

VALSTYBIŲ KONKURENCIJOS MOKESČIAIS APRAIŠKŲ TEISINIAI ASPEKTAI

Mindaugas Lukas

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedros doktorantas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 78
El. paštas: mindaugas.lukas@gmail.com

Straipsnyje analizuojama tarpvalstybinė konkurencija tiesioginiais mokesčiais, tipinės jos formos ir valstybių taikomi būdai riboti neigiamus konkurencijos mokesčiais padarinius nacionalinėms mokestinėms pajamoms, siekiant atskleisti, jog konkurencijos mokesčiais fenomenas, nepaisant itin aiškaus politizuotumo, gali ir turi būti ir teisės mokslo interesų sritis. Suvokiant, kad išsami teisinė šio itin sudėtingo ir daugialypio reiškinio ar jį identifikuojančių elementų analizė tokios apimties darbe neįmanoma, čia bandoma iš teisinių perspektyvų įvertinti aktualiausias ir reikšmingiausias nacionalinėms mokesčių sistemoms tiesiogiai darančius įtaką valstybių konkurencijai mokesčiai aspektus, bandant prisidėti prie kryptingos tolesnės teisinės diskusijos.

In this article phenomenon of international tax competition, typical its forms and measures to counter its harmful effects on national tax revenues are analyzed, trying to reveal, that, despite deep political nature, international tax competition might and should be in the scope of interests of tax lawyers. Realizing, that in such article it is not possible to provide comprehensive legal analysis, author seeks in legal light to introduce relevant and most important aspects of tax competition phenomenon that directly influences national tax systems, trying to encourage further legal discussion.

Įvadas

Palanki mokestinė aplinka yra svarbus valstybės patrauklumo užsienio investicijoms ir apskritai verslui elementas. Natūralu, kad, siekdamas pritraukti daugiau užsienio investicijų, o kartu stengdamosi išlaikyti ir nacionalinės kilmės kapitalą, valstybės greta kitų patrauklumą investuoti didinančių ir įvairias verslo formas skatinančių priemonių nuolatos tobulina ir nacionalines mokesčių sistemas. Ilgą laiką šalių ekonomikų uždarumas lėmė, kad, nepaisant tam tikro tarptautinio ele-

mento egzistavimo, vienos valstybės mokesčių sistema turėjo tik minimalią įtaką kitos valstybės rezidentų verslo sprendimams ir praktiškai negalėjo veikti jos mokesčių bazės dydžio, todėl ir priimant verslo sprendimus mokesčiai, kaip neišvengiamybė, dažnai nublankdavo kitų jurisdikcijos patrauklumą verslui lemiančių veiksmų kontekste. Tačiau savo studijose ir straipsniuose tiek tarptautinės mokesčius analizuojančios organizacijos, pavyzdžiui, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) ar jai

oponuojanti nevyriausybinė organizacija Laisvės ir klestėjimo centras (angl. *Center for freedom and prosperity*¹), tiek šių organizacijų ekspertai² vieningai pažymi, kad spartėjančios globalizacijos kontekste nacionalinių mokesčių sistemų sąveika reiškiasi vis labiau ir įvairiau. Technologijų pažanga, naujų galimybių nulemtas beveik neribotas kapitalo mobilumas, finansų rinkų plėtra, teisinės minties pažanga reguliuojant naujai besiformuojančius visuomeninius santykius nulėmė ir tebelemia, jog „įgimtos“ konkrečios valstybės savybės, tokios kaip antai geografinė padėtis, gamtos išteklių, darbo jėga ar infrastruktūra, tam tikrų globalaus verslo formų galimybėms generuoti pajamas ir pelną pastaraisiais dešimtmečiais daro tik minimalią įtaką. Įvairių politinių, juridinių ir technologinių barjerų laisvam kapitalo tarp valstybių judėjimui mažėjimas sudaro itin palankias sąlygas kiek silpnesnes pirmines pozicijas turinčioms valstybėms ir kitoms bent tam tikrą autonomiją turinčioms zonoms ir priklausomoms teritorijoms, pasinaudojant turimu fiskaliniu suverenitetu bei jurisdikcija, ribojančia kitų valstybių teisės veikimo ribas, mokestinėmis bei verslo ir finansinių paslaugų reguliavimo priemonėmis labai efektyviai konkuruoti dėl savos rinkose cirkuliuojančio globalaus kapitalo dalies, taip vis labiau išukdamas pasaulinę konkuravimo mokesčiais karuselę, kai mokesčiai tampa jau ne minėta verslo neišvengiamybe, o vieninteliu tam tikros veiklos formos, veiklos vietos, investicinių sprendimų ar transakcijų pagrindu ir priežastimi. Taigi galima kalbėti apie

¹ www.freedomandprosperity.org

² Pvz., D. J. Mitchell, J. Owens ir kt.

grynąją valstybių konkurenciją mokesčiais – kai vienos valstybės mokestiniai sprendimai yra aiškiai orientuoti į kitų valstybių mokesčio bazę ir jose generuojamas pajamas bei kuriamą pridėtinę vertę, į ką, be jau minėtų mažesniųjų ir silpnesniųjų, taip pat sėkmingai įsitraukia ir didžiosios valstybės, kurios ilgą laiką buvo tik konkurencijos mokesčiais „taikiniai“.

Kartu kaip natūralų šio reiškinių padarinį būtina paminėti ir valstybių veiksmus, siekiant neutralizuoti neigiamus konkurencijos mokesčiais padarinius bei rezidentų paskatas mokestiniais tikslais naudotis užsienio valstybių jurisdikcija, organizuojant verslo operacijas, investuojant ar valdant santaupas. Teisinių instrumentų, skirtų fiktyviai (visiškai ar iš dalies), o dažnai net ir realiai rezidentų veiklai palankių mokesčių jurisdikcijoje riboti ar tos veiklos naudai neutralizuoti, kūrimas ir tobulinimas, keitimosi informacija susitarimų tinklo plėtojimas ir mechanizmų vystymas tampa ne mažiau svarbūs negu savos mokestinės sistemos konkurencingumo didinimas. Pirmuoju atveju kalbama apie konkurenciją mokesčiais, o šiuos procesus būtų galima pavadinti „konkurencija dėl mokesčių“.

Nepaisant to, kad valstybių konkurencija mokesčiais (angl. *tax competition*) paprastai suprantama kaip politinis reiškinys, o jos padariniai vertinami per ekonominę prizmę – apmokestinamosios bazės dydžiu, mokestinių pajamų netekimais, tiesioginių užsienio investicijų lygiu, nerizidentų įsteigtų įmonių skaičiumi ar jų laikomų santaupų sumomis ir kt., teisinių valstybių konkurencijos mokesčiais išraiškų bei priemonių, skirtų sumažinti jos neigiamus padarinius, analizė taip pat

labai svarbi visapusiškai ir nuodugniai suvokti šį kompleksinį reiškinį. Autoriaus tikslas keletose publikacijų teisiniu požiūriu aptarti tipines konkurencijos mokesčiais apraiškas, jos teisinės ribas valstybių tarptautinių išpareigojimų ir nacionalinių teisės sistemų kontekste, taip pat įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą (apsiribojant tiesioginiais mokesčiais, kur konkurencija akivaizdžiausia ir aktualiausia) ir apskritai verslą bei finansinę veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas konkurenciniu aspektu.

Šiame straipsnyje, kaip pirmojoje autoriaus iš publikacijų, skirtų konkurencijos mokesčiais temai atskleisti, analizuojant iš esmės politinio-ekonominio turinio EBPO publikacijas, ES Tarybos rezoliucija priimtą Elgesio apmokestinant verslą kodeksą³ (toliau – Elgesio kodeksas) bei šiam kodeksui įgyvendinti suformuotos ES Tarybos darbo grupės ataskaitas, taip pat pripažintų mokesčių ekspertų publikacijas bei galiausiai Lietuvos mokesčių teisės aktus, apsiribojant labiausiai „matomais“ – tiesioginiais mokesčiais, aptariamos tipinės konkurencijos mokesčiais formos bei jas neutralizuoti skirti teisiniai instrumentai, siekiant atskleisti, jog valstybių konkurencija mokesčiais gali būti ir yra ne tik ekonomikos ar politikos, bet ir teisės mokslo interesų sritis.

Bendra konkurencijos mokesčiais samprata

Konkurencija mokesčiais – tai reiškinys, skatinantis vyriausybės mažinti mokestinę naštą, siekiant paspartinti kapitalo imigra-

ciją į šalį arba sumažinti nacionalinio kapitalo paskatas emigruoti. Konkurencija mokesčiais gali būti vertinama kaip viena iš svarbesnių valstybės strategijos, pritraukiant tiesiogines ir netiesiogines (finansines) užsienio investicijas, priemonių. Tokį konkurencijos mokesčiais apibrėžimą pateikia laisvoji enciklopedija Wikipedia⁴. Galima abejoti šio šaltinio patikimumu, tačiau šiuo atveju apibrėžimas, nors ir labai bendras, yra pakankamai tikslus. Konkurencija mokesčiais labai daugialypis reiškinys, todėl ši sąvoka skirtingame kontekste vartojama skirtingiems šio reiškinio aspektams apibrėžti ir pabrėžti, tačiau absoliuti dauguma šią temą analizuojančių autorių savo publikacijose pabrėžia, kad konkurencija mokesčiais, kaip valstybės mokesčių politikos ideologija, orientuota išimtinai į nacionalinių pajamų iš mokesčių (įskaitant kitus privalomus mokėjimus bei rinkliavas) didinimą. Gali atrodyti paradoksalu, tačiau mokestinių pajamų didėjimą iš tų ekonominės veikos sričių, kurioms taikomi mokesčiai, yra pagrindinė valstybių konkurencijos mokesčiais ašis, dėl, kaip jau minėta, sparčios globalizacijos bei technologijų pažangos nulemtu praktiškai neriboto kapitalo mobilumo dažniausiai lemia būtent mokestinės naštos mažinimas, dėl ko konkurencija mokesčiais literatūroje dar neretai vadinama „lenktyėmis į dugną“ (angl. *race to the bottom*) [12]. Šiame kontekste valstybės mokestinių pajamų didėjimą, mažinant atitinkamam objektui taikomą bendrą mokestinę naštą ar nustatant lengvatas specialioms veiklos formoms, paslaugoms ar

³ Oficialusis leidinys C 2/01 1998-01-06.

⁴ [http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_competition]

investavimo būdams, atsižvelgiant į tai, kokios konkrečios priemonės taikomos, galima sieti, pavyzdžiui, su kitų valstybių sąskaita didinama nacionaline mokesčių baze, mokesčių mokėtojų skaičiaus didėjimu, numatant palankias sąlygas realiam ar fiktyviam veiklos steigimui, taip pat, be kita ko, ir atitinkamo nacionalinio sektoriaus, pavyzdžiui, bankinių, finansinių, tarpininkavimo įmonių steigimo, konsultavimo, kitų juridinių paslaugų suaktyvėjimu, „asistuojant“ iš užsienio atkeliaujančiam kapitalui bei mokesčių mokėtojams⁵.

Konkurencija mokesčiais gali būti laikomos tiek esminės valstybės mokesčių sistemų reformos⁶, pavyzdžiui, mokesčių tarifų mažinimas, skirtingų mokesčių tarifų unifikavimas, progresinio tarifo pakeitimas proporcinium ar, atvirkščiai, taip pat mokestinių lengvatų, padedančių įgyvendinti esminius valstybės ekonominės raidos prioritetus, nustatymas, tiek ir atskirų išimtinai į užsienio rezidentus orientuotų mokestinių priemonių, tokių kaip specialios (laikinos ar nuolatinės) lengvatos,

⁵ Pavyzdžiui, remiantis EBPO skelbiama statistika daugiau kaip 50 proc. Liuksemburge sukuriamos pridėtinės vertės tenka itin dideliu mobilumu pasižymintiems bankiniam, draudimo ir kitų verslo paslaugų sektoriui [http://oberon.sourceoecd.org/vl=3201602/cl=11/nw=1/rpsv/factbook/cru/bin/csp08.htm?var=valaddac_t3a]. Palyginti Lietuvoje šiam sektoriui tenka tik iki 16 proc. bendrosios pridėtinės vertės [http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M2010211&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSID=3109&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=].

⁶ Pavyzdžiui, reforma Lietuvoje nuo 33 proc. iki 24 proc., o nuo 2009 m. ir iki 15 proc. mažinant pagrindinį gyventojų pajamų mokesčio tarifą, reforma Slovakijoje, įsivedant vienodą 19 proc. tarifą visiems svarbiausiems mokesčiams, progresinių tarifų pakeitimas proporciniais Rusijoje, Ukrainoje, Gruzijoje.

fiksuoto dydžio nuo pajamų / pelno nepriklausančių mokesčių, liberalių veiklos ir atskaitomybės reikalavimų nustatymas, mokesčių kreditų ar mokestinių „atostogų“ teikimas ir panašiai. Pirmuoju atveju, jei vienas iš esminių atitinkamų sprendimų motyvų ir yra siekis padaryti nacionalinę mokesčių sistemą konkurencingesnę⁷, šiais pakeitimais dažnai pirmiausia siekiama kitų, svarbesniais laikomų tikslų, tokių kaip mokesčių naštos tarp darbo ir kapitalo perskirstymas, vertikalaus ir horizontalaus apmokestinimo teisingumo⁸ paieškos, šešėlinės ekonomikos mažinimas, inovacijų skatinimas, mokesčių administravimo supaprastinimas ar tiesiog „judėjimas“ Lafero kreive⁹, ieškant optimalaus mokesčio tarifo ir kt. Ši labiausiai valstybės vidaus politinių, ekonominių ir socialinių poreikių ir realiųjų nulemta bendra valstybės mokesčių politikos kryptis įtakojanti ir kompleksiniais nacionalinių mokesčių sistemų pokyčiais pasireiškianti konkurencijos mokesčiais pusė, autoriaus nuomone, labiau nagrinėtina politinių ideologijų ir ekonominių ar socialinių teorijų, o ne teisiniame kontekste, todėl straipsnyje plačiau neaptariama.

Teisiniu požiūriu kur kas aktualesni, įdomesni ir svarbesni yra antri minėti į konkurencijos mokesčiais sąvoką paten-

⁷ Pavyzdžiui, praėjusio amžiaus aštuntajame ir devintajame dešimtmečiais įvykęs ženklus ribinių mokesčių tarifų sumažinimas ir po to surenkamų mokestinių pajamų augimas JAV ir kai kuriose Europos valstybėse radikali konkurencijos mokesčiais šalininkų, tokių kaip dr. Daniel J. Mitchell, pateikiamas kaip vienas iš ryškiausių ir pozityviausių šio reiškinio pavyzdžių.

⁸ Mokesčių mokėtojų lygybė vs. išgalėjimas mokėti mokesčius.

⁹ Lafero kreivė – ekonomisto Artūro Lafeto teorinė koncepcija, rodanti mokestinių pajamų priklausomybę nuo tarifų.

kantys valstybių sprendimai ir to nulemti procesai, t. y. atskirų ir dažnai visiškai savarankiškai funkcionuojančių galiojančios nacionalinės mokesčių sistemos elementų, orientuotų į konkrečius, dažniausiai užsienio, mokesčių mokėtojus, tam tikrą kapitalą ar veiklos formas, suteikiant jiems tam tikras išskirtines (lengvatines) apmokestinimo ir / ar veiklos sąlygas, teisiniai pagrindai, jų įtvirtinimo ir išraiškos formos, vieta visoje valstybės mokesčių sistemoje ir sąveika su kitais jos elementais bei, be abejo, pats šių priemonių legitimumas tiek nacionalinės teisės, tiek valstybės ar jurisdikcijos prisiimtų tarptautinių įsipareigojimų kontekste. Nerezidentams teikiamos mokesstinės lengvatos ir išimties, keitimosi informacija su užsienio mokesčių administratoriais nebuvimas ir galimybės šiais instrumentais naudotis rezidentams apribojimai leidžia pakankamai pagrįstai teigti, jog pagrindinis tokių priemonių tikslas yra ne naujos pridėtinės vertės generavimas šalyje, o tiesiog užsienyje sukurtos vertės perkėlimas. Toks valstybių konkuravimas mokesčiais neatsiejamas nuo reiškinių, įvardijamų kaip mokesčių planavimas, (ypač) mokesčių vengimas ar net mokesčių slėpimas. Mokesčių mokėtojų siekis mokėti kuo mažiau mokesčių yra nemažas akstinas nieko dėl to neprarandančioms, o iš to tik papildomos naudos gaunančioms jurisdikcijoms jiems tokią galimybę sudaryti. Savo ruožtu vis prieinamesnės galimybės naudotis užsienio jurisdikcijomis yra papildoma paskata mažinti savo mokeskines prievoles rezidavimo valstybėje. Taigi galima teigti, kad šie procesai iš esmės sąveikauja kaip vienas kito prielaida ir rezultatas.

Kartu atkreiptinas dėmesys, kad konkurencija mokesčiais apima ne tik jurisdikcijų varžymąsi dėl mokesstinės bazės ar mokėtojų, siūlant mažesnę mokesstinę našta negu „konkurentas“, bet ir įvairias kitas teises ar administracines priemones, tokias kaip banko paslapties apsauga, apskaitos ir atskaitomybės reikalavimai (o dažniau – tokių nebuvimas) bei kiti panašūs instrumentai, kuriais užsienio kilmės kapitalas pritraukiamas ir „saugomas“ nuo šaltinio valstybės ar mokėtojo rezidavimo valstybės mokesstinės jurisdikcijos, įtakojantys formalų veiklos vietos pasirinkimą ar perkėlimą. Taigi šiame kontekste nagrinėtinos ne tik išimtinai mokesčių teisės kategorijos, bet ir apskritai įmonių steigimąsi bei veiklą, įvairių finansinių paslaugų teikimą ir net atskirų valstybės institucijų įgaliojimus reglamentuojančios teisės aktu nuostatos [2; 6, p. 23–24]. Tačiau čia pat reikia pažymėti, kad dauguma šių negrynai mokesčių priemonių bei jų panaudojimo galimybės dažnai analizuojamos ir kovos su pinigų plovimu, organizuotu nusikalstamumu ar terorizmo finansavimu kontekste. Šiame straipsnyje, pripažįstant jų daugialypiškumą, šios teisinės bei administracinės priemonės vertinamos išimtinai mokesstiniais aspektais, laikantis pozicijos, jog mokesčių nesumokėjimas ar informacijos mokesčių administratoriui neprieinamumas gautų pajamų (pelno) ar turimo turto savaime nedarą neteisėtą, lygiai taip, kaip mokesčių sumokėjimas neteisėtai gautų pajamų, įgyto turto ar vykdomos veiklos *per se* nepadarą legalių.

Kaip neatsiejamas tokios konkurencijos mokesčiais ir su ja glaudžiai susijusios mokesčių mokėtojų veiklos, mažinant

savo išlaidas mokesčiams, padarinys nagingesnės ir valstybių „gynybinės“ priemonės, skirtos pažaboti pagreitį įgaunančią nacionalinės mokesčių bazės eroziją. Atsižvelgiant į tai, kad tokiose „lenktynėse“ ne visoms valstybėms tas „dugnas“ yra vienodo lygio, ribotas galimybes konkuruoti mokesčiais turinčios šalys plačiai taiko priemones, kuriomis siekiama neutralizuoti kitų valstybių, zonų, teritorijų neigiamą įtaką nacionalinėms mokestinėms pajamoms ir maksimaliai sumažinti rezidentų galimybes efektyviai minėtomis jurisdikcijomis naudotis [6, p. 17]. Šiuo aspektu jau galima stebėti nebe tiek konkurenciją mokesčiais, kiek konkurenciją dėl mokesčių, t. y. neigiamus padarinius patiriančių valstybių bandymus, visuotinai priimtų ir tarptautinėmis sutartimis, ypač dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, įtvirtintų apmokestinimo principų ribose bei neperžengiant nusistovėjusių bendros teisinės valstybių jurisdikcijos ribų, kurti teisinius instrumentus, kuriais ne tik dažnai remiantis vien tam tikru rizikos laipsniu diferencijuojamas mokesčių mokėtojų jų ūkinių operacijų ar pajamų mokestinis vertinimas ar įpareigojama teikti itin jautrią ir konfidencialią informaciją, bet ir faktiškai maksimaliai išplečiama valstybės mokestinė jurisdikcija, apmokestinant pajamas, pelną ar kitą turta, kuriais bent formaliai mokėtojas dar net nedisponuoja. Šiuos procesus, kaip tiesioginį valstybių konkurencijos mokesčiais rezultata, bendrai būtų galima įvardyti mokestinių pajamų netekimo grėsmės nulemtu konkuravimu dėl mokestinės jurisdikcijos.

Konkurencijos mokesčiais pavidalai

Apibūdinant, analizuojant, reguliuojant tarpvalstybinę konkurenciją mokesčiais bei modeliuojant minėtas su atskiroms valstybėms nepriimtinais jos padariniais kovoti skirtas teises (taip pat ekonomines ar politines) priemones, konkurencijos mokesčiais apraiškos paprastai išskiriamos į dvi EBPO 1998 m. studijoje „Žalinga konkurencija mokesčiais. Kylanti pasaulinė problema“ (toliau straipsnyje – EBPO 1998 m. studija) pasiūlytas kategorijas: mokestinius (mokesčių) prieglobsčius (rojus)¹⁰ (angl. *tax havens*) arba preferencinius (konkurencinius) apmokestinimo režimus (angl. *preferential tax regimes*). Pastaroji kategorija, įvardyta kaip „žalinga mokestinė priemonė“ (angl. *harmful tax measure*), vartojama ir lygia greta pradėtame ES Elgesio kodekso projekte. Svarbiausias minėtų dviejų kategorijų skirtumas tas, kad pirmajai grupei priskiriami ištisi savarankiški teritoriniai dariniai, atskiros jurisdikcijos, o antrajai – atskirose jurisdikcijose tam tikrai veiklai, pajamoms ar turtui taikomi į užsienio valstybių rezidentus orientuoti apmokestinimo mechanizmai ar teisinės-administracinės priemonės, bendroje šių jurisdikcijų mokestinėje aplinkoje išsiskiriančios kaip lengvatinės, preferencinės. Tokio išskyrimo motyvų, greičiausiai dėl politinių sumetimų, EBPO savose ataskaitose plačiau neatskleidžia,

¹⁰ Lietuviškoje literatūroje dažniau aptinkamas terminas „mokesčių rojus“ arba „ofšoras“, nors angliškoje literatūroje dažniau vartojamas ne terminas „heaven“, o „haven“, reiškiantis prieglobstį, prieglaudą. Atsižvelgiant į tai, kad šiomis jurisdikcijomis naudojamas ne tiek siekiant mokėti mokesčius jose, kiek nemokėti jų rezidavimo ar šaltinio valstybėje, toliau straipsnyje vartojamas mokestinio prieglobsčio terminas.

bet, vien atidžiau peržvelgus į labiausiai paplitusias neigiamiems konkurencijos mokesčiais padariniams riboti taikomas priemones, galima teigti, jog, nepaisant aiškios politinės potekstės, šis išskyrimas turi ir tam tikrą praktinę reikšmę.

Konkurenciniai apmokestinimo režimai

Konkrečios apmokestinimo režimo sąvokos nepateikia nei EBPO, nei ES Tarybos darbo grupės Elgesio kodekso nuostatomis įgyvendinti ataskaitos. Tačiau, apžvelgus jose analizuojamų ir vertinamų įvairiose valstybėse taikomų mokesčių instrumentų visumą, galima konstatuoti, jog atskiru apmokestinimo režimu laikytina tam tikriems subjektams, pajamoms, veiklos formoms, sandoriams ar turtui apmokestinti taikoma apmokestinimo taisyklių visuma, sudaranti baigtą apmokestinimo tvarką, įskaitant ne tik svarbiausius kiekvieno mokesčio elementus – mokesčio mokėtoją, objektą, bazę, tarifą, bet ir mokesčių prievolių įvykdymo tvarką ir kitus papildomus administracinius reikalavimus, pavyzdžiui, apskaitos bei atskaitomybės turiniui, formai, periodiškumui ir pan.

EBPO 1998 m. studijoje išskiriami keturi esminiai mokesčių režimai kaip preferenciniai, kartu ir konkurenciniai, identifikuojantys požymiai yra (1) nulinis ar itin žemas efektyvus¹¹ atitinkamam objektui

¹¹ Tarifo „efektyvumas“ paprastai vertinamas atsižvelgiant į realią konkrečiam objektui, palyginti su jo verte, tenkančią mokesčių našta, tuo iš dalies eliminuojant galimybes, nustačius aukštą nominalų mokesčio tarifą, manipuluoti mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka.

taikomas mokesčio tarifas, (2) režimo atiribojimas nuo nacionalinės ekonomikos (angl. *ring fencing*), minimizuojant jo įtaką nacionalinei mokesčių bazei (pavyzdžiui, ribojant galimybes juo naudotis rezidentams arba draudimas schema besinaudojančioms įmonėms veikti šalies rinkoje), (3) jo funkcionavimo ir taikymo atskiriems mokesčių mokėtojams principų neskaidrumas, įskaitant galimybes derėtis dėl tam tikrų apmokestinimo nuostatų taikymo ar netaikymo bei tokių susitarimų konfidencialumą, (4) ribotas keitimasis informacija su užsienio mokesčių administratoriais apie režimu besinaudojančius asmenis bei jų gaunamas lengvatas. Kaip papildomi apibrėžiantys kriterijai įvardijamos specifinės (dirbtinės) mokesčio bazės apskaičiavimo, įskaitant su jomis susijusias nuostolių perkėlimo, turto įvertinimo ir kt., taisyklės, „ištiestosios rankos“ principo netaikymas, lengvatos ir išimties pajamoms iš užsienio šaltinių, įvairių slaptumo ir anonimiškumo nuostatų teisės aktuose buvimas, galimybės naudotis plačiu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklu, galiausiai, paties mokesčių režimo pristatymas kaip mokesčių minimizavimo priemonės [6, p. 26–34]. Pažymėtina, kad vėlesnėse ataskaitose¹² EBPO pripažįsta, jog (1) požymis, t. y. efektyvus tarifo dydis, yra tik pirminė prielaida vertinti apmokestinimo tvarką kaip prokonkurencinę, *a priori* negalinti lemti konkretaus režimo pripažinimo žalingu. Atsižvelgiant į tai, kad EBPO projekto tikslas ne tiesiog

¹² Pavyzdžiui, EBPO 2000 m. ir 2001 m. ataskaitos.

konkurencija mokesčiais, o tai, kas įvardijama kaip „žalinga“ konkurencija mokesčiais¹³, režimus vertinti siūloma taip pat analizuojant, (a) kiek būtent ši priemonė, o ne objektyvios ekonominės priežastys lemia, jog į šalį perkeliama užsienyje jau vykdoma veikla, užuot būtų paskatinama jau vykdoma sukuriama nauja; (b) ar į režimą patenkančios veiklos realios apimtys šioje šalyje atitinka nominaliai fiksuojamų užsienio investicijų bei gaunamų pajamų mastus; ir (c) ar preferencinį apmokestinimą galima laikyti pirmine ir svarbiausia tokios veiklos vykdymo (registravimo) vietos pasirinkimo priežastimi [6, p. 34–35].

Minėta, kad Europos Sąjungos lygmeniu mokesčių konkurencija analizuota ES Tarybos rezoliucija priimto Elgesio kodekso kontekste. Šio projekto pagrindinis elementas – valstybėse narėse taikomos „žalingos mokesstinės priemonės“ tiesiogiai koreliuoja su EBPO nagrinėjamais preferenciniais apmokestinimo režimais. Tai patvirtina ne tik jiems identifikuoti ir nagrinėti taikomų kriterijų struktūros bei turinio panašumai, bet ir kiekvieno iš šių projektų galiausiai išskirtos įvairių valstybių¹⁴ mokesstinės priemonės, beveik identiškas atitinkamų priemonių klasifikavimas, kvalifikavimas ir net pavadinimas.

Elgesio kodekso pagrindinis deklaruojamas siekis yra Bendrijos lygmeniu paša-

¹³ Apmokestinimo režimo žalingumas vertinamas kaip tam tikras tikslingas neigiamas vienos valstybės mokesčių priemonių poveikis kitos valstybės ekonomikai ir bendram jos mokesčių bazės dydžiui, kai toks poveikis yra ne šalutinis ar epizodinis, o pagrindinis ir svarbiausias priemonės tikslas ir nuo pat pradžių joje „užprogramuojamas“.

¹⁴ Lyginant tik valstybes ES nares bei jų priklausomas teritorijas, nes Elgesio kodekso taikymo sritis yra tik šios jurisdikcijos bei valstybės ES kandidatės.

linti bendrajai rinkai efektyviai funkcionuoti kliudančią žalingą konkurenciją mokesčiais¹⁵, jame suformuluotais kriterijais vertinant ES valstybių narių taikomas mokesčines priemones. Šie kriterijai, įvertinus, kad Elgesio kodeksas skirtas tik konkrečiai aiškiai apibrėžtai valstybių grupei – ES valstybėms narėms, savo esme labai artimi minėtiems EBPO projekto kriterijams. Elgesio kodekso A paragrafe konstatuojama, kad jo sritis yra valstybių narių taikomos verslo apmokestinimo priemonės, kurios turi didelę įtaką ar gali lemti verslo vietos pasirinkimą Bendrijoje, pažymint, jog „apmokestinimo priemonės“ – sąvoka, apimanti ne tik įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatas, bet ir mokesčių administravimo praktiką. Pirminiu požymiu, leidžiančiu pagrįstai numanyti, jog apmokestinimo priemonė galėtų būti žalinga, taip pat įvardijamas bendras jos sukuriamas daug mažesnis, įskaitant nulinį, apmokestinimo lygis, palyginti su bendrai vyraujančiu toje valstybėje narėje, tačiau toliau, B paragrafe, pabrėžiama, jog vertinant, ar konkreči priemonė tikrai yra žalinga, *inter alia* taip pat būtina įvertinti: ar mokesčine priemone gali naudotis tik nerezidentai, ar ši priemonė atribota nuo vidaus rinkos taip, kad nedarytų įtakos nacionalinei mokesčio basei, kiek konkrečios lengvatinės apmokestinimo priemonės taikymas susijęs su realia ekonomine veikla šalyje, ar numatyta prievolė įmonių grupių viduje vykdomiems sandoriams taikyti EBPO propaguojamą „ištiesiosios rankos“ principą bei ar ši mo-

¹⁵ Praktiškai išimtinai kalbant apie tiesioginius, nes netiesioginius mokesčius, kaip turintys tiesioginę įtaką bendrajai rinkai funkcionuoti, priklauso Bendrijos kompetencijai ir yra plačiai suderinti.

kestinė priemonė, įvertinant ir administravimo praktiką, gali būti laikoma skaidria. G paragrafe numatyta, kad tais atvejais, kai mokestine schema siekiama paskatinti tam tikrų šalies regionų ekonomiką, būtina laikytis proporcingumo principo, t. y. įvertinti, kiek tiriamos priemonės mastas atitinka jai keliamus tikslus [2].

Apžvelgus minėtuose ES ir EBPO dokumentuose formuluojamus kriterijus, taip pat atsižvelgiant į EBPO 1998 m. ataskaitos taikymo preferenciniams mokestiniams režimams išaiškinimus [11], matyti, kad vieni iš jų orientuoti į analizuojamų mokestinių priemonių tikslus, taikymo apimtį, kiti – į šių priemonių teisinę formą, jų įtvirtinimo būdą, jas nustatančių normų turinio analizę, vertinimą bei vietą visoje šalies mokesčių sistemoje, treči – į priemonių veikimą, ekonominius jų rezultatus. Be to, atsižvelgiant į pirmiau pateiktą „apmokestinimo režimo“ apibrėžimą, reikėtų patikslinti, jog tam, kad konkreti apmokestinimo taisyklių visuma būtų pripažinta „preferenciniu režimu“ ar „konkurencine mokestine priemone“, nebūtina, jog visi šią apmokestinimo tvarką sudarantys elementai (t. y. identifikuojantys mokėtojus, nustatantys mokesčio objektą, tarifus ar apibrėžiantys mokesčio bazę) būtų tikslingai orientuoti ar atitiktų vieną ar kitą įvardytą požymį. Daugeliu atvejų gali pakakti ir, kaip rodo tiek EBPO, tiek ES projektuose publikuoti tokių valstybėse taikomų priemonių sąrašai, pakanka, jog, būdama bendros mokesčių sistemos dalimi ir pagrįsta bendromis toje jurisdikcijoje taikomomis taisyklėmis (pavyzdžiui, nuostatos apibrėžiančios mokesčių mokėtoją, prievolių įvykdymo tvarką ar mokestinę atsakomybę gali būti

taikomos universaliai), apmokestinimo tvarka minėtų kriterijų kontekste galėtų būti vertinama vos vienu ar kitu konkretaus sandorių tipo, turto ar pajamų rūšies apmokestinimo aspektu (pavyzdžiui, numatant specialią lengvatą nerezidentų iš užsienio gaunamoms nacionalinių bankų sąskaitose laikomoms pajamoms iš išvestinių finansinių priemonių).

Apibendrinant pateiktus EBPO ir ES taikomus konkurencijos mokesčiais priemonių identifikavimo ir įvertinimo kriterijus ir atsiribojant nuo šių priemonių skirstymo į žalingas ir iš esmės priimtinas, teisiniu požiūriu konkurencinį mokestinį režimą būtų galima apibrėžti kaip tam tikram objektui, subjektui, veiklos formai ar sandoriams apmokestinti taikomą apmokestinimo taisyklių visumą, sudarančią baigtą apmokestinimo tvarką, apimančią ne tik svarbiausius kiekvieno mokesčio elementus – mokesčio mokėtoją, objektą, bazę, tarifą, bet ir prievolių įvykdymo tvarką ir kitus papildomus administracinius reikalavimus apskaitos bei atskaitomybės turiniui, formai, periodiškumui, taip pat verslo formų steigimo ir veiklos reglamentavimą, kurie tikslingai orientuoti suteikti papildomų išimtinai mokestinių paskatų formaliai ir / ar realiai rezidentais nesantiems subjektams apmokestinimo tikslais perkelti savo turtą, veiklą ar atskiras ūkines operacijas į priemonę nustačiusią jurisdikciją. Analizuojant, reguliuojant konkurenciją mokesčiais ir kovojant su valstybėms nepriimtinais jos padariniais, ši kategorija, atsižvelgiant į labai ribotas galimybes ją efektyviai taikyti „kasdien“ administruojant mokesčius, naudojama retai, nes vargu ar, siekiant užkirsti kelią nepageidaujama

miems konkrečiau (-čių) mokesčių mokėtojo (-ų) veiksams ar pašalinti nepriimtinius konkurencijos padarinius, protingomis sąnaudomis valstybėms savarankiškai įmanoma stebėti ir analizuoti visų ar bent dalies kitų valstybių mokesčių sistemas bei verslo formų steigimą ir jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus, jų veikimą ir operatyviai reaguoti į pokyčius. Todėl preferencinio mokesčio režimo konstruktas paprastai (daugiausia) naudojamas tik politiniu lygmeniu, vykdant EBPO projektą ar ES Elgesio kodekso projektą labiau epizodiškai, nei reguliariai vertinant ir kvalifikuojant pateikiamas šių projektų apimamų valstybių taikomas ar naujai diegiamas mokesčines ir kitas verslo reguliavimo priemones. Vis dėlto, manytina, jog tikslus ir išsamus preferencinio mokesčio režimo apibrėžimas nėra visiškai teisiškai beprasmis. Nepaisant sunkiai įgyvendinamos galimybės efektyviai ir operatyviai kiekvienai valstybei savarankiškai vertinti ir analizuoti kitų šalių mokesčių politikos ir teisinės bazės pokyčius, pati preferencinio mokesčio režimo samprata (sąvoka) gali būti pakankamai naudingas valstybės antikonkurencinių (ypač nukreiptų ir prieš mokesčių vengimą) priemonių elementas. Įpareigojimas patiems mokesčių mokėtojams vertinti užsienyje valdomoms verslo formoms ar sandoriams taikomą apmokestinimo tvarką ir taikyti atitinkamas ribojančias nacionalinių teisės aktų nuostatas (savikontrolės principu), net ir nesant efektyvių priešpriešinės kontrolės priemonių (pavyzdžiui, keitimosi informacija su atitinkama užsienio jurisdikcija), galėtų būti pakankamai veiksminga prevencinė priemonė, ribojanti galimybes

naudojantis užsienio valstybių teisiniais instrumentais ir prisidengiant pastarųjų jurisdikcija manipuliuoti mokesčinėmis prievolėmis rezidavimo valstybėje. Galiausiai tinkamas preferencinių mokesčių režimų apibrėžimas ar net tam tikras jų grupavimas, nustatant jų atžvilgiu atitinkamą teisinį reguliavimą (pavyzdžiui, „automatinį“ mokesčių pajamų perkvalifikavimo mechanizmą, jų priskyrimo mokėtojui momentą ar pan.) supaprastintų ir mokėtojų veiklos bei pajamų (sąnaudų) kvalifikavimą ir jų apmokestinimą kontrolės procedūrų metu.

Mokestiniai prieglobsčiai

Mokestiniai prieglobsčiai – tai visiškai savarankiškos jurisdikcijos arba tam tikros priklausomos teritorijos, galinčios savo viešąsias išlaidas finansuoti taikydamos minimalius ar tik nominalius pelno / pajamų mokesčius, o tai leidžia joms save pateikti kaip priemonę užsienio rezidentams susimąžinti mokesčius nuo santykinai didelių mokesčių jurisdikcijose gaunamo pelno / pajamų [6, p. 20]. Mokestiniais prieglobsčiais dažniausiai įvardijamos tos suverenios ar bent iš dalies suverenios jurisdikcijos, kurių visa ne tik mokesčių, bet ir apskritai ekonominė bei administracinė politika, įskaitant finansų įstaigų steigimo ir priežiūros tvarką, finansinių paslaugų teikimo reglamentavimą, banko ir komercinių paslaugų apsaugos mastą ir kt., yra išimtinai ar beveik išimtinai skirta pritraukti mobilaus kapitalo bei finansines paslaugas aukštesnių mokesčių jurisdikcijose teikiančius bei jomis besinaudojančius subjektus. Mokestinis patrauklumas,

kaip pažymi ir EBPO, šiose jurisdikcija yra tapęs savarankiška pramonės šaka. EBPO studijoje skiriami trys tipiškiausių jurisdikcijų panaudojimo, aukštesnių mokesčių jurisdikcijų mokėtojams mažinant savo mokesines prievoles, būdai: (1) vieta, kurioje kaupiamos pasyviosios investicinės pajamos, išvengiant mokesčių rezidavimo valstybėje („pinigų dėžutės“); (2) vieta, kurioje uždirbamos apskaitoje fiksuojamos fiktyvios pajamos ar patiriami fiktyvūs nuostoliai; (3) vieta, suteikianti galimybes mokesčių mokėtojams atlikti atitinkamas finansines operacijas, įskaitant naudojantis tose jurisdikcijose turimomis bankų sąskaitomis, kurios formaliai lieka už mokėtojo kilmės valstybės mokesstinės jurisdikcijos ar tiesiog informacija (ar išsami informacija), apie kurią netampa žinoma atitinkamam mokesčių administratoriui [6, p. 22].

Mokestiniais prieglobsčiams identifikuoti EBPO taip pat suformulavo tam tikrą požymių, kuriais remdamasi 2000 m. pažangos ataskaitoje išskyrė 35 atitinkamas jurisdikcijas, visumą. Šie požymiai yra: (a) nulinis ar išimtinai nominalus apmokestinimo lygis¹⁶; (b) teisės aktai ar administravimo praktika, ribojanti efektyvų keitimąsi informacija su užsienio mokesčių administratoriais; (c) apmokestinimo sistemos funkcionavimo neskaidrumas; (d) nėra reikalavimų, jog deklaruojama veikla ar ūkinės operacijos būtų realiai vykdomos, aiškiai skatinantis išimtinai mokesstinės prigimties transakcijas [6, p. 23]. Sugretinus matyti, jog visi jie *mutatis mutandis* yra tiesioginė prieš tai analizuotų

preferencinius režimus identifikuojančių požymių evoliucija (arba atvirkščiai).

Vertinant mokesčių teisės, ne politiniu, požiūriu, mokestiniai prieglobsčiai analizuotini labiau kaip tam tikra preferencinių mokesčių režimų ir / ar atitinkamų mokesčių-administracinių dirbtinę užsienio jurisdikcijų mokesčių bazės eroziją skatinančių priemonių „koncentracija“. Mokestinis prieglobsčių valstybė, zona ar teritorija pripažįstama ne dėl atitinkamų ją, kaip esant tokią identifikuojančių požymių (dydžio, geografinės padėties, gyventojų skaičiaus, jų etninės sudėties, politinės santvarkos, ekonominio išsivystymo ar administracinės struktūros), o dėl valstybėje atitinkamus santykius reguliuojančios teisinės bazės bei konkrečių jos elementų, administracinės praktikos, ypač jei šios konkurencinės priemonės yra ne šiaip tam tikros valstybės mokesčių sistemos dalys, o jos konkurencinę orientaciją lemianti visuma ir pačios sistemos pagrindas, kuriantis didelę dalį šalies bendrojo vidaus produkto. Nepaisant to, pats vienu valstybių vykdomas kitų valstybių vertinimas ir skirstymas negali likti visiškai neutralus ir objektyvus. Praktika rodo, kad net esant aiškiai deklaruojamiems principams ir kriterijams, tai vis dėlto labiau politinis nei teisinis procesas. Šio skirstymo politizuotumą visų pirma patvirtina pati EBPO 2000 m. ataskaita, kurioje konstatuojama, jog net į pirminį sąrašą, susidedantį iš 35 pavadinimų, kuris vėliau, beje, buvo tik trumpinamas¹⁷, buvo įtrauktos

¹⁶ Vėliau pabrėžiant, jog tai tik pirminis ir tikrai neterminantis jurisdikcijų „atrankos“ kriterijus.

¹⁷ Galiausiai iš 35 jurisdikcijų pirminio sąrašo iki 2009 metų jame buvo likusios tik trys (Andora, Lichtenšteinas ir Monakas) [http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html].

ne visos minėtas mokesstinio prieglobsčio kriterijus atitinkančios jurisdikcijos, o tik neprisiėmusios atitinkamų viešų politinio pobūdžio įsipareigojimų mokesčių srityje laikytis EBPO standartų¹⁸, kurių įgyvendinimas yra trunkamas ir galutinio rezultato negarantuojantis procesas. Tokia praktika, siekiant nors ir lėtai, bet bent kažkaip daryti įtaką atitinkamų jurisdikcijų mokesčių ir administracinei politikai, matyt, politiškai visiškai pateisinama, tačiau teisiniu požiūriu kritikuotina, nes politinio turinio įsipareigojimai ir deklaracijos neturėtų keisti ar lemti valstybės ar zonos ir jos mokesstinės, administracinės sistemos bei mokesčių mokėtojų veiklos šioje jurisdikcijoje teisinio vertinimo.

Kitas šio proceso politizuotumo ir subjektyvumo patvirtinimas, kaip savo publikacijose ne kartą nurodo ir dr. Daniel J. Mitchellas¹⁹, jog vertinant visiškai objektyviai, tokiais pat mokesstiniais prieglobsčiais, bent tam tikrais aspektais, turėtų būti pripažinta ir dauguma pačios EBPO narių, tačiau jų tarp tokių nėra. Turbūt neatitiktinai EBPO narės jos ataskaitose buvo vertintos tik preferencinių mokesčių režimų kriterijumi, galiausiai vengiant joms „klijuoti“ kokias nors etiketes. Įdomu, kad Vokietijos finansų ministras P. Steinbrukas 2008 m. spalį jau be jokių diploma-

tinų užuolankų pareiškė, jog Šveicarija, kuri yra viena iš EBPO įkūrėjų, turėtų būti įtraukta į „juodąjį“ EBPO sąrašą, t. y. pripažinta mokesčiniu prieglobsčiu²⁰. Apžvelgus EBPO projekto ataskaitas matyti, jog tiek Šveicarijoje, tiek pačioje Vokietijoje buvo identifikuota vos po du preferencinius mokesčius režimus (pvz., Nyderlanduose bent 5), kurių, kaip paskutinėje 2006 m. paskelbtoje ataskaitoje konstatavo EBPO, abi valstybės galiausiai atsiskyrė [10]. Atsižvelgiant į tai, kad Šveicarija, kaip ir kita EBPO steigėja Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, visuotinai žinomos kaip šalys, taikančios itin aukštus banko paslapties standartus, o tai, anot EBPO, yra vienas iš svarbiausių didelių mokesčių valstybių mokesčio bazės dirbtinės erozijos priežasčių, akcentuojant efektyvaus keitimosi informacija tarp valstybių svarbą [6, p. 43–44], tai, kad šios šalys nuo pat pradžių buvo itin skeptiškos viso projekto, siekiančio apriboti valstybių konkurenciją dėl mobilaus kapitalo ir finansinių paslaugų²¹, atžvilgiu, kaip keliančio nepagrįstą ir nepateisinamą grėsmę asmens privatumo apsaugai, bei įvertinant ir šio pareiškimo kontekstą – 2008 m. pradžioje kilusį skandalą, kai paaiškėjo, jog, pasinaudami Lichtenšteino bankų institucijomis bei joje galiojančiu teisiniu reguliavimu, bent 900 Vokietijos rezidentų išvengė apie 4 milijardų eurų mokesčių²², dėl to didžiausius mo-

¹⁸ Kalbama būtent apie tam tikras politinio pobūdžio deklaracijas, kurioms įgyvendinti numatomas maždaug 2,5 metų terminas. EBPO pabrėžia, kad į juoduosius sąrašus įtrauktos tik „nebendradarbiaujančios“ jurisdikcijos, tačiau neoficialiai pabrėžiama, jog bendradarbiavimas daugeliu atvejų lieka tik deklaracija arba yra itin abejotinos kokybės, tai iš esmės patvirtina ir pačių valstybių EBPO analizės pagrindu sudaromi valstybių sąrašai, trumpėjantys kur kas lėčiau negu EBPO sąrašas.

¹⁹ [http://www.freedomandprosperity.org/Papers/oecd-hypocrisy/oecd-hypocrisy.shtml#10].

²⁰ [http://www.iht.com/articles/2008/10/21/business/haven.php]

²¹ Tiek Šveicarija, tiek Liuksemburgas susilaikė, padarydamos atskirus pareiškimus, EBPO Tarybai pritariant EBPO Fiskalinių reikalų komiteto ataskaitai, kuri tapo viso projekto pagrindu.

²² [http://www.spiegel.de/international/business/0,1518,535768,00.html; http://iz.euro.lt/lit/ES_paskelbe_kara_Lichtensteinui_Monakui_/552]

kesčius turinčių valstybių narių iniciatyva aktyvesnių veiksmų Lichtenšteino, Monako, Andoros (t. y. visų esančių EBPO „juodajame“ sąraše) bei minėtos Šveicarijos atžvilgiu imtasi ES ir EEE lygiu²³, galima daryti pagrįstą prielaidą, jog bent ne ką mažiau, o galbūt net labiau, nei viešai skelbiami ir neva objektyviai taikomi kriterijai, atskiros jurisdikcijos vertinimą galiausiai lemia jos daromos neigiamos įtakos kitų valstybių mokestinėms pajamoms kiekybinės apimtys.

Vis dėlto, akceptuojant, kad beveik kiekviena teisės taisyklė, jei ji formuluojama norminiame teisės akte, vienokiu ar kitokiu būdu yra atitinkamų tikslų suformuotos politinės valios išraiška, ir vertinant ne tai, kodėl ji konkrečiu atveju vis dėlto yra vienokia ar kitokia (šiuo atveju – kodėl viena valstybė yra sąraše, o kita – ne), o jos funkcionalumą, efektyvumą bei tai, kaip ji užtikrina keliamą tikslą, pažymėtina, jog mokestinių prieglobsčių sąrašai įvairiomis formomis naudojami gana plačiai ir yra vienas iš veiksmingiausių instrumentų, ribojant užsienio valstybių ir kitų fiskališkai savarankiškų jurisdikcijų mokesčių sistemų įtaką nacionalinėms mokestinėms pajamoms griežtesniu rezidentų veiklos per ir sandorių su sąrašuose registruotomis verslo organizavimo formomis reguliavimu. Remdamosi pagal EBPO projektą formuojamu „juoduoju“

²³ Pavyzdžiui, (ne be politinio spaudimo) itin paspartėjusios derybos dėl susitarimų mokesčių slėpimo srityje su minėtomis jurisdikcijomis, iniciatyvos peržiūrėti direktyvos 2003/48/EB dėl pajamų iš taupymo palūkanų apmokestinimo nuostatas ir kt. [http://business.maktoob.com/NewsDetails-20070423172576-Liechtenstein_moves_to_end_EU_tax_fraud_row.htm; <http://www.eubusiness.com/news-eu/1209566834.56>; <http://www.wealth-bulletin.com/home/content/3353056068>]

valstybių ir zonų sąrašu, daugelis didesnių mokesčių šalimis laikomų valstybių, tiek EBPO narių, tiek nesančių narėmis, įskaitant Lietuvą, įvertindamos ir individualių politinių kontekstą bei tikslus savarankiškai formuoja savus jurisdikcijų sąrašus²⁴, kurie ne tik bent iš dalies rodo ir pačios juos sudariusios valstybės mokesčių sistemos konkurencinę orientaciją (iš to, ką ji laiko „draugais“, o ką „ne draugais“), bet ir yra bene svarbiausia efektyvaus kai kurių teisinių priemonių, skirtų neigiamam užsienio jurisdikcijų poveikiui nacionalinėms mokestinėms pajamoms neutralizuoti, mažinant rezidentų interesus jomis naudotis išimtinai mokestiniais tikslais, veikimo prielaida. Kaip kritikuotiną pavyzdį šiuo atveju galima pateikti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo²⁵ 2 straipsnio 38 dalį, apibrėžiančią tai, ką Lietuva laiko mokestiniu prieglobsčiu, t. y. „tiksline teritorija“. Minėtoje dalyje nurodoma, jog tai užsienio valstybė arba zona, įtraukta į finansų ministro tvirtinamą Tikslinių teritorijų sąrašą²⁶ ir atitinkanti bent du iš pateiktų kriterijų. Nesiimant analizuoti pačių kriterijų kokybės, galimybių juos „patikrinti“ bei to, kad nevisiškai aišku, kam ginčo atveju tektų įrodinėjimo pareiga, į akis pirmiausia krinta tai, kad nelabai aiškus pačių kriterijų ir finansų ministro

²⁴ Paprastai skiriami trijų tipų sąrašai: „baltieji“ – juose esančios jurisdikcijos laikomos bendradarbiaujančiomis, skaidriomis, nekeliančiomis ar keliančiomis tik minimalią „grėsmę“ nacionalinėms mokestinėms pajamoms; „juodieji“ – kuriuose „listinguojamos“ didžiausią grėsmę keliančios; ir rečiau „pilkieji“ – jurisdikcijos, nelaikomos absoliučiai „blogomis“, tačiau mokėtojų veikla jose vertinama kaip kelianti tam tikrą didesnę riziką.

²⁵ Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

²⁶ Finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 (Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-4021).

tvirtinamo sąrašo santykis: ar įtraukimas į sąrašą automatiškai reiškia, jog atitinkama jurisdikcija jau laikoma „tikslinė teritorija“, ar tai tik tolesnio vertinimo prielaida. Dėl to, sudarant tokius sąrašus ar kuriant jų sudarymo taisykles, net ir nulemtus politinių tikslų ir prioritetų, siekiant efektyvaus teisinių antikonkurencinių (ypač nukreiptų prieš mokesčių vengimą) instrumentų funkcionavimo, kartu pernelyg nevaržant realios ekonominės rezidentų veiklos, svarbu turėti aiškius tokių sąrašų formavimo principus, jurisdikcijų atrankos kriterijus bei jų revizavimo tvarką.

Antikonkurenciniai procesai

Minėta, kad valstybės, negalėdamos ramiai stebėti, kaip naudodamiesi užsienio jurisdikcijomis ir jų teikiamomis galimybėmis mokesčių mokėtojai gali manipuluoti savo mokesstinėmis prievolėmis už ekonominius gėrius, sukurtus naudojantis jų ekonominiu, socialiniu, kultūriniu, teisiniu potencialu, finansų sistema, verslo aplinka ir infrastruktūra, tuo pačiu versdami valstybės viešųjų paslaugų finansavimo našta mažesniu mobilumu pasižymintiems objektams (pavyzdžiui, darbo jėgai, nekilnojamajam turtui), kuria ir plačiai taiko atitinkamas „gynybines“ priemones, nacionalinės mokesčių bazės erozijai ir apskritai konkurencijai mokesčiais, ypač „žalingajai“, sustabdyti. Neminint įvairių politinio, diplomatinio ar ekonominio poveikio daugiau ar mažiau suvereniems teritoriniams dariniams būdų, plačiai taikomi ir konkrečią teisinę formą turintys ir teisinius padarinius sukeliančios instrumentai, kuriais siekiama atsverti (neutralizuoti) mokėtojo gautą nepagrįstą mokesstinę nau-

da, ribojamos įvairios tarptautinės mokesčių vengimo ir slėpimo formos ir būdai bei, neutralizuojant per atitinkamas jurisdikcijas gaunamą naudą, šios įvairių „juodųjų“ sąrašų narėmis esančios valstybės, zonos ir teritorijos skatinamos atsisakyti agresyvios konkurencinės politikos ir susilaikyti nuo naujų preferencinių mokesčių režimų diegimo, neskaidrios administracinės praktikos. Minėti instrumentai pagal savo prigimtį ir esmę gali būti skiriami į vienašalius, dvišalius ir daugiašalius [6, p. 37].

Vienašaliai – tai saviti vidiniai nacionalinės mokesčių politikos „saugikliai“, ribojant mokesčių mokėtojų veiklos tam tikrose užsienio jurisdikcijose ar su ten reziduojančiais asmenimis ar (ar per juos) sukeltus mokesčius padarinius: perkvalifikuojant gaunamas pajamas, mokamas išmokas ar tiesiog mokesčiais tikslais ignoruojant tam tikrose užsienio jurisdikcijose realiai vykdytas ar tik formaliai fiksuotas ūkines operacijas. Tai nuostatos, ribojančios sąnaudų pripažinimą išmokomis „juoduosiuose“ sąrašuose reziduojantiems asmenims, įpareigojančios joms taikyti didesnius išskaičiuojamuosius mokesčius, nustatančios mažiau palankų iš jų gaunamų pajamų apmokestinimo režimą ar perkeliančios įrodinėjimo pareigą, ribojančios mokesčių lengvatų, taip pat nacionalinių teisinį ar teisinį ir ekonominį dvigubą apmokestinimą naikinti skirtų nuostatų taikymą, pavyzdžiui, nuo dividendų išskaičiuoto mokesčio atskaitymo ribojimai, dalyvavimo išimties taisyklės ar sumokėto pelno mokesčio užskaitos mokesčiui nuo dividendų netaikymas ir kitos panašios priemonės, dažniausia besiremiančios jau minėtais įvairias valstybių, teritorijų, zonų

ar verslo organizavimo formų, kuriomis siekiama atsverti (neutralizuoti) mokėtojo gautą nepagrįstą mokesstinę naudą, sąrašais. Prie tokių vienašalių priemonių taip pat priskirtinos ir Kontroluojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės²⁷ (angl. *Controlled foreign company rules*) bei Užsienio investicinių fondų apmokestinimo taisyklės (angl. *Foreign investment fund rules*), kuriomis rezidentams nustatomos mokesstinės prievolės už bent formaliai savarankiškais ir atskirais teisės subjektais esančių užsienio bendrovių ar fondų, kuriuos šie mokėtojai kontroliuoja ar kuriuose tam tikra nustatyta dalimi dalyvauja, gautas pajamas, siekiant maksimaliai eliminuoti paskatas veiklą ar investicijas tik mokesčių minimizavimo tikslais organizuoti per mažesnių ar nulinių mokesčių užsienio jurisdikcijas. Atkreiptinas dėmesys, kad jei pirmiau minėtos konkurencijos mokesčiais padariniams riboti taikomos nuostatos yra nekvestionuotinos valstybių teisės, nesant kokių nors priimtų tarptautinių įsipareigojimų²⁸, įskaitant draudimus nepagrįstai diskriminuoti, spręsti, kam ir kaip tam tikras nacionalines mokesčių nuostatas taikyti ir kokias lengvatas kokiam apimtimi suteikti ar apriboti, pastarieji mechanizmai jau praktiškai peržengia įprastą apmokestinimo teisių pasidalijimo pagrindus sudarančių principų – rezidavimo ir pajamų šaltinio – ribas. Be to, įvertinus ir tai, jog savo ataskaitose EBPO kaip nepageidaujama konkurencijos mokesčiais

padarinių ribojimo mechanizmą siūlo ir nacionalinių bei dvišalėse sutartyse taikomų rezidavimo taisyklių peržiūrėjimą – išplečiant rezidavimo sampratą, taigi ir sau suteikiamą mokesstinę jurisdikciją, nacionaliniuose teisės aktuose ir siaurinant ją, taigi ir ribojant nustatytas privilegijas, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, matyti, jog konkurencija mokesčiais, kada siekiama stiprinti nerezidentų mokesčines paskatas išnaudoti nacionalinę jurisdikciją, tiesiogiai paskatino ir konkurenciją dėl mokesčių, kurios esmė – maksimaliai riboti rezidentų mokesčines paskatas naudoti užsienio jurisdikcijomis.

Geriausiai žinomos dvišalės nepageidaujama konkurenciją mokesčiais ir jos padarinius riboti taikomos priemonės yra valstybių dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimai. Šių susitarimų esmė – prisidėti prie šalių ekonominio bendradarbiavimo plėtros, pašalinant vieną iš didžiausių platesnio bendradarbiavimo kliūčių – dvigubą to paties ekonominio gėrio apmokestinimą. Vis dėlto, nepaisant pirminės paskirties, tokių susitarimų tinklai išnaudojant šiose sutartyse esančias lengvatas labai plačiai taikomi ir mažų ar nulinių mokesčių jurisdikcijose sukaupoms faktiškai neapmokestintoms pajamoms grąžinti į kilmės valstybes. Be to, kad EBPO itin pabrėžia būtinybę apskritai atidžiai rinktis, su kuo sudarinėti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, mat viena platų tokių sutarčių tinklą turinčios valstybės sutartis su agresyvią konkurenciją mokesčiais propaguojančia zona, jurisdikcija ar teritorija gali turėti įtakos ne tik jai pačiai, bet ir kitoms šalims, su kuriomis pastaroji turi sutartis, pažymima ir

²⁷ Lietuvoje – Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnis.

²⁸ Pavyzdžiui, griežtai ir tiksliai laikytis ES direktyvų ar taikyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nustatytus lengvatinius tarifus ir panašiai.

atskirų sutarčių nuostatų svarba: keitimosi informacija, pagalbos išieškant mokesčius, sutartyse numatytų lengvatų taikymo apribojimo bei jau minėtas rezidento sąvokos tikslumas, išsamumas, aiškumas.

Be dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, vis didesnį mastą įgauna ir tik keitimosi informacija susitarimų su anksčiau išimtinai „juodųjų“ sąrašų valstybėmis, zonomis ir teritorijomis plėtra. Šių susitarimų sudarymas yra viena iš pirminių EBPO sąlygų mokesčiais prieglobsčiais pripažintoms jurisdikcijoms atsikratyti šios etiketės ir būti išbrauktoms iš EBPO publikuojamo „juodojo“ sąrašo. Peržvelgus šių susitarimų turinį, į akis krenta jų deklaratyvumas ir itin ribotos šalių prisiimamų įsipareigojimų apimtys, dėl to galima abejoti jų efektyvumu²⁹, akcentuojant tik politinę reikšmę, tačiau tai teisinę formą turintys ir teisinius padarinius sukeliantys dokumentai, kuriuos taip pat svarbu analizuoti ir vertinti siekiant visapusiškai pažinti ir patį konkurencijos mokesčiais fenomeną.

Bene geriausiai žinoma ir daugiausiai kritikos iš neribotos konkurencijos mokesčiais šalininkų sulaukianti daugiašalė priemonė yra ES Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo³⁰. Šia direktyva, kurios tikslas yra pasiekti, kad taupymo pajamos kaip palūkanų mokesčiai, kurie mokami vienoje valstybėje narėje faktiš-

²⁹ Daug pasako vien tipinė EBPO interneto svetainėje skelbiamų tokių susitarimų 2 straipsnio nuostata, jog sutarties šalys nėra įpareigos rinkti ir teikti informacijos, kuria, atsižvelgiant į vidaus teisės nuostatas, jos valdžios institucijos nedisponuoja, taip pat platūs pagrindai atsisakyti teikti net ir turimą informaciją, pavyzdžiui, viešosios politikos motyvai, komercinės ar profesinės paslapties atskleidimas ir pan.

³⁰ Oficialusis leidinys L 157 2003-06-26.

kiesiems savininkams, kurie yra fiziniai asmenys, kitos valstybės narės rezidentai, būtų veiksmingai apmokestinami pagal pastarosios valstybės narės įstatymus, su tam tikromis išimtimis Austrijai, Belgijai ir Liuksemburgiui, leidžiant taikyti didesnius išskaičiuojamuosius mokesčius, sukurtas keitimosi informacija tarp valstybių narių mechanizmas, užtikrinant, jog valstybes pasiektą informacija apie kitose valstybėse jų rezidentų turimas santaupas ir jos ten galėtų būti efektyviai apmokestintos. Negana to, minėta direktyva, kaip konkurencijos mokesčiais santaupų srityje reguliavimo ir ribojimo priemonė, peržengia ES ribas, mat jos nuostatų taikymo pradžia buvo susieta su momentu, nuo kurio Jungtinės Amerikos Valstijos, Šveicarija, Andora, Lichtenšteinas, Monakas, San Marinas ir atitinkamos priklausomos ar asocijuotos valstybių narių teritorijos pradės taikyti priemones, kurios yra lygiavertės arba tokios pat kaip numatytos minimoje direktyvoje. Minėtos direktyvos nuostatos pradėtos taikyti nuo 2005 m. liepos 1 d. ir iki šiol, nepaisant to, kad jos efektyvumas ir funkcionalumas jau gan stipriai kvestionuojamas ir nuostatas siūloma peržiūrėti³¹, ji laikytina bene rimčiausia iš teisine tarpvalstybine (tiek Elgesio kodeksas, nors ir grindžiamas teisiniais ES steigimo ir stojimo sutartyse valstybių prisiimtais įsipareigojimais ir bendrosios rinkos tikslais, tiek EBPO Tarybos priimtos rekomendacijos vis dėlto yra labiau politiniai, dar vadinami „soft law“, nei griežti teisiniai dokumentai) dabar konkurenciją mokes-

³¹ [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/savings_tax/savings_directive_review/index_en.htm]

čiais tarptautiniu lygmeniu reguliuojančia priemone.

Visos šios priemonės, kaip ir pati konkurencija mokesčiais, kurią EBPO ne be pagrindo linkusi skirstyti į žalingą ir priimtina, taip pat vienais atvejais gali būti vertinamos kaip priimtinos ir pateisinamos, o kitais – kaip nepagrįstai ribojančios ar diskriminacinės. Pažymėtina, jog veikla (ar pajamos), kurių valstybė nemokestina šalies viduje, mokestiniais tikslais neturėtų būti vertinami kitaip vien todėl, kad vykdyta (ar gautos) jurisdikcijoje ar per verslo organizavimo formas, kurias ši šalis laiko keliančiomis potencialią „mokestinę grėsmę“, tačiau, kita vertus, tai nereiškia, jog būtų nepagrįsta reikalauti papildomų veiklą ar pajamas, t. y. lengvatinių jų statusą, pagrindžiančių dokumentų. Atsižvelgiant į tai, formuluojant šias priemones labai svarbu turėti aiškius ir konkrečius tikslus, taikyti precizines formuluotes ir matyti jų vietą visoje valstybės mokesčių sistemoje.

Išvados

Apibendrinant aptartą konkurencijos mokesčiais sampratą, jos išraiškas ir nepriimtiniams šio reiškinio padariniams riboti ir reguliuoti skirtas priemones, iš teisininko perspektyvos galima konstatuoti, jog:

1. Konkurencija mokesčiais nėra vien į tam tikrus ekonominėmis kategorijomis išmatuojamus rodiklius orientuoti politiniai sprendimai sumažinti ar apskritai atsakyti vieno ar kito mokesčio ar taikyti vienokią ar kitokią administracinę praktiką, pritraukiant mobilias užsienio kapitalo, bet reiškiasi konkrečiomis teisinėmis formomis. Ji turi tiesioginę įtaką konkretų teisinį pavidalą

turinčioms nacionalinėms mokesčių sistemoms, jų funkcionalumui bei tarptautiniams dvišaliams ir daugiašaliams susitarimams mokesčių srityje.

2. Tikraja „konkrencija mokesčiais“ laikytini ne šiaip valstybių sprendimai mokesčių politikos srityje, kuriais kuriama palankesnė ir efektyvesnė mokestinė aplinka, siekiant paskatinti tam tikrus socialinius ar ekonominius procesus šalyje, o tie, kuriais užsienio jurisdikcijose veikiantys ir ten esminę savo pajamų dalį generuojantys asmenys, fiziniai ir juridiniai, skatinami išimtinai mokestiniais tikslais naudotis šalies, zonos ar teritorijos fiskaline jurisdikcija, minimizuojant savas mokestines prievoles realaus rezidavimo ar pajamų šaltinio valstybėse.
3. Analizuojant konkurenciją mokesčiais aktualios ne tik išimtinai mokesčių teisės kategorijos, bet ir apskritai įmonių steigimąsi bei veiklą, įvairių finansinių paslaugų teikimą ir net atskirų valstybės institucijų įgaliojimus reglamentuojančios teisės aktų nuostatos, kaip galinčios būti tiesiogine mokestiniais motyvais priimamų verslo ar taupymo sprendimų priežastimi.
4. Nepaisant itin didelio politizuotumo bandant riboti ir reguliuoti tarpvalstybinę konkurenciją mokesčiais, aiškius, tikslus ir išsamus teisinis „preferencinio mokestinio režimo“ ar grėsmę nacionalinėms mokestinėms pajamoms keliančių mokestinių prieglobsčių apibrėžimas nėra teisiškai beprasmis, nes gali ne tik aiškiai parodyti pačios valstybės mokesčių sistemos konkurencinę orientaciją, bet ir prisidėti prie efekty-

vesnės valstybės finansinių interesų apsaugos.

5. Tinkama teisinė vienašalių, dvišalių ir daugiašalių valstybių taikomų antikonkurencinių priemonių analizė svarbi ne tik užtikrinant efektyvų į konkrečius

tikslus orientuotą jų veikimą ir neribojant realios ekonominės veiklos, kuri, įvertinant visą konkrečios jurisdikcijos apmokestinimo sistemą, nebūtų vertinama kaip žalinga ar nepriimtina.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.
2. 1997 m. gruodžio 1 d. ECOFIN Tarybos rezoliucija dėl elgesio kodekso apmokestinant verslą // Oficialusis leidinys C 2/01 1998-01-06.
3. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo // Oficialusis leidinys L 157 2003-06-26.
4. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 10-379.
5. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-4021.

Specialioji literatūra

6. *Harmful tax competition. An emerging global issue.* – OECD publications, 1998, Prancūzija // Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf>> [Žiūrėta 2007-04-15].
7. Report to the ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs: *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.* – OECD publications, 2000, Prancūzija // Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/document/43/0,2340,en_2649_201185_36153067_1_1_1_1,00.html> [Žiūrėta 2009-01-15].
8. The OECD's project on harmful tax practices: *The 2001 progress report.* // Prieiga per internetą:

http://www.oecd.org/dataoecd/60/5/2664450.pdf [Žiūrėta 2009-01-15].

9. The OECD's project on harmful tax practices: *The 2004 progress report* // Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf> [Žiūrėta 2009-01-15].
10. The OECD's project on harmful tax practices: *2006 update on progress in member countries* // Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf> [Žiūrėta 2009-01-15].
11. The OECD's project on harmful tax practices: *Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes* // Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf> [Žiūrėta 2009-01-15].
12. Enrique G. Mendoza, Linda L. Tesar. *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from EU* // Journal of monetary economics Nr. 52 (2005), p. 163–204.
13. Daniel J. Mitchell. *EBPO ir ES klysta: konkurenciją mokesčių srityje reikia ne pulti o sveikinti* // Pranešimas tarptautinėje konferencijoje „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“, gruodžio 5–6 d., 2002. Vilnius. Prieiga per internetą: <http://www2.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/ebpo_ir_es_klysta_konkurencija_mokesciu_srityje_reiketu_ne_pulti_o_sveikinti/2230> [Žiūrėta 2009-01-15].
14. Jeffrey Owens. *Tax competition: a Threat or a Saviour.* Pranešimas 9-ojoje kasmetinėje Dublino finansų konferencijoje, birželio 16–17 d., 2008, Dublinas. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/54/11/40845841.pdf>> [Žiūrėta 2009-01-15].
15. Richard M. Hammer, Jeffrey Owens. *Promoting tax competition.* Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/63/11/1915964.pdf>> [Žiūrėta 2009-01-15].

16. Perla Gyongyi Vegh. *Tax haven and harmful tax regime list published*. European taxation No 8, (2000), p. 391–394.
17. Maarten J. Ellis. *The Code of conduct in 2000: cracking the code or coating the crack?* European taxation No 9, (2000), p. 414–416.
18. <http://www.oecd.org>
19. <http://www.freedomandprosperity.org>
20. <http://www.wikipedia.org>
21. http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm
22. <http://www.ibfd.org>
23. <http://www.iht.com>
24. <http://www.spiegel.de>
25. <http://iz.euro.lt>
26. <http://business.maktoob.com>
27. <http://www.eubusiness.com>
28. <http://www.wealth-bulletin.com>
29. <http://www.stat.gov.lt>

Interneto adresai

LEGAL SIDE OF COMMON ASPECTS OF INTERNATIONAL TAX COMPETITION

Mindaugas Lukas

S u m m a r y

This article, as first of set of publications, analyses international tax competition, its common aspects and measures that countries take to counteract its harmful effects on national income from taxes, trying to prove, that, despite apparent political inspirations, tax competition is also relevant legally. It is proposed, that real tax competition is not complex tax policy decisions (to reduce rates, introduce flat rate or progressive ones etc.) in order to encourage different economic or social processes, but those, aimed at non-resident taxpayers, when taxes become the main or even only reason for their certain business or investment decisions.

International tax competition is discussed using two basic categories offered by the OECD and widely accepted by international community – “preferential tax regimes” and “tax havens”, also acknowledging, that phenomenon besides pure tax regulation also includes different regulations for financial services and business as a whole, limits of authority of state institutions etc. It is concluded, that clear identification of mentioned above is relevant not only politically, but legally as well, because that not only shows states’ “competitive orientation” but also directly influences effectiveness and functionality of measures used to counter its harmful effects.

Įteikta 2009 m. gegužės 28 d.

Priimta publikuoti 2009 m. birželio 17 d.