



PELNO MOKESČIŲ KONVERGENCIJOS PROCESAI EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBĖSE

Vidas Lekavičius¹, Arvydas Galinis²

Lietuvos energetikos institutas

Anotacija

Pajamos iš pelno mokesčių daugumos Europos Sąjungos (ES) valstybių biudžetuose sudaro ne pačią didžiausią dalį, tačiau nuo jų priklauso grynasis investicijų pelningumas, todėl pelno mokesčiai turi nemenką įtaką verslininkų sprendimams. Kita vertus, valstybei jie yra dar ir svarbus ekonomikos reguliavimo įrankis, kuris gali padėti sušvelninti ekonomikos ciklų poveikį. Dėl šių priežasčių kai kurios Europos Sąjungos šalys prieštarauja iniciatyvoms harmonizuoti įmonių pelno mokesčius, siekdamos pritraukti investicijų aktyviai dalyvauja mokesčių konkurencijos procesuose. Tiek direktyvus mokesčių harmonizavimas, tiek spontaniška mokesčių konkurencija gali būti laikomi pelno mokesčių panašėjimą skatinančiais veiksniais, tačiau jų veikimo mechanizmai, o ir pats poveikis, yra skirtingi.

Straipsnyje analizuojami Europos Sąjungos šalyse vykstanti pelno mokesčių konvergencija, kurią sąlygoja tiek mokesčių harmonizavimo iniciatyvos, tiek ir teisės aktais nereguliuota apmokestinimo praktikų difuzija bei mokesčių konkurencija. Detaliai aptariamas mokesčių konkurencijos ir koordinavimo ryšys, pelno mokesčių harmonizavimo iniciatyvos Europos Sąjungoje, analizuojama pelno mokesčių tarifų dinamika, kurią neabejotinai įtakoja mokesčių konkurencija, įvertinamas pelno mokesčių panašėjimo lygis.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: pelno mokesčiai, mokesčių konkurencija, mokesčių harmonizavimas, globalizacija.

Įvadas

Įmonių pelno apmokestinimas yra vienas iš smarkiai verslininkų sprendimus įtakančių veiksnių, nes nuo jo priklauso grynasis investicijų pelningumas. Valstybei pelno mokesčiai yra ne tik pajamų šaltinis, bet ir svarbus ekonomikos reguliavimo įrankis. Globalizacijos sąlygomis valstybės mokesčių politiką vis labiau veikia aplinkinių šalių sprendimai ir kiti su pelno apmokestinimu besisijantys aspektai, pavyzdžiui, buhalterinės apskaitos standartizavimas tarptautiniu mastu. Išaugus gamybos veiksnių mobilumui tampa svarbu nustatyti tokį įmonių pelno apmokestinimą, kuris užtikrintų ne tik pakankamą viešojo sektoriaus finansavimą, bet ir patrauklumą investuotojams. Praktikoje tai pasireiškia per geriausių apmokestinimo praktikų sklaidą bei mokesčių konkurenciją, kuri taip pat gali privesti prie decentralizuoto mokesčių harmonizavimo. Vienos valstybės pavyzdys ir jo ekonominis poveikis priverčia panašiai elgtis ir kitas, o tai, kaip ir direktyvus mokesčių harmonizavimas ekonominėje sąjungoje, gali pasireikšti per mokesčių konvergencijos (lot. *convergens* – *susieinantis*; *suartėjantis*) efektą.

Pelno mokesčių konvergenciją įtakoja savo prigimtimi labai skirtingi veiksniai. Atsižvelgiant į tai, labai svarbu išnagrinėti jų pasireiškimo mechanizmus, kad būtų galima nubrėžti racionaliausio įmonių pelno apmokestinimo ekonominėje sąjungoje perspektyvą.

Šiame darbe analizuojami pelno mokesčių konvergencijos procesai Europos Sąjungos šalyse, siekiant įvertinti jų lygį bei nustatyti įvairių veiksnių įtaką mokesčių vienodėjimui.

Tyrimo objektas – Europos Sąjungos valstybėse taikomi pelno mokesčiai.

Tyrimo tikslas – kompleksiskai įvertinti pelno mokesčių konvergencijos procesus Europos Sąjungoje.

Tiksliui pasiekti suformuluoti tokie esminiai *uždaviniai*:

- Išnagrinėti mokesčių konkurencijos ir koordinavimo alternatyvas bei jų įtaką mokesčių panašėjimo procesams;
- Retrospektyviai aptarti pelno mokesčių harmonizavimo iniciatyvas Europos Sąjungoje.
- Išanalizuoti pelno mokesčių tarifų dinamiką ir konvergencijos lygį.

Siekiant įvykdyti iškeltuosius tikslus, atliekama mokslinės literatūros ir teisės aktų analizė, statistinių duomenų sklaidos ir klasterių analizė.

Mokesčių konkurencija

Mokesčių konkurencija, kai kuriuose Europos Sąjungos dokumentuose (EESC 2002) dar vadinama fiskaline konkurencija (šis terminas yra platesnis, nes apima ne tik mokesčius, bet ir kitas fiskalinės politikos priemones, tačiau dažniausiai abu žodžių junginiai yra naudojami kaip sinonimai), – palyginti naujas reiškinys ekonomikoje. Mokesčių konkurencija apibūdinama kaip valstybės strategija mažinant apmokestinimą pritraukti kapitalą ir kvalifikuotą darbo jėgą (Vondra 2006). Ekonominė integracija ir bendrosios rinkos plėtra padidino verslo mobilumą Europos Sąjungoje bei daugianacionalinių kompanijų vaidmenį ekonomikoje, dėl ko šios tapo pajėgios daryti spaudimą valdžios institucijoms mažinti mokesčių našą. Vis dėlto, mobilumas pats savaime nebuvo pagrindinė mokesčių

konkurencijos atsiradimo priežastis: jis tiesiog suteikė galimybę verslui reaguoti į skirtingus apmokestinimo lygius įvairiose šalyse (Stöwhase 2005). Galima manyti, kad esant tokioms sąlygoms mokesčių konkurencijos atsiradimas buvo natūralus reiškinys, kadangi esant daugiau ar mažiau laisvai rinkai, konkurencijos apraiškos atsiranda ten, kur yra bent dvi skirtingų interesų turinčios pusės.

Nors paprastai sutariama, kad investicijų pritraukimas yra viena iš svarbiausių pelno mokesčių konkurencijos priežasčių, įvairūs tyrimai išryškina skirtingas priklausomybes. Esama skaičiavimų, kad vidutinio efektyvaus pelno mokesčio tarifo padidinimas vienu procentiniu punktu lemia 2-4 proc. mažesnes investicijas (Stöwhase 2005; Bellak 2005). Vis dėlto abejotina, ar vien nuo mokesčių priklauso investicijų apimtys: tokiu atveju dauguma valstybių gana greitai atsisakytų pelno apmokestinimo. Simmons (2002) atlikto tyrimo duomenimis, pelno mokesčiai yra tik aštuntoje vietoje tarp faktorių, lemiančių investuotojų sprendimus (kiti mokesčiai – dar žemesnėse vietose). Nepaisant to, mokesčiai yra veiksnys, kuris tiesiogiai paliečia užsienio investicijų pelningumą ir yra lengvai išmatuojamas, kitaip nei, tarkime, šalies politinis stabilumas, todėl valstybėms yra patogu parodyti juos kaip tarptautinį privalumą.

Į mokesčių konkurenciją reikėtų žvelgti plačiau nei vien kaip į mokesčių tarifų mažinimą. Iš tiesų, kaip prekių rinkose konkurencija vyksta ne vien kainomis, taip ir potencialūs mokesčių privalumai panaudojami investicijoms pritraukti įvairiais būdais: kai kurios valstybės orientuojasi ne į mokesčių tarifų mažinimą, bet į palankesnių nusidėvėjimo normatyvų nustatymą, specialias lengvatas ir kitas tiesiogiai mokesčių tarife neatspindimas priemones.

ES bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) dokumentuose sutinkama žalingos mokesčių konkurencijos sąvoka (EESC 2002; OECD 1998), tačiau nuomonės dėl mokesčių konkurencijos žalingumo labai įvairuoja ir kelia dideles diskusijas tarp skirtingoms srovėms atstovaujančių mokslininkų, politikų bei visuomenės veikėjų. Kadangi kapitalo kiekis nėra begalinis, laisvesnis mokesčių režimas, pritraukiantis investicijas, automatiškai pristabdo kitų šalių plėtrą. Tokios mokesčių politikos žalingumas pasireiškia tada, kai ji yra pritaikyta kitų šalių mokesčių bazei suardyti.

Patys ryškiausi (žalingos) mokesčių konkurencijos pavyzdžiai – vadinamosios mokesčių prieglaudos šalys, kurias kai kurie autoriai su tam tikru kartėliu pašaipiai vadina „parazitinėmis mokesčių prieglaudomis“ (Slemrod 2006). Tokių šalių tikslas – nustatant itin palankią mokesčių aplinką pritraukti kitų šalių įmones, kurios taikydamos prie mokesčių priderintą kainodarą sumažintų savo mokamus mokesčius, nors didžiąją dalį realios veiklos ir vykdo ne mokesčių prieglaudos šalyje. Taigi, šiuo atveju net ir investicijos realiai nepatenka į mokesčių prieglaudos šalį – ji tiesiog susirenka pagal klasikinius apmokestinimo principus jai nepriklausančias pajamas. Pelno mokesčių mažinimo kainodara gali būti taikoma, jei pelno apmokestinimas keliose šalyse yra skirtingas, o teisės aktuose nenumatyti būdai užkirsti kelią nesąžiningoms manipuliacijoms. Nors paprastai pakanka, kad visi atskaitymai būtų pateisinti dokumentais, tokios kainodaros atveju šalių mokesčių institucijos gali

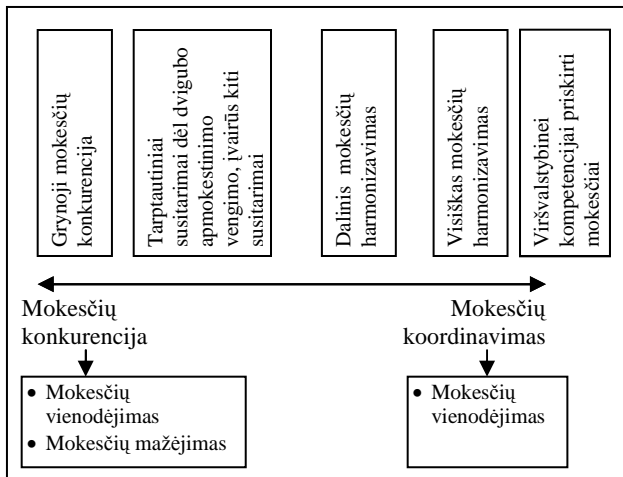
koreguoti sandorių, sudarytų susijusių asmenų (pažymėtina, kad Tarptautiniai apskaitos standartai ir kai kurių šalių mokesčių įstatymai susijusius asmenis traktuoja skirtingai), vertę. Pagrindinis įrankis, pagal kurį nustatoma, jog yra taikomi neleistini metodai, yra rinkos kainos – pagal jas perskaičiuojama sandorių vertė.

Bracewell-Milnes (2004) teigimu, mokesčių konkurencijos poveikį supaprastintai galima palyginti su konkurencija tarp prekybos centrų: konkurencija žalinga kainų diktuoti negalinčiam prekybos centrui, tačiau naudinga vartotojui. Šiuo atveju pagrindinis skirtumas būtų tas, kad jei prekybos centro pelnas atitenka jo savininkams ir vartotojams iš to nėra didelės naudos, tai teoriškai įmonių pelno mokesčiai atitenka visuomenės gerovės didinimui ir netgi iš dalies sugrįžta tai pačiai juos mokančiai įmonei. Analizuojant pasaulinę patirtį pastebima, kad per pastaruosius du dešimtmečius mokesčių tarifai ženkliai sumažėjo, tačiau tai neturėjo katastrofiškų pasekmių šalių biudžetams. Vis tik P.Gylys (2006) kelia klausimą, ar nesant mokesčių konkurencijos Vagnerio dėsnis, aiškinantis persikirstymo lygio augimą, nebūtų pasireiškęs stipriau.

Mokesčių koordinavimas

Mokesčių konkurencijos žalingumas kelia nemažai diskusijų, kurių vienoje pusėje būna laisvos konkurencijos šalininkai, o kitoje – tokios organizacijos kaip EBPO ar Europos Sąjunga, keliančios mokesčių koordinavimo iniciatyvas. Reikia pažymėti, kad minėtoms organizacijoms priklausančios valstybės nėra vieningos mokesčių koordinavimo klausimu, kadangi dalis jų gana aktyviai dalyvauja mokesčių konkurencijos procesuose. Vis dėlto esama siūlymų netgi sukurti naują tarptautinę mokesčių reguliavimo ir koordinavimo instituciją (toks pasiūlymas buvo paminėtas keliose Jungtinių Tautų ataskaitose).

Mokesčių koordinavimu faktiškai galima laikyti visus tarptautinius susitarimus dėl apmokestinimo, netgi ir tuos, kurie neturi įpareigojančio pobūdžio. Tuo būdu galima teigti, kad egzistuoja skirtingo lygio mokesčių koordinavimo atmainos, kurias būtų galima klasifikuoti priklausomai nuo konkrečių susitarimų pobūdžio. Be abejo, paprasti susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba rekomendacinio pobūdžio elgesio kodeksai turėtų būti laikomi žemo laipsnio tarptautinių mokesčių koordinavimu, o su ekonominės sąjungos bendrąja rinka susietos mokesčių suderinimo priemonės – aukštesnės pakopos mokesčių koordinavimu. 1 pav. mokesčių konkurencija ir tarptautinis mokesčių koordinavimas pavaizduoti kaip dvi skirtingos požiūrio į apmokestinimo derinimą kryptys. Mokesčių koordinavimą K. Vondra (2006) siūlo laikyti tarpine padėtimi tarp mokesčių konkurencijos ir mokesčių harmonizavimo. Grynoji mokesčių konkurencija ir visiškas mokesčių harmonizavimas yra tik kraštutiniai atvejai (priešingi poliai), tarp kurių yra galybė ryškesnio ar ne tokio ryškaus mokesčių koordinavimo atmainų.



1 pav. Mokesčių konkurencija ir harmonizavimas

Kaip iliustruojama pirmu paveikslu, kuo daugiau esama mokesčių konkurencijos, tuo mažiau veikia mokesčių koordinavimo mechanizmai, o visišką mokesčių harmonizavimą (suvienodinimą), galima laikyti aukščiausio laipsnio mokesčių koordinavimu. Už šios sistemos ribų vaizduojami viršvalstybinei kompetencijai priskirti mokesčiai. Tokių mokesčių pavyzdys galėtų būti Europos Komisijos dokumentuose minimas vadinamasis Europos mokestis, kuris būtų naujas ES bendrojo biudžeto nuosavas išteklius. Paminėtina, kad pagal vieną iš pasiūlymų Europos mokesčio pagrindas gali būti pagal ES bendra konsoliduota pelno mokesčio bazė (CEC 2001).

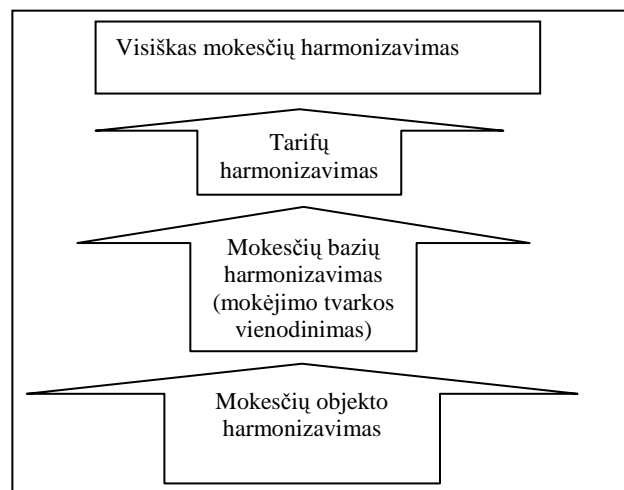
Kaip matyti iš pirmo paveikslo, mokesčių konkurencijos mechanizmas paprastai siejamas tiek su mokesčių vienodėjimu, tiek ir su jų mažėjimu, kadangi paprastai mokesčių konkurencijos variklis kaip tik yra mokesčių mažinimas. Tuo tarpu mokesčių koordinavimo atveju jų mažinimas nėra būtina prielaida. Greičiau atvirkščiai – koordinavimas suvokiamas kaip tam tikro kartelio, užtikrinančio aukštas normas „apmokestinimo rinkoje“ sudarymas. Mokesčių konkurenciją ir koordinavimą galima nagrinėti pasitelkus dvi priešingas paradigmas – holistinę ir individualistinę (Gylis 2006). Holistinei paradigmai būdingas požiūris, kad viešasis sektorius yra svarbi ekonomikos dalis, o mokesčių konkurencija yra žalinga, kelia grėsmę mokesčių bazėms ir mažina globalią gerovę, todėl reikalingas tarptautinis mokesčių koordinavimas. Tuo tarpu individualistinė paradigma teigia, kad viešasis sektorius yra našta ekonomikai, mokesčių konkurencija – globalaus ekonomikos augimo prielaida, dėl jos apmokestinimas panašėja tinkamiausiu būdu. Remiantis tokiu „rinkos“ požiūriu, vykstant mokesčių konkurencijos procesams tikėtinas tarifų panašėjimas bei mažėjimas. Šalies taikomi žemesni tarifai suteikia jai konkurencinį pranašumą (panašiai kaip ir prekių rinkoje taikant žemesnes kainas), o to pasėkoje kitos šalys savo atsilikimą turėtų naikinti taipogi mažindamos tarifus, aukodamos dalį mokestinių pajamų vardan konkurencingumo ir laukiamo spartesnio ekonominio augimo. Šiai paradigmai atstovaujantys proliberalios mokesčių sistemos šalininkai teigia, kad valstybė turi mažinti mokestinę našta ir tuo pačiu apriboti savo funkcijas, nes mokestinė našta trukdo vystytis verslui (Štreimikienė 2006). Realybėje tokias „lenktynes

iki dugno“ riboja poreikis finansuoti viešąjį sektorių. Remiantis holistine paradigma, viešasis sektorius laikomas svarbia ekonomikos dalimi, todėl šis požiūris reikalauja, kad valstybė gautų pakankamas pajamas, būtinas teikti pakankamą kiekį kokybiškų viešųjų paslaugų.

Mokesčių harmonizavimas

Mokesčių vienodinimo iniciatyvos Europos Sąjungoje siejamos ne tiek su poreikiu išvengti „lenktynių iki dugno“, kiek su siekiais užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą. Pelno mokesčių atveju taip pat minimi siekiai neutralizuoti mokesčių vaidmenį kapitalo išdėstyme, panaikinti pelno perkėlimo į mažesnių mokesčių šalis galimybę ir tuo stabilizuoti biudžetų pajamas, sumažinti mokesčių skaičiavimo ir administravimo kaštus. Teigiama, kad mokesčių harmonizavimo tikslas – skatinti tokią konkurenciją, kad integracija ir ekonominis augimas būtų pasiektas palaipsniui ir visose šalyse vienu metu (Pukelienė 2005). Kaip minėta, mokesčių harmonizavimo samprata priklauso nuo vienodinimo lygio: daliniu harmonizavimu galima laikyti ir mokesčių koordinavimo apraiškas, tačiau Europos Sąjungos praktikoje mokesčių harmonizavimas dažniausiai pasireiškia kaip kompromisas tarp žemo laipsnio koordinavimo ir visiško apmokestinimo sistemų standartizavimo.

Poreikio suderinti mokesčius pagrindumas priklauso nuo integracijos laipsnio: pačioje žemiausioje ekonominės integracijos pakopoje – laisvosios prekybos zonoje, kur panaikintos tik prekybos kliūtys tarp šalių, mokesčių suderinimo reikalavimai yra minimalūs. Tuo tarpu didėjant vienos šalies fiskalinių sprendimų poveikiu kitų šalių ekonomikai laipsniui, didėja ir mokesčių koordinavimo poreikis: harmonizavimu siekiama padaryti skirtingas mokesčių sistemas palyginamas tarpusavyje ir siekiančias ekonominės sąjungos tikslų (Buškevičiūtė 2006). Galimas mokesčių harmonizavimo ekonominėje sąjungoje eiliškumas vaizduojamas 2 paveiksle.



2 pav. Mokesčių harmonizavimo etapai

Kaip matyti iš 2 paveikslo, pirmasis harmonizavimo etapas yra mokesčio objekto harmonizavimas, po jo seka mokesčio bazės harmonizavimas, kuris gali būti derinamas su mokėjimo tvarkos vienodinimu, o tarifų

harmonizavimas gali būti dar vėlesnis etapas. Suvienodinus tarifus, tačiau palikus skirtingai apskaičiuojamas mokesčių bazes, realus apmokestinimo lygis negali būti suvienodintas. Nepaisant to, Europos Sąjungos patirtis rodo, kad buvo bandymų harmonizavimą pradėti ir nuo tarifų vienodinimo. Toks nominalus harmonizavimas esant skirtingoms mokesčių bazėms, dar labiau padidintų apmokestinimo skirtumus tuo atveju, jei iki harmonizavimo tarifas buvo apmokestinimą išlyginantis elementas – kuo platesnė mokesčio bazė, tuo žemesnis tarifas ir atvirksčiai. Jeigu tarifų harmonizavimas pasiekiamas antrame paveiksle nurodytu eiliškumu arba bent jau yra įgyvendinti visi harmonizavimo aspektai, toks mokestis gali tapti ir ekonominės sąjungos nuosavu ištekliumi. Reikėtų pažymėti, kad kai kuriais atvejais tam pakanka mokesčio bazės suvienodinimo, tarifus harmonizuojant nepilnai (nurodant tik minimalų), jeigu į bendrą ekonominės sąjungos biudžetą patenka ne visos mokestinės pajamos. Tokia situacija susiklostė harmonizuojant pridėtinės vertės mokestį (PVM): tam tikra dalis nuo statistiškai apskaičiuotos PVM bazės yra laikoma netradiciniu nuosavu Europos Sąjungos bendrojo biudžeto ištekliumi.

Pelno mokesčių harmonizavimo iniciatyvos Europos Sąjungoje

Manoma, kad Europos Sąjungoje pelno mokestis kaip pirmasis vienodintinas iš pagrindinių tiesioginių mokesčių pasirinktas ne tik dėl jo reikšmės išteklių paskirstymui, bet ir dėl kitų priežasčių: įmonių mokesčius harmonizuoti yra mažiau rizikinga nei gyventojų. Pastarieji turi daugiau įtakos šalių biudžetams, tiesiogiai paliečia daugumą gyventojų, kurie demokratiškose šalyse išreiškia savo nuomonę per rinkimus. Tikėtina, kad nepopuliarūs sprendimai pelno apmokestinimo srityje turi mažiau įtakos rinkimų rezultatams.

Europos Sąjungos pelno mokesčių vienodinimo pagrindines iniciatyvas, remiantis 6-osios bendrosios programos projekto „New Modes of Governance“ medžiaga (Newgov 2005), retrospektyviai galima aptarti pradedant nuo 1962 m. Neumark komiteto pasiūlymo įvesti bendrą pelno apmokestinimo sistemą. Vėliau buvo parengti siūlymai harmonizuoti pridėtinės vertės ir pelno mokesčius, tačiau šalys narės sutarė tik dėl PVM vienodinimo. 1970 m. van den Tempel rekomendavo vykdyti nominalųjį harmonizavimą, suvienodinant tarifus, tačiau paliekant kai kuriuos bazių skirtumus. Manoma, kad tuometinis tarifų suvienodinimas būtų užkirtojęs kelią vėliau įvykusiam tarifų sumažėjimui (Bracewell-Milnes 2004). 1975 m. Europos Komisija (EK) pasiūlė įmonių apmokestinimo direktyvą, kurioje siūlyta nustatyti pelno mokesčių tarifų svyravimo ribas (45 – 55 proc.) ir bendrą pelno apmokestinimo sistemą. Jei Neumark komitetas siūlė atskirų tarifų sistemą, o Van den Tempel – klasikinę, tai šiame pasiūlyme buvo numatyta susieti įmonių pelno ir gyventojų pajamų apmokestinimą. Po ilgų svarstymų ir papildomų pasiūlymų 1979 m. Europos Parlamentas atmetė šią direktyvą, tačiau rekomendavo ieškoti galimybių harmonizuoti pelno mokesčių bazę.

1980 m. EK išleido ataskaitą apie įmonių pelno ir dividendų apmokestinimo harmonizavimą, tačiau

nepakeitė savo pozicijos dėl 1975 m. pasiūlymo, todėl 1983 m. Europos Parlamentas tik pakartojo savo anksčiau išsakytą neigiamą poziciją ir paragino EK pateikti pasiūlymą, koncentruotą į pelno mokesčių bazes. 1988 m. EK parengė direktyvą dėl pelno mokesčių bazės harmonizavimo, tačiau sulaukusi neigiamos reakcijos iš kai kurių ES šalių, atsisakė teikti ją Tarybai. Po to EK atsisakė grandiozinių pelno mokesčių harmonizavimo planų, tačiau buvo imtasi smulkesnių priemonių kovoti prieš dvigubą apmokestinimą.

1992 metais buvusio Olandijos finansų ministro Onno Ruding vadovaujamo nepriklausomo komiteto paskelbtuose pasiūlymuose palankiai vertinamos minėtos direktyvos ir rekomenduojama naikinti dvigubą apmokestinimą, harmonizuoti tris įmonių pelno mokesčių elementus: tarifus, apmokestinimo bazę bei administravimo sistemą. Akivaizdu, kad Ruding pasiūlymai apėmė esminius šalių narių pelno mokesčių sistemų harmonizavimo elementus, tačiau jie irgi sulaukė iš dalies neigiamos reakcijos.

Dabartinės pelno mokesčių harmonizavimo iniciatyvos didele dalimi yra taip pat grindžiamos Ruding komiteto pasiūlymais, tačiau nuo to laiko atsirado ir kitų svarbių aplinkybių, kaip teigiama, skatinančių vienodinti pelno apmokestinimą:

- Globalizacijos poveikis, apimantis jau aptartus mokesčių konkurencijos aspektus ir tarptautinių įmonių skaičiaus išaugimą;
- Bendrosios rinkos plėtra: jei integracijos pradžioje buvo svarbiausia užtikrinti prekių bei paslaugų rinkų vienovę (todėl pasitelktas tik netiesioginių mokesčių harmonizavimas), tai dabar vis svarbesnės darosi ir kitos sritys;
- Ekonominės ir pinigų sąjungos laimėjimai: gilesnė integracija, susijusi su ištisu ekonominių efektų kompleksu, taip pat reikalauja mokesčių derinimo, nes mokesčiai palengva tampa perdėm aštria integracijos kliūtimi;

Europos įmonių teisės plėtra, labiausiai pasireiškianti per europinių įmonių formų atsiradimą (Europos bendrovės, Europos kooperatyvo), irgi siejasi su mintimi, kad apmokestinimas negali atsilikti: tarpvalstybinėms įmonėms būtų reikalinga turėti aiškų ir paprastą apmokestinimą, o turint omenyje, kad kelias šalis apimančios Europos bendrovės iš esmės jau neturėtų būti pavaldžios kurios nors vienos šalies mokesčių įstatymams, vienodinimas turėtų reikštis visos Sąjungos lygiu (CEC, 2001).

Nuo Neumark ir Van den Tempel laikų sklidančios idėjos harmonizuoti pelno mokesčių tarifus šiandien toliau atrodo nelabai realios, nes susilauktų kai kurių šalių narių veto, tačiau yra įmanoma vadinamųjų paketinių susitarimų galimybė, kai vienos šalys daro nuolaidų kitoms, atrodytų, visiškai nesusijusiose srityse.

Išanalizavusi susiklosčiusią įmonių situaciją, Europos Komisija pateikė keturias įmonių pelno mokesčių harmonizavimo alternatyvas – apmokestinimo pagal buveinės valstybės įstatymus, bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės, Europos Sąjungos įmonių pelno mokesčio ir harmonizuotos Europos pelno mokesčių sistemos.

Vertinant pateiktas alternatyvas galima teigti, kad buveinės valstybės apmokestinimo ir bendros pelno

mokesčių bazės sistemas įgyvendinti lengviausia jau vien dėl to, kad jų pagrindas – išplėstas bendradarbiavimas ir jos nereikalauja visų ES šalių prisijungimo. Reikia pažymėti, kad apmokestinimo pagal buveinės šalies įstatymus sistema nelaikytina harmonizavimu pagal tradicinę šio termino sampratą, nes nereikalauja apmokestinimo sistemų vienodinimo, o yra tik naujas būdas pelno mokesčiams skaičiuoti. Vis dėlto ši sistema reikalauja tam tikro suderinimo, todėl irgi netiesiogiai turėtų prisesti prie mokesčių vienodėjimo.

Bendrosios konsoliduotos pelno mokesčio bazės alternatyvos įgyvendinimo sudėtingumas pasireiškia tuo, kad reikalinga sukurti tokią pelno mokesčio bazę, konsolidavimo ir paskirstymo valstybėms mechanizmus, kurie būtų priimtini visoms arba daugumai ES narių. Kadangi Europos Sąjungoje jau yra reglamentuotas kai kurių įmonių finansinės atskaitomybės sudarymas laikantis Tarptautinių apskaitos standartų, manoma, kad šiais standartais turėtų būti paremta ir bendroji bazė. Viena iš viešajame diskurse rečiau minimų priežasčių, kodėl buvo užsimota sukurti bendrąją pelno mokesčio bazę, paremtą Tarptautiniais apskaitos standartais, tikriausiai buvo ir tai, kad pagrindinėms už tai pasisakančioms valstybėms (Austrijai, Belgijai, Vokietijai) ir taip nuo seno buvo būdingas gana stiprus ryšys tarp mokesčių ir finansinės apskaitos, o Europos Sąjungoje ėmus naudoti TAS atsirado poreikis prie jų derinti ir apmokestinimą. Vis dėlto, derinant pelno mokesčių bazę su TAS, iškyla keletas problemų: TAS yra orientuoti į investuotojų interesus atitinkančią finansinę apskaitą ir akcentuoja tikrosios vertės principą (Haverals 2007), o juos rengia nuo ES valstybių narių nepriklausanti institucija (Eberhartinger 2007). Nors EK sudarytos darbo grupės iki šiol aktyviai dirba rengdamos bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę, tikėtina, kad galutinis šios alternatyvos įgyvendinimas bus komplikuotas.

Kitos dvi alternatyvos iš esmės išplaukia iš bendros konsoliduotos bazės sukūrimo: kol ji nesukurta, nėra ko ir kalbėti apie visišką mokesčių harmonizavimą arba Europos Sąjungos įmonių pelno mokesčių, o patirtis rodo, kad drastiškos harmonizavimo iniciatyvos niekada nesulaukė stipraus palaikymo. Galima manyti, kad tai yra viena priežasčių, dėl ko Europos Sąjungos institucijos siūlo sukurti bendrą konsoliduotą pelno mokesčių bazę ir taikyti buveinės valstybės apmokestinimą kaip bandomąjį projektą. Išplėstas bendradarbiavimas, kuriam ES institucijos tiesiogiai nevadovauja, o tik koordinuoja valstybių veiksmus teikdamos pasiūlymus, ir kuriame dalyvauja tik to norinčios valstybės, gali būti suvokiamas kaip „dviejų greičių Europos“ idėjos įgyvendinimas mokesčių srityje: glaudesnės integracijos siekiančios

valstybės dalyvauja mokesčių vienodinimo veiksmuose, o kitos lieka nuošaly. Tikėtina, kad perspektyva atsilikti nuo proceso, o vėliau galbūt derintis prie kitų jau sukurtų taisyklių, nedarant įtakos sprendimams, paskatintų prisijungti ir kai kurias mokesčių harmonizavimui nepritariančias šalis.

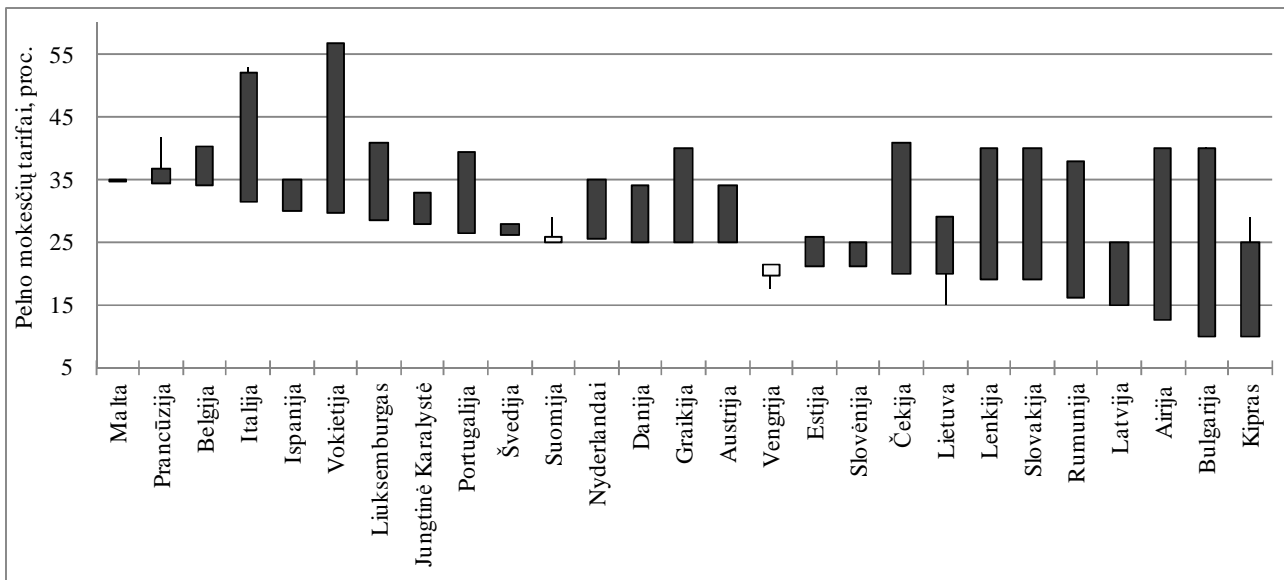
Šiuo metu Europos Komisijoje yra tęsiami bendros konsoliduotos pelno mokesčių bazės kūrimo darbai, tačiau jos įgyvendinimo perspektyva tebelieka neaiški. Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad mokesčių harmonizavimo iniciatyvos kol kas tik labai nežymiai paveikė pelno apmokestinimą Europos Sąjungos šalyse, kadangi iki šiol buvo įgyvendintos tik labai smulkios priemonės. Mokesčių vienodėjimą galbūt net labiau skatina ne bendri valstybių sprendimai, bet su mokesčių harmonizavimu susijusių diskusijų ir teisiškai neįpareigojančių, tačiau turinčių politinį poveikį, elgesio taisyklių sąlygota įmonių pelno apmokestinimo praktikų sklaida.

Pelno mokesčių tarifų konvergencija

Nors pelno mokesčių našta priklauso ne tiek nuo tarifo, kiek nuo apmokestinimo taisyklių visumos, nereglamentuotą tarptautiniais susitarimais mokesčių konvergenciją patogu analizuoti remiantis mokesčių tarifų dinamika. Tai lemia tiek kiekybinis rodiklio pobūdis, tiek ir „signalinė“ mokesčių tarifų funkcija. Tarifas yra bene labiausiai matomas mokesčio elementas, todėl mokesčių konkurencijos procese dažnai stengiamasi mažinti tarifus, negautas pajamas kompensuojant bazės išplėtimu.

Duomenys apie aukščiausius (nepaisant lengvatinių tarifų ir pan.) įstatymais numatytus pelno mokesčių tarifus ES valstybėse yra pateikiami kasmetiniame Eurostat leidinyje „Taxation trends in the European Union“ (2009). Šiame straipsnyje analizuojamas penkiolikos metų laikotarpis yra pakankamai ilgas, kad leistų įvertinti pelno mokesčių kaitos tendencijas šiuo metu Europos Sąjungai priklausančiose valstybėse.

Siekiant patogiai ir suprantamai pavaizduoti 2005 – 2009 metais įvykusius pelno apmokestinimo pokyčius, pasitelktas vertybinių popierių rinkos analizėje plačiai naudojamas „japoniškos žvakės“ grafinio atvaizdavimo būdas. Šiuo atveju tamsūs stulpeliai rodo tarifų sumažėjimą nuo stulpelio viršaus lygio iki stulpelio apačios lygio. Tuo tarpu šviesūs stulpeliai rodo tarifų padidėjimą nuo stulpelio apačios lygio iki stulpelio viršaus lygio. Stulpelių viršuje bei apačioje esančios linijos parodo maksimalią bei minimalią tarifo reikšmę per nagrinėjamą laikotarpį.



3 pav. Aukščiausi pataisytieji įstatymais numatyti pelno mokesčių tarifai ES šalyse 1995 – 2009 m.

Kaip matome iš 3 paveikslu, absoliučioje daugumoje ES valstybių vyraujanti tendencija yra pelno mokesčių tarifų mažėjimas: per nagrinėjamą laikotarpį jis šiek tiek išaugo tikta Suomijoje ir Vengrijoje, o Maltoje liko nepakitęs, ko pasėkoje dabar šios šalies pelno mokesčio tarifas yra aukščiausias ES.

Nors yra įprasta analizuoti Europos Sąjungos šalis pagal įstojimo į ES laiką išskiriant „senąsias“ ir „naujasias“ nares, šiuo atveju pastebima, kad Maltai ir kai kurioms kitoms valstybėms toks klasifikavimas nėra tinkamas. Pelno mokesčių tarifai daugiausiai sumažėjo Bulgarijoje, Airijoje ir Vokietijoje, tačiau net ir šiuo metu Vokietija išlieka tarp labiausiai įmonių pelną apmokestinančių valstybių. Taip pat reikia pastebėti, kad

tik keliose šalių minimali ar maksimali tarifo reikšmė skiriasi nuo laikotarpio pradžios ir pabaigos reikšmių, kas rodo, kad per pastaruosius penkiolika metų vykstantys procesai yra ganėtinai kryptingi.

Nagrinėjant pelno mokesčių konvergenciją svarbu ne tik nustatyti pačių mokesčių keitimosi tendencijas, bet ir įvertinti jų vienodėjimo mastą. Tam gali būti taikomi tokie statistiniai rodikliai kaip standartinis nuokrypis arba variacijos koeficientas. Siekiant, kad skaičiavimo rezultatų nelemtų išskirtinės reikšmės, taip pat apskaičiuojami skirtumai tarp pirmo ir trečio kvartilų reikšmių. Pirmoje lentelėje pateikiami skaičiavimų rezultatai (pokyčiai ir minimalios rodiklių reikšmės paryškintos).

1 lentelė. Europos Sąjungos šalių pelno mokesčių tarifų statistiniai rodikliai

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Pokytis 1995 - 2009 m.
Vidurkis	35,33	35,33	35,24	34,14	33,48	31,91	30,74	29,34	28,33	27,04	25,46	25,26	24,53	23,59	23,53	-11,80
Minimali reikšmė	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	19,60	15,00	12,50	12,50	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	-9,60
Pirmas kvartilis	28,50	28,50	28,50	28,50	28,00	27,00	27,00	25,00	25,00	19,25	18,25	19,00	19,00	19,00	19,50	-9,00
Mediana	35,00	35,00	35,00	35,00	34,30	31,00	30,00	30,00	30,00	28,00	26,00	26,00	25,00	25,00	25,00	-10,00
Trečias kvartilis	40,00	40,00	39,80	37,75	37,75	35,10	35,10	34,75	34,25	34,25	31,75	29,80	29,80	29,70	28,30	-11,70
Maksimali reikšmė	56,80	56,70	56,70	56,00	51,60	51,60	40,30	40,30	39,60	38,30	38,70	38,70	38,70	35,00	35,00	-21,80
Vidutinis kvadratinis nuokrypis	8,40	8,27	8,31	7,31	6,83	6,86	5,85	6,67	7,30	7,87	8,27	7,96	7,97	7,28	7,02	-1,37
Variacijos koeficientas	23,76	23,40	23,57	21,40	20,41	21,50	19,03	22,74	25,76	29,11	32,48	31,50	32,51	30,85	29,84	6,08
Skirtumas tarp pirmo ir trečio kvartilų	11,50	11,50	11,30	9,25	9,75	8,10	8,10	9,75	9,25	15,00	13,50	10,80	10,80	10,70	8,80	-2,70
Skirtumas tarp minimalios ir maksimalios reikšmės	37,20	37,10	37,10	36,40	32,00	32,00	20,70	25,30	27,10	25,80	28,70	28,70	28,70	25,00	25,00	-12,20

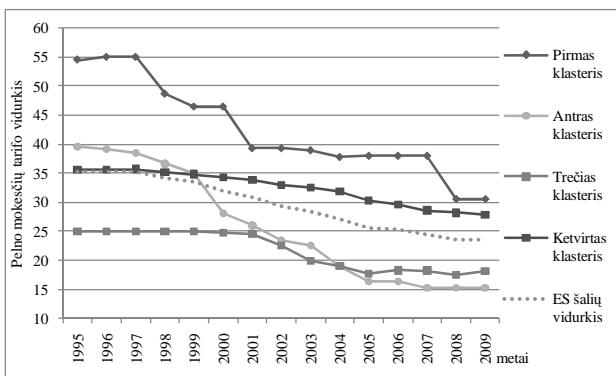
Kaip matome iš pirmos lentelės, per nagrinėjamą laikotarpį sumažėjo tarifų vidutinis kvadratinis nuokrypis, skirtumai tarp didžiausio ir mažiausio tarifų bei skirtumas tarp pirmo ir trečio kvartilio reikšmių. Nepaisant to,

variacijos koeficientas padidėjo. Tai gali būti paaiškinta tuo, jog pastarasis rodiklis yra santykinis dydis, kurio padidėjimą nulėmė ženkliai sumažėjęs tarifų aritmetinis vidurkis. Be to, būtina pastebėti, kad kintamųjų sklaidos

visų rodiklių minimali reikšmė fiksuojama ne laikotarpio pabaigoje, o 2001 metais, kas rodo, kad būtent tuomet buvo pasiektas didžiausias tarifų panašumo laipsnis. Vėliau tarifams mažėjant (ypač smarkiai sumažėjus patiems žemiausiems), tarifų sklaida didėjo.

Išryškinti ES valstybių dalyvavimo tarptautinėje mokesčių konkurencijoje panašumus gali klasterių analizė. Šio metodo taikymo tikslas yra sugrupuoti valstybes pagal nagrinėjamu laikotarpiu taikomus pelno mokesčių tarifus taip, kad skirtumai klasterių viduje būtų kuo mažesni, o tarp klasterių – kuo didesni. K-means metodu buvo sudarytas keturių klasterių modelis. Pirmą klasterį sudaro Vokietija ir Italija, antrą – Bulgarija, Airija, Lenkija, Rumunija ir Slovakija, trečią – Estija, Kipras, Latvija, Lietuva, Vengrija ir Slovėnija, o ketvirtą – likusios ES valstybės (dauguma Vakarų Europos šalių ir Čekija). Taigi, valstybių pasiskirstymas klasteriuose yra artimas geografiniam: Rytų ir Vakarų Europai atstovauja po du klasterius, o pagal pelno mokesčių tarifus greta kitos zonos šalių patenka tikrai Airija ir Čekija.

Ketvirtame paveiksle vaizduojami vidutiniai pelno mokesčių tarifai kiekviename išskirtame klasteryje.



4 pav. Pelno mokesčių tarifų vidurkių dinamika pagal klasterius

Kaip matyti iš ketvirto paveikslo, laikotarpio pradžioje smarkiai nutolę nuo ES vidurkio buvo tik tarifai pirmame bei trečiame klasteriuose – būtent jie ir lėmė didelę sklaidą (žemą panašumo laipsnį). Bėgant laikui pelno mokesčiai mažėjo visuose klasteriuose. Pirmą klasterį sudaro tik dvi šalys, kuriose pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas itin reikšmingai, todėl natūralu, kad ir vidutinio tarifo pokyčiai atrodo gana staigūs. Tuo tarpu ketvirtą klasterį sudaro daugiausiai šalių, todėl jo vidutinio tarifo pasikeitimai nėra tokie staigūs. Be to, nuo šio klasterio labiausiai priklauso aritmetinis pelno mokesčių tarifų vidurkis.

Tarifų sklaidos analizės rezultatai parodė, kad tarifai labiausiai supanašėję buvo 2001 metais. Iš ketvirto paveikslo akivaizdu, kad tai lėmė tarifų mažėjimas (artėjimas prie vidurkio) pirmame klasteryje bei tai, kad pelno mokesčių tarifai trečiam klasteriui priskirtose valstybėse buvo sąlyginai pastovūs. Vėlesniam laikotarpiui būdingas pelno apmokestinimo sistemų reformavimas antro ir trečio klasterių šalyse. Daugelis valstybių (pavyzdžiui, Lenkija) prieš įstodamos į Europos Sąjungą smarkiai sumažino pelno mokesčių tarifus, o

Vakarų Europos valstybėse tarifai išliko gana stabilūs, todėl bendras išsibarstymas vėl išaugo. Pažymėtina, kad baigiantis nagrinėjamam laikotarpiui suartėjo pirmo ir ketvirto bei antro ir trečio klasterių tarifų vidurkiai. Taigi, galima teigti, kad pelno mokesčių konkurencijos procesus labiau įtakoja ne priklausymas ES ir bendros rinkos veiksniai, kurie turėtų sąlygoti konvergenciją, bet regionų mastu vykstanti mokesčių konkurencija, kuri sąlygoja mokesčių panašėjimą atskirose šalių grupėse, o ne visoje Europos Sąjungoje.

Išvados

Nors mokesčių konkurencija ir mokesčių harmonizavimas suvokiamos kaip kraštutinės požiūrio į apmokestinimo derinimą tarptautiniu mastu kryptys, jos abi gali sąlygoti mokesčių panašėjimą. Vis dėlto mokesčių konkurencija visų pirma siejama su apmokestinimo lygio sumažėjimu, o mokesčių panašėjimas yra laikytinas papildomu efektu, kai į šiuos procesus įsivelia visa šalių grupė. Koordinavimu gali būti siekiama ne tik suvienodinti bei supaprastinti tarptautinį apmokestinimą, bet ir apsaugoti šalių mokesčines pajamas.

Pelno mokesčių harmonizavimo iniciatyvos Europoje radosi XX a. viduryje, tačiau iki šiol yra atlikti tikrai smulkūs suderinimai. Teisiškai įpareigojančius šalių susitarimus pasiekti yra nepaprastai sunku dėl skirtingų politinių motyvų. Šiame kontekste mokesčių konvergenciją sąlygoja ir formaliai rekomendacinio pobūdžio dokumentai bei dalijimasis apmokestinimo praktika.

Per pastaruosius penkiolika metų ES valstybių aukščiausių pelno mokesčių tarifų aritmetinis vidurkis sumažėjo daugiau nei dešimčia punktų, tačiau pelno apmokestinimo lygis ES valstybėse tebeišlieka labai skirtingas. Aukščiausias pelno mokesčių tarifų panašumo lygis buvo pasiektas 2001 metais, tačiau vėliau jis ėmė mažėti dėl skirtingo ES šalių išsitraukimo į regioninį pobūdį įgavusius pelno mokesčių konkurencijos procesus.

Literatūra

- Bellak, Ch., Leibrecht, M. (2005). *Effective Tax Rates as a Determinant of Foreign Direct Investment in Central and East European Countries: A Panel Analysis*. [Retrieved September 1, 2009], <http://epub.wu-wien.ac.at/dyn/virlib/wp/mediate/epub-wu-01_882.pdf?ID=epub-wu-01_882>.
- Bracewell-Milnes, B. (2004). The Cost of Harmony. *Intertax (International Tax Review)*, 32(10), 458-459.
- Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Technologija, Kaunas.
- CEC. (2001). *Company Taxation in the Internal Market*. [Retrieved September 1, 2009], <http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf> .
- EESC. (2002). Fiscal competition and its impact on company competitiveness. *Official Journal of the European Communities*, 149, 73-78.
- Gyls, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika*, 75, 7-19.
- Haverals, J. (2007). IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. *Journal of*

International Accounting, Auditing and Taxation, 16(1), 69-89.

NEWGOV. (2005). *Cronology – Major Events in International and European Tax Governance*. [Retrieved September 1, 2009], <http://www.eu-newgov.org/database/DELIV/D22D06_Chronology_tax_governance_events.pdf>.

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing, Paris.

Pukelienė, V. (2005). *Integracijos ekonomika nedidelės šalies konvergavimo kontekste*. Kauno technologijos universitetas, Kaunas.

Simmons, R.S. (2002). Corporate taxation and the investment location decisions of multinational corporations. In S.James (ed), *Taxation: critical perspectives on the world economy*, 198-218. Routledge, London.

Slemrod, R. J., Wilson, J. (2006). *Tax Competition With Parasitic Tax Havens*. [Retrieved September 1, 2009], <<http://www.nber.org/papers/w12225>>.

Stöwhase, S. (2005) *Taxes and multinational enterprises in the EU: Location decisions and income shifting*. Inaugural-Dissertation zur Erlangung des Grades Doctor oecnomiae publicae (Dr. oec. publ.) an der Ludwig-Maximilians-Universität, München.

Štreimikienė, D.; Mikalauskienė, A. (2006) Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 38, 169-182.

Vondra, K. (2006) *Between Tax Competition and harmonisation: A Survey on Tax Coordination*. [Retrieved September 1, 2009], <http://epub.wu-wien.ac.at/dyn/virlib/wp/mediate/epub-wu-01_b17.pdf?ID=epub-wu-01_b17>.

Eberhartinger, E., Klostermann, M. (2007). What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Accounting in Europe*, 4, 141-168.

Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway. (2009). Office for Official publications of the European Communities, Luxembourg.

Summary

Corporate income taxation is one of the key factors influencing corporate decisions and powerful device for economy regulation. Low level of corporate income taxation is a prerequisite for higher ability to attract foreign investment. Significance of corporate income taxes determines taxes' competition, impact of which is still debatable, because it could pose a threat to budget income of other countries and lead to "race to bottom".

Supporters of tax harmonization argue that application of different systems for corporate income taxation in different states of European Union influenced operation of the common market and resources distribution, and widely diverging taxes created barriers for international expansion of business. They hope that equalization of corporate income taxes would allow for reduction in costs of taxes administration and elimination of some shortcomings that exist in every state's taxation systems. Therefore initiatives for equalization of corporate income taxes exist a great while. However political factors are those that reduce probability that decisions made shall guarantee maximization of economical benefit.

Decentralized harmonization of corporate income taxes is under the influence of tax competition. The successful example of one state's income tax and its influence to economy makes other states to reduce their taxes too. It determines the convergence of corporate income taxes effect.

In the last part of this paper are changes of corporate income taxes in the states of European Union analysed in order to establish competition's impact on decentralized process of corporate income tax convergence in the European Union. After analysis of data collected since 1995, it was found that processes of economic integration and tax competition have determined the strong reduction in corporate income tax rates however not the assimilation. This finding may be interpreted in a different level of tax competition in the Eastern and Western Europe.

KEYWORDS: European Union, corporate income tax, globalisation, tax competition, tax harmonization.

PROCESSES OF CORPORATE INCOME TAX CONVERGENCE IN THE EUROPEAN UNION

Vidas Lekavičius, Lietuvos energetikos instituto Energetikos kompleksinių tyrimų laboratorijos jaunesnysis mokslo darbuotojas, socialių mokslų (ekonomikos) doktorantas. Adresas: Breslaujos g. 3, LT-44403 Kaunas. Telefonas (8 37) 40 19 50. El. paštas vidas@mail.lei.lt.

Arvydas Galinis, Lietuvos energetikos instituto Energetikos kompleksinių tyrimų laboratorijos vyresnysis mokslo darbuotojas, socialių mokslų (ekonomikos) daktaras. Adresas: Breslaujos g. 3, LT-44403 Kaunas. Telefonas (8 37) 40 19 57. El. paštas vidas@mail.lei.lt.