

# Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdys

**Martynas Endrijaitis**

<https://orcid.org/0000-0002-1814-8164>  
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros docentas  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel.: (+370 5) 236 6175  
El. paštas: [Martynas.Endrijaitis@gmail.com](mailto:Martynas.Endrijaitis@gmail.com)

Straipsnyje nagrinėjama CCCTB samprata, santykis su finansinės apskaitos teisiniu reguliavimu, konkretūs finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB pavyzdžiai ir reikšmė. Tyrimu siekiama atskleisti ir įvertinti finansinės apskaitos standartų taikymo CCCTB reikalingumą.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokesčių teisė, finansinės apskaitos teisinis reguliavimas, pelno mokestis, konsoliduoti pelno mokesčio bazė, CCCTB, finansinės apskaitos standartai.

## **The European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCCTB) as an Example of Applying Financial Accounting Standards in Taxation on the Corporate Income Tax**

This article discloses the conception of CCCTB and the relations between CCCTB and the legal regulation of financial accounting, including an analysis of concrete examples of how financial accounting rules are applied in CCCTB. The research highlights the necessity of applying financial accounting standards in CCCTB.

**Keywords:** tax law, legal regulation of financial accounting, corporate income tax, consolidated corporate income tax base, CCCTB, financial accounting standards.

**Received:** 10/12/2020. **Accepted:** 17/03/2021

Copyright © 2021 Martynas Endrijaitis. Published by Vilnius University Press

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

## Įvadas

Tai, kad finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas yra savarankiškas, svarbus viešųjų finansų teisės institutas, išsamiai pagrįsta ankstesniame autoriaus straipsnyje žurnale „Teisė“ (Endrijaitis, 2018, p. 84–103). Taip pat būtina paminėti, kad 2020 m. išleistame Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros dėstytojų prof. Broniaus Sudavičiaus ir doc. dr. Martyno Endrijaičio viešųjų finansų teisės vadovėlyje taip pat yra pagrindžiamas ir išskiriamas viešųjų finansų teisės institutas – finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas, kuriam skiriamas atskiras šio vadovėlio skyrius (Sudavičius; Endrijaitis, 2020). Be to, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros finansų ir mokesčių teisės specializacijos programoje studentams nuo 2018 m. rudens semestro kaip vienas iš dėstomų dalykų įtvirtintas finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas. Todėl nebe kartojant minėtuose darbuose atskleisto finansinės apskaitos ir audito teisinio reguliavimo kaip viešųjų finansų teisės instituto išskyrimo pagrįstumo, šiame straipsnyje konkrečiai analizuojamas Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės akto projektas ir jo parengiamieji Europos Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių dokumentai.

Šio straipsnio objektas – finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymas 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlyme dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (toliau – CCCTB, 2016). Pažymėtina, kad prieš tai buvo pateiktas 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl CCCTB (2011), todėl straipsnyje, kiek jis aktualus šiuo metu, remiamasi ir pradinio pasiūlymu.

Straipsnio tikslas – apibūdinti, kokiais atvejais taikomas finansinės apskaitos teisinis reguliavimas pagal CCCTB, tuo pačiu atskleidžiant finansinės apskaitos taisyklių svarbą pelno mokesčiui reglamentuoti.

Vadovaujantis minėtu darbo tikslu, keltini tokie uždaviniai: 1) atskleisti CCCTB sampratą; 2) apibūdinti ir įvertinti Europos Komisijos ir ES valstybių narių vykstančią diskusiją dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB, tokiu būdu siekiant parodyti finansinės apskaitos taisyklių svarbą mokesčių teisei; 3) įvardyti konkrečiais pavyzdžiais, kada taikomos finansinės apskaitos nuostatos pagal CCCTB, ir juos įvertinti.

Papildomai paminėtina, kad, be pagal trečią uždavinį straipsnyje nagrinėjamų pavyzdžių, apskritai finansinės apskaitos teisinio reguliavimo srities jų yra ir daugiau, tačiau, atsižvelgiant į ribotą straipsnio apimtį, analizuojami keli, manytina, aktualiausi pavyzdžiai.

Vis didesnis ES ir tarptautinis reglamentavimas lemia ir tam tikrų autonominių sistemų (apskaitinės ir mokesstinės) konvergenciją. Šios publikacijos tema aktuali, nes CCCTB svarbus ne tik bendrai ES mokesčių sistemai kurti, bet iš dalies ir bendrajai ES finansinės apskaitos reglamentavimo bazei (įtvirtintos atitinkamos apskaitinės nuostatos gali būti tinkamos ir mokesstinėms taisyklėms, dėl to šios sistemos suvienodėja ir mokesstinės taisyklės daro mažesnę neigiamą įtaką apskaitinėms, nes įmonės tokiais atvejais nesiekia „dirbtinai“ mokesčių taisyklių „pritempti“ prie apskaitinių tokiu būdu optimizuodamos savo išlaidas), kadangi CCCTB iliustruoja, kaip tiesiogiai finansinės apskaitos teisinis reguliavimas, o tiksliau Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (toliau – TFAS) ir Tarptautinių apskaitos standartų (toliau – TAS), patvirtintų ES reglamentais, nuostatos gali būti taikomos reglamentuojant pelno mokesčių. Nors yra užsienio autorių darbų, kuriuose nagrinėjama pati CCCTB idėja, reikšmė, įtaka pelno mokesčiui ES, pavyzdžiui, C. Keser (2016, p. 1–64), G. Kimpel (2016, p. 1–64), A. Oestreicher (2016, p. 1–64); A. Cobham (2017, p. 1), P. Janský (2017, p. 1), C. Jones (2017, p. 1), Y. Temouri (2017, p. 1) ir kt., tačiau pasigendama išsamesnių autorių darbų, kuriuose būtų plėtojama ši tema būtent tokiu aspektu, kaip TFAS, TAS taikomi pagal CCCTB. Lietuvos mokslininkų CCCTB

išsamiau nenagrinėtas, aptinkama tik epizodinių aprašomojo pobūdžio kai kurių autorių darbų periodinėje spaudoje. Taigi pažymėtina, kad apskritai moksliniuose tyrimuose yra aktualus klausimas, kiek finansinės apskaitos teisinis reguliavimas yra tinkamas mokesčių teisės normoms. Šiame straipsnyje šis klausimas analizuojamas būtent remiantis CCCTB ir TFAS, TAS santykiu.

Straipsnyje, nagrinėjant CCCTB idėjos sampratą, konkrečių CCCTB nuostatų turinį, vertinant TFAS, TAS reikšmę kuriant CCCTB ir šio teisės akto priėmimo praktikoje naudotas analitinis metodas, sisteminiu-analitiniu metodu analizuojamas CCCTB nuostatų mokesstinės reikšmės atskyrimas nuo apskaitinės, o apibendrinimai, išvados daromos indukciniu metodu.

Atliekant tyrimo temos analizę, daugiausia vadovaujamosi CCCTB, jo parengiamaisiais Europos Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių dokumentais. Taip pat analizuojama mokslinė literatūra, ES institucijų tyrimai nagrinėjama tema ir TFAS, TAS.

## 1. Bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės idėja (samprata)

Prieš pradėdant nagrinėti finansinės apskaitos teisinio reguliavimo implikavimo CCCTB klausimą, visų pirma atskleistina apskritai, kaip reikėtų suprasti CCCTB idėją.

Kiekvienoje ES valstybėje narėje galioja savita apmokestinimo pelno mokesčiu sistema. ES lygmeniu iš dalies harmonizuotas apmokestinimas netiesioginiais mokesčiais (PVM, akcizai), tačiau tiesioginių mokesčių srityje (įmonių mokamas pelno mokeskis, fizinių asmenų mokamas gyventojų pajamų mokeskis) sureguliuoti ES lygiu yra tik pavieniai klausimai, pavyzdžiui, fizinių asmenų gautų palūkanų už turimus indėlius, įmonių gaunamų honorarų, dividendų apmokestinimas ir kt. Tačiau svarbu paminėti, kad ES mokesčių darbo grupėse (konkrečiai kalbant apie idėją dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės) šiuo metu gana aktyviai nagrinėjami ir tiesioginių mokesčių harmonizavimo ES klausimai. O būtent prieš beveik 15 metų Europos Komisija pateikė pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklių suvienodinimo idėją įmonėms, veikiančioms dviejose ar daugiau valstybių narių, argumentuota, kad tai padėtų šalinti bendrosios rinkos funkcionavimo esamas kliūtis dėl skirtingų apmokestinimo sistemų. Galiausiai, pritarus ES Tarybai, nuo 2004 m. buvo suformuota nuolatinė ES Komisijos darbo grupė, kuri toliau analizuoja šios idėjos tiek teorinius, tiek praktinius techninius klausimus (Europos Komisija, 2011, p. 4–5).

Kodėl kilo tokia idėja ir kokia jos esmė?

Pažymėtina, kad, kai nėra bendrų pelno mokesčio taisyklių, dėl nacionalinių mokesčių sistemų sąveikos dažnai susiduriama su dvigubo apmokestinimo problemomis, įmonėms tenka didelė administracinė našta ir didelės mokesčių reikalavimų laikymosi sąnaudos, o tokia padėtis neskatina investuoti ES. 2011 m. kovo 16 d. buvo pateiktas Europos Komisijos pasiūlymas dėl CCCTB, pagal kurį, kaip šiuo metu apsispręsta Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose, būtų taikoma pasirenkamoji CCCTB sistema – šalia nacionalinių pelno mokesčio sistemų atsirastų galimybė tarptautinei įmonių grupei apmokestinamąją pelno mokesčio bazę apskaičiuoti vieną kartą bendrai konsoliduojant visų grupei priklausančių bendrovių finansinius rezultatus pagal CCCTB. Kaip rašoma minėtos direktyvos Aiškinamajame memorandume, pasiūlytas bendras požiūris padėtų užtikrinti nacionalinių mokesčio sistemų nuoseklumą, bet mokesčio tarifai nebūtų derinami. Reikėtų skatinti sąžiningą mokesčio tarifų konkurenciją. Tarifų skirtumai leidžia išlaikyti tam tikrą mokesčio konkurenciją vidaus rinkoje, o sąžininga mokesčio konkurencija, remiantis tarifais, užtikrina didesnę skaidrumą ir, nustatant mokesčio tarifus, valstybėms narėms leidžia įvertinti ir savo rinkos konkurencingumą, ir biudžeto poreikius (Europos Komisija, 2011, p. 4–5).

Taigi apibendrinant CCCTB sistemos esmė tokia – šalia nacionalinių pelno mokesčio sistemų atsirastų galimybė tarptautinei įmonių grupei apmokestinamąją pelno mokesčio bazę apskaičiuoti vieną kartą bendrai konsoliduojant visų grupei priklausančių bendrovių finansinius rezultatus pagal CCCTB. Apskaičiavus pasirenkamąją bendrą konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, apmokestinant skirtingose šalyse, ji būtų paskirstoma pagal iš anksto numatytus kriterijus: ilgalaikį materialųjį turą, darbuotojų skaičių, darbo užmokestį bei pardavimą pagal galutinio suvartojimo vietą. Kaip aiškina pati Komisija, siūloma sudaryti galimybę visiems pelno mokesčio mokėtojams ES apskaičiuoti pelno mokesčio bazę pagal vienodas apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles ir sudaryti galimybę tai pačiai mokesčio mokėtojų grupei priklausantiems mokesčio mokėtojams konsoliduoti apskaičiuotus apmokestinamuosius pelnus ar mokesčius nuostolius (Europos Komisija, 2016, p. 1–2).

Siūloma, kad bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė mokesčio mokėtojams būtų ne privalomas, o pasirenkamas dalykas – t. y. jei būtų priimta ši direktyva, tai reikštų, kad vietoje vienos pelno mokesčio sistemos valstybėms narėms reiktų taikyti dvi pelno mokesčio sistemas. Kiekviena grupė, pasirinkusios taikyti CCCTB sistemą, įmonė pagal visoje ES vienodas taisykles apskaičiuotų savo apmokestinamąjį pelną (mokestinį nuostolį), tada visų grupei priklausančių mokesčio mokėtojų apmokestinamieji pelnai (mokestiniai nuostoliai) būtų konsoliduojami (sudedami): a) jei konsolidavus rezultatus būtų gaunamas mokestinis nuostolis, jis būtų keliamas į kitus metus; b) jei būtų gaunamas apmokestinamasis pelnas – jis pagal formulę būtų padalijamas tarp grupės mokesčio mokėtojų (konkrečiam mokesčio mokėtojui tenkanti CCCTB dalis priklausytų nuo jo pardavimų, mokamų atlyginimų, darbuotojų skaičiaus ir ilgalaikio materialiojo turto visos grupės pardavimų, mokamų atlyginimų, darbuotojų skaičiaus ir turimo ilgalaikio materialiojo turto dalies). Be to, kaip minėta, kiekviena valstybė savo mokesčio mokėtojui tenkančią apmokestinamojo pelno dalį apmokestintų taikydama savo pelno mokesčio tarifą (Europos Komisija, 2016, p. 3–8).

Aptarus CCCTB idėją, toliau nagrinėtina finansinės apskaitos teisinio reguliavimo ir apmokestinimo reglamentavimo koreliacijos problematika, glaustai apžvelgiant skirtingas mokslininkų pozicijas ir tada konkrečiai pereinant prie CCCTB – kaip šio ES teisės akto projekto sietinas su specifiniu viešųjų finansų teisės institutu (t. y. finansinės apskaitos teisiniu reguliavimu).

## 2. Diskusija dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB

Apskritai pažymėtina, kad yra teisės mokslininkų, kurie mano, jog finansinė apskaita ir mokesčiai turėtų būti reglamentuojami atskiru, autonominiu teisiniu reguliavimu, pavyzdžiui, Dž. Keinsas (Stačiokas; Rimas, 2003, p. 25), A. Masgreivas (Buškevičiūtė, 2007, p. 16), R. Dorsey (Dorsey, p. 59). Jiems kontrargumentuoja kiti autoriai, teigdami, kad bendras finansinės apskaitos ir mokesčių reglamentavimo suartėjimas ne tik teoriškai turėtų būti suderintas, bet ir reali praktika pagrindžia, kad tai jau faktiškai vyksta, kas vertintina teigiamai, pavyzdžiui, S. J. Willis (Dorsey, 2009, p. 71–72), D. Nerudova (2011, p. 73). Galiausiai tiek vieni, tiek kiti sutinka, kad apskritai šie du viešųjų finansų teisės institutai (mokesčiai ir finansinė apskaita) yra susiję ir jų teisinis reguliavimas taip pat.

Šios diskusijos vyksta ne tik teoriniu lygmeniu kai kurių mokslininkų darbuose. Pažymėtina, kad šiuo metu ypač aktyvios diskusijos dėl finansinės apskaitos standartų (konkrečiai – dėl TFAS ir TAS) taikymo mokesčių teisėje vyksta ES lygmeniu – būtent Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose, kuriuose nagrinėjamas CCCTB.

Paminėtina, kad 2013 m. atliktame bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvos Respublikai vertinime pateikiama išvada, kad tikėtina, jog neprivalomos CCCTB sistemos (bazinis, direktyvoje siūlomas scenarijus) įvedimas pelno mokesčio pajamas paveiktų neigiamai (pelno mokesčio

pajamos atitinkamai valstybės biudžete sumažėtų 6 mln. Lt ir 7,7 mln. Lt ir tai nepadengtų atitinkamai 9,3 mln. Lt ir 9,9 mln. Lt padidėjusių mokesčių administratoriaus pelno mokesčio administravimo sąnaudų (vertinimas atliktas 2013 m., todėl sumos pateiktos Lt (PWC, 2013, p. 6, 7, 19). Į CCCTB implikavus TAS, TFAS nuostatų taikymą, tikėtina, minėtus netekimus galėtų sumažinti mokesčių ir apskaitinių taisyklių „supanašėjimas“, nes pelno mokestis Lietuvos Respublikoje apskaičiuojamas koregavimų nuo apskaitinio prie mokesčio rezultato principu, o sumažinus skirtumus, dėl kurių atliekami koregavimai, mažėtų ir šio mokesčio administravimo sąnaudas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojams, kas vėlgi rodo šios diskusijos (TAS taikymas CCCTB) aktualumą.

Nuo pat CCCTB projekto pradžios finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo santykio problema buvo aktuali. 2003 m. Europos Komisija parengė ketinimų protokolą, kuriame buvo keliamas klausimas dėl TAS (ir tuo pačiu vėliau priimtų TFAS) normų buvimo kaip pagrindo, nustatančio įmonių finansinį rezultatą, pagal kurį skaičiuojama konsoliduotoji pelno mokesčio bazė. Atkreiptinas dėmesys, kad šiuo atveju, nepaisant skirtingų finansinės apskaitos ir pelno mokesčio tikslų, buvo daroma prielaida, kad finansinės apskaitos nuostatos pagrįstai galėtų atspindėti pelno mokesčio bazę, nes finansinėje apskaitoje būtent ir parodomas realus įmonės finansinis rezultatas, kuris turėtų būti apmokestinamas pelno mokesčiu. Be to, Europos Komisija taip pat inicijavo viešą konsultaciją (valstybių narių apklausą) TAS (ir TFAS) taikymo padarinių konsoliduotajai pelno mokesčio bazei nustatyti, po kurios vis dėlto buvo abstrahuotos išvados, kad tokia apmokestinimo schema (TFAS ir TAS kaip pagrindas mokesčio bazei nustatyti) būtų netinkama, nes: 1) nacionaliniuose finansinės apskaitos standartuose nevienodai įgyvendintos TFAS ir TAS normos; 2) skirtingas valstybėse narėse pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų atotrūkis (Taxation and Customs Union, 2011, p. 1). Kitaip tariant, jeigu visose valstybėse narėse būtų vienodos finansinės apskaitos taisyklės, su jomis nacionalinė pelno mokesčio bazė būtų „glaudžiai susieta“, tada TFAS ir TAS ne tik kad galėtų, bet turėtų būti CCCTB sistemos pagrindas. Vis dėlto Briuselyje įsikūręs Europos mokslinių tyrimų centras dar 2005 m. parengė tyrimą ir jo rezultatus pristatanti leidinį, kuriame analizavo TFAS, TAS ir CCCTB sistemos santykį, galimybes maksimaliai CCCTB nuostatas vienodinti su finansinės apskaitos normomis (Centre for European Policy Studies, 2005, p. 1). Pažymėtina, kad nors šio tyrimo išvados gana „hipotetinio ir rekomenduojamojo stiliaus“, tačiau jose neatmetama galimybė remtis finansinės apskaitos standartais, pabrėžiama, jog neidentifikuotinas didelis konfliktas tarp pelno mokesčio ir finansinės apskaitos normų, kadangi apskaitinio ir mokesčio pelno nustatymas pagrįstas kaupimo principu. Juo labiau tyrime pagrįstai išvelgiama, kad, dalį CCCTB normų rengiant pagal TFAS, TAS, konsoliduotoji pelno mokesčio bazė būtų objektyvesnė, pagrįsta nusistovėjusia praktika, o ne sukurtomis naujomis neaiškiomis taisyklėmis. Nepaisant teigiamo minėto mokslinio tyrimo požiūrio į finansinės apskaitos standartų implikavimą CCCTB, tiek iki 2011 m., tiek ir po 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pateikto pasiūlymo ši institucija (Europos Komisija) laikėsi pozicijos, kad CCCTB konsoliduoja pelno mokesčio bazę, o ne finansinės apskaitos rezultatą, todėl turi būti atsiriota nuo mokesčio bazės siejimo su TFAS ir TAS. 2013 m. sausio 15 d. Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdyje Europos Komisija minėtą poziciją pakartojo (*Room Document # 1: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Proposal for a CCCTB 15<sup>th</sup> January 2013*, 2013, p. 4), tačiau sulaukė daug valstybių narių kritikos dėl galimo atotrūkio nuo esamos praktikos, CCCTB nepatrauklumo ir administracinės naštos didinimo, todėl buvo pasiektas kompromisas, kad, toliau rengiant direktyvos projektą, jame negali būti nuorodų į TFAS ir TAS, tačiau gali būti „perkeltos“ pačios TFAS ir TAS normos į direktyvą tokiu būdu, kiek įmanoma „priartinant“ konsoliduotąją pelno mokesčio bazę prie finansinės apskaitos taisyklių. Paminėtina ir tai, kad Europos Komisija postuluoja, jog CCCTB negalioja prezumpcija,

jei kitaip nenurodyta CCCTB, apmokestinant gali būti taikomos finansinės apskaitos normos. Anot šios institucijos, galioja „CCCTB prezumpcija“ – visoms ūkinėms operacijoms taikomos tik normos, numatytos CCCTB (*Room Document # 1: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Proposal for a CCCTB 15<sup>th</sup> January 2013, 2013, p. 4*). Vis dėlto būtų galima kritiškai pažymėti, kad, nors ir šiuo metu vykstančiuose Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose Europos Komisija linkusi laikytis tokios prezumpcijos, tačiau faktiškai ji „prasilenkia“ su pateikiamais pirmininkaujančių valstybių narių direktyvos projekto kompromisais. Be to, vertinant teoriniu aspektu, savaime suprantama, kad visų ūkinių operacijų CCCTB nereglamentuos, todėl keltinas diskutuotinas klausimas, koks teisinio aiškinimo variantas pagrįstesnis: sistemiškai vertinti CCCTB normas, kaip neva pagal jas reiktų, konsoliduojant pelno mokesčio bazę, vertinti atitinkamas ūkines operacijas (pagrįsta tikimybė, kad valstybėse narėse bus aiškinama skirtingai), ar taikyti joms TAS, TFAS, kurie visose valstybėse narėse vienodi? Atsakant į šį klausimą iš esmės nuo 2013 m. iki šių dienų posėdžiuose dauguma valstybių narių palaiko TAS, TFAS taikymo variantą. Kita vertus, Europos Komisijai vis dar neatsisakant minėtos „prezumpcijos“<sup>1</sup>, pirmininkaujančios valstybės narės CCCTB kompromisiniuose tekstuose implikuoja tiesiog „pažodžiui nurašydamos“ nuostatas iš TFAS, TAS.

Iš minėtų ES valstybių narių ir Europos Komisijos diskusijų matyti, kad *de facto* TAS (vėliau ir TFAS) taikymas vis dėlto vis labiau tampa būdingas kuriant CCCTB, todėl būtų galima teigti, jog finansinės apskaitos nuostatos yra reikšmingos ne tik pačios finansinės apskaitos globaliam reglamentavimui ir konvergencijai, tačiau tuo pačiu prisideda ir prie apmokestinimo pelno mokesčiu sistemos vienodinimo. Reikia pasakyti, kad, įtvirtinus atitinkamas apskaitines nuostatas šiuo metu priimamuose TFAS, jos galėtų būti tinkamos ir mokestinėms taisyklėms, dėl ko šios sistemos suvienodėja ir todėl mokestinės taisyklės daro mažesnę neigiamą įtaką apskaitinėms, kadangi įmonės tokiais atvejais nesiekia „dirbtinai“ mokestinių taisyklių „pritempti“ prie apskaitinių tokiu būdu optimizuodamos savo išlaidas. Į tai galėtų papildomai dėmesį atkreipti ir pati Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, kadangi kuriamos tarptautinės apskaitos standartų taisyklės, ką rodo minėtas Europos Komisijos pasiūlymo pavyzdys, lemia ne tik pačios finansinės apskaitos reglamentavimą, bet ir jos artėjimą prie pelno mokesčio bazės sistemos. Kadangi būtent finansinės apskaitos, o ne pelno mokesčio taisyklės šiuo atveju yra tas veiksnys, kurį toliau „panaudoja“ mokestinės taisyklės, būtent šioms apskaitinėms taisyklėms kurti ir skirtina papildomai dėmesio, kaip bazei, kuri, vienodinant minėtas sistemas, tuo pačiu „užkerta kelią“ ir jai pačiai esantiems neigiamiems padariniais, kadangi įmonės tokiais atvejais (kai sistemos vienodos) mažiau siekia „dirbtinai“ mokestines taisykles „pritempti“ prie apskaitinių tokiu būdu optimizuodamos savo išlaidas. Be abejo, Europos Komisija, toliau tobulindama CCCTB, turėtų įvertinti ir atsižvelgti į finansinės apskaitos reglamentavimo svarbą, reikšmę ir šiuo reglamentavimu, kiek jis tinkamas CCCTB, pasinaudoti, juolab kad šiuo metu aptinkama straipsnyje aptarta pozicijų suderinamumo problema, kada kai kurie autoriai TFAS, TAS taikyti CCCTB pritaria, o Europos Komisija nepritaria, pastarajai iš esmės kontrargumentuoja valstybės narės.

<sup>1</sup> Tikėtina, kad ji artimiausiu metu keisis, nes kai kurios valstybės narės netgi buvo pateikusias savo skaičiavimus, įrodančius, kad finansinės apskaitos standartų taikymas pelno mokesčio bazei konsoliduoti yra mažesnius kaštus lemiantis ir patrauklesnis CCCTB variantas nei autonominės, savitos mokestinės taisyklės, dėl ko ir Europos Komisijos pozicija TFAS, TAS taikymo atžvilgiu pastaruoju metu „švelnėja“.



### 3. Konkrečių finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB pavyzdžių nagrinėjimas

Išanalizavus diskusiją dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB, toliau nagrinėtini konkretūs šio teisinio reguliavimo taikymo pavyzdžiai, atskleidžiantys probleminius aspektus.

Pavyzdžiui, Europos Komisijos pateikto 2011 m. kovo 16 d. pasiūlymo dėl direktyvos projekto 18 straipsnyje „Pajamų susikaupimas“ įtvirtinta bazinė pajamų pripažinimo, skaičiuojant pelno mokesčio bazę, taisyklė, pagrįsta kaupimo principu: pajamos susikaupia, kai atsiranda teisė jas gauti ir kai galima gana tiksliai nustatyti jų dydį, neatsižvelgiant į tai, ar faktinis mokėjimas atidėtas. Europos Komisija, kurdamą šios normos formuluotę, rėmėsi 18-ojo TAS „Pajamos“ (18-asis tarptautinis apskaitos standartas „Pajamos“, 2008, p. 147–154) 14 straipsniu, tačiau „neperkėlė“ aiškiai išdėstytų šiame straipsnyje sąlygų, paliko tik sutrumpintus daug diskusijų keliančius 18-ojo TAS aiškinimą apibendrinančius teiginius: „atsiranda teisė jas gauti“, „galima pakankamai tiksliai nustatyti jų dydį“ tokiu būdu neva sukuriant savarankišką mokesstinę normą. Šiuo atveju būtų tikslingiau „perkelti“ pažodžiui finansinės apskaitos normą, negu bandyti kurti neaiškia „autonominę“ mokesčių teisės normą, kuri visada abstrahuotina iš finansinės apskaitos standartų (18-ojo TAS 14 str.). Kadangi pardavimo pajamos tiek finansinėje apskaitoje, tiek skaičiuojant pelno mokestį pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu, šių pajamų pripažinimo sąlygos turėtų būti analogiškos. Todėl, manytina, remdamasi analogišku pastaruoju argumentu, ES pirmininkaujanti Danijos Karalystė (2012 m. sausio – birželio mėn.) direktyvos kompromisiniame tekste išbraukė „miglotą“ minėtą Europos Komisijos normą ir įtvirtino 18-ojo TAS 14 straipsnio pajamų pripažinimo sąlygas (Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 2012, p. 17–18).

Vėliau pirmininkaujanti Airijos Respublika (2013 m. sausio – birželio mėn.), kuriai pritarė toliau pirmininkavimą tęsusi Lietuvos Respublika (2013 m. liepos – gruodžio mėn.) patikslino šią normą, pažodžiui implikuodama visą formuluotę iš 18-ojo TAS 14 straipsnio: pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos: a) ūkio subjektas perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiama naudą; b) ūkio subjektas nuosavybės nevaldo ir parduotų prekių nekontroliuoja; c) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta; d) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą ir e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos. Be to, CCCTB 18 straipsnis papildytas ir taisyklėmis iš 18-ojo TAS 20 straipsnio dėl pajamų iš paslaugų teikimo pripažinimo: pajamos iš paslaugų teikimo pripažįstamos, kai suteikiamos paslaugos ir kai įvykdomos šios sąlygos: a) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta; b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; c) sandorio įvykdymo lygis atskaitinio laikotarpio pabaigoje gali būti įvertintas patikimai ir d) sandorio vykdymo ir su jo užbaigimu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos (Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 2013, p. 15–16). Būtent šios sąlygos, ką pagrindžia ir valstybių narių bendras sutarimas, pasiektas Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių diskusijose, rodo kaupimo principo turinio veikimą, kas, kaip parodo ir šie pavyzdžiai, leidžia teigti, jog TAS nuostatos tais atvejais, kaip taikomas kaupimo principas ir nėra mokesčių taisyklių išimčių, gali ir turėtų būti tiesiogiai taikomos pagal CCCTB apskaičiuojant bendrą konsoliduotąjį pelno mokestį ES.

2016 m. spalio 25 d. Europos Komisija pateikė atnaujintą pasiūlymą dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės, kuriame jau po pirmininkaujančių ES valstybių narių perkeltų nuostatų iš TAS visos perkeltos TAS nuostatos buvo aiškiai įtvirtintos CCCTB.

Be minėtų pavyzdžių, taip pat naujajame 2016 m. CCCTB buvo remiantis TAS įtvirtintos ir sąnaudų pripažinimo taisyklės. Naujojo CCCTB 17 straipsnyje numatytos tokios sąnaudų pripažinimo taisyklės:

atskaitomos išlaidos atsiranda tuo metu, kai įvykdomos atitinkamos sąlygos: a) atsiranda įpareigojimas atlikti mokėjimą; jeigu išlaidas sudaro mokesčio mokėtojo atliekami mokėjimai keliais etapais, įpareigojimas atlikti mokėjimą atsiranda tada, kai atskira dalinė įmoka tampa mokėtina; b) įpareigojimo suma galima gana tiksliai nustatyti kiekybiškai; c) prekybos prekėmis atveju, kai mokesčio mokėtojui perduodama reikšminga rizikos dalis ir prekių nuosavybės teikiama nauda, o paslaugų teikimo atveju – kai jos mokesčio mokėtojui buvo suteiktos.

Paminėtina, kad, kuriant naująjį CCCTB pasiūlymą, pirmininkavimą ES tęsiančios valstybės narės dalies deklaratyvių, abstrakčių Europos Komisijos normų atsisakė, pakeitė jas išsamesnėmis taisyklėmis iš TAS ir TFAS. Pavyzdžiui, pirmininkaujanti Lietuvos Respublika (2013 m. liepos – gruodžio mėn.) rengiant direktyvos projektą 4 skyrių „Mokesčio bazės apskaičiavimas“, 5 skyrių „Laiko ir dydžio nustatymas“ toliau derino prie TFAS ir TAS nuostatų (General Secretariat of the Council to Delegations, 2013, p. 9–18).

Tačiau tam tikrų skirtumų liko, jie rodo mokestinio ir apskaitinio įvertinimo vienodinimo neabsoliutinumą. Vietoje Airijos Respublikos kompromise pateiktos tikrosios vertės (angl. *fair value*) sąvokos, pirmininkaujanti Lietuvos Respublika siūlė ją pakeisti rinkos vertės (angl. *market value*) sąvoka, nepaisant tarptautiniuose finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose vartojamos tikrosios vertės sąvokos, nes rinkos vertė atitinka valstybių narių pelno mokesčio įstatymus, taip pat Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) vartojamą analogišką sąvoką (General Secretariat of the Council to Delegations, 2013, p. 9–18). Nors teoriškai atrodytų šios sąvokos turėtų būti tapačios, tačiau valstybės narės Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių metu pateikė pavyzdžių, kai praktikoje jos skiriasi: pavyzdžiui, parduodamas ilgalaikis turtas (naudoti automobiliai), kurių rinkos kaina yra didesnė, tačiau dėl išskirtinių aplinkybių (remontuojant automobilius, įmontuotos pigesnės detalės) jų tikroji vertė finansinėje apskaitoje mažesnė, todėl pastarojoje fiksuojama realiai gauta mažesnė pajamų suma, tačiau pelno mokesčio prasme pajamos koreguotinos pagal rinkos vertę. Šiuo atveju būtų galima papildomai paminėti, kad ekonomistas ir filosofas A. Smith verifikuoja, kad nors kaina, paliekanti tam asmeniui tokį pelną, ne visada yra mažiausia, už kurią prekiautojas gali kartais parduoti savo prekes, ji yra mažiausia, už kurią jis bus pasirengęs parduoti jas bet kuriuo tinkamu metu; bent jau ten, kur yra visiškai laisvė arba kur jis gali keisti savo veiklos rūšį taip dažnai, kaip panorėtų. Anot mokslininko, faktinė kaina, už kurią prekė paprastai yra parduodama, vadinama jos rinkos kaina. Ji gali būti tiek didesnė, tiek mažesnė, tiek visiškai tokia pati kaip jos natūralioji kaina (Smith, 2004, p. 69), t. y., remiantis A. Smith pastebėjimais, taip pat suponuotina, kad tikroji vertė (A. Smith įvardijama kaip natūralioji kaina) nebūtinai sutampa su rinkos kaina.

Vis dėlto kai kurie TAS taikymo aspektai CCCTB galėtų būti vertinami kritiškai – ne visos finansinės apskaitos nuostatos yra tinkamos apmokestinimo principams. Nepaisant vis didėjančio valstybių narių noro CCCTB grįsti TFAS / TAS, kai kuriose nuostatose pamirštama, kad vis dėlto CCCTB reglamentuojamas pelno mokestis, o ne įmonių finansinių ataskaitų rengimas, todėl nereikėtų „aklai“ perrašyti visų TFAS / TAS taisyklių, nes ta pati sąvoka finansinėje apskaitoje, žyminti tikrą ir teisingą finansinės būklės atspindėjimą, apmokestinant gali transformuotis į priemonę mokesčiui išvengti.

Naujajame CCCTB 23 straipsnyje reglamentuojama atidėjinių samprata ir priskyrimas leidžiamoms atskaitymams. Pažymėtina, kad, nors Europos Komisija ypač savo pateikto 2011 m. kovo 16 d. pasiūlymo svarstymo pradžioje „griežtai“ postulavo CCCTB teisės normų autonomiškumą nuo finansinės apskaitos taisyklių, tačiau pati pažodžiui implikavo atidėjinių apibūdinimą iš 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ (37-asis tarptautinis apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, 2008, p. 374–388) 10 ir 14 straipsnių. Naujojo CCCTB 23 straipsnio 1 dalyje Europos Komisija, atsižvelgdama į ES valstybių narių siūlymus



vadovautis 37-uju TAS, įtvirtino, jeigu mokesčių metų pabaigoje nustatoma, kad mokesčio mokėtojas turi *teisinį įsipareigojimą arba galimą būsimą teisinį įsipareigojimą*, atsirandantį dėl vykdomos veiklos arba sandorių tais arba ankstesniais mokesčiais metais, bet kokiu suma, susidariusi dėl to įsipareigojimo, kurią galima patikimai apskaičiuoti, atskaitoma, jeigu tikimasi, kad galiausiai padengus sumą bus gautos atskaitomos išlaidos.

Tačiau 37-ojo TAS 10 straipsnyje paaiškinama, kad teisinė prievolė – prievolė, atsirandanti dėl: a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų); b) įstatymų reikalavimų arba c) kitų teisinių veiksmų. Tuo tarpu konstruktyvi prievolė – prievolė, atsirandanti dėl ūkio subjekto veiksmų, kai: a) pagal praeities patirtį nustatytą modelį, paskelbtą tvarką ar pakankamai specifinius teiginius, ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis prisiima tam tikrą atsakomybę ir b) ją prisiėmęs ūkio subjektas parodo kitoms šalims, kad jis įvykdys tą atsakomybę. Tačiau neapibrėžtasis įsipareigojimas: a) dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins tik vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) nevisiškai ūkio subjekto kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių; arba b) dabartinis įsipareigojimas, atsirandantis dėl praeities įvykių, bet nepripažįstamas, nes: i) nėra tikėtina, kad šiam įsipareigojimui įvykdyti bus reikalingi ekonominę naudą teikiantys ištekliai; arba ii) įsipareigojimo suma negali būti pakankamai patikimai nustatyta. 37-ojo TAS 14 straipsnyje aiškiai įtvirtinta, kad atidėjinytis turi būti pripažįstamas, kai: a) ūkio subjektas turi dabartinę prievolę (*teisinę arba konstruktyvią*) dėl praeities įvykių; b) tikėtina, kad ekonominę naudą teikiančių išteklių išmokos bus reikalingos prievolei įvykdyti; ir c) gali būti pakankamai tiksliai įvertinta prievolės suma. Jei nepatenkinamos šios sąlygos, nepripažįstami jokie atidėjiniai. Tačiau atidėjinytis pagal 37-ąjį TAS nėra neapibrėžtasis įsipareigojimas, nors pagal CCCTB yra, nes CCCTB 23 straipsnio 1 dalyje, reglamentuojančioje atidėjinio sampratą, minimas ir *galimas būsimas teisinis įsipareigojimas*, kuris finansinėje apskaitoje suprantamas kaip dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurį patvirtins vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) paprastai ne įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių – o tai pagal 37-ąjį TAS juk yra neapibrėžtasis įsipareigojimas. Todėl aptinkamas CCCTB netikslus TAS nuostatų perkėlimas kritikuotinas, nes sukelia neaiškumą ir susidaro įspūdis, kad pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės atidėjinius pripažįsta dar „plačiau“ nei 37-asis TAS, nors mokesčių taisyklės kaip tik turėtų siekti vengti galimos pelno mokesčio bazės erozijos apribojant deklaratyvių normų taikymą. Būtent todėl pirmininkaujanti Lietuvos Respublika pagrįstai kvestionavo galimo būsimo teisinio įsipareigojimo kaip leidžiamo atskaityti atidėjinio pripažinimą CCCTB, aiškumo dėlei įtvirtino iš 37-ojo TAS 10 straipsnio teisinio įsipareigojimo sąvoką<sup>2</sup>, susiedama būtent ją (o ne galimą būsimą teisinį įsipareigojimą) su pagrindu pripažinti atidėjinių pelno mokesčiu, tačiau naujajame CCCTB, kaip minėta, vėl liko galimo būsimo teisinio įsipareigojimo sąvoka.

Vis dėlto kritikuotina nuostata CCCTB (naujajame 2016 m. spalio 25 d. CCCTB 23 str. 3 d. yra įtvirtintos šios nuostatos) įtvirtinti atidėjinių apribojimą, numatant „neigiamą sąrašą“: negali būti atskaitomi atidėjiniai, numatyti 1) galimiems įmonės nuostoliams; 2) ateityje didėjančioms įmonės išlaidoms (General Secretariat of the Council to Delegations, 2013, p. 9–18). Šis „siauras“ sąrašas stokoja aiškumo, kelia daug diskutuotinų klausimų, pavyzdžiui, ateityje mažėjančioms įmonės pajamoms jau atidėjinytis būtų pripažintas? Siūlytina atsakyti „neigiamo sąrašo“ ir vietoje jo įtvirtinti „teigiamą“ – t. y. kokiais konkrečiais atvejais atidėjiniai pripažintini leidžiamais atskaitymais. Toks sąrašas galėtų būti pagrįstas tuo pačiu 37-uju TAS ir susiklosčiusia praktika, pagal kurią tarptautinėms įmonių grupėms (kurioms ir rengiama kaip alternatyva CCCTB sistema) reikšmingiausiai finansų srautus lemia tokie finansinėje

<sup>2</sup> Prievolė, atsirandanti dėl: a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų); b) įstatymų reikalavimų; arba c) kitų teisinių veiksmų.

apskaitoje paprastai pripažįstami atidėjiniai: 1) būsimos išlaidos įmonės ekonominėje veikloje naudojamam ilgalaikiam materialiajam turtui (pavyzdžiui, įrangai) surinkti, sumontuoti, priežiūrai, taip pat išmontuoti, pašalinti, aplinkai sutvarkyti, kai atlikti tokius veiksmus reikalaujama pagal teisės aktus; 2) būsimos išlaidos, susijusios su cikline laivų ir orlaivių priežiūra. Siūlytiną „teigiamą sąrašą“ leidžia vienodai apskaitiniu ir mokesčiniu požiūriu pripažinti pagrindinius minėtų įmonių atidėjinius savo konkretumu niveliuodamas galimybę nepagrįstai mažinti pelno mokesčio bazę visais kitais neva atsirandančiais dėl būsimų išlaidų atidėjimais.

Apibendrinant pastarųjų (2013–2018) m. Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių diskusijas, matyti ryškėjanti tendencija vis labiau remtis TFAS ir TAS. Štai 2014 m. sausio 7 d. vykusiame Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdyje (Council of the European Union. General Secretariat, 2014, p. 1) dalis valstybių narių laikėsi pozicijos, kad netgi reikėtų parengti darbo dokumentą, kuriame būtų pateiktos visos ūkinės operacijos, kurias skirtingai vertina CCCTB ir TFAS / TAS, tačiau Europos Komisija oponavo, kad toks dokumentas nėra būtinas. Vis dėlto dauguma valstybių narių išvėlgė būtinybę esamas sąvokas, taisykles labiau derinti prie TFAS / TAS, netgi siūlė formuoti praktiką, jog, kai nukrypstama nuo TFAS / TAS, turi būti pateikiami konkretūs argumentai, kodėl CCCTB reglamentuoja kitaip ūkinių operacijų mokesčinių įvertinimą. Pagrindinis valstybių narių argumentas, kodėl CCCTB turi būti rengiamas pagal TFAS / TAS – priešingu atveju tarptautinį verslą plėtojančios įmonės nesirinks šios sistemos, jeigu dalis išlaidų, atskaitomų pagal tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus (juolab, kai šios apskaitinės taisyklės implikuotos ir nacionaliniuose valstybių narių pelno mokesčio įstatymuose), bus neleidžiami atskaitymai pagal CCCTB, taip pat jeigu bus randama kitų reikšmingų mokesčių ir apskaitinių skirtumų.

Papildomai paminėtina, kad nuo 2013 m. birželio 10 d. aktyviai veiklą pradėjusi Europos Komisijos darbo grupė dėl agresyvaus mokesčių planavimo ir dvigubo apmokestinimo taip pat pastaruoju metu vis labiau dėmesį atkreipia į finansinės apskaitos normas ne kaip išskirtinai finansinės apskaitos institutą, bet kaip integralų mokesčiniuose teisiniuose santykiuose veikiančią reiškinį būtent tuo aspektu, kad yra finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taisyklių, kurias inkorporavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą jis būtų daug aiškesnis, stabilesnis, dėl ko būtų stabdoma pelno mokesčio bazės erozija (Platform for Tax Good Governance, 2014). Štai Europos Komisijos organizuojama empirinė studija „Smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimas lyginant su didžiosiomis įmonėmis“ taip pat suponuoja apie apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių supaprastinimą artinant šio mokesčio bazę prie apskaitinio rezultato (VVA-Europe Ltd. SME taxation in Europe, 2013, p. 12–19).

Taigi esamą CCCTB kūrimo praktiką neabejotinai galima įvardyti kaip ES mastu rengiamą finansinės apskaitos standartų taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdį, kuris iliustruoja, kad naujausioje mokesčių teisės aktų rengimo praktikoje finansinės apskaitos normų implikavimas yra būtent ta priemonė, kurios pagrindu gali būti kuriama aiški ir pagrįsta pelno mokesčio sistema. Kontrargumentuojant oponuojančiai ir manytina „atgyvenusiai“ nuomonei, kad finansinės apskaitos standartai yra atskiras, į mokesčinius teisinius santykius „neįsiintegruojantis reiškinys“ (kurios CCCTB rengimo pradžioje laikėsi Europos Komisija), reikėtų pabrėžti, kad tiek teoriniu aspektu jau CCCTB rengimo pradžioje minėta Europos mokslinių tyrimų centro atlikta analizė, numachiusi TFAS / TAS taikymo kuriant CCCTB galimybę, tiek susiklosčiusi nagrinėta CCCTB rengimo praktika pagrindžia priešingai. Todėl, kaip minėta, į šią praktiką galėtų papildomai dėmesį atkreipti ir pati Tarptautinių apskaitos standartų valdyba, nes kuriamos tarptautinės apskaitos standartų taisyklės, ką rodo minėtas Europos Komisijos pasiūlymo pavyzdys, lemia ne tik pačios finansinės apskaitos reglamentavimą, bet ir jos artėjimą prie pelno mokesčio bazės sistemos. Kadangi būtent finansinės apskaitos, o ne pelno mokesčio taisyklės šiuo atveju yra tas veiksnys, kurį toliau „panaudoja“ mokesčinės taisyklės, būtent

šioms apskaitinėms taisyklėms kurti ir turėtų būti skiriama papildomai dėmesio, kaip bazei, kuri, vienodinant minėtas sistemas, tuo pačiu „užkerta kelią“ ir finansinei apskaitai esantiems neigiamiems padariniams, kadangi įmonės tokiais atvejais (kai sistemos vienodos) mažiau siekia „dirbtinai“ mokesťines taisykles „pritempti“ prie apskaitinių ir tokiu būdu optimizuoti savo išlaidas.

## Išvados

1. CCCTB siekiama, kad šalia nacionalinių pelno mokesčio sistemų atsirastų galimybė tarptautinei įmonių grupei ES apmokestinamąją pelno mokesčio bazę apskaičiuoti vieną kartą bendrai konsoliduojant visų grupei priklausančių bendrovių finansinius rezultatus pagal CCCTB. Europos Komisijos pasiūlymas siekia spręsti problemą, kai nėra bendrų pelno mokesčio taisyklių ES, dėl nacionalinių mokesčių sistemų sąveikos dažnai susiduriama su nepagrįstu dvigubu apmokestinimu, įmonėms tenka didelė administracinė našta ir didelės mokesťinių reikalavimų laikymosi sąnaudos, o tokia padėtis neskaitina investuoti ES.
2. Europos Komisijos ir ES valstybių narių pozicijų oponavimas dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo (TFAS, TAS) taikymo CCCTB lėmė pasiektą kompromisą, kad, toliau rengiant CCCTB projektą, jame negali būti nuorodų į TAS (ir TFAS), tačiau gali būti „perkeltos“ pačios TAS (ir TFAS) normos į direktyvą tokiu būdu, kiek įmanoma „priartinant“ konsoliduotąją pelno mokesčio bazę prie finansinės apskaitos taisyklių. Tai pagrindžia procesą, kad ES lygmeniu apskaitinė ir apmokestinimo pelno mokesčiu sistemos bazė vienodėja tuo pačiu didėjant TAS (ir TFAS) taikymo reikšmingumui, dėl ko mokesťinės taisyklės daro mažesnę neigiamą įtaką apskaitinėms (TAS ir TFAS nuostatoms taikyti), kadangi įmonės tokiais („suvienodėjimo“) atvejais nesiekia „dirbtinai“ mokesťinių taisyklių „pritempti“ prie apskaitinių ir tokiu būdu optimizuoti savo išlaidas.
3. Konkretūs esami finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo perkėlimo pavyzdžiai iliustruoja, kad CCCTB minėtą reguliavimą tiesiogiai taiko daugiausia pripažinti tokius svarbius pelno apskaičiavimo elementus, kaip antai pajamas ir sąnaudas (šie elementai – pelno mokesčio bazės apskaičiavimo pagrindas). CCCTB kūrimo praktiką neabejotinai galima įvardyti kaip ES mastu rengiamą TAS (ir TFAS) taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdį.
4. Kritikuotinas tam tikrais atvejais „automatinis“ TFAS / TAS taisyklių perrašinėjimas CCCTB, nes atitinkamas reguliavimas finansinėje apskaitoje, rodantis tikrą ir teisingą finansinės būklės atspindėjimą, apmokestinant gali transformuotis į priemonę mokesčiui išvengti. Apskritai finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymas CCCTB vertintinas teigiamai, tačiau tam tikrais atvejais būtina įvertinti, ar perkeliama į CCCTB atitinkamos finansinės apskaitos nuostatos yra pakankamai aiškios, konkrečios apmokestinant, ar nesudarys galimybių atsirasti pelno mokesčio bazės erozijai.

## Literatūra

### Aktuali norminė medžiaga

- 18-asis tarptautinis apskaitos standartas „Pajamos“ (2008), patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, konsoliduota versija) [interaktyvus, žiūrėta 2021-01-10]. *OL*, 2008 L 320, 147–154. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20160101&from=HU>.
- 37-asis tarptautinis apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ (2008), patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais).

dymais, konsoliduota versija). [interaktyvus, žiūrėta 2021-01-10]. *OL*, 2008 L 320, 374–388. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20160101&from=HU>.

### Specialioji literatūra

- Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*: vadovėlis. 3-oji laida. Kaunas: Technologija.
- Centre for European Policy Studies. *Achieving in Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU (2005)*. Brussels: Centre for European Policy Studies.
- Cobham, A. et al. (2017). Assessing the Impact of the CCCTB: European Tax Base Shifts under a Range of Policy Scenarios. [interaktyvus, žiūrėta 2017-05-10], European United Left: Nordic Green Left. Prieiga per internetą: [http://www.guengl.eu:8080/uploads/publications-documents/FINAL\\_CCCTB.pdf](http://www.guengl.eu:8080/uploads/publications-documents/FINAL_CCCTB.pdf).
- Dorsey, R. (2009). Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. Southern Academy of Legal Studies in Business, nr. 1, 59–72. Prieiga per internetą: <http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>.
- Endrijaitis, M. (2018). Finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas kaip viešųjų finansų teisės institutas. *Teisė*, 108, 84–103.
- Keser, C. et al. (2016). Would a CCCTB mitigate profit shifting? *Scientific Series* [interaktyvus, žiūrėta 2020-05-10]. Prieiga per internetą: <https://www.cirano.qc.ca/files/publications/2016s-29.pdf>.
- Nerudova, D. (2011). The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus, žiūrėta 2020-06-10], 16, 73–79. Prieiga per internetą: <http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>.
- Smith, A. (2004). *Tautų turtas*. (Iš anglų kalbos vertė J. Čičinskis). Vilnius: Margi raštai.
- Staciokas, R.; Rimas, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2003.
- Sudavičius, B.; Endrijaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė*: vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

### ES institucijų dokumentai dėl teisės aktų projektų ir kiti šaltiniai

- Council of the European Union. General Secretariat. Communication (Subject: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation) (2014) [interaktyvus, žiūrėta 2020-06-10]. Nr. CM 5698/13. Prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>.
- General Secretariat of the Council to Delegations. (2013) [interaktyvus, žiūrėta 2020-06-10]. FISC 181. Prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>.
- Room Document # 1: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Proposal for a CCCTB 15th January 2013 (2013) [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. Prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>.
- Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation (2012) [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. FISC 49. Prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>.
- Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation (2013) [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. FISC 80. Prieiga per internetą: <http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>.
- PWC. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas (2013) [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. Prieiga per internetą: [http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf).
- Taxation and Customs Union. International Accounting Standards as a possible starting point for a common EU tax base (2011) [interaktyvus, žiūrėta 2018-06-10]. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/article\\_385\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_385_en.htm).
- VVA-Europe Ltd. SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises (2013). London: Centre for European Economic Research.
- 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (2011) [interaktyvus, žiūrėta 2020-05-10]. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf).
- 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (2016) [interaktyvus, žiūrėta 2017-05-10]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf).

## **The European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCCTB) as an Example of Applying Financial Accounting Standards in Taxation on the Corporate Income Tax**

**Martynas Endrijaitis**

(Vilnius University)

### **S u m m a r y**

This article discloses the concept of CCCTB and the relations between CCCTB and the legal regulation of financial accounting, including an analysis of concrete examples of applying financial accounting rules in CCCTB. The research highlights the necessity of applying financial accounting standards in CCCTB.

As a consequence, the purpose of this article is to analyse concrete cases when financial accounting rules can be applied in CCCTB and to disclose the importance of financial accounting rules in the legal regulation of corporate income tax.

The object of this article is the application of financial accounting rules in the October 25, 2016 European Commission Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCCTB).

The article reveals that with the CCCTB, cross-border companies will only have to comply with one, single EU system for computing their taxable income, rather than many different national rulebooks. This will prevent companies with the greatest capacity to tax plan from avoiding taxation. The CCCTB will eliminate mismatches between national systems, preferential regimes, and hidden tax rulings that tax avoiders exploit.

A performed analysis of problematical questions reveals a disagreement between the European Commission and EU members about the application of financial accounting rules in CCCTB. This disagreement gave way to a compromise that there shall not be direct references to International Financial Reporting Standards (IFRS) or International Accounting Standards (IAS) in CCCTB, but specific norms from IFRS or IAS could be implicated in CCCTB as the common corporate tax base shall be closer to the financial accounting result. This shows us a process of systems of financial accounting and corporate income tax becoming more connected on the EU level (the importance of financial accounting rules) and simultaneously the taxation rules causing less of a negative effect for IFRS or IAS, because entities do not pursue artificial taxation rules in their accounting for the purpose of reducing costs.

Concrete examples of financial accounting rules being applied in CCCTB show us that financial accounting rules can be directly applied on such important taxation questions like the calculation of income or costs in CCCTB. The CCCTB could be undoubtedly described as an example of financial accounting rules being applied for the purpose of calculating corporate income tax.

The present study reveals that the application of financial accounting rules for the purpose of calculating corporate income tax shall be described positively; however, it is also important to mention that not all financial accounting rules should automatically be implicated in CCCTB, as only concrete and clear financial accounting rules will not provide a way for corporate income tax avoidance.

## **Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdys**

**Martynas Endrijaitis**

(Vilniaus universitetas)

### **S a n t r a u k a**

Straipsnyje nagrinėjama CCCTB samprata, santykis su finansinės apskaitos teisiniu reguliavimu, konkretūs finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo CCCTB pavyzdžiai ir to reikšmė. Tyrimu siekiama atskleisti ir įvertinti finansinės apskaitos standartų taikymo CCCTB reikalingumą.

Taigi šio straipsnio tikslas – panagrinėti, kokiais atvejais taikomas finansinės apskaitos teisinis reguliavimas pagal CCCTB, tuo pačiu atskleisti finansinės apskaitos taisyklių svarbą pelno mokesčiui reglamentuoti.

Atitinkamai straipsnio objektas – finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo atskleidimas 2016 m. spalio 25 d. Europos Komisijos pasiūlyme dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (toliau – CCCTB).

Išnagrinėjus probleminius klausimus, daroma išvada, jog CCCTB siekiama, kad šalia nacionalinių pelno mokesčio sistemų atsirastų galimybė tarptautinei įmonių grupei ES apmokestinamąją pelno mokesčio bazę apskaičiuoti vieną kartą bendrai konsoliduojant visų grupei priklausančių bendrovių finansinius rezultatus pagal CCCTB. Šis Europos Komisijos

pasiūlymas pagrįstas siekiu kovoti su problema, jog, kai nėra bendrų pelno mokesčio taisyklių ES, dėl nacionalinių mokesčių sistemų sąveikos dažnai susiduriama su nepagrįstu dvigubu apmokestinimu, įmonėms tenka didelė administracinė našta ir didelės mokesčių reikalavimų laikymosi sąnaudos, o tokia padėtis neskatina investuoti ES.

Straipsnyje atskleidžiama, kad Europos Komisijos ir ES valstybių narių pozicijų oponavimas dėl finansinės apskaitos teisinio reguliavimo (TFAS, TAS) taikymo CCCTB lėmė pasiektą kompromisą, kad, toliau rengiant CCCTB projektą, jame negali būti nuorodų į TAS (ir TFAS), tačiau gali būti „perkeltos“ pačios TAS (ir TFAS) normos į direktyvą tokiu būdu kiek įmanoma „priartinant“ konsoliduotąją pelno mokesčio bazę prie finansinės apskaitos taisyklių. Tai pagrindžia procesą, kad ES lygmeniu apskaitinė ir apmokestinimo pelno mokesčių sistemos bazė vienodėja tuo pačiu didėjant TAS (ir TFAS) taikymo reikšmingumui, dėl ko mokesstinės taisyklės daro mažesnę neigiamą įtaką apskaitinėms (TAS ir TFAS) nuostatomis taikyti, kadangi įmonės tokiais („suvienodėjimo“) atvejais nesiekia „dirbtinai“ mokesčių taisyklių „pritempti“ prie apskaitinių ir tokiu būdu optimizuoti savo išlaidas.

Tyrimu parodoma, kad konkretūs esami finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymo perkėlimo pavyzdžiai iliustruoja, jog CCCTB minėtą reguliavimą tiesiogiai taiko daugiausia pripažinti tokiais svarbiais pelno apskaičiavimo elementais, kaip antai pajamas ir sąnaudas. CCCTB kūrimo praktiką neabejotinai galima įvardyti kaip ES mastu rengiamą TAS (ir TFAS) taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdį.

Straipsnyje atskleidžiama, kad apskritai finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymas CCCTB vertintinas teigiamai, tačiau tam tikrais atvejais būtina įvertinti, ar perkeliama į CCCTB atitinkamos finansinės apskaitos nuostatos yra pakankamai aiškios, konkrečios apmokestinant, ar nesukels galimybių atsirasti pelno mokesčio bazės erozijai.

Martynas Endrijaitis, socialinių mokslų daktaras, docentas. Baigė Vilniaus universitetą 2012 metais. Mokslinių interesų sritys – mokesčių, finansų teisė, finansinės apskaitos ir audito teisinis reguliavimas.

Martynas Endrijaitis, Doctor of Social Sciences, Docent. Graduated from Vilnius University in 2012. His research interests include finance and tax law, financial accounting and audit law.