimtinai užsienio subjektams, tam tikros kilmės kapitalui, veiklos formoms ar sandoriams, kurie, nesant šių sąlygų nacionalinėje teisėje, naudotūsi užsienio jurisdikcijomis, kuriose šios sąlygos yra palankesnės. Nacionalinės teisės požiūriu šios mokesstinės nuostatos paprastai vertintinos tiesiog kaip tam tikros mokesčių lengvatos, kurias Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas apibrėžia kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastomis sąlygomis [2]. Už visų sandorių, turto ar veiklos visada egzistuoja tam tikras subjektas – mokesčio mokėtojas (mokėtojai), o tam tikrų subjektų nepripažinimas mokesčio mokėtojais, jų turimų vertybių (ar ūkinių operacijų) nepripažinimas mokesčio objektu, priskyrimas neapmokestinamiesiems objektams, mokesčio bazės sumažinimas iki nulio, nulinio tarifo taikymas ar atleidimas nuo paties mokėtino mokesčio yra skirti tam pačiam rezultatui pasiekti, tik skirtingais teisiniais mechanizmais įgyvendinami sprendimai, besiskiriantys gal-

būt tik savo apimtimi. Tai pagrįstai leidžia teigti, kad visos šios priemonės taip pat turi atitikti bendruosius mokesčių lengvatų nustatymo principus ir jų legitimumui įvertinti taikomus kriterijus.

Kartu būtina pažymėti, kad tikrai ne kiekviena mokesčių lengvata yra priemonė, kuria konkuruojama mokesčiais, ir atvirkščiai, – ne kiekviena konkurencinė priemonė formuluojama kaip mokesčio lengvata ar, net jei taip neformuluojama, gali būti tokia laikoma. Akivaizdžiausias to pavyzdys – visiškas horizontalus neapmokestinimas, taikomas ne kaip išimtis, o kaip bendroji priemonė, kai palankesnės apmokestinimo sąlygos sukuriamos ne atskiram mokėtojui ar tam tikrai mokėtojų grupei, o apmokestinimo teisių atsisakoma visų potencialių atitinkamo mokesčio mokėtojų atžvilgiu. Pavyzdžiui, visiškas pelno ar pajamų mokesčio atsisakymas, nevertinant ekonominių ar socialinių tokio sprendimo kaštų pačiai valstybei, neišvengiamai prisidėtų prie šalies mokesčio patrauklumo, taigi ir jos konkurencingumo didėjimo. Tačiau tai yra apskritai mokesčio suvereniteto atitinkamoje srityje įgyvendinimo ar neįgyvendinimo, o ne naudojimosi juo apimtys, formos ir būdo klausimas, todėl tokių sprendimų legitimumo ribų reikėtų ieškoti ne nacionalinėje teisėje, o analizuojant valstybės prisiimtus ir jai (pagal prisiimtus bendrus išipareigojimus) nustatytus tarptautinius išipareigojimus ir įpareigojimus.

Mokesčių administravimo įstatyme numatyta, kad mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką, o Lietuvos Respublikos kompetencijai priklausančios laiki-

nos mokesčių lengvatos taip pat gali būti nustatomos tik specialiuose šių lengvatų nustatymo tikslais priimtuose mokesčių lengvatų įstatymuose [2]. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, aiškinant Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatą, jog „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, ir atskleidžiant mokesčių reglamentavimo konstitucinius pagrindus taip pat konstatuota, kad tokie esminiai mokesčio elementai – mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokesčio terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu. Nors, kaip pažymėtas pats Konstitucinis Teismas, Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu – pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais, tačiau poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo taisykles, negali būti teisės normų, nustatančių kitokią teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis [6–8, 10–12]. Iš to akivaizdu, kad pagrindiniame šalies įstatyme ne tik įtvirtintas aiškus konstitucinis imperatyvas norminio mokesčių reglamentavimo formai, bet ir aiškiai ir griežtai apribotos Lietuvos mokesčius administruojančių institucijų galimybės turimais administraciniais instrumentais (pavyzdžiui, bendrais ar individualiais mokesčių įstatymų paaiškinimais ar konsultacijomis, susitarimais su mokesčių

mokėtojais ir pan.) savarankiškai taikyti pirmiau aprašytas mokestines konkurencijos mokesčiais priemones, susijusias su svarbiausiais kiekvieno mokesčio elementais, faktiškai nulemiančiais patį mokėtojo atitinkamo mokesčio prievolės dydį. Atsižvelgiant į tai, bet kokia individualių mokestinių privilegijų suteikimo palankiu atskiram mokesčių mokėtojui įstatymo nuostatų interpretavimu praktika aiškiai turėtų būti pripažinta neteisėta⁵, lygiai kaip ir, pavyzdžiui, įstatymų leidybos institucijos bandymas, nekeičiant Konstitucijos, tokią teisę mokesčių administratoriui suteikti įstatymu. Tokį vertinimą tik dar labiau sustiprina nors abstrakti ir neišplėtotą, bet pakankamai nedviprasmiškę Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarime padaryta išvada, jog „dėl mokesčių nesitaria ma“ [6].

Be aptartų reikalavimų konkurencinių mokestinių nuostatų formai, joms galioja ir bendrieji apmokestinimo teisinio reglamentavimo turinui nustatyti kriterijai. Tai reiškia, kad, pavyzdžiui, Lietuva teisės aktuose nustatydamą į užsienio rezidentus ir kapitalą orientuotus konkurencinius apmokestinimo mechanizmus, kuriais už-

⁵ Šiuo atveju pabrėžtini būtent žodžiai „turėtų būti“, nes, net esant griežtomis įstatyminėms mokesčių administratoriaus diskrecijos riboms, faktinė jo atitinkamų įstatymo nuostatų taikymo praktika konkrečių mokėtojų atžvilgiu, ypač kai ir pats mokėtojas ja yra suinteresuotas, yra labai latentiškas reiškinys, ir tai teisinėmis savęs neidentifikuojančiose valstybėse aukščiausios politinės valdžios pritarimu gali tapti labai svariu įrankiu siekiant papildomo konkurencinio pranašumo. Tai savo tyrimuose ir ataskaitose gan aiškiai pabrėžia ir EBPO. Vis dėlto, nors ir būtų nedrašu teigti, kad tokia praktika Lietuvoje yra sunkiai įmanoma, autoriaus nuomone, Lietuvos teisės aktų nuostatos yra gan aiškios konstatuoti, jog tokia mokesčių administratoriaus veikla visų pirma yra ne mokesčių, o, matyt, baudžiamosios teisės specialistų interesų sritis.

sienio valstybių sąskaita siekiama didinti nacionalinę mokesčio bazę, mokesčio mokėtojų skaičių ar tiesiog aktyvinti tam tikrą nacionalinės ekonomikos sektorių, ir stengdamasi maksimaliai nuo šios priemonės atskirti jau turimą mokesčių bazę, taip išvengiant galimo jau turimų pajamų iš mokesčių sumažėjimo, privalėtų atsižvelgti ir į Mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsnyje nustatytus pagrindinius apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės formos atžvilgiu.

Konkurencinių apmokestinimo mechanizmų, suteikiančių išskirtines apmokestinimo sąlygas individualiems mokėtojams arba bendrų požymių vienijamoms jų grupėms, kontekste, nepaneigiant ir kitų principų (pavyzdžiui, visuotinio privalomo ar apmokestinimo aiškumo) svarbos, reikėtų išskirti mokesčių mokėtojų lygybės principą. Ir nors Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnis mokėtojų lygybę apibrėžia tik įstatymuose nustatytų sąlygų vienodu taikymu, atsižvelgiant į Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtinto asmenų lygiateisiškumo principą, būtų pagrįsta manyti, kad ir pats mokesčių teisinių santykių reglamentavimas negali peržengti šio bendrojo principo nubrėžtų ribų: nepagrįstos subjektyvios diskriminacijos draudimo, kurią kaip tik ir būtų galima įžvelgti ribotai tik užsienio subjektams taikomų lengvatinių apmokestinimo išlygų atveju. Tačiau, kaip savo nutarimuose aiškindamas Konstitucijos 29 straipsnio nuostatas pažymi ir pats Konstitucinis Teismas, diskriminacijos draudimas nereiškia, jog tam tikrų bendrų požymių siejamoms ir nuo kitų objektyviai

besiskiriančioms asmenų grupėms negali būti sudaromos palankesnės nei kitiems sąlygos, jei tuo siekiama pozityvių, visuomenei naudingų tikslų [9]. Tai reiškia, kad ir išimtinai į užsienio subjektus ir kapitalą *de jure* ar *de facto* orientuotų apmokestinimo priemonių atveju neatskiriama jų legitimumo analizės dalis yra ir šių priemonių tikslų, pasekmių, naudos visuomenei ir atitinkamų grupių išskyrimo objektyvumo bei proporcingumo įvertinimas.

Konstitucinis asmenų lygybės įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms bei pareigūnams principas ne mažiau aktualus ir vertinant nemokėstines konkurencines priemones. Tiek administracinis ekonominės ar finansinės veiklos reguliavimas (ūkio subjektų veiklos kontrolė, atskaitomybės reikalavimai, licencijavimas ir pan.), tiek civilinių teisinių santykių reglamentavimas (pradedant teise steigti atitinkamus juridinius asmenis ar rinktis kitas veiklos formas, investavimo būdus, apimtį ir pan.) ar net imunitetai nuo atitinkamų valstybės institucijų jurisdikcijos (pavyzdžiui, rezidentų ir ne rezidentų bankinės informacijos prieinamumas mokesčių administratoriui) turi būti objektyvūs, pagrįsti atitinkamos veiklos ar objektyvios asmenų padėties skirtumais ir specifika, ir, iš nacionalinės teisės perspektyvos pirmiausia koncentruojantis ties nacionalinių subjektų nediskriminavimu, neturėtų (tiesiogiai ar netiesiogiai) pastarųjų nepagrįstai ap sunkinti arba, o tai kur kas labiau tikėtina, suteikti niekuo nepagrįstų lengvatų ne rezidentams ar užsienio kapitalui, atleisdami pastaruosius nuo prievolių, kurių, pavyzdžiui, siekiant apsaugoti tam tikrą teisinį gėrį, būtų logiška vienodai reikalauti tiek iš rezidentų, tiek iš ne rezidentų. Vienas iš

akivaizdesnių pavyzdžių šiuo atveju galėtų būti absoliučios banko paslapties taikymas ne rezidentams ar bendrai visiems užsienio kilmės fiziniams ir juridiniams asmenims ir jos netaikymas rezidentams, jei, pavyzdžiui, tiek vienų, tiek kitų mokesstinės prievolės nuo šaltinių šalyje gaunamų palūkanų formaliai yra visiškai analogiškos.

Kartu būtina pažymėti, kad tam tikri rezidentų ir ne rezidentų veiklos reguliavimo skirtumai, be abejo, objektyviai neišvengiami. Pavyzdžiui, Mokesčių administravimo įstatymo 42 straipsnyje numatyta pareiga Lietuvoje įregistruotiems juridiniams asmenims pranešti apie užsienio valstybėse pradėtas ir baigtas sąskaitas netaikoma apmokestinamų pajamų Lietuvoje gaunantiems užsienio apmokestinamiesiems vienetams, net jei jie čia veikia per nuolatines buveines. Akivaizdu, kad toks reikalavimas ne tik būtų sunkiai įgyvendinamas praktiškai, bet, matyt, ir nelabai proporcingas siekiamam tikslui, o tam tikrais atvejais apskirtai nebūtinai, nes informaciją apie jiems išmokėtas išmokas galima surinkti ir iš jas išmokėjusių vietos rezidentų arba prireikus kreiptis į valstybių, kuriose šie reziduoja, mokesčių administratorius. Taip pat nederėtų pamiršti, kad skirtingo rezidentų ir ne rezidentų veiklos, kaip, beje, ir apmokestinimo, priežastis gali būti tiesiog objektyvūs jų padėties skirtumai, t. y. tai, kad ne rezidentams tam tikri reikalavimai taikomi ir (ar) apribojimai nustatyti dar ir jų įsisteigimo ar mokesstinio rezidavimo valstybėse. Todėl tai, kad nacionalinėje teisėje rezidentų ir ne rezidentų ir jų veiklos reglamentavimas nėra tapatus, dar nereiškia, kad ne rezidentai savaime įgyja kokį nors pranašumą rezidentų atžvilgiu. Atsižvelgiant į tai, iš mokesolinių perspektyvų

išimtinai nacionalinės teisės kontekste vertinant šiuos rezidentų ir ne rezidentų ir jų veiklos reguliavimo skirtumus, jų pagrįstumą, teisingumą ir teisėtumą, pirmiausia atskirai reikėtų įvertinti tai, ar ir, jeigu taip, kiek šios nuostatos faktiškai prisideda prie ne rezidentų įgyjamo mokesstinio pranašumo prieš rezidentus.

Vis dėlto reikia pripažinti, kad tiek teisė nustatyti ir rinkti mokesčius, tiek valdžios institucijų įgaliojimų ir kompetencijų nustatymas, kaip ir administracinis ekonominės ir finansinės veiklos, taip pat civilinių teisinių santykių reguliavimas, nesant valstybės prisiimtų kokių nors tarptautinių įsipareigojimų, yra neatskiriamos valstybės suvereniteto dalys. Tai reiškia, kad, galbūt išskyrus tik formaliuosius tam tikrų klausimų reglamentavimo atitinkamos juridinės galios teisės aktuose reikalavimus, objektyvių, aiškiai suformuluotų ir formaliai apibrėžtų ribų, kurių, priimdama konkurencinius ar antikonkurencinius sprendimus ir juos įteisindama, valstybė negalėtų peržengti (ar, esant būtinybei, net jų laisvai vienašališkai „prasiplėsti“) nacionalinėje teisėje rasti būtų sudėtinga. Juolab kad, net turint omenyje vieną iš esminių mokesčių požymių – individualų neatlygintinumą, užsienio rezidentams ir kapitalui suteikiamos mokesstinės privilegijos susijusios su tuo, kad pastarieji, paprastai naudodamiesi tik savitu jurisdikciniu „prieglobsčiu“, net neapmokestinami ar apmokestinami tik minimaliai valstybei santykinai atneša daugiau naudos, negu padidina viešąsias išlaidas, todėl iš „priimančiosios“ valstybės perspektyvos kalbėti apie nacionalinės teisės ir joje įtvirtintų principų suponuojamą imperatyvią būtinybę visiškai suvienodinti rezidentų ir ne rezidentų ar naciona-

linio ir užsienio kapitalo apmokestinimą būtų ne labai racionalu. Tai galiausiai leidžia daryti išvadą, kad visiškai objektyvių ir aiškiai formalizuotų bendrųjų konkurencijos mokesčiais teisinių ribų ir konkrečių ši reiškinių elementų legitimumo kriterijų reikėtų ieškoti įvairaus pavidalo tarptautinio lygmens teisės normose.

Išvados

1. Valstybių konkuravimas mokesčiais neapsiriboja vien preferenciniais apmokestinimo mechanizmais, bet dažnai apima ir kitų teisės sričių – administracinės, civilinės, finansų, tarptautinės nuostatas. Pastarosios, nors *per se* ir nesukuria tiesioginio finansinio efekto, dažnai yra papildomas ir itin reikšmingas lengvatinių mokesčių nuostatų veiksmingumo garantas, o dažnai ir pačios savaime yra labai veiksmingas su valstybių konkuravimo mokesčiais glaudžiai susijusio tarptautinio mokesčių vengimo ar slėpimo instrumentas.
2. Nors šalies konkuravimas mokesčiais „matuojamas“ taikomais jos preferenciniais mokesčiais režimais, kurių efektyvumas, nauda ar žala paprastai įvertinama ekonominiiais matais, teisiniu požiūriu jie yra savarankiškų mokesčių ir kitų teisės šakų normų sąveikos rezultatas, kurių kiekviena individualiai tiek forma, tiek turiniu yra subordinuotos iki jų nustatytai teisei tvarkai.
3. Į užsienio rezidentus, kapitalą ir už-

sienyje generuojamą ekonominę grąžą orientuoti apmokestinimo mechanizmai bei įgaliotoms valstybės institucijoms suteikiama diskrecija turi atitikti ne tik nacionalinėje teisėje įtvirtintus reglamentavimo formos reikalavimus ir konstitucinę valstybės institucijų kompetencijų pasiskirstymą, bet ir savo turiniu tiek teisinis reguliavimas, tiek valstybės institucijų veiksmai negali ignoruoti svarbiausių teisinio reguliavimo principų – užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybę ir nepagrįstai nediskriminuoti, kurie, nors būdami daugiau vertinamojo pobūdžio ir priklausomi nuo pasirinktos pirminės vertinimo pozicijos, vis dėlto yra tam tikras ribojimas tiek svarbiausius strateginius sprendimus priimančiai leidžiamajai, tiek (ir ypač) juos įvairiomis formomis ir diskrecine apimtimi įgyvendinančiai vykdomajai valdžioms.

4. Tačiau įvertinus tai, kad tiek teisė nustatyti ir rinkti mokesčius, tiek valdžios institucijų įgaliojimų ir kompetencijų nustatymas bei kitų visuomeninių teisių santykių reglamentavimas yra valstybės suvereniteto elementai, kurio įgyvendinimo būdai ir apimtis visų pirma yra pačios valstybės valia, objektyvių ir aiškiai formalizuotų ir tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais teisinių ribų reikėtų ieškoti tarp valstybės prisiimtų ar jais remiantis jai nustatytų tarptautinio lygmens teisinių įsipareigojimų ir įpareigojimų.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
3. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje. Oficialusis leidinys L 336, 1977-12-27, p. 15–20.
4. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo. Oficialusis leidinys L 157 2003-06-26, p. 38–48.
5. 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija dėl elgesio kodekso verslo apmokestinimo klausimais. Oficialusis leidinys C 2/01 1998-01-06.

Teismų praktika

6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 67-1696.
7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 23-585.
8. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 55-2093.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 109-4887.
10. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 135-4903.
11. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2006, nr. 10-369.
12. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2006, nr. 104-3985.

Specialioji ir kita literatūra

13. *Model tax convention on income and on capital (condensed version)*. OECD publications, Prancūzija, 2008.
14. *Agreement on exchange of information on tax matters* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>>.

15. *Harmful tax competition. An emerging global issue*. OECD publications, Prancūzija, 1998 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>>.
16. *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices: Report to the ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs*. OECD publications, Prancūzija, 2000 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/43/0,2340,en_2649_201185_36153067_1_1_1_1,00.html>.
17. *The 2001 progress report: the OECD's project on harmful tax practices* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/5/2664450.pdf>>.
18. *The 2004 progress report: the OECD's project on harmful tax practices* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>>.
19. *2006 update on progress in member countries: the OECD's project on harmful tax practices* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>>.
20. *Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes: the OECD's project on harmful tax practices* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>>.
21. GYLYS, Povilas. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika*, 2006, nr. 75, p. 7–19.
22. VAINIENĖ, Rūta. *Pamokos Lietuvai. Iššūkiai Europos Sąjungai* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/pamokos_lietuvai_issukiai_europos_sajungai/2204>.
23. ŠIMAŠIUS, Remigijus. *Mokesčių konkurencija ir Lietuvos mokesčių politika* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_konkurencija_ir_lietuvas_mokesciu_politika/903;from_topic_id;19>.
24. ŠIMONYTĖ, Ingrida. *Baltijos šalių mokesčių sistemos įstojus į Europos Sąjungą: panašios ar skirtingos?* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/baltijos_saliu_mokesciu_sistemos_istojus_i_europos_sajunga_panasios_ar_skirtingos/2217>.

25. LUKAS, Mindaugas. Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai. *Teisė*, 2009, t. 72, p. 141–159.
26. INMAN, Philip. Liechtenstein deal means rich can still dodge thousands of pounds in tax. *Guardian*, 2010 m. sausio 6 d. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.guardian.co.uk/business/2010/jan/06/tax-avoidance-offshore-havens>>.
27. MATHIASON, Nick. Penalties doubled in crackdown on offshore tax havens. *Guardian*, 2009 m. gruodžio 9 d. Prieiga per internetą: <<http://www.guardian.co.uk/money/2009/dec/09/tax-haven-penalty-doubles>>.
28. BREMNER, Charles. Nicolas Sarkozy campaign against tax havens hit by reports of Swiss contacts. *The Times*, 2009 m. balandžio 3 d. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.timesonline.co.uk/tol/news/politics/G20/article6023886.ece>>.
29. *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos mokesčių terminų žodynas* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html#T>.

Interneto adresai

30. <http://www.oecd.org/g20>
31. <http://www.ibfd.org>
32. <http://www.konkuren.lt>

ELEMENTS OF INTERNATIONAL TAX COMPETITION IN STATE'S TAX AND LEGAL SYSTEMS AND CRITERIA OF THEIR LEGITIMACY (I)

Mindaugas Lukas

S u m m a r y

This article concerns with typical legal provisions, that identifies level, scope and forms of state's involvement in international tax competition, also general legal background, that empowers or, on the opposite – restricts the effects of those provisions or various administrative practices, showing that there are certain criteria, enabling to describe international tax competition not only economically – as harmful or useful, or politically – as fair or unfair, but also legally – i.e. as legal or illegal. It is clear that individual legal provisions, that makes the essence of international tax competition, rarely operates separately and functionality, effectiveness or harmfulness of every preferential tax regime have to

be analyzed having in mind all relevant elements that form certain regime, however object of legitimacy test first of all is each separate legal norm. Every of those separately taken norms have to satisfy not only general but also special, i.e. applied only in certain fields of law (administrative, civil, financial, tax etc.), legal criteria for form and substance (for example, to be set and applied by competent authority, non-discriminate, be proportionate etc.), that are set by the national law. Nevertheless, if aforementioned formal requirements are quite clear, their content should be assessed not only from the perspectives of national law or general legal principles, but also in the light of state's international obligations of different origin and legal weight.

Įteikta 2010 m. kovo 3 d.

Priimta publikuoti 2010 m. birželio 30 d.