

Vilniaus universitetas
Teisės fakultetas
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra

Gretos Lukauskaitės, V kurso, finansų
ir mokesčių teisės atšakos studentės

Magistro darbas
Tiesioginiai mokesčiai Europos Sąjungoje

Magistrinio darbo vadovas: Asist. Jonas
Saladžius

Recenzentė: Lekt. Dr. Aistė Medelienė

Vilnius
2008 m.

Turinys

1. Įžanga.....	4
2. Tiesioginiai mokesčiai.....	6
2.1 Tiesioginių mokesčių harmonizavimas.....	6
2.2 Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys.....	9
2.3 Nacionalinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemos.....	10
2.3.1 Klasikinės sistemos.....	12
2.3.2 Integracijos sistemos.....	12
2.4 Tiesioginių mokesčių harmonizavimo tendencijos ES.....	15
3. Dividendų apmokestinimas Europos Sąjungoje.....	18
3.1 Reikalavimai, keliami bendrovei.....	18
3.2 Motininės ir dukterinės įmonių statusas.....	19
3.3 Gaunamų dividendų apmokestinimas.....	21
3.4 Išmokamų dividendų apmokestinimas.....	23
3.5 Dividendų apmokestinimas Lietuvoje.....	24
3.5.1 Juridinių asmenų gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka.....	26
3.5.2 Fizinį asmenų gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka.....	27
3.5.3 Dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimo tvarka.....	31
3.5.4 Dividendų, išmokamų Lietuvos vienetams, apmokestinimo tvarka.....	32
3.5.5 Valstybė ir savivaldybės.....	35
3.5.6 Pensijų fondai ir investiciniai fondai.....	35
4. Įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimas	37
4.1 Trumpalaikės mokesstinės susiliejimo problemos.....	38
4.2 Ilgalaikės mokesstinės susiliejimo problemos.....	39
4.3 Direktyvos Nr. 90/434/EEB apimamos operacijos.....	40
4.4 Pagrindiniai Europos Tarybos direktyvos 90/434/EEC bruožai.....	42
4.5 Papildomas akcijų vertės apmokėjimas gryniais pinigais.....	44

5. Palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimas	46
5.1 Direktyvos taikomos išimtys ir piktnaudžiavimo vengimas.....	48
5.2 Direktyvos įgyvendinimas Europos Sąjungoje.....	49
5.3 Palūkanų ir honorarų apmokestinimas pagal pavyzdinę EBPO konvenciją.....	51
5.4 Palūkanų ir honorarų apmokestinimas Lietuvoje.....	52
6. Arbitražo konvencija.....	55
7. Išvados.....	57
Summary.....	59
Santrauka.....	60
Priedai.....	61
Literatūros sąrašas.....	65

1. Įžanga

Netiesioginiai mokesčiai sudaro daugiau kliūčių Europos Sąjungos vidaus prekybai nei tiesioginiai mokesčiai. Jie pastebimai įtakoja laisvą prekybą. Tačiau tiesioginiai mokesčiai daro didesnę įtaką sprendimuose, susijusiuose su investavimu, gamyba ir darbo vietų kūrimu. Esminiai skirtumai darbo jėgos ir investicijų kapitalo apmokestinime, kur mokesčių našta ypač padidina dvigubas apmokestinimas, žymiai mažina laisvą konkurenciją ir laisvą prekių bei kapitalo judėjimą Europos Sąjungoje. Jie sąlygoja darbo bei kapitalo rinkų suskilimą bei mažina gamybos veiksnių optimalų pasiskirstymą. Išskirtinis mokesčių režimas vietiniam investavimui lyginant su investavimu užsienyje aiškiai pažeidžia laisvo kapitalo eksporto idėja. Be to, Europos pramonė turi funkcionuoti 27 skirtingose valstybių narių rinkose vietoj vienos didelės vieningos rinkos. Tai Europos kompanijas stato į nepalankią padėtį lyginant su Amerikos ir Japonijos rinkomis. Europos kompanijoms tai pat reikia susidoroti su 27 skirtingomis mokesčių sistemomis tiesioginių mokesčių srityje, 27 skirtingomis mokesčių administravimo praktikomis (ypač jos trūkumu), bei skirtingomis mokesčių administravimo įstaigomis.

Teisinis pagrindas mokesčių harmonizavimui Europos Sąjungoje nėra platus. Europos Sąjungos sutarties 94 straipsnis numato tiesioginių mokesčių reguliavimą Europos Sąjungos mastu tik tiek, kiek tai būtina bendros rinkos funkcionavimui. Be to, valstybės viena su kita yra pasirašiusios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Magistriniame darbe bus nagrinėjami ir kiti būdai, kaip valstybės siekia išvengti dvigubo apmokestinimo tobulindamos savo nacionalines mokesčių sistemas.

Magistrinio darbo objektas. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas, harmonizavimo metodai ir taikytinos sistemos Europos Sąjungos valstybėse. Tiesioginių mokesčių reguliavimas, ypač pelno mokesčio srityje, taikant Europos Sąjungos teisės aktus bei nacionalinius atskirų valstybių teisės aktus.

Magistrinio darbo tikslas. Pateikti tiesioginių mokesčių reguliavimo analizę Europos Sąjungoje, atsižvelgiant į atskirų valstybių narių praktiką, Europos Teisingumo Teismo (ETT) priimtus sprendimus. Analizuoti tiesioginių mokesčių harmonizavimo aspektus bei kryptis. Šių tikslų bus siekiama sprendžiant tokius **uždavinius**:

1. Nagrinėti ES tiesioginių mokesčių harmonizavimo metodus, kryptis, bei esamą situaciją šioje srityje.

2. Atlikti atskirų mokesčių ir apmokestinamųjų objektų analizę (dividendų, palūkanų, autorinių atlyginimų, įmonių reorganizavimo mokesčių).
3. Išanalizuoti ETT sprendimus tiesioginių mokesčių klausimais.

Magistrinio darbo metodai. Pagrindinis darbo metodas – sisteminis teisės aiškinimo metodas, nes tik sistemiškai aiškinant teisės normas, galima atskleisti jų tikrąjį turinį. Taip pat bus taikomas istorinis metodas, jį naudojant bus vertinama politinė, socialinė situacija mokesčių teisės normų siekiami tikslai. Loginis metodas bus skirtas magistrinio darbo išvadų pateikimui. Lyginamasis metodas – skirtingų šalių mokesčinei praktikai tirti.

Naudojami šaltiniai. Magistrinio darbo temos dinamiškumas lėmė tai, kad pagrindiniai darbo šaltiniai yra užsienio kalba. Tai užsienio rašytojų moksliniai darbai, vadovėliai, taip pat internetiniuose puslapiuose bei duomenų bazėse pateikiami straipsniai ir teisės aktai. Naudojami Europos Sąjungos institucijų pateikti pranešimai bei nuomonės tiesioginių mokesčių klausimais, Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų ir specialistų darbai, išleisti periodiniuose leidiniuose.

Magistrinio darbo aktualumas ir originalumas. Tiesioginiai mokesčiai yra svarbi, didelę įtaką Europos Sąjungos politikai bei ekonominiam vystymuisi turinti sritis. Ji įtakoja ir Lietuvos, kaip ES valstybės narės, mokesčių politikos vystymąsi. Tiesioginių mokesčių suvokimas suteikia galimybę išvystyti tolesnes Europos Sąjungos ir Lietuvos mokesčių raidos galimybes. Be to, padeda įvertinti esamą ir būsimą situaciją verslo, politikos bei ekonomikos srityse.

2. Tiesioginiai mokesčiai

2.1 Tiesioginių mokesčių harmonizavimas

Mokesčių teisėje pagal apmokestinimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. „Tiesioginius mokesčius (pelno, žemės, įmonių ir organizacijų nekilnojamo turto ir kitus) moka betarpiškai atitinkamo turto savininkai (naudotojai) arba pelną (pajamas) gaunantys asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus. Mokant tiesioginius mokesčius faktinis ir mokesčio mokėtojas pagal įstatymą sutampa.“¹

Netiesioginiai mokesčiai reikalauja tam tikro harmonizavimo lygio, kadangi jie įtakoja laisvą prekių judėjimą ir paslaugų teikimo laisvę. Kitaip yra su tiesioginiais mokesčiais, ir EB Sutartis specialiai nenumato jų suvienodinimo. Kai kurių tiesioginių apmokestinimo aspektų iš tiesų ir nereikia harmonizuoti ar koordinuoti, tad jie paliekami pačių valstybių narių žiniai. Vis dėlto sunku suprasti, kodėl korporaciniai mokesčiai, kurie gali turėti konkurenciją iškreipiantį poveikį, nėra įtraukti į Sutarties nuostatas.

Pastarąjį dešimtmetį Europos Sąjungoje yra tokios tiesioginių mokesčių harmonizavimo kryptys:

- Pelno mokesčio tarifo vienodinimas;
- Apmokestinimo paskirstant įmonės pelną koordinavimas;
- Panaikinimas kliūčių dividendams, palūkanoms ir autoriniams atlyginimams išmokėti iš vienos valstybės į kitą;
- Kliūčių naikinimas įmonių, esančių skirtingose valstybėse, susijungimui;
- Dvigubo apmokestinimo panaikinimas;
- Nerezidentų bei asmenų dirbančių pasienyje nediskriminavimas mokesčių srityje;
- Palankus mažų ir vidutinių įmonių apmokestinimas;
- Indėlių apmokestinimo harmonizavimas, siekiant išvengti indėlių perkėlimo iš ES į trečiąsias šalis (pvz.: Šveicarija).

Teisinis tiesioginių mokesčių, įskaitant ir pelno mokesčių, harmonizavimo pagrindas yra labai silpnas. Kaip jau minėta Europos Sąjungos sutarties, pasirašytos

¹ Antanas Marcijonas, Bronius Sudavičius „Mokesčių teisė“, 2003 m.

Mastrichte 1992 m., 94 (buvęs 100 str.) straipsnis numato tiesioginių mokesčių reguliavimą Europos Sąjungos mastu tik tiek, kiek tai būtina bendros rinkos funkcionavimui. Sutartyje numatoma taip: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo.“² Iš tikrųjų progresas tiesioginių mokesčių harmonizavimo srityje yra labai menkas lyginant su tuo kas daroma siekiant suvienodinti netiesioginius mokesčius. Daugybė direktyvų yra priimama siekiant nustatyti bendrus Europos Sąjungos netiesioginius mokesčius.

Kaip pagrindinę priežastį harmonizavimo stygiui būtų galima paminėti tai, kad valstybės narės visais įmanomais būdais siekia išsaugoti savo nepriklausomumą mokesčių srityje. Šis reiškinys nėra ypatingai nepateisinamas, tačiau valstybės narės ir toliau vengs priimti bendrą sutarimą tiesioginių mokesčių srityje, jeigu Bendrijos viršūnės nesiims daryti sprendimų. Suvienodinimo trukumas gali neišvengiamai privesti prie keleto neigiamų integracijos efektų, pvz., Europos Teisingumo Teismas gali pradėti priiminėti sprendimus ad hoc konkrečiose bylose, uždraudamas taikyti diskriminuojančias ir varžančias bendrą rinką tiesioginių mokesčių teisės normas. Taip pat gali iškilti mokesčių vengimo ir slėpimo problema, kai mokesčiai dirbinai perkeliama ten, kur mokestinė prievolė mažesnė arba jos visai galima išvengti.

Kaip jau minėta anksčiau, viena iš tiesioginių mokesčių harmonizavimo krypčių yra dvigubo apmokestinimo išvengimas. Jis atsiranda dėl to, kad pajamos ar pelnas yra apmokestinami ir pagal jų šaltinio vietą ir pagal rezidavimo vietą. Tai yra, jeigu asmens pajamų gavimo vieta ir rezidavimo vieta nesutampa, tai jis moka mokesčius valstybėje kur reziduoja ir valstybėje, kurioje gauna pajamas. Bendras tarptautinis principas yra toks, kad teikiama pirmenybė toms valstybėms, kuriose yra pajamų gavimo šaltinis. Tačiau praktikoje valstybės narės taiko dar du metodus, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Tai yra kredito ir atleidimo metodai.

Kredito metodas taikomas tose valstybėse kurios laikosi kapitalo eksporto neutralumo principo. Pagal šį principą valstybės narės rezidento gaunamos pajamos apmokestinamos taip, kad asmeniui nėra skirtumo kur investuoti – savo ar užsienio valstybėje. Rezidavimo valstybė suteikia savo mokesčių mokėtojui (rezidentui) kreditą

² Europos Sąjungos Maastrichto sutartis (1992).

užsienio valstybėje sumokėtų mokesčių sumai ir apmokestina tik skirtumą tarp to, ką mokesčių mokėtojas privalo sumokėti užsienio ir rezidavimo valstybėje. Tačiau jeigu mokesčių tarifas rezidavimo valstybėje yra mažesnis nei pajamų gavimo valstybėje, tai rezidavimo valstybė laikosi nuostatos, kad mokestinė prievolė yra pilnai įvykdyta, ir skirtumas mokesčių mokėtojui nėra gražinamas. Pagrindinis šio metodo trūkumas, kad jo taikymas neleidžia efektyviai panaudoti mokestinių lengvatų, kurias suteikia pajamų gavimo valstybė. Mokesčių mokėtojas realiai turi sumokėti skirtumą, net jei jis pasinaudojo mokestine lengvata pajamų gavimo valstybėje. Ši problema sprendžiama taikant „tax sparing credits“ metodą, kai mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybė suteikia jam tokio dydžio kreditą, koks būtų, jei šis būtų nepasinaudojęs mokestine lengvata. Taigi asmuo sumoka mažesnę skirtumą.³

Atleidimo metodas taikomas valstybėse, kurios laikosi kapitalo importo neutralumo principo. Jis pasireiškia tuo, kad bet kokios pajamos turėtų būti apmokestinamos tokiu tarifu, koks yra jų gavimo valstybėje ir asmens rezidavimo valstybė neturėtų kištis. Taigi pajamos gautos ir apmokestintos vienoje valstybėje yra atleidžiamos nuo apmokestinimo mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybėje. Akivaizdu, kad ši sistema suteikia galimybę investuotojams pasinaudoti užsienio šalyse esančiais mažesniais mokesčių tarifais ir savo investicijas perkelti ten. Bet naudojantis šiuo metodu mokesčių mokėtojai gali bandyti dirbtinai perkelti savo pajamas, gautas rezidavimo valstybėje, į tas užsienio valstybes, kuriose mokesčių nėra arba jie labai maži, į vadinamuosius „mokesčių rojus“. Sprendžiant šią problemą kai kurios valstybės taiko atleidimo metodą tik aktyvios veiklos pajamų apmokestinimui, pvz., dukterinių įmonių išmokamiems dividendams. Pasyvios veiklos pajamoms taikomas kredito metodas.

Lietuvoje, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnyje naikinamas užsienio valstybėse gautų kai kurių pajamų dvigubas apmokestinimas, taikant vadinamąjį atleidimo metodą. Tai reiškia, kad Lietuvoje neapmokestinamos papildomai pajamos, nuolatinių Lietuvos gyventojų gautos valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis arba kurios yra Europos Sąjungos valstybės narės, jeigu mokestis nuo tų pajamų jau buvo sumokėtas toje užsienio valstybėje. Tačiau ši apmokestinimo tvarka netaikoma minėtose valstybėse gautoms palūkanoms, dividendams bei honorarams, taip pat visoms kitose valstybėse gautoms pajamoms. Šių pajamų dvigubas

³ Terra B., Wattel P. „European Tax Law“, 2001 m., the third edition

apmokestinimas naikinamas ir taikant kredito metodą. Toks teisinis reguliavimas atsirado, kai buvo priimtos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pataisos atsižvelgiant į 2005 m. birželio 7 d Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo projektą. Pagal šias pataisas gyventojų pajamų mokesčio pagrindinis tarifas palaiptai buvo sumažinamas iki 24 proc. Atleidus užsienyje gaunamas pajamas nuo mokesčio Lietuvoje, buvo supaprastintas dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimo mechanizmas, nes nebereikia apskaičiuoti Lietuvoje mokėtinos ir užsienio valstybėje sumokėtos mokesčio sumos skirtumo. Taip pat dėl supaprastintų reikalavimų dokumentams apie užsienyje gautas pajamas sumažėjo Lietuvos gyventojų administracinės išlaidos.

Pažymėtina, kad kai kurios valstybės, pavyzdžiui Estija, Austrija, Belgija, Prancūzija, Olandija, Suomija, Vokietija, Liuksemburgas, Švedija dvigubą pajamų apmokestinimą panaikina taikydamos abu metodus, atsižvelgiant į pajamų rūšį. Šios valstybės atleidimo metodą paprastai taiko su darbo santykiais susijusioms pajamoms, pajamoms iš ūkinės komercinės ar kitos aktyvios veiklos. Tuo tarpu kredito metodas taikomas pasyvių pajamų, tokių kaip palūkanos, dividendai, honorarai, atžvilgiu. Taigi dvigubą pajamų apmokestinimą naikinti derinant abu metodus yra gana įprasta pasaulinė praktika. Būtent tokį variantą yra pasirinkusi ir Lietuva.

2.2 Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Paminėtina, kad siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo yra priimta nemažai dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, susijusių tiek su valstybėmis narėmis, tiek ir su trečiosiomis šalimis. Paprastai tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys būna parengtos pagal EBPO pavyzdinę mokesčių konvenciją. EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. Organization for Economic Cooperation and Development), kurios paskirtis yra suteikti pramoninėms valstybėms galimybę aptarti pasaulio ekonomikos problemas, koordinuoti ekonominę ir socialinę politiką. Šiuo metu EBPO priklauso 30 valstybių

Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys taip pat yra pagrįstos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliu. Šios sutartys apima pajamų judėjimo tarp valstybių apmokestinimą. Paprastai, sutartys taikomos fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie yra

arba Lietuvos, arba užsienio valstybės, su kuria yra sudaryta sutartis, arba ir Lietuvos, ir užsienio valstybės rezidentai. Nustatant, ar asmuo laikomas vienos iš valstybių rezidentu, vadovaujamosi atitinkamais valstybių vidaus įstatymais. Asmens rezidavimo keliose valstybėse atveju, t.y. kai asmuo, pagal atitinkamus tų valstybių vidaus įstatymus yra laikomas abiejų susitariančių valstybių rezidentu, rezidavimo valstybė nustatoma remiantis dvigubo apmokestinimo sutarties 4 straipsnyje (Rezidentas) įtvirtintomis rezidavimo valstybės nustatymo taisyklėmis. Sutartys taikomos pajamų ir kapitalo mokesčiams, kuriuos ima susitariančioji valstybė arba jos vietos valdžia, nepriklausomai nuo to, kokių būdu jie imami.

Plačiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtintas tiesioginių mokesčių reglamentavimas bus aptariamas tolesniuose skyriuose. 5.3 skirsnyje bus nagrinėjamas palūkanų ir honorarų apmokestinimas pagal pavyzdinę EBPO mokesčių konvenciją.

2.3 Nacionalinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemos

Skirtingos valstybių narių mokesčių sistemos gali įtakoti su investicijomis susijusius įmonių sprendimus ir iškreipti konkurenciją. Diskusija apie bendrovių pelno mokestį Europos Sąjungoje siekiama pašalinti dvigubą sieną kertančių pajamų apmokestinimą ir harmonizuoti tris pelno mokesčio komponentus: tarifus, įvertinimo bazę ir administracinę surinkimo sistemą.

KPMG tarptautinis mokesčių centras, esantis JAV, atlieka rinkos tyrimus. 2006 metais buvo padarytas pelno mokesčio tarifo tyrimas įvairiose pasaulio valstybėse. Jame buvo aptarta pelno mokesčio tarifo kitimas šalyse 2005-2006 metais bei šio reiškinio priežastys. Magistrinio darbo priedo lentelėje Nr. 1 pateikiu šio tyrimo rezultatus 25 ES valstybėse (tuo metu kai buvo atliekamas tyrimas dar nebuvo įstojusios Rumunija ir Bulgarija).

Pelno mokestis ES šalyse 2005-2006 m. mažėjo arba nekito. Kaip matyti iš Lentelės Nr. 1, pelno mokestis 25 ES valstybėse 2005 m. svyruoja nuo 10% Kipre iki 38,31% Vokietijoje. 2006 m. – nuo 10% Kipre iki 38,34% Vokietijoje. „Pelno mokestis daro esminę įtaką tokioms veiklos sritims, kaip antai: investicijos, investicijų rizika ir verslo plėtra. ES valstybėse įmonių pelno mokesčio skirtumai sudaro pagrindą mokestinių

galimybių prevenciniam auditui, t. y. atlikti jų įvertinimą, kuris gali turėti įtakos tarptautinio kapitalo mobilumui. Todėl Pelno mokesčio tiesioginio reglamentavimo Europos Sąjungoje derinimas ir suvienodinimas jau antrą dešimtmetį yra prioritetas.⁴ Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas pabrėžė, kad problemų kelia ne tik patys mokesčių bazių skirtumai. Esama ir daugybės praktinių skirtumų tarp taikomų teisės aktų, susijusių, pavyzdžiui, su mokesčių surinkimo tvarka, reikalaujamais pateikti apskaitos dokumentais ir ginčų sprendimu. Kai kurias šių problemų gali pavykti sumažinti priėmus konkrečias taisykles, kurių reikia įvedant bendrą mokesčių bazę. Kol egzistuos skirtumai tarp apmokestinimo sistemų, tol bus reikalingi su jomis susiję Teismo sprendimai. Taigi su vidaus rinka susiję Teisingumo Teismo sprendimai veikia valstybių narių mokesčių sistemas, nors jokie politiniai sprendimai dar nebuvo priimti.

Europos Parlamentas pabrėžia, kad pagrindinis principas šioje srityje turi būti tai, kad kiekviena įmonė turi mokėti teisingą mokesčių dalį kaip savo pareigą ir indėlį į visuomenę, o taip pat teigia, kad pagrindinis prioritetasis šioje srityje yra vienodų pagrindinių terminų - apmokestinimo bazė, pelnas, nuostolis, apmokestinamos pajamos, nurašymo taisyklės ir kt. - sukūrimas. Faktiškai yra poreikis harmonizuoti pagrindinius valstybių narių pelno mokesčio sistemų komponentus. Pelno mokesčio srityje egzistuojančios taisyklės, reglamentuojančios dvigubo apmokestinimo sumažinimą ar panaikinimą, yra labai svarbios. Klasikinė sistema, vienodai apmokestinanti įmonės pelną ir akcininkams paskirstytą pelną, yra priimta Belgijoje, Danijoje, Nyderlanduose ir Švedijoje. Sistema, supriešinanti pelno paskirstymo atveju mokamą pelno mokesčio dalį su akcininkų pajamų mokesčiu, naudojama Jungtinėje Karalystėje, Airijoje, Portugalijoje ir Ispanijoje. Skirtingai nei Vokietija, kurios sistemoje numatyti įvairūs mokesčių tarifai, Italija, Suomija ir Prancūzija naudoja pilno išskaičiavimo sistemą akcininkams.

Įmonių pelno apmokestinimo sistemos skirstomos taip: sistemos, kuriose egzistuoja dvigubas įmonių pelno apmokestinimas ir sistemos, kuriose dvigubo apmokestinimo nėra arba jis labai sumažintas. Klasikinėse sistemose įmonių pelnas ir akcininkų pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu tik po to, kai yra paskirstomos. Integracijos sistemose pelnas ir pajamos apmokestinamos prieš jas paskirstant. Integracijos sistemose palankiau yra apmokestinamas pelnas iš akcijų bei nuosavybės finansavimas nei

⁴ "Teisė", Nr. 55, 2005 m., Prof. Dr. Antanas Marcijonas, Soc. Dr. Eimantas Grakauskas „Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu“.

klasikinėse sistemose. Jeigu teikiama pirmenybė integracijos sistemai, tada reikia pasirinkti vieną iš integracijos sistemos metodų, turinčių skirtingas pasekmes tarptautiniu požiūriu. Taigi panagrinėsime skirtingas įmonių pelno apmokestinimo sistemas, jų bruožus bei poveikį ES valstybių narių bendradarbiavimui ir vieningai rinkai.

2.3.1 Klasikinės sistemos

Klasikinėse sistemose įmonės pajamų mokestis ir individualus pajamų mokestis gali egzistuoti nepaisant vienas kito. Įmonės kapitalas yra apmokestinamas įmonės pajamų mokesčiu kompanijos lygmeniu nepaisant to, ar jis lieka kompanijai ar yra išdalijamas akcininkams. Jeigu pelnas yra išdalijamas, tai akcininkų gauti dividendai yra dar kartą apmokestinami pajamų mokesčiu. To rezultatas yra tai, kad įmonės pelnas apmokestinamas du kartus – pirmą kartą kaip įmonės pelnas, antrą kartą, kaip akcininko pajamos.

Klasikinė sistema egzistuoja Austrijoje, Belgijoje, Danijoje, Liuksemburge, Nyderlanduose bei Švedijoje. Klasikinės apmokestinimo sistemos pavyzdys ne Europos Sąjungoje yra JAV ir Šveicarijoje.

2.3.2 Integracijos sistemos

Integracijos sistema turi keletą atmainų. Panagrinėsime jas atskirai.

Alternatyvinė sistema („arba arba“). Integracinė akcinių bendrovių pelno apmokestinimo sistema panaikina arba ženkliai sumažina dvigubą pelno apmokestinimą. Šis mokesčių naštos sumažėjimas gali pasireikšti įmonės ar asmenų atžvilgiu, kai kuriai atvejais net abiem. Be to, mokesčių sumažėjimas visiškai arba iš dalies sujungiant įmonės pelno ir individualių pajamų mokesčius.

Paprasčiausias būdas pritaikyti visišką mokesčių naštos sumažinimą akcininkams yra neapmokestinti dividendų pajamų mokesčiu. Tokią sistemą buvo pasirinkusi Graikija nuo 1992 metų, tačiau dabar ji yra pakeista ir nebetaikoma.

O patogiausias būdas sumažinti mokesčių našta kompanijos atžvilgiu yra apmokestinti tik pelno dalį, kuri lieka įmonei, tai yra, investuojama. Tai daroma taip: įmonės pelno dalis, kuri bus išdalijama dividendų pavidalu yra atimama iš pelno ir apmokestinama tik likusioji dalis. Arba suteikiama galimybė įmonėms susigrąžinti sumokėto pelno mokesčio

dalį, atsižvelgiant į išmokėtus dividendus. Koks būdas yra pasirenkamas nesudaro esminio skirtumo įmonės pelno apmokestinimui, jeigu pelno mokesčio dydis yra lygus arba panašus gyventojų pajamų mokesčio dydžiui. Žinoma, jeigu šie du mokesčio tarifai stipriai skiriasi, tai pasirinkimas, apmokestinti įmonės pelną ar akcininkų gautą dividendų dalį, tampa labai svarbus.

Svarbu paminėti, kad naudojantis vienu iš įmonės sumokamų mokesčių sumažinimo būdu (apmokestinant dividendus arba grąžinant dalį sumokėtų mokesčių, atsižvelgiant į išmokėtus dividendus) svarbu taikyti didelį išskaičiuojamąjį mokestį. Tai turėtų būti daroma dviem tikslais – vidaus ir tarptautiniais. Akcininkams nereikia įtraukti į savo apmokestinamąsias pajamas dividendų, ir taip išvengiama mokesčių slėpimo. Tarptautinis aspektas šiuo atveju pasireiškia taip, kad be išskaičiuojamojo mokesčio valstybė, kurioje yra kompanija negautų jokių biudžeto pajamų, jeigu akcininkai būtų ne valstybės rezidentai. Kompanija nemoka pelno mokesčio nuo tos pelno dalie, kuri išdalijama kaip dividendai, o akcininkai ne valstybės rezidentai nemokėtų ir gyventojų pajamų mokesčio.

Dalinis dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Paprasčiausias būdas palengvinti akcininkų mokamo pelno mokesčio našta yra įvesti galutinį išskaičiuojamąjį mokestį. Pagal šią sistemą pirmiausiai yra apmokestinamas įmonės pelnas pelno mokesčiu. Be to įmonei atsiranda pareiga išskaičiuoti tam tikrą išskaičiuojamąjį mokestį, kuris yra ženkliai mažesnis už pelno mokestį. Tuo tarpu akcininkai atleidžiami nuo pajamų mokesčio.

Skirtingų tarifų sistema. Skirtingų tarifų metodas gali būti taikomas tiek kompanijos atžvilgiu, tiek akcininkų atžvilgiu. Jeigu šis metodas taikomas akcininkų pelno apmokestinimui, tada jis tampa labai panašus į klasikinę sistemą, tik su vienu išsiskiriančiu požymiu, tai yra, dalinis dvigubo įmonės pelno apmokestinimo išvengimas. Pagal šią sistemą yra du asmens pajamų mokesčio tarifo dydžiai: vienas, kuriuo apmokestinami gauti dividendai, ir kitas, kuriuo apmokestinamos visos likusios asmens pajamos. Pirmasis tarifas yra žymiai mažesnis už antrąjį. Nyderlanduose ši sistema taikoma tiems akcininkams, kurie turi žymią įmonės akcijų dalį, tai yra mažiausiai 5% akcijų. Tie asmenys, kurie turi mažiau nei 5% akcijų, moka 25% dydžio mokestį.

Padalinto tarifo metodas dalinai palengvina ir įmonės pelno mokesčio našta. Pagal šį metodą įmonės pelnui nustatomas standartinis, įprastas šalyje, pelno mokesčio tarifas, tačiau yra grąžinama ta sumokėto mokesčio dalis, kuri apskaičiuota nuo išdalinto pelno akcininkams, tai yra, nuo dividendų. Viso to rezultatas yra tai, kad mokama mažesni

mokesčiai nuo išdalinto akcininkams pelno, negu nuo pelno, kuris pasilieka kompanijoje. Vokietijoje ši sistema taikoma kartu su įskaitymo metodu (apie jį bus kalbama toliau). Taip yra sumažinama ir kompanijos, ir akcininkų mokamų mokesčių našta.

Panagrinėkime Vokietijos išmokamų dividendų apmokestinimo iki 2001 m. pavyzdį. Vieni teigia, kad padalinto tarifo sistema yra gana radikali, nes skaičiuojamas 0% tarifas nuo pelno, kuris išdalintas kaip dividendai. Kiti teigia, kad Vokietijai reikia išskaičiuojamojo dividendų mokesčio tik tada jeigu akcininkas nėra Vokietijos rezidentas. Tai lemia kelios priežastys. Pavyzdžiui, jeigu Vokietijos kompanija išdalina visą savo pelną akcininkams, įmonė moka 30% pelno mokestį, kai taikoma skirtingų tarifų sistema. Tačiau jeigu įmonė visą pelną pasilieka sau, moka 45% tarifo mokestį. Akivaizdu, kad Vokietijos bendrovei mokestiniu požiūriu būtų naudinga turėti patronuojančią bendrovę, kuriai dividendų pagrindu atiduotų visą savo pelną, o ši tą pačią sumą vėl investuotų į dukterinę bendrovę. Tokiu atveju, pelno mokestis sumažinamas nuo 45% iki 30%, nors ta pati pelno dalis yra toliau investuojama į verslą. Nėra problemos, jeigu patronuojanti bendrovė yra Vokietijos rezidentas, nes jeigu gavusi dividendus iš dukterinės bendrovės neperskirto jų savo akcininkams, o investuoja į dukterinę bendrovę, susimoka 15% mokestį, kuris Vokietijoje vadinamas *Nachsteuer* (tai yra antrinį mokestį), ir taip per abi įmones sumokama 45% pelno mokesčio. Kaip tik tiek, kiek reikėtų mokėti, jeigu dukterinė bendrovė būtų pasilikusi savo pelno dalį ir investavusi ją į verslą. Didesnė problema yra tada, kai patronuojanti bendrovė nėra Vokietijos rezidentas. Ji tada negali būti apmokestinama antriniu mokesčiu, nes nėra pavaldi Vokietijos nacionaliniams įstatymams. Iš to seka, kad patronuojanti bendrovė, esanti ne Vokietijos rezidentas gaus palankesnę apmokestinimą, nei bendrovės, kurios abi (ir patronuojanti ir dukterinė) yra Vokietijoje. Šioje šalyje tai vadinama *Auslandereffek*, „užsienio efektu“. Tai buvo priežastis, kodėl Vokietija reikalavo tvirto į užsienį išmokamų dividendų apmokestinimo, ir kodėl pagal dukterinių bendrovių direktyvą apmokestino dividendus 5% mokesčio tarifu. Ši išlyga yra nustatyta 1990 m. liepos 23 d. direktyvoje dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (90/435/EEB) 5 str. 3 dalyje: „Nepaisant nuo 1 dalies ir ne vėliau kaip iki 1996 m. vidurio Vokietijos Federacinė Respublika gali taikyti 5 proc. kompensacinį mokestį prie šaltinio savo dukterinių įmonių paskirstytam pelnui, jeigu

įmonių pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.⁵

Anksčiau minėtas reiškinyss paaiškina ir tai, kodėl Vokietija reikalauja griežtų plonos kapitalizacijos taisyklių, kurios užbėga už akių tarptautinių kompanijų ketinimams skolinimo būdu investuoti į Vokietijoje veikiančias jų dukterines bendroves.

Svarbu paminėti, kad Vokietijos mokesčių sistema pasikeitė, ir šiuo metu pelno mokestis yra sumažintas iki 29,83%, o dividendams taikomas 21.1% tarifas, išskyrus tiems, kurie įeina į Europos Tarybos direktyvos 90/435EEC taikymo sritį. Pagal direktyvą tokie dividendai iš viso atleidžiami nuo mokesčio išskaičiavimo prie šaltinio.

Įskaitymo sistema. Tai pati painiausia ir sudėtingiausia integracijos sistemos atmaina. Apmokestinama ir įmonė ir akcininkai, tačiau yra suteikiamas mokestinis kreditas (išskaičiuojamasis kreditas) įmonės arba akcininkų sumokėtų mokesčių dydžiui arba jo daliai. Paprastai kitais mokestiniais metais sumažinamas apmokestinamais pelnas sumokėtų mokesčių dydžiu. Ši sistema ilgą laiką buvo naudojama daugelyje šalių, bet dėl jos sudėtingumo buvo pereita prie kitų sistemų.

2.4 Tiesioginių mokesčių harmonizavimo tendencijos ES

Daugelis ES politiką nagrinėjančių studijų rodo, kad vykstant valstybių narių deryboms dėl ekonominės politikos derinimo, kiekviena valstybė narė bando kitoms šalims perkelti savo viduje taikomas ekonominės politikos nuostatas, o sėkmingiausiai tai pavyksta didesnę derybinę galią turinčioms ir griežtesnius reguliavimo standartus taikančioms šalims. Mažesnės valstybės nori žymiai mažesnių tarifų, o didesnės valstybės su tuo nesutinka, nes nenori iškraipyti konkurencijos. Kitaip tariant, žemesnio pajamų lygio šalims reguliavimo normų derinimas ES lygiu gali sukurti santykinai didesnius prisitaikymo kaštus, todėl šios valstybės suinteresuotos šalinti kliūtis tarpusavio prekybai, paslaugų teikimui, bet ne griežtinti ES reguliavimo normas.

⁵ Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

Atsižvelgiant į valstybių narių pozicijas gali būti pateikiami du vidutinio laikotarpio (iki 2014 m.) mokesčių harmonizavimo raidos scenarijai, kurie yra vienodai tikėtini.

- **Dalinio harmonizavimo scenarijus.** Tikėtina, kad argumentuodama laisvos konkurencijos užtikrinimo būtinybę, Europos Komisija pasiūlys dalinio harmonizavimo scenarijų. Pagal tokį scenarijų gali būti įvesta minimali įmonių pelno mokesčio riba. Tai atitiktų turtingųjų ES šalių interesus.

- **Tęstinumo scenarijus.** Po 2004 m. ir 2007 m. ES plėtros etapo padidėjo skirtumai tarp ES valstybėse narėse taikomu mokesčių. Išsiskyrus ES valstybių narių interesams ir ateityje prie ES prisijungiant tokioms ekonomiškai silpnesnėms šalims kaip Kroatija, Turkija, integracijos gilinimas šiose srityse gali tapti sunkiai įmanomas. Todėl mokesčių srityje reguliavimas ES lygiu toliau gali apsiriboti minimalių ribų nustatymu netiesioginiams mokesčiams, o tiesioginių mokesčių srityje šalys narės toliau išlaikys suverenitetą.

Europos Komisija, siekdama gerinti mokesčių sistemų suderinimą ir panaikinti dvigubą apmokestinimą tiesioginių mokesčių srityje, priima įvairius komunikatus. Būtų galima paminėti du priimtus komunikatus, kurių įgyvendinimas ateityje galėtų išspręsti problemas dėl dvigubo apmokestinimo.

Vienas iš jų yra Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais“. Šiame komunikate aiškinami pagrindiniai principai ir problemos, susiję su kitoje valstybėje patirtų nuostolių atskaitymu. Jame siūlomi būdai, kaip valstybės narės galėtų leisti atskaityti kitoje valstybėje patirtus nuostolius, patiriamus vienoje bendrovėje arba bendrovių grupėje. Komisija ryžtingai skatina valstybes nares, neleidžiančias įskaityti nuostolių, kuriuos nuolatinės buveinės patiria kitoje valstybėje narėje, persvarstyti mokesčių sistemas, kad būtų skatinama EB sutartyje numatyta įsisteigimo laisvė. Be to, skatina valstybes nares parengti ir įdiegti vidaus mokesčių sistemas, taikytinas bendrovių grupėje patirtų nuostolių atskaitymui, pagal kurias atskaitymams būtų taikomos tokios pačios sąlygos, kaip vienoje bendrovėje patirtų nuostolių atskaitymams. Tai pašalintų iškraipymus, sustiprintų konkrečios šalies investicinį patrauklumą ir taip padėtų siekti Lisabonos strategijos tikslų.⁶

⁶ Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais“, KOM(2006) 824 galutinis, Briuselis, 2006 12 19.

Antrasis komunikatas yra „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką“. Šis komunikatas pateikiamas atsižvelgiant į Komunikatą dėl valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimo vidaus rinkoje. Jame nagrinėjami EB sutartyje nustatyti teisiniai reikalavimai, kuriuos Europos Teisingumo Teismas išaiškino Lasteyrie⁷ byloje ir šių reikalavimų poveikis asmenims ir bendrovėms taikomiems persikėlimo mokesčiams. Be to, jame nagrinėjama galimybė suderinti valstybių narių persikėlimo mokesčių taisykles su EB teisės reikalavimais ir aptariamais bendrieji principai, kaip koordinuotai išspręsti dabartinio įvairių nacionalinių nuostatų neatitikimo klausimą. Lasteyrie byloje ETT išnagrinėjęs Prancūzijos teisės aktus, pagal kuriuos apmokestinamas nerealizuotas vertybinių popierių vertės padidėjimas, kai atskiri mokesčių mokėtojai perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš Prancūzijos, pateikė svarbų įsisteigimo laisvės aiškinimą. ETT teigė, kad minėta Prancūzijos nuostata gali riboti galimybę naudotis įsisteigimo laisve ir daryti atgrasantį poveikį mokesčių mokėtojams, norintiems įsikurti kitoje valstybėje narėje, nes išvykimo šalyje jų dar negautos pajamos yra apmokestinamos vien dėl to, kad jie perkelia rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš Prancūzijos, ir todėl jiems taikomos ne tokios palankios sąlygos, palyginti su asmeniu, kuris neišsikelia iš Prancūzijos. Komisija savo išvadoje teigia, kad persikėlimo apmokestinimas yra geriausias srities, kurioje valstybėms narėms būtų naudingas koordinavimas ES lygiu, pavyzdys. Koordinuotas metodas galėtų padėti valstybėms narėms suderinti mokesčių taisykles su EB teisės reikalavimais ir tarpusavyje.

⁷ Byla C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant prieš Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie, OL C 94, 2004 4 17, p. 5.

3. Dividendų apmokestinimas Europos Sąjungoje

1990 liepos 23 d. Taryba priėmė direktyvą 90/435/EEC dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse ES narėse (“motininės-dukterinės įmonės direktyva”). Ši direktyva išsprendė tarptautinėms kompanijoms kildavusias problemas, nes ji:

1. Panaikino išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio, kai dukterinės bendrovės išmoka dividendus.
2. Panaikino motininėms bendrovėms pelno apmokestinimą dvigubu pelno mokesčiu.
3. Leido valstybėms narėms naudoti atleidimo ar kredito metodą, kad būtų panaikintas dvigubas apmokestinimas.⁸

Mokestinių kliūčių išmokant dividendus panaikinimas kompanijoms, esančios skirtingose valstybėse narėse, ne tik sustiprino vidaus rinkų funkcionavimą, bet ypatingai padidino laisvą kapitalo judėjimą Europos Sąjungoje.

3.1 Reikalavimai, keliami bendrovei

Direktyvos 90/435/EEC 2 straipsnis nustato kriterijus, kuriuos turi atitikti įmonė, kad galėtų taikyti šią direktyvą. Tie kriterijai yra trys.

1. Teisinė forma. Kompanija turi būti įregistruota viena iš teisinių įmonių formų, nurodytų direktyvos priede, t.y., ribotos atsakomybės įmonė, taip pat viešoji įstaiga.

2001 m. spalio 8 d. Taryba priėmė Reglamentą Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto ir 2003 m. liepos 22 d. Reglamentą Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto, tai šios dvi įmonių organizavimo formos taip įtrauktos į Direktyvos 90/435/EEC priedą. Europos Tarybos Direktyva 2003/123/EB numato: „Kadangi SE yra akcinė bendrovė, o SCE – kooperatinė bendrovė, ir jų abiejų pobūdis yra panašus į kitų formų bendroves, jau nurodytas Direktyvoje 90/435/EEB, SE ir SCE turėtų būti įrašytos į Direktyvos 90/435/EEB priede pateiktą sąrašą.“⁹

⁸ Terra B., Wattel P. „European Tax Law“, 2001 m., the third edition

⁹ Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2003 m. gruodžio 22 d.

2. Reikalavimai subjektui. Bendrovė turi būti „pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiaja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente“.¹⁰

Tačiau 2003 m. gruodžio 22 d. buvo priimta nauja Europos tarybos direktyva 2003/123/EB, kurioje buvo padaryta keletas senosios direktyvos pataisymų. Ji išplėtė subjektų sąrašą. Dabar motininės-dukterinės įmonės direktyva taikoma ne tik motininėms ir dukterinėms bendrovėms, bet ir jų nuolatinėms buveinėms. „Dėl pelno paskirstymo mokėjimų patronuojančios bendrovės nuolatinei buveinei ir jos gaunamų tokių mokėjimų, turėtų būti taikomos tokios pačios sąlygos, kurios taikomos tarp dukterinės ir patronuojančios bendrovių. Tokios nuostatos turėtų būti taikomos ir tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė ir jos dukterinė bendrovė yra toje pačioje valstybėje narėje, o nuolatinė buveinė – kitoje valstybėje narėje. Antra vertus, atrodo, jog tie atvejai, kai nuolatinė buveinė ir dukterinė bendrovė yra toje pačioje valstybėje narėje, gali būti nagrinėjami remiantis suinteresuotos valstybės narės nacionaliniais teisės aktais, nepažeidžiant taikomų Sutarties principų.“¹¹

3. Pelno mokesčio subjektas. Įmonė turi mokėti vieną iš nacionalinių pelno mokesčių, nurodytų Direktyvos priede, be galimybės pasirinkti ar būti atleista. Atleistoms nuo pelno mokesčio įmonėms ši Direktyva netaikoma, nes ji praranda prasmę – juk nereikia panaikinti dvigubo apmokestinimo, kai mokestis iš viso nėra mokamas.

3.2 Motininės ir dukterinės įmonių statusas

Direktyvos 3 straipsnis dar nustato du papildomus reikalavimus įmonėms, norinčioms taikyti Direktyvą 90/435/EEC:

1. Turimų akcijų skaičius. Patronuojančia įmone būtinai laikoma kiekviena valstybės narės įmonė, kuri turi ne mažiau kaip 25 proc. kitoje valstybėje narėje esančios įmonės kapitalo dalies. Dvišaliu susitarimu vietoj turimo kapitalo dalies kriterijaus galima taikyti turimų balsavimo teisių kriterijų.

¹⁰ Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

¹¹ Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2003 m. gruodžio 22 d.

2003 m. gruodžio 22 d. Europos Tarybos Direktyvoje 2003/123/EB buvo padaryta keletas senosios Direktyvos pataisymų. Vienas iš jų – pakeista akcijų ar balsavimo teisių, kurias turi turėti patronuojanti bendrovė dalis. Kad būtų išplėstos Direktyvoje 90/435/EEB nurodytos lengvatos, turimo akcinio kapitalo riba, kad viena bendrovė būtų laikoma patronuojančia, o kita – dukterine, turėtų būti palaiapsniui mažinama nuo 25 % iki 10 %. 3 straipsnio 1 dalis buvo pakeistas taip: „a) Taikant šią direktyvą patronuojančia bendrove būtina laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnę kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį. Toks statusas tomis pačiomis sąlygomis suteikiamas ir valstybės narės bendrovei, kuri turi ne mažesnę kaip 20 % toje pačioje valstybėje narėje esančios bendrovės, kapitalo dalį, kurią visą ar jos dalį turi kitoje valstybėje narėje esančios buvusios bendrovės nuolatinė buveinė. Nuo 2007 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 15 %. Nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %.

b) "dukterinė bendrovė" yra įmonė, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis."¹²

2. Akcijų išlaikymo periodas. Direktyvos galima netaikyti toms valstybės narės įmonėms, kurios neišlaiko nepertraukiamai bent dvejus metus kapitalo dalies, dėl kurios jos galėtų būti laikomos patronuojančiomis įmonėmis. Šis reikalavimas yra nustatytas tam, kad nebūtų piktnaudžiaujama Direktyva siekiant išvengti mokesčių. Tačiau norma nustatanti dviejų metų išlaikymo laikotarpį nėra imperatyvi. Valstybės narės gali nuspręsti taikyti akcijų ar balsavimo teisių išlaikymo periodą arba jo netaikyti. Be to, jos turi laisvę pasirinkti taikyti periodą nuo 0 iki 2 metų. Keletas ES narių taiko tik vienerių metų akcijų išlaikymo reikalavimą. Lietuvoje yra taikomas dviejų metų išlaikymo reikalavimas. Olandijoje, pavyzdžiui, nereikalaujamas minimalus išlaikymo periodas, kai dividendai mokami motininei bendrovei, tačiau reikalaujamas vienu metų periodas, išmokant dividendus dukterinei kompanijai.

Kalbant apie akcijų išlaikymo periodą reikėtų paminėti Europos Teisingumo Teismo (ETT) sujungtas bylas *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*. Jose ETT pasisako apie akcijų išlaikymo periodo pasibaigimą. „Iš Direktyvos 3 straipsnio 2 dalies ir iš šioje dalyje naudojamo esamojo laiko

¹² Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2003 m. gruodžio 22 d.

formos seka, kad norint gauti mokestinę naudą, motininė kompanija turi būti išlaikiusi dukterinės bendrovės akcijas tam tikrą laiką, tačiau šis periodas nebūtinai turi būti baigęsis tuo metu, kai norima pasinaudoti mokestine išlyga. Direktyvos tikslas palengvinti mokestines operacijas tarp motininių ir dukterinių kompanijų, esančių skirtingose ES narėse, taip pat patvirtina šią straipsnio interpretaciją. Šiuo atžvilgiu, valstybės narės negali vienašališkai nustatyti ribojančių priemonių, tokių kaip reikalavimas, kad šis laikotarpis jau būtų pasibaigęs tą dieną, kai skirstomas pelnas.¹³

3.3 Gaunamų dividendų apmokestinimas

Dividendai, kuriuos gauna motininė bendrovė iš savo dukterinės bendrovės, ir kurie buvo išmokėti iš jau apmokestinto dukterinės bendrovės pelno, neturi būti apmokestinami dar kartą kaip motininės bendrovės pelnas. Šiuo tikslu aukščiau minėtos direktyvos 4 straipsnis numato galimybę valstybėms narėms pasirinkti vieną iš nacionalinio dvigubo apmokestinimo išvengimo sistemų: atleidimo arba kredito. Direktyva 90/435/EEC suteikia dvi galimybes:

- Iš viso tokio pelno neapmokestinti arba
- tokį pelną apmokestinti, suteikiant teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė, ir, esant reikalui, pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžiančias nuostatas, – valstybės narės, kurios rezidentė yra dukterinė įmonė, taikomo mokesčio prie šaltinio sumą, ne didesnę už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą.

Valstybės, kurios taiko atleidimo metodą, pripažįsta užsienio rinkos neutralumo principą. Jos taip pat pripažįsta valstybės, kurioje veikia dukterinė bendrovė, fiskalinį nepriklausomumą ir atleidžia nuo mokesčių iš užsienio įplaukiančias pajamas. Manoma, kad dukterinės bendrovės apmokestinimo klausimas yra valstybės, kurioje ji yra, reikalas. Taip yra ne dėl to, kad motininės bendrovės valstybė yra labai altruistiška užsienio valstybės atžvilgiu, bet dėl to, kad tarptautinės kompanijos, veikiančios keliose skirtingose rinkose, turėtų galimybę konkuruoti su vietinėmis kompanijomis tomis pačiomis mokesčių sąlygomis

¹³ 1996 10 17 Europos Teisingumo tesimo bylos C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*

ir mokėti tik vietinius mokesčius. Šios sistemos trūkumas yra tas, kad ją taikančios valstybės tampa nepatrauklios investicijų atžvilgiu prieš mažus mokesčius turinčias valstybes.

Valstybės, kurios taiko kredito metodą, pripažįsta vidaus rinkos neutralumo principą. Jos mano, kad dukterinė bendrovė, veikianti užsienyje turėtų mokėti tokius pačius mokesčius kaip ir motininė kompanija, veikianti savo šalyje. Neturėtų susidaryti jokių mokestinių skirtumų investuoti savo valstybėje ar užsienyje. Taip įgyvendinamas kapitalo eksporto neutralumas. Kaip jau minėtą anksčiau, valstybė suteikia įmonei kreditą, dukterinės bendrovės sumokėtų mokesčių daliai. Motininė bendrovė gali išskaityti iš priklausančio mokėti pelno mokesčio dukterinės bendrovės sumokėtų mokesčių sumą.

Direktyva neapibrėžia kaip valstybės narės turėtų elgtis esant užsienyje sumokėtų mokesčių kredito pertekliui. Kredito perteklius gali atsirasti tada, kai motininė bendrovė patiria nuostolių, nemoka vietinių mokesčių ir negali panaudoti kredito. Ši problema kredito metodą taikančiose valstybėse paprastai sprendžiama leidžiant nepanaudotą kredito dalį perkelti į kitus finansinius metus.

Direktyva tiksliai nesuformuluoja „paskirstyto pelno“ apibrėžimo. Tačiau autorių B. Terra ir P. Wattel knygoje „European Tax Law“ siūloma į paskirstytą pelną įtraukti ne tik bet kokius dukterinės įmonės mokėjimus motininei bendrovei, bet ir atsižvelgti į nuosavybės finansavimą. Autoriai teigia, kad ši sąvoka turėtų apimti ir „paslėptus dividendus“, kurie traktuojami ne kaip dividendai, o kaip palūkanos už motininės bendrovės suteiktą paskolą. Tiesą sakant, dažnai tokiuose santykiuose negalima įžvelgti skolinimo santykių, nes motininė bendrovė nesitiki „paskolos“ gražinimo, o iš tikrųjų investuoja į dukterinę bendrovę ir dalyvauja verslo sprendimuose. Taigi visa tai turėtų būti apibūdinama ne kaip skolinimas, o kaip nuosavybės finansavimas.

Pastaraisiais metais mokesčių mokėtojams ypač sekėsi argumentuotai įrodinėti, kad Europos Sąjungos valstybių narių nacionaliniai mokesčių įstatymai yra diskriminuojančio pobūdžio ir todėl neteisėti pagal ES steigimo chartiją - Romos sutartį, kuri draudžia kitų ES valstybių narių asmenų diskriminaciją. Tačiau neretai daugelis ES valstybių narių nacionalinių mokesčių įstatymų sandorius ar ūkio vienetus savo šalyje ir užsienyje apmokestina skirtingai. Pavyzdžiui, toje pačioje šalyje įmonių viena kitai išmokami dividendai gali būti neapmokestinami, tuo tarpu kai iš užsienio įmonės gauti dividendai jau yra apmokestinami. Dėl tokios praktikos Europos Teisingumo Teismui vis dažniau tenka spręsti esmines mokesčių bylas, kurios, beje, vis dažniau sulaukia palankaus sprendimo.

Kompanija „PricewaterhouseCoopers“ 2004 m. atliko tyrimą, kurio metu buvo analizuojamos aštuonios mokesčių teisės sritys 25 ES šalyse narėse. Viena iš jų buvo diskriminacinis vietinių dividendų traktavimas palyginti su užsienio dividendais. Šioje mokesčių srityje pažeidimai buvo pastebėti aštuoniose iš 25 valstybių narių. Tai buvo Belgija, Danija, Prancūzija, Graikija, Airija, Portugalija, Ispanija ir Jungtinė Karalystė. Be to, tyrimas atskleidė, kad iš visų ES valstybių narių daugiausia pažeidimų mokesčių srityje yra Jungtinėje Karalystėje, kur neatitinkamai užfiksuoti visose aštuoniose srityse, taip pat Danijoje ir Prancūzijoje, kuriose pažeidimų pastebėta septyniose mokesčių srityse.

3.4 Išmokamų dividendų apmokestinimas

Direktyvos 90/435/EEC 5 straipsnis aiškiai nurodo, kad „tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25 proc. dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kurią dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas”.¹⁴ Nuo 2007 m. sausio 1 d. užtenka turėti 15 % dukterinės įmonės kapitalo, o nuo 2009 m. sausio 1 d. – minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %.

Žodis „neišskaitomas“ reiškia, kad atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio yra privalomas. Valstybės narės negali rinkti išskaičiuojamojo mokesčio ir grąžinti jo po to, kai motininė bendrovė įrodo, kad ji atitinka kriterijus nurodytus direktyvos 2 straipsnyje. Tai joku būdu nereiškia, kad šaltinio valstybė negali reikalauti tam tikrų formalumų, norint įsitikinti, kad dukterinė ir motininė kompanijos yra tikrai susijusios, atitinka Direktyvoje nurodytus reikalavimus ir kad Direktyva 90/435/EEB iš viso gali būti taikoma. Tačiau tokie formalumai negali būti sudėtingesni, nei kad formalumai reikalaujami šaltinio valstybės nacionaliniuose įstatymuose, nebent neišvengiamai ypatingesnių formalumų reikalautų motininės bendrovės nacionaliniai įstatymai.

Direktyvoje numatytos trys išimtys, suteikiančios teisę išskaičiuoti mokestį prie šaltinio. Tos išimtys suteiktos Graikijai, Vokietijai ir Portugalijai.

„Graikijos Respublika gali išskaityti mokestį prie šaltinio iš pelno, paskirstyto kitų valstybių narių patronuojančioms įmonėms, jeigu ji iš paskirstyto pelno neišskaičiuoja įmonių pelno mokesčio. Tačiau tokio išskaitomo mokesčio prie šaltinio tarifas negali viršyti

¹⁴ Tarybos direktyva 90/435/EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

dvišaliuose susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo nustatytos ribos.¹⁵ Ši išimtis buvo numatyta todėl, kad Graikijos mokesčių sistema apmokestindavo tik pelną, kuris yra toliau investuojamas, o dividendai būdavo apmokestinami pajamų mokesčiu, kurį mokėjo akcininkai. Todėl dividendams, kurie išmokami į užsienį, buvo leidžiama išskaičiuoti mokestį prie šaltinio. Tačiau mokesčių sistema Graikijoje buvo pakeista – dabar pelnas yra apmokestinamas 25% tarifu, nesvarbu ar jis toliau investuojamas ar išdalinamas dividendų forma. Dėl šios priežasties dabar Graikija nebetaiko direktyvos išimties ir neišskaičiuoja mokesčių prie šaltinio.

„Ne vėliau kaip iki 1996 m. vidurio Vokietijos Federacinė Respublika gali taikyti 5 proc. kompensacinį mokestį prie šaltinio savo dukterinių įmonių paskirstytam pelnui, jeigu įmonių pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.“¹⁶ Ši nuostata buvo reikalinga Vokietijai, kad išvengtų vadinamojo „užsienio efekto“ (apie jį buvo kalbėta 2.2.2 skyriuje), bet dabar išimtis jau nebetaikoma.

„Ne vėliau kaip iki aštuntųjų šios direktyvos taikymo metų pabaigos, Portugalijos Respublika gali taikyti mokestį prie šaltinio pelnui, kurį dukterinės įmonės paskirstė kitų valstybių narių patronuojančioms įmonėms. Pagal galiojančius dvišalius susitarimus tarp Portugalijos ir valstybės narės tokio mokesčio tarifas negali būti didesnis nei 15 proc. per pirmuosius penkerius metus ir nei 10 proc. per paskutinius trejus to laikotarpio metus.“¹⁷ Ši išimtis buvo padaryta vien tik biudžeto tikslais. Portugalija paprasčiausiai negalėjo atsisakyti išskaičiuojamojo mokesčio. Šiuo metu Europos Komisija svarsto šios išimties panaikinimo galimybę, nes Portugalijoje esanti išmokamų dividendų apmokestinimo tvarka neleidžia panaikinti dvigubo apmokestinimo.

3.5 Dividendų apmokestinimas Lietuvoje

Pajamų iš paskirstytojo pelno sąvoka apibrėžta PMĮ 2 str. 17 dalyje. Pagal šios dalies nuostatas vieneto pajamomis iš paskirstytojo pelno laikomi dividendai ir kitokios iš

¹⁵ Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

¹⁶ Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

¹⁷ Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.

kitų vienetų gaunamos paskirstytojo pelno sumos. Dividendai yra akcininkui (pajininkui, dalininkui) paskirta pelno dalis, proporcinga jam nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei (kapitalo dalies, pajaus dydžiui). Vienetų, išskyrus akcines bendroves, pagal jų veiklą reguliuojančius įstatymus pelno paskirstymo procese jų dalyviams priskiriama pelno dalis, teisiškai neįforminama kaip dividendai, PMĮ taip pat laikoma dividendais ir apmokestinama ta pačia tvarka. Pavyzdžiui, Kredito unijų įstatymo (Žin., 2000, Nr. 45-1289) 44 straipsnyje nustatyta, kad kredito unijos nariams (pajininkams) pelno dalis (procentais) skiriama pagal kredito unijoje nario laikomų indėlių ir gautų paskolų dydį (apyvartą). Ši pelno dalis išmokama premijomis ar kita kredito unijos įstatuose nustatyta išmokų forma. Todėl, kai kredito unijos pelno dalis išmokama premijomis kredito unijos nariams (pajininkams) – juridiniams asmenims, tai šios premijos prilyginamos dividendams.

Pajamomis iš paskirstytojo pelno taip pat laikomos vienetų iš kitų vienetų gautos pajamos pagal kitas (išskyrus turimas teises į akcijų, pajų ar kapitalo dalį) įgytas teises į tų vienetų pelną ar pajamų dalį. Pajamos iš paskirstytojo pelno PMĮ VII skyriuje nustatyta tvarka apmokestinamos kaip dividendai.

Šioje dalyje nustatyta, kad po neribotos civilinės atsakomybės vieneto pelno apmokestinimo šio vieneto dalyvio (juridinio asmens) gautos pajamos ar jam priklausančio turto paėmimas iš vieneto nelaikomas pelno paskirstymu.

Pasibaigus ūkiniams metams, ūkinės bendrijos sudaro buhalterinį balansą ir pajamas paskirsto bendrijos nariams proporcingai jų įnašų dalims. Pajamų dalių išmokėjimas bendrijos nariams (arba pajamų dalių, kuriomis proporcingai padidinami jos narių pradiniai įnašai, palikimas bendrijoje) taip pat nelaikomas pelno paskirstymu. Remiantis PMĮ 32 str. 2 dalimi, paskirstytoju pelnu taip pat nelaikomos iš vieneto lėšų arba dėl turto vertės padidėjimo vieneto dalyviams proporcingai jų turimų akcijų (dalių, pajų) skaičiui nemokamai išduotos akcijos (dalys, pajai) ir anksčiau išduotų akcijų nominalios vertės arba pajų vertės padidinimo suma.¹⁸

Po neribotos civilinės atsakomybės vieneto pelno apmokestinimo šio vieneto dalyvio gautos pajamos ar jam priklausančio turto paėmimas iš vieneto nelaikomas pelno paskirstymu. Todėl ūkinės bendrijos nariui – kitam vienetui iš bendrijos veiklos išmokamos pajamos po apmokestinimo nėra laikomos dividendais ir iš tokių pajamų jas išmokant bendrijos nariui (kitam vienetui) pelno mokestis neišskaičiuojamas.

¹⁸ LR Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675

3.5.1 Juridinių asmenų gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka

Lietuvos vieneto - už turimas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalis ar kitų teisių turėjimą, taip pat nuolatinės buveinės - už jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gauti dividendai apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą.

Nuolatinei buveinei priskirtomis užsienio vienetų akcijomis, laikomos akcijos, kurias užsienio vienetas priskyre (perdavė valdyti) savo nuolatinei buveinei, nesvarbu ar tokias akcijas įsigijo pats užsienio vienetas ar jo nuolatinė buveinė, jei investicijų į akcijas veikla yra susijusi su nuolatinės buveinės vykdoma veikla Lietuvos Respublikoje.

Prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pelno mokestį nuo iš užsienio vienetų gautų dividendų nustatyta Lietuvos vienetai ar nuolatinei buveinei, gaunančiai dividendus. Dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė pelno mokestį privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo gauti, dešimtą dieną.

Iš užsienio vieneto gaunami ir į užsienio vienetus išmokami dividendai apmokestinami pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (žiūrėti priede Nr. 1).

Jeigu tarp Lietuvos ir užsienio valstybės, iš kurios rezidentas gaunami dividendai, yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tai Lietuvos vienetas pelno mokesčio sumą, sumokėtiną nuo iš užsienio valstybės rezidentas gaunamos dividendų sumos (apskaičiuotos taikant PMĮ nustatytą pelno mokesčio tarifą), gali sumažinti mokesčiu (atskaityti mokestį), kurį tas užsienio valstybės rezidentas, vadovaudamasis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatyta teise apmokestinti dividendus pagal vidaus įstatymus, bet taikydamas ne didesnę nei sutartyje nustatytą tarifą, išskaičiavo prie pajamų šaltinio, išmokėdamas Lietuvos vienetai dividendus (PMĮ 35 str. 1 d.).

Norėdamas sumažinti mokestį nuo dividendų, Lietuvos vienetas privalo turėti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą pažymą, kurioje būtų nurodyti tokie duomenys: kas, kada ir kokią dividendų sumą išmokėjo Lietuvos rezidentui bei kokią mokesčio sumą išskaičiavo nuo išmokėtosios dividendų sumos.

Užsienio vieneto nuo dividendų apskaičiuojamo mokesčio dydis (mokesčio tarifas) priklauso nuo tos užsienio valstybės vidaus įstatymų nuostatų ir konkrečios

tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatų. Jeigu pagal tarptautines dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis nuo dividendų išskaičiuojamo mokesčio tarifas priklauso nuo Lietuvos vieneto (faktiškojo dividendų savininko), turimo užsienio vieneto, mokančio dividendus, kapitalo dydžio ir balsų skaičiaus, tai pažymoje, atsižvelgiant į konkrečias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, turi būti nurodomi dividendų faktiškojo savininko turimo užsienio vieneto kapitalo dydžio ir balsų skaičiaus duomenys procentais.

Kai nėra sudarytos arba negalima taikyti dvigubo apmokestinimo sutarties, Lietuvos vienetas gaudamas dividendus iš užsienio vieneto ar išmokėdamas dividendus užsienio vienetui privalo išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti 15 proc. pelno mokesčio.

3.5.2 Fizinį asmenų gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (2002 m. liepos 2 d. įstatymas Nr.IX-1007; Žin., 2002, Nr. 73-3085; toliau – GPMĮ) nustatyta, kad nuo iš užsienio valstybių gautų pajamų mokėti pajamų mokestį Lietuvoje bei deklaruoti tokias pajamas privalo tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, iš užsienio valstybių gavęs pajamų, kurios apmokestinamos pagal GPMĮ, pajamų mokestį nuo iš užsienio gautų pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, taikydamas 6 straipsnyje nustatytus 15 arba 24 proc. pajamų mokesčio tarifus, pats privalo apskaičiuoti ir sumokėti Lietuvoje bei deklaruoti tokias pajamas metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio mokėjimo ir deklaravimo tikslais yra laikomas toks gyventojas (neatsižvelgiant į tai, ar jis yra Lietuvos Respublikos pilietis, ar ne), kuris tenkina bent vieną iš GPMĮ 4 straipsnio 1 dalyje pateiktų kriterijų, t.y.:

- Lietuvoje kalendoriniais metais turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba
- asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų kalendoriniais metais turi daugiau Lietuvoje, negu užsienio valstybėje, arba
- Lietuvoje kalendoriniais metais ištiesai ar su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas, arba

- dvejis vienas paskui kitą einančiais kalendoriniais metais Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna 280 dienų ar daugiau ir vienais iš tų metų Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna ne mažiau kaip 90 dienų (tuomet abiem buvimo Lietuvoje metais asmuo yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju), arba
- yra Lietuvos Respublikos pilietis, kuriam atlyginimas mokamas arba jo pragyvenimo išlaidos dengiamos iš Lietuvos Respublikos biudžeto.

Norint nustatyti, ar Lietuvos gyventojas, dirbantis užsienio valstybėje, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, dažniausiai taikomas antrasis iš aukščiau išvardytų kriterijų, t.y. nustatoma, kurioje valstybėje kalendoriniais metais jis turi daugiau asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų. Vertinant, kurioje valstybėje gyventojas turi daugiau interesų, turi būti atsižvelgiama į aplinkybių visumą, pvz., kur yra gyventojui asmenine ar bendra jungtine nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis ir/ar kilnojamasis turtas, banko sąskaitos, kur gyvena jo šeima, kokios valstybės pilietis jis yra, iš kokių valstybių jis gauna pajamų, kurioje valstybėje jis moka socialinio draudimo ir/arba gyvybės draudimo įmokas ar pan.

Asmuo, kuris kalendoriniais metais iš Lietuvos išvyksta į užsienio valstybę, tais metais laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventojus tik tuomet, kai jis neatitinka nei vieno GPMĮ 4 straipsnyje nustatyto kriterijaus. Ir atitinkamai asmuo, kuris kalendoriniais metais atvyksta į Lietuvą ir tais metais tenkina bent vieną GPMĮ 4 straipsnyje nustatytą kriterijų, tais metais yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

GPMĮ 6 straipsnyje yra nustatyta, kokioms pajamų rūšims apmokestinti taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas. Viena iš tokių pajamų rūšių yra numatyta GPMĮ 6 str. 2 d. 1 p. – „Pajamų mokesčio 15 procentų tarifas taikomas pajamoms iš paskirstytojo pelno, jei jos gaunamos iš Lietuvos vieneto arba iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų užsienio valstybėse arba zonose, įtrauktose į finansų ministro pagal Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatas tvirtinamą sąrašą, ir palūkanoms“.¹⁹

Pagal GPMĮ 12 str. Pajamomis iš paskirstytojo pelno laikoma:

1) dividendai. Dividendais laikomos ir skirstant vieneto pelną ar mažinant vieneto įstatinį kapitalą vieneto dalyvio gautos lėšos ir (arba) vieneto dalyviui perleisto turto tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną;

¹⁹ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. [73-3085](#)

2) neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos, gautos iš šio vieneto apmokestinto pelno.

Dažnai bendrovės buhalteriams kyla klausimas, kam turėtų būti pervedami dividendai ir iš kokių asmenų išskaičiuojami mokesčiai nuo pervestų sumų, kai akcijų savininkai keičiasi, ypač tais atvejais, kai finansinių metų pabaigoje bendrovės akcininkai buvo vieni, eilinio visuotinio akcininkų susirinkimo metu – kiti asmenys, o nu pelno paskirstymo iki dividendų išmokėjimo momento bendrovės savininkai spėjo pasikeisti. Tokiu atveju reikia vadovautis Akcinių bendrovių įstatymu, kuriame aiškiai apibrėžta, jog teisę į dividendus turi tie asmenys, kurie visuotinio akcininkų susirinkimo dieną, kurią buvo paskirti dividendai, buvo bendrovės savininkai.

Kalbant apie gyventojui išmokėtas lėšas ar jam perleistą turtą, mažinant vieneto įstatinį kapitalą, reikia paminėti, kad lėšos, kurios buvo sudarytos iš akcininkų įnašų, nėra laikomos pelno paskirstymu ir todėl nėra GPM objektas. Visiškai kitaip yra su tuo kapitalu, kuris buvo sudarytas iš bendrovės lėšų. Tokiu atveju yra laikoma, kad akcininkai pasiskirsto bendrovės uždirbtą pelną, o tokios lėšos jau yra GPM objektas. Praktikoje pasitaiko tokių atvejų, kai mažinamas įstatinis kapitalas, sudarytas ir iš bendrovės ir iš akcininkų lėšų. Tokiu atveju yra laikoma, jog pirmiausiai gyventojui išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta iš bendrovės lėšų (pelno paskirstymas), o po to likusi dalis, sudaryta iš gyventojų įnašų.

Reikia pastebėti, kad skirtingai nuo akcinių bendrovių, kitų juridinių formų vienetais įstatymai suteikia teisę dividendus ar sumažinus kapitalą likusia laisvas lėšas išmokėti turtu. Tokiais atvejais pajamomis laikoma gauto turto tikroji rinkos kaina, o tokių pajamų apmokestinimas analogiškas – reikia atsižvelgti, ar tai yra pajamos iš pelno ar įnašų atsiėmimas.

Apmokestinant gyventojų gautus dividendus 15% tarifu, nenumatyta vadinamoji „dalyvavimo išimtis“. Tai reiškia, kad gyventojų pajamų mokesčiu yra apmokestinami visi gaunami dividendai, nesvarbu, kiek procentų ir kiek laiko gyventojas turi dividendus išmokančios bendrovės akcijų. Tačiau kaip jau minėta anksčiau, juridinio asmens gaunami dividendai nebūtų apmokestinami pelno mokesčiu, jei šis asmuo daugiau kaip dešimt procentų tokių akcijų būtų išlaikęs daugiau kaip dvylika mėnesių. Be to, bendrovė išmokėjusi dividendus kitai bendrovei, gali sumažinti savo mokamą pelno mokestį suma, lygia nuo išmokėtų dividendų apskaičiuotam ir į biudžetą sumokėtam pelno mokesčiui, o išmokėjusi

dividendus gyventojui, bendrovė negalės sumažinti savo pelno mokesčio išskaičiuota GPM suma.

Taikant 15 proc. mokesčio tarifą apmokestinami dividendai, kuriuos nuolatiniai Lietuvos gyventojai gavo iš vienetų, įregistruotų šiose valstybėse: „Airijoje, Armėnijoje, Austrijoje, Baltarusijoje, Belgijoje, Čekijoje, Danijoje, Graikijoje, Gruzijoje, Islandijoje, Ispanijoje, Italijoje, Jungtinės Amerikos Valstijose, Jungtinėje Karalystėje, Kanadoje, Kazachstane, Kinijoje, Kroatijoje, Korėjoje, Latvijoje, Lenkijoje, Liuksemburge, Moldovoje, Nyderlanduose, Norvegijoje, Pietų Afrikoje, Prancūzijoje, Portugalijoje, Rumunijoje, Rusijoje, Singapūre, Slovakijoje, Slovėnijoje, Suomijoje, Švedijoje, Šveicarijoje, Turkijoje, Ukrainoje, Vokietijoje, nuo 2004 m. birželio 11 d. – Azerbaidžane, Uzbekistane ir Vengrijoje, nuo 2004 m. rugpjūčio 22 d. – Kipre ir Maltoje bei nuo 2005 m. sausio 28 d. – Estijoje.“²⁰ (Žiūrėti priedą Nr.1)

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas dividendus gavo iš kitų, aukščiau neišvardintų, užsienio valstybių vienetų, jie apmokestinami taikant 24 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Dar vienas svarbus aspektas išmokant dividendus gyventojui – nustatyti, ar GPM atžvilgiu gyventojas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, nes nuo to gali priklausyti išmokamų lėšų apmokestinimas bei deklaravimas. Išmokant dividendus ne nuolatiniams Lietuvos gyventojams, reikia atsižvelgti į papildomą aplinkybę – ar su ta valstybe, kurios nuolatinis gyventojas yra dividendus gaunantis asmuo, Lietuva yra pasirašiusi Dvigubo kapitalo ir pajamų apmokestinimo išvengimo sutartį. Jei tokia sutartis yra, išmokant dividendus, jie apmokestinami pagal šios sutarties nuostatas. Paprastai nenuolatinių Lietuvos gyventojų gaunami dividendai iš Lietuvos vienetų apmokestinami taip pat, kaip ir nuolatinių gyventojų, todėl šių sutarčių nuostatos yra aktualios tik patiems gyventojams, kai jie nori pasinaudoti apmokestinimo naikinimu savo valstybėje.

²⁰ Lietuvos Respublikos Finansų Ministro įsakymas 2002 01 24 Nr. 24

3.5.3 Dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimo tvarka

„Užsienio vienetų už turimas Lietuvos vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitas teises išmokėti dividendai apmokestinami 15 proc. dydžio pelno mokesčiu. Prievolė išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą mokestį iš užsienio vienetams išmokamų dividendų nustatyta dividendus išmokančiam Lietuvos vienetui. Mokestis į biudžetą privalo būti sumokėtas ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, dešimtos dienos“²¹ – PMĮ 34 str. 1d.

Stambiems ir ilgalaikiams užsienio investuotojams gali būti taikoma dividendų neapmokestinimo išimtis, jeigu gali būti įvykdytos visos šios sąlygos:

- Užsienio įmonė ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų persikirstymo momentą, valdo Lietuvos įmonės, kurioje gauna dividendus, daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų);
- Dividendus gaunanti užsienio įmonė nėra įregistruota ar kitaip organizuota tikslinėse teritorijose, kurių sąrašas yra patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344;
- Dividendus išmokančios Lietuvos įmonės pelnas yra apmokestinamas taikant 15 ar 13% mokesčio tarifus, t.y., Lietuvos įmonė netaiko PMĮ arba specialiose sutartyse numatytų pelno mokesčio lengvatų.

Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad dividendų apmokestinimo išimtis gali būti pritaikyta jeigu dividendus išmokanti bendrovė taiko PMĮ 58 str. numatytą lengvatą laisvosios ekonominės zonos įmonėms.

Išmokant dividendus užsienio juridiniams asmenims, jeigu yra įsigaliojusios tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, sprendžiant dividendų apmokestinimo klausimą, gali būti taikomos šių sutarčių nuostatos. Palankiausios sutartys sudarytos su mūsų šalies kaimynėmis. Pavyzdžiui, jeigu dividendai išmokam Latvijos įmonei, tai pagal Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 10 straipsnį Latvijos įmonės gaunami dividendai yra neapmokestinami, jeigu Latvijos įmonė yra bendrovė, taip

²¹ Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. [110-3992](#)

pat tikrasis dividendų savininkas ir nuosavybes teise turi dividendus mokančios Lietuvos bendrovės akcijų, kurios sudaro ne mažiau kaip 25% Lietuvos bendrovės kapitalo ir visų balsų.

Lietuvos kontroliuojančių vienetų iš kontroliuojamųjų užsienio vienetų gauti dividendai apmokestinami, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarime Nr. 517 nustatytą tvarką.

Jeigu kontroliuojamasis užsienio vienetas kontroliuojančiam Lietuvos vienetui išmoka dividendų sumą, didesnę už tą pajamų sumą, kurios pagrindu šie dividendai išmokėti ir kuri buvo įtraukta į šio kontroliuojančio Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio, buvusio prieš tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo gauti dividendai iš užsienio kontroliuojamojo vieneto, pajamas kaip pozityviųjų pajamų suma, tai dividendų dalis, viršijanti tą pozityviųjų pajamų sumą, apmokestinama (arba neapmokestinama) PMĮ 35 str. nustatyta tvarka, jei kontroliuojamasis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose.

Jei Lietuvos vienetas iš savo kontroliuojamojo užsienio vieneto gauna dividendų, kurie buvo paskirstyti ir išmokami už tuos kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinius laikotarpius, kuriais pozityviųjų pajamų nereikėjo įtraukti į Lietuvos vieneto pajamas (**pvz.**, iš kontroliuojamojo užsienio vieneto Lietuvos vienetas 2006 metais gavo dividendus, paskirstytus 2005 mokestiniais metais uždirbtų pajamų pagrindu, tačiau pozityviosios pajamos į Lietuvos kontroliuojančio vieneto pajamas 2005 mokestiniais metais įtrauktos nebuvo, nes kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudarė mažiau kaip 5 proc. Lietuvos kontroliuojančio vieneto pajamų, arba, **pvz.**, buvo apskaičiuota neigiama pozityviųjų pajamų suma), tai tokie dividendai apmokestinami bendra PMĮ 35 str. nustatyta tvarka (arba neapmokestinami tais atvejais, kai taikomos PMĮ 35 str. 2 d. nuostatos), jei kontroliuojamasis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose).

3.5.4 Dividendų, išmokamų Lietuvos vienetams, apmokestinimo tvarka

„Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Mokestį apskaičiuoja, išskaito ir sumoka į biudžetą dividendus išmokantis Lietuvos vienetas

ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, dešimtos dienos²² – PMĮ 33 str. 1d.

Pelno mokesčio įstatymas numato atvejus, kai Lietuvos vienetų iš kitų Lietuvos vienetų gauti dividendai pelno mokesčiu neapmokestinami. Tie atvejai yra jei:

- Lietuvos vienetas (investuotojas) ne trumpiau kaip dvylika mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų),
- dividendus išmokančio Lietuvos vieneto pelnas apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 13 procentų mokesčio tarifus.

Dividendų neapmokestinimo išimties taikymas siejamas su dividendų išmokėjimo momentu, todėl nesvarbu už kuriuos finansinius metus dividendai išmokami. Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI) komentuoja, kad minimalus 12 mėnesių balsus suteikiančių akcijų valdymo laikotarpis, kuris suteikia teisę neapmokestinti kitoms Lietuvos įmonėms išmokamų dividendų, nebūtinai turi būti suėjęs dividendų paskirstymo datą. Svarbiausia, kad akcininkas turi tikslą išlaikyti valdomą 10 % akcijų dalį ne trumpiau kaip 12 mėnesių. Tačiau jeigu dar nesibaigus 12 mėnesių laikotarpiui, akcininkas savo akcijas kam nors perleidžia ar kitaip nustoja jas valdyti ir dėl to jo valdomos balsus suteikiančios akcijos nebesudaro 10% dalies, tai neapmokestinamus dividendus išmokėjusi Lietuvos įmonė turi apskaičiuoti pelno mokestį nuo šiam akcininkui jau išmokėtų dividendų ir sumokėti jį į biudžetą. Už ne laiku sumokėtą dividendų mokestį bus taikomos papildomos ekonominės sankcijos, kaip nustatyta Mokesčių administravimo įstatyme. Pvz.: Lietuvos vienetas – UAB Y 2006 m. spalio mėnesį įsigijo 16 proc. užsienio vieneto Z akcijų ir planavo šias akcijas išlaikyti ilgiau nei 12 mėnesių. Užsienio vienetas 2007 m. gegužės mėnesį išmokėjo akcininkams dividendus, UAB Y šiems dividendams pritaikė neapmokestinimo išimtį, remdamasi tuo, kad Lietuvos vienetas planavo šias akcijas išlaikyti 12 mėnesių. Tačiau 2007 m. rugsėjo mėnesį 8 proc. akcijų yra parduodamos kitam asmeniui, t. y. 10 proc. balsus suteikiančių akcijų nėra išlaikomi 12 mėnesių, todėl UAB Y turės apskaičiuoti pelno mokestį.

Vienetas, gavęs apmokestintų grynujų dividendų, pats išmoka dividendus savo dalyviams (akcininkams, pajininkams), tai ta išmokama dividendų dalis, kuri neviršija per tą mokestinį laikotarpį surinktų grynujų dividendų likučio, neapmokestinama, t.y. iš tokių

²² Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. [110-3992](#)

išmokamų dividendų pelno mokestis neišskaičiuojamas. Grynujų dividendų apmokestinimo taisyklę galima taikyti, jei:

- iš gautų dividendų PMĮ nustatyta tvarka išskaičiuotas pelno mokestis,
- dividendai gauti pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymuose nustatyta tvarka,
- apmokestinti dividendai surenkami į atskirą dividendus gaunančio vieneto sąskaitą,
- gryniesi dividendai išmokami Lietuvos vienetais.

Grynujų dividendų apmokestinimo taisyklė netaikoma, kai dividendai išmokami gyventojams ir užsienio vienetais.

Einamaisiais mokestiniais metais dividendus Lietuvos vienetais išmokėjęs ir iš jų išskaičiuotą mokestį sumokėjęs į biudžetą, Lietuvos vienetas sumokėto mokesčio suma gali sumažinti praėjusių mokestinių metų pelno mokestį, t.y. tų mokestinių metų, kurių pelno mokestį jis deklaruoja ir moka tais metais, kuriais jis pats išmoka dividendus ir iš jų išskaičiuotą mokestį sumoka į biudžetą. **Pvz.:** jei Lietuvos vienetas 2006 metais kitiems Lietuvos vienetais išmokėjo dividendus, ir iš jų išskaičiavo bei sumokėjo į biudžetą pelno mokestį, tai sumokėto mokesčio suma jis galės sumažinti 2007 metais mokėtiną 2006 mokestinių metų pelno mokestį. Į biudžetą sumokėtas nuo dividendų išskaičiuotas mokestis negali būti įskaitomas už einamuosius mokestinius metus (2007 metus) mokėtinam avansiniam pelno mokesčiui sumažinti.

Jei dividendai išmokami gyventojams, užsienio vienetais ar užsienio valstybių gyventojams, išmokėtų dividendų išskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas pelno mokestis neužskaitomas ir išmokančio dividendus Lietuvos vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pelno mokesčio nemažina.

Iš Lietuvos vienetais einamaisiais mokestiniais metais išmokėtų dividendų išskaičiuota ir į biudžetą sumokėta užskaitoma mokesčio suma negali būti didesnė, negu praėjusio mokestinio laikotarpio mokėtino pelno mokesčio suma. Mokesčių suma, viršijanti to mokestinio laikotarpio mokėtiną pelno mokesčio sumą, gali būti perkeliama ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant nuo mokestinio laikotarpio, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį iš išmokėtų dividendų buvo išskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai.

3.5.5 Valstybė ir savivaldybės

Pagal naująjį Civilinį kodeksą (CK), taikomą nuo 2001 m. liepos 1 d., valstybė ir savivaldybės yra juridiniai asmenys (2.35 str.), o pagal PMĮ juridinis asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Nors pagal PMĮ 3 straipsnį valstybė ir savivaldybės pelno mokesčio nemoka, tačiau joms yra taikomos VII skyriaus nuostatos, t. y. dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka. Todėl įmonė, išmokėdama dividendus valstybei ar savivaldybei, nuo 2003 m. turi taikyti 15% tarifą, atsižvelgdama į PMĮ 33 straipsnį. Valstybei ir savivaldybėms taip pat taikoma Pelno mokesčio įstatyme numatyta išimtis ir dividendai neapmokestinami, jeigu:

- valstybė ar savivaldybė ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų;
- Lietuvos įmonės, išmokančios dividendus, pelnas apmokestinamas taikant 15 arba 13% pelno mokesčio tarifus.

Nors pelno mokesčio išskaičiavimas iš dividendų, išmokėtų, pavyzdžiui, valstybei, nekeičia dividendų pervedimo tvarkos, tai yra mokestis nuo dividendų, ir pati dividendų suma pervedama į tą pačią mokesčių inspekcijos sąskaitą, tik nurodomas kitas mokėjimo kodas, tačiau svarbu yra tai, kad įmonė turi teisę išskaitytą dividendų mokesčio sumą užskaityti ir sumažinti ja savo mokėtiną pelno mokestį.

3.5.6 Pensijų fondai ir investiciniai fondai

Pagal VMI komentarus, jei pensijų fondai ir investiciniai fondai nėra apmokestinamieji vienetai pagal PMĮ nuostatas, tai jų gaunamų dividendų apmokestinimui *VII skyriaus* nuostatos netaikomos.

Mokesčių administratorius taip komentuoja Pelno įstatymą. „Pensijų fondai, įsteigti pagal Pensijų sistemos reformos įstatymą, Pensijų kaupimo įstatymą ir Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą, nėra apmokestinamieji vienetai, nes pagal šių įstatymų nuostatas pensijų fondas – tai fiziniams asmenims, pagal Lietuvos Respublikos pensijų sistemos reformos įstatymą dalyvaujantiems pensijų kaupime (arba savanoriškai kaupiantiems pensijas bei mokantiems pensijų įmokas į pensijų fondą), bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausantis pensijų turtas, kurio valdymas perduotas pensijų kaupimo

bendrovei (arba pensijų fondo valdymo įmonei) ir kuris investuojamas pagal pensijų fondo taisykles. Pensijų kaupimo bendrovė (ar pensijų fondo valdymo įmonė) pensijų turtą valdo, naudoja ir juo disponuoja turto patikėjimo teisės pagrindais.²³

Investiciniai fondai, įsteigti pagal Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, taip pat nėra apmokestinamieji vienetai, nes pagal šio įstatymo nuostatas investicinis fondas – tai bendrosios dalinės nuosavybės teise juridiniams ar fiziniams asmenims priklausantis turtas, kurio valdymas perduotas valdymo įmonei. Todėl pensijų ar investicinių fondų už į vertybinius popierius (akcijas) investuotą turtą gaunami dividendai nėra pelno mokesčio objektas, t. y. dividendai, kurie išmokami minėtiems fondams, neturi būti apmokestinami.

Tačiau Europos Komisija nusiuntė Lietuvai pagrįstą nuomonę (antrasis pažeidimo nagrinėjimo procedūros pagal EB sutarties 226 straipsnį etapas) dėl taisyklių, pagal kurias užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams mokamos palūkanos apmokestinamos didesniu tarifu nei panašioms šalies subjektams mokamos palūkanos. Ji taip pat nusiuntė oficialų išpėjimą (pirmasis pažeidimo nagrinėjimo procedūros pagal EB sutarties 226 straipsnį etapas) Latvijai prašydama pateikti informacijos apie taisykles, pagal kurias šalyje negyvenantiems asmenims mokami dividendai gali būti apmokestinami didesniu tarifu nei šalies gyventojų dividendai.

Gavusi oficialų išpėjimą (IP/07/616) Lietuva pranešė Komisijai, kad Vyriausybė patvirtino užsienio gavėjams mokamų dividendų apmokestinimo taisyklių pakeitimą. Todėl pagrįsta nuomonė šiandien išsiųsta tik dėl palūkanų, kurias Lietuvos bendrovės moka užsienio gavėjams (bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams), apmokestinimo didesniu tarifu nei šalies gavėjų palūkanos. „Jeigu valstybė narė užsienio pensijų fondus apmokestina didesniu mokesčio tarifu, tai gali atgrasyti minėtus fondus investuoti toje valstybėje narėje. Taip pat tikėtina, kad toje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms bus sunkiau pritraukti tų užsienio pensijų fondų kapitalą. Taigi užsienio pensijų fondams taikant didesnę apmokestinimo normą gali būti ribojama laisvo kapitalo judėjimo teisė, kuri užtikrinama EB sutarties 56 straipsniu ir EEE susitarimo 40 straipsniu. Komisija neranda jokių tokių apribojimų pateisinančių aplinkybių.“²⁴

²³ LR Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675

²⁴ Komisijos išpėjimas Lietuvai, Tiesioginis apmokestinimas: Komisija prašo 9 valstybių narių pateikti informacijos apie užsienio pensijų fondams išmokėtų dividendų ir palūkanų diskriminacinį apmokestinimą, Nr. IP/07/616, 2007 05 07.

Komisija tame pačiame įspėjime atkreipia dėmesį, kad 2006 m. gruodžio 14 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimu *Denkavit* byloje C-170/05 dėl į užsienį išmokamų dividendų patvirtinama, kad į užsienį išmokamų dividendų ir palūkanų apmokestinimo norma, viršijanti šalies viduje išmokėtų dividendų ir palūkanų apmokestinimo normą, prieštarauja Sutartyje nustatytoms laisvėms. „EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jie draudžia nacionalinės teisės aktą, kuris yra diskriminacinis įsisteigimo laisvės apribojimas tiek, kiek nustatydamas tam tikrą mokestį už gaunamus dividendus patronuojančiai bendrovei ne rezidentei beveik visiškai nuo jo atleidžia patronuojančias bendroves rezidentes.“²⁵

Oficialus įspėjimas Latvijai susijęs su šalyje negyvenantiems asmenims mokamų dividendų apmokestinimu. Šalies gyventojams mokamų dividendų Latvija neapmokestina. Tačiau šalyje negyvenantiems asmenims mokami dividendai apmokestinami 10 % mokesčiu.

4. Įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimas

Tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas bendrosios rinkos sukūrimas bei efektyvus jos veikimas, reikalingi įvairių valstybių narių įmonių jungimasis, skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis. Šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Dėl šios priežasties būtina nustatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas. Mokesčių nuostatos tokioms operacijoms buvo mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės įmonių, todėl siekiant pašalinti šią kliūtį, Europos Taryba 1990 m. liepos 23 d. priėmė direktyvą dėl bendros

²⁵ Europos Teisingumo teismo byla C-170/05 *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL prieš Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*

mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Ši direktyva dar vadinama „susijungimų direktyva“.

Įstatymų leidėjas nepasitenkino valstybėse narėse galiojančių mokesčių sistemų pritaikymu ir santykiams tarp skirtingose valstybėse esančių įmonių. Mokesčių nuostatos tarp skirtingų valstybių vykdomiems susijungimams, skaidymams ir turto perleidimams yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės įmonių. Ši kliūtis nebūtų panaikinta vien pritaikant esančias sistemas tarpvalstybiniame lygmenyje. Direktyvos preambulėje numatyta: “kadangi šio tikslo neįmanoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius dabar valstybėse narėse galiojančias sistemas, nes šių sistemų skirtumai gali sukelti iškreipimus; kadangi tik bendra mokesčių sistema gali užtikrinti tinkamą šio klausimo sprendimą”.²⁶

Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis jeigu juose dalyvauja dviejų arba daugiau valstybių narių įmonės. Deja, Direktyvos veikimo sritis yra ribota. Ji padeda spręsti tik trumpalaikes (vienkartines) mokesčių problemas, atsirandančias jungiantis, skaidant perleidžiant įmonių turtą skirtingose valstybėse narėse. Ilgalaikių, besikartojančių problemų sprendimas neįeina į Direktyvos nagrinėjimo sritį.

Direktyva Nr. 90/434/EEB išimtinai reguliuoja santykius tarp skirtingose valstybėse esančių įmonių. Operacijos, vykstančios tarp tos pačios valstybės kelių įmonių nėra įtrauktos į direktyvos kompetenciją, net jei jos ir turi vienokį ar kitokį tarptautinį elementą, pvz., laikina užsienio buveinė ar užsieniečiai akcininkai.

4.1 Trumpalaikės mokesstinės susiliejimo problemos

Viena iš trumpalaikių problemų susijungiant skirtingose valstybėse esančioms įmonėms yra pelno realizavimas. Panagrinėkime vieną pavyzdį iš B. Terra, P. Wattel knygos „European Tax Law“. Įmonė A įneša į kitoje valstybėje esančią įmonę B dalį veiklos (pvz., fabriką) ir už tai gauna įmonės B akcijų. Įmonė A turi mokėti pelno mokestį nuo skirtumo, kuris susidarė esant skirtingoms fabriko kainoms – rinkos kainai ir buhalterinei kainai. Įmonė A negali sumokėti pelno mokesčio, nes ji už perleistą fabriką negavo pinigų, o gavo įmonės

²⁶ Tarybos direktyva 90/434/EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 1990 m. liepos 23 d.

B akcijas. Be to, jeigu nebūtų direktyvos, įmonė A prarastų visus su perleidžiama veiklos dalimi susijusius nuostolius, kuriuos galima išskaityti iš įmonės apmokestinamojo pelno ir kurie dar nebuvo padengti. Direktyvos 6 str. 1 dalyje nustatyta: “ Tik tais atvejais, kai numatyta, kad jeigu 1 straipsnyje nurodytos operacijos būtų vykdomos tarp valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonių, valstybė narė turėtų taikyti nuostatas, leidžiančias gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais, ji gali išplėsti tų nuostatų taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams.”²⁷

Tokia pati trumpalaikė problema kyla ir akcininkams. X kompanijos akcininkas iškeičia savo akcijas į naujai išleistas kitoje valstybėje narėje akcijas Y kompanijos, kuri tikisi perimti X kompaniją. Jis taip pat negali sumokėti pelno mokesčio, nes už perleistas X kompanijos akcijas negavo pinigų, o kitos Y akcijas.

4.2 Ilgalaikės mokesstinės susiliejimo problemos

Pagrindinė ilgalaikė problema, kuri atsiranda susiliejant įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse yra mokesčių praradimas ir valdymo apsunkinimas. Panagrinėkime dar vieną pavyzdį. Ponas X gyvena Jungtinėje Karalystėje ir turi naftos kompanijos RIG akcijų. Akcijų kaina nustatoma Londono akcijų biržoje. Olandijos naftos kompanija OLIE, kurios akcijų kaina nustatoma Amsterdamo akcijų biržoje, ir kompanija RIG nori susijungti ir tapti kompanija OLIE/RIG. Tuo tikslu kompanija OLIE perims kompanija RIG. RIG akcininkai gali pasikeisti savo akcijas į naujai išleistas OLIE/RIG akcijas. Ponas X nenori pasikeisti savo akcijų. Tikriausiai jeigu RIG akcininkai atmes pasiūlymą, kompanijos OLIE ir RIG negalės susijungti. Ponas X nenori keisti savo akcijų, nes jis gauna dividendus iš kompanijos RIG Jungtinėje Karalystėje. Pagal nacionalinę mokesčių sistemą, taikant įskaitymo metodą, ponas X gauną kreditą savo sumokėto pajamų mokesčio dydžiui. Ponas X gali šia suma kompensuoti savo pajamų mokestį. Taip jis sumoka labai mažą pajamų mokestį už gautus dividendus. Jeigu ponas X iškeis savo akcijas į OLIE/RIG akcijas, jis taps Olandijos kompanijos akcininku ir ateityje gaus dividendus iš Olandijos. Skirtingai nei Jungtinė Karalystė Olandija netaiko įskaitymo metodo, o turi klasikinę sistemą (aprašyta

²⁷ Tarybos direktyva 90/434EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 1990 m. liepos 23 d.

.....skyriuje). Ponas X prarastų savo kreditą. Be to, Olandijoje taikomas 25% mokestis išmokamiems dividendams. Nors pagal Olandijos – Jungtinės Karalystės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ponas X galėtų susimąžinti mokestį iki 15%, tačiau jam tektų patirti papildomų sunkumų bei prarasti laiko, kol būtų pritaikytos visos administracinės procedūros. Be to, tam, kad kompanija OLIE/RIG galėtų mokėti dividendus ponui X ir kitiems akcininkams, Įmonė RIG turėtų paskirstyti savo pelną kompanijai OLIE/RIG. Dėl šio paskirstymo OLIE/RIG gautų įskaitymo kreditą (tokį, kurį gautų ir ponas X, jei dividendus mokėtų įmonė RIG).

Aišku, kad tokiomis mokestinėmis sąlygomis įmonių OLIE ir RIG susijungimas nėra naudingas. Vienintelis geras šio susijungimo aspektas yra tai, kad Jungtinės Karalystė neišskaičiuotų išskaičiuojamojo mokesčio OLIE/RIG įmonei išmokamiems dividendams, nes būtų pritaikyta dukterinių įmonių direktyva Nr. 90/435/EEB.

Deja Direktyva Nr. 90/434/EEB nespėndžia tokių ilgalaikių įmonių susijungimo problemų.

4.3 Direktyvos Nr. 90/434/EEB apimamos operacijos

Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis jeigu juose dalyvauja dviejų arba daugiau valstybių narių įmonės. Panagrinėsime kiekvieną iš šių operacijų.

1. Įmonių jungimas. Viena arba daugiau įmonių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai veikiančiai įmonei mainais už šių įmonių akcininkams išleistus antrosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Gaunanti turtą įmonė tampa teisėtas perleidžiančios įmonės perėmėjas. Galima išskirti dar tris įmonių susijungimo tipus:

1. Viena ar kelios įmonės prisijungia prie jau veikiančios įmonės;
2. Viena ar kelios įmonės susijungia į naują tam tikslui įsteigtą įmonę;
3. Viena įmonė pasibaigia, o visą jos turtą bei įsipareigojimus perima motininė kompanija.

2. Įmonių skaidymas. Tai operacija, kuria įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms arba

naujoms įmonėms, mainais už šios įmonės akcininkams proporcingai padalintus įmonių, įgyjančių turtą bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius.

3. Turto perleidimas. Tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Šiuo atveju įmonė, perleidžianti turtą gauna kitos įmonės akcijas, o ne perleidžiančios įmonės akcininkai. Taip viena įmonė tampa kitos dukterine kompanija.

4. Keitimasis akcijomis. Tai operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Šiuo atveju kompanija A siekia perimti valdymą kompanijoje B. Įgydama balsų daugumą. Įmonių akcininkai keičia akcijas į akcijas. Viso to rezultatas yra tai, kad kompanija B tampa kompanijos A dukterine įmone.

2005 m. vasario 17 d. buvo priimta nauja Tarybos Direktyva 2005/19/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Naujojoje Direktyvoje buvo įvesta dar dvi rūšys operacijų, kurioms taikoma Direktyva 90/434/EEB. Ankstesnė Direktyva nebuvo taikoma tokiam skaidymo tipui, kai perleidžiančioji veiklos padalinius įmonė tęsia savo veiklą. Todėl tos direktyvos 4 straipsnis buvo išplėstas, kad apimtų tokius atvejus. Taip pat į Direktyvos veikimo sritį buvo įtrauktas registruotos buveinės perkėlimas, nes sprendimui reorganizuoti savo verslą perkeliant jos registruotą buveinę neturėtų kliudyti diskriminuojančios mokesčių taisyklės arba apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl nacionalinės mokesčių teisės, kuri prieštarauja Bendrijos teisei. Plačiau panagrinėsime naujai įtrauktas operacijas.

5. Dalinis skaidymas. Tai operacija, kuria įmonė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos padalinių vienai arba daugiau esančių arba naujų įmonių, palikdama bent vieną veiklos padalinį perleidžiančiojoje įmonėje, mainais už šios įmonės akcininkams išleistus proporcingai padalintus turtą bei įsipareigojimus gaunančiųjų įmonių kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. „Dalinio skaidymo metu gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios įmonės

akcininkui savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.²⁸

6. Registruotos buveinės perkėlimas. Registruotos buveinės perkėlimas – tai naudojimasis įsisteigimo laisve. Neperleidžiamas joks turtas ir įmonė bei jos akcininkai negauna dėl to jokių pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų. Įmonės registruotos buveinės perkėlimas arba su šiuo perkėlimu susijęs įvykis, dėl kurio pasikeičia rezidavimo vieta mokesčių tikslais, gali sukelti tam tikrą apmokestinimą valstybėje narėje, iš kurios buveinė perkeliama. SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui taikomos taisyklės:

1. Dėl registruotos buveinės perkėlimo iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę SE arba SCE, kuri yra pirmosios valstybės narės rezidentė, nustoja būti tos valstybės narės rezidente ir tampa kitos valstybės narės rezidente, registruotos buveinės perkėlimas ar nustojimas būti rezidente nesukelia turto vertės padidėjimo pajamų.
2. Kai SE arba SCE perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad SE arba SCE nuolatinė buveinė, galėtų perkelti atidėjimus arba atsargas naudodamasi tokiais pat atleidimais nuo mokesčių. Ši nuostata taikoma atvejais, kai SE arba SCE iki registruotos buveinės perkėlimo tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos buvo iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių ir nebuvo gauti iš užsienyje esančių nuolatinių buveinių.
3. SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimas savaime nesukelia akcininkų pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

4.4 Pagrindiniai Europos Tarybos direktyvos 90/434/EEC bruožai

Direktyva padeda išvengti mokesčių, atsirandančių tarptautinių įmonių reorganizavimo procese. Taip pat Direktyva sureglamentuoja įmonių nuostolių perkėlimą nustatyto apmokestinimo tvarką, taikomą tam tikriems perleidžiančiosios įmonės atidėjimams ar atsargoms. Jeigu valstybėje yra leidžiamas nuostolių perkėlimas, tai po reorganizavimo tas nuostolių perėmimas išlieka ir užsienio įmonės naudai.

²⁸ Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 2005 m. vasario 17 d.

Tam, kad būtų galima taikyti Direktyvą įmonė turi atitikti tam tikrus kriterijus numatytus Direktyvos 3 straipsnyje. Pirmiausia, įmonė turi būti vienos iš direktyvos priede nurodytų formų. Antra, pagal valstybės narės mokesčių įstatymus įmonė mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiaja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente. Trečia, įmonei nustatyta prievolė mokėti pelno mokestį be galimybės pasirinkti arba būti atleistai.

Trimis atvejais direktyva 90/434/EEC leidžia apmokestinti turto vertės padidėjimą. Vienas iš tokių atvejų bus, kai turtas įsipareigojimai arba akcijos yra vėliau perleidžiamos rinkos kainomis. Laikotarpis per kurį negalima perleisti turto po reorganizavimo proceso numatomas konkrečių valstybių įstatymuose. Pvz, Lietuvoje Pelno mokesčio įstatymo 43 str. 1d. nurodo, įsigyjantysis vienetas ar vienetai turi tęsti perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį.

Įmonių jungimo, skaidymo ir turto perleidimo atveju, jei pagal perleidžiančios valstybės įstatymus gaunančioji įmonė turi teisę pervertinti turtą ar įsipareigojimus, ir tai yra padaryta, tai direktyvos netaikome.

Akcininkų atžvilgiu mokesčių mokėjimo atidėjimas nebus taikomas, jeigu prieš reorganizavimą akcininkai gautiems vertybiniais popieriams suteikia didesnę vertę negu apsikeistų vertybinių popierių kaina. „Jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už pastarosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaimė nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, jeigu akcininkas gautiems vertybiniais popieriams mokesčių tikslais nepriskiria didesnės vertės, negu ta, kurią vertybiniai popieriai, kuriais buvo apsikeista, turėjo prieš pat jungimąsi, skaidymą arba keitimąsi akcijomis.“²⁹

²⁹ Tarybos direktyva 90/434EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 1990 m. liepos 23 d.

4.5 Papildomas akcijų vertės apmokėjimas grynais pinigais

Vykstant įmonių reorganizavimui ar akcijų keitimuisi perleidžiamų kompanijos akcijų vertė retai kada sutampa su gaunamų akcijų verte. Tai sudaro sunkumų nustatant konkrečias sutarties sąlygas. Europos Tarybos direktyva 90/434EEC suteikia galimybę susidariusį skirtumą apmokėti grynais pinigais. Apmokėjimas grynais pinigais negali viršyti 10 % tų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, — jų buhalterinės vertės. Nustačius 10 % ribą, įmonės restruktūrizavimo dalyviams paliekama tam tikra veiksmų laisvė apmokėti grynaisiais pinigais, o to gali prireikti siekiant išlyginti kapitalo vertę akcijų keitimosi metu. Galimybė kompensuoti 10 % akcijų vertės yra tik esant įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui bei keitimuisi akcijomis. Siekiant išvengti piktnaudžiavimo direktyva ši operacija negalima, kai įmonės turtas perleidžiamas.

Toliau panagrinėsime sąvoką „apmokėjimas grynaisiais pinigais“, kuri aptariama ETT byloje C-321/05. Šios bylos pagrindą sudaro operacija, per kurią du Danijos apmokestinamieji asmenys jiems priklausančias vienos Danijos kapitalo bendrovės akcijas įnešė į Airijos kapitalo bendrovę ir už jas įsigijo šios Airijos bendrovės akcijų. Po keleto dienų Airijos bendrovė, kaip ir iš anksto planavo, išmokėjo pelną abiem Danijos apmokestinamiesiems asmenims. H. M. Kofoed ir N. Toft turėjo po 50 % Danijos uždarnosios akcinės bendrovės *Cosmopolit Holding ApS* (toliau – *Cosmopolit*), kurios kapitalą sudarė 240 000 DKK, akcijų. 1993 m. spalio 26 d. abu jie įsigijo po vieną iš dviejų 1 IEP (Airijos svaras) nominalo pagal Airijos teisę įsteigtos uždarnosios akcinės bendrovės *Dooralong Ltd.* (toliau – *Dooralong*) akciją. Po to *Dooralong* padidino savo kapitalą išleisdama 21 000 naujas 1 IEP nominalo akcijas. 1993 m. spalio 29 d. H. M. Kofoed ir N. Toft iškeitė visas turėtas *Cosmopolit* akcijas į visas naujai išleistas *Dooralong* akcijas. Taigi po šio keitimosi kiekvienas iš jų turėjo po 10 501 *Dooralong* akcijų. Pastaroji įmonė turėjo visą įmonės *Cosmopolit* įstatinį kapitalą. 1993 m. lapkričio 1 d. *Dooralong* gavo 2 742 616 IEP (maždaug 26 000 000 DKK) dividendų iš savo naujai įgytos dukterinės įmonės *Cosmopolit*, kurios nuosavas kapitalas taip buvo sumažintas iki 1 709 806 DKK. 1993 m. lapkričio 3 d. įmonės *Dooralong* visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė savo dviem akcininkams H. M. Kofoed ir N. Toft išmokėti 2 742 116 IEP dividendų. Apmokestinant pajamų mokesčiu už 1993 metus, H. M. Kofoed savo pajamų deklaracijoje nurodė, kad *Cosmopolit* akcijų keitimas į naujas *Dooralong* akcijas turi būti atleistas nuo mokesčio. Danijos mokesčių

administratorius šią deklaraciją atmetė nurodydamas, kad dividendų išmokėjimas turi būti laikomas sudėtine pasikeitimo akcijomis operacijos dalimi, nes buvo viršyta maksimali 10 % keitimuisi skirtų vertybinių popierių nominalios vertės riba, kurią numato Direktyva 90/434, kai apmokėjimas atliekamas grynaisiais pinigais. Remiantis mokesčių administratoriaus nuomone, dėl to keitimuisi akcijomis negalėjo būti taikomas atleidimas nuo mokesčio pagal šią direktyvą. Taigi H. M. Kofoed apskundė *Landsskatteretten* mokesčių administratoriaus sprendimą, pagal kurį nagrinėjamas pasikeitimas akcijomis neturi būti atleistas nuo mokesčio pagal Direktyvą 90/434. Kadangi šis sprendimas buvo paliktas galioti, H. M. Kofoed pateikė ieškinį *Østre Landsret*. Šalys nesutaria dėl klausimo, ar dividendai, kuriuos įmonė *Dooralong* išmokėjo H. M. Kofoed ir N. Toft, netrukus po šio pasikeitimo akcijomis, turi būti laikomi šio įsigijimo operacijos dalimi. Į šį klausimą atsakius teigiamai, būtų viršyta Direktyvos 90/434 2 straipsnio d punkte nustatyta 10 % apmokėjimo grynaisiais pinigais riba, ir dėl to šis keitimasis akcijomis turėtų būti apmokestintas.

Teismas konstatavo, „kad „apmokėjimo grynaisiais pinigais“ sąvoka Direktyvos 90/434 2 straipsnio d punkto prasme susijusi su piniginais mokėjimais, turinčiais tikro atlygintinumo už įsigijimo sandorį pobūdį, t. y. mokėjimais, dėl kurių privalomai buvo susitarta papildomai greta įgyjančiosios įmonės kapitalą sudarančių vertybinių popierių skyrimo, neatsižvelgiant į galimus šio sandorio motyvus. Iš Direktyvos 90/434 sandaros ir sistemos išplaukia, kad apmokėjimas grynaisiais pinigais ir įsigijimo operacija yra to paties sandorio dalys. Iš tiesų apmokėjimas yra neatsiejama atlyginimo, kurį įgyjančioji įmonė moka įgytosios įmonės akcininkams siekdama joje įgyti akcijų daugumą, dalis. „Apmokėjimui grynaisiais pinigais“ negalima priskirti piniginio mokėjimo, kurį įgyjančioji įmonė skiria įgytosios įmonės akcininkams, vien dėl to, kad egzistuoja tam tikras laiko ar kitas ryšys su įsigijimo sandoriu arba galimas mokesčių vengimo motyvas. Priešingai, kiekvienu nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į visas aplinkybes, reikia patikrinti, ar nagrinėjamas apmokėjimas turi privalomo atlyginimo už įsigijimo operaciją pobūdį.“³⁰

Nagrinėjamos bylos medžiagoje nebuvo jokių nuorodų, įrodančių tai, kad nagrinėjami dividendai buvo sudedamoji atlygio, kurį *Dooralong* turėjo sumokėti už *Cosmopolit* įsigijimą, dalis, o ši aplinkybė būtų galimybės kvalifikuoti kaip „apmokėjimą grynaisiais pinigais“ Direktyvos 90/434 2 straipsnio d punkto prasme būtina sąlyga. Priešingai, kaip teigė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra aišku, kad

³⁰ Europos Teisingumo teismo byla C-321/05 *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet*.

niekuomet nebuvo H. M. Kofoed, N. Toft ir *Dooralong* susitarimo, kuriuo pastaroji būtų įpareigota išmokėti šiuos dividendus.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas nusprendė: „Į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, tokie dividendai, kokie buvo sumokėti, neturi būti įtraukti apskaičiuojant „apmokėjimą grynaisiais pinigais“, numatytą 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis 2 straipsnio d punkte, ir dėl to pasikeitimas akcijomis, koks yra nagrinėjamas, yra „keitimasis akcijomis“ šios direktyvos 2 straipsnio d punkto prasme. Todėl Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 dalis iš principo draudžia apmokestinti tokį keitimąsi akcijomis, nebent valstybės vidaus normos dėl piktnaudžiavimo teise, mokesčių vengimo arba mokesčių slėpimo galėtų būti aiškinamos pagal šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punktą ir dėl to pateisintų jo apmokestinimą.“³¹

5. Palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimas

Norint išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Sąjungoje buvo sukurta bendra apmokestinimo sistema, taikoma palūkanoms ir autoriniams atlyginimams tarp asocijuotų asmenų. Šios sistemos pagrindas yra Europos Tarybos direktyva 2003/49/EB, kuri buvo priimta 2003 m. birželio 3 d. Siekiant sustabdyti piktnaudžiavimą skirtingomis mokesčių sistemomis, reikėjo sukurti vieningą instrumentą, kurio pagalba palūkanos ir autoriniai atlyginimai būtų apmokestinti vieną kartą, vienoje iš valstybių narių. Be to, vienoje bendroje rinkoje, turinčioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirtingų valstybių narių bendrovių neturėtų būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pačios valstybės narių bendrovių.

Pagal direktyvą valstybės narės turi panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimą, neatsižvelgiant į tai, ar mokesčiai renkamas išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant. Taip pat ypač svarbu panaikinti tokius mokesčius, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių bei jų nuolatinių buveinių. Direktyvos 1 str. 1 dalyje įtvirtinta: „Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai,

³¹ Europos Teisingumo teismo byla C-321/05 Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet.

susidarantys valstybėje narėje, atleidžiami nuo bet kokių tokiems mokėjimams uždedamų mokesčių toje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant, su sąlyga, kad palūkanų ar autorinio atlyginimo tikrasis savininkas yra kitos valstybės narės bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje.“³² Valstybės narės bendrovė laikoma tikruoju palūkanų ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar įgaliotas pasirašantysis, kito asmens naudai. Nuolatinė buveinė laikoma tikruoju palūkanų ar autorinio atlyginimo savininku, jeigu ji atitinka dvi sąlygas. Pirma sąlyga, jei skolinis reikalavimas, teisė ar pasinaudojimas informacija, kurių atžvilgių atliekami palūkanų ar autorinių atlyginimų mokėjimai, yra iš tikrųjų susiję su ta nuolatine buveine. Antra sąlyga, jei palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimai prilygsta išlaidoms, kurių atžvilgiu tai nuolatinei buveinei jos buvimo vietos valstybėje narėje būtų taikomas tam tikras mokestis.

Direktyvoje 2003/49/EB taikomas terminas „valstybės narės bendrovė“ apima tris kriterijus:

- Įmonė yra ES valstybės narės rezidentė ir pagal sutartį su trečia šalimi nėra už Bendrijos ribų;
- Įmonė turi mokėti vieną iš Direktyvoje išvardintų mokesčių, netaikant išimties, arba identišką ar iš esmės panašų mokestį, uždėtą po šios direktyvos įsigaliojimo datos;
- Įmonė yra tam tikros teisinės formos, t.y., ji yra įkurta ir registruota valstybėje narėje pagal tos šalies įstatymus, turi joje valdymo organus atlieka dalį ar visą savo veiklą..

Direktyvoje „susijusios įmonės“ įmonės reiškia:

- Viena kompanija tiesiogiai valdo kitos kompanijos ne mažiau kaip 25 proc. akcijų;
- Arba kita susijusi ES įmonė valdo ne mažiau kaip 25 proc. palūkanas ar honorarus gaunančios ir išmokančios įmonių akcijų.

Valstybė narė gali netaikyti šios Direktyvos kitos valstybės narės bendrovei arba kitos valstybės narės bendrovės nuolatinei buveinei, jei nurodytų sąlygų išlaikyti įmonės akcijas nebuvo nenutrūkstamai laikomasi bent dvejus metus.

³² Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 2003 m. birželio 3 d.

5.1 Direktyvos taikomos išimties ir piktnaudžiavimo vengimas

Šaltinio valstybė neprivalo užtikrinti šios Direktyvos teikiamų privilegijų tokiais atvejais:

- mokėjimams, kurie, remiantis šaltinio valstybės įstatymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu;
- mokėjimams iš skolinių reikalavimų, suteikiančių teisę dalyvauti skolininko pelne;
- mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kurie įgalina kreditorių iškeisti savo teisę į palūkanas į teisę dalyvauti skolininko pelne;
- mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos.³³

Direktyvoje įtvirtinta nuostata dėl piktnaudžiavimo leidžia panaikinti suteiktas privilegijas arba atsisakyti jų taikyti, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas. Be to, valstybės narės gali taikyti nacionaliniuose įstatymuose ar sutartyse įtvirtintas kovos su piktnaudžiavimu nuostatas, būtinas sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai. „Sąvoka „kovos su piktnaudžiavimu nuostatos“ apima įvairias taisykles, priemones ir praktiką. Kai kurios valstybės narės taiko bendrą piktnaudžiavimo sąvoką, grindžiamą teisės aktais arba teismų praktika. Kitos taiko konkretesnes kovos su piktnaudžiavimu nuostatas, pvz., kontroliuojamų užsienio subjektų (KUS) ir kapitalo nepakankamumo taisykles, kuriomis siekiama apsaugoti vidaus mokesčių bazę nuo tam tikro ardymo. Kitų rūšių specifinės kovos su piktnaudžiavimu nuostatos apima perėjimą nuo lengvatų prie kredito metodo tam tikrais tarpvalstybiniais atvejais (kai pajamoms iš užsienio šaltinių buvo taikomas mažesnis arba lengvatinis mokesčio tarifas) ir nuostatas, konkrečiai skirtas pasyviai investavimui kitose šalyse. Daug valstybių narių taiko ir bendrąsias, ir konkrečias kovos su piktnaudžiavimu taisykles. Kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taip pat yra numatytos EB įmonių mokesčių direktyvose.“³⁴

³³ Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 2003 m. birželio 3 d.

³⁴ Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“, KOM(2007) 785 galutinis, Briuselis, 2007 12 10.

5.2 Direktyvos įgyvendinimas Europos Sąjungoje

2003 m. birželio 3 d. priėmus Direktyvą valstybės narės turėtoją įgyvendinti iki 2004 sausio 1d. Vėliau įstojusios valstybės privalėjo Direktyvą įgyvendinti nuo šių valstybių įstojimo į ES dienos. Tačiau kai kurios naujosios ES narės prašė nustatyti pereinamuosius laikotarpius remiantis tuo, kad šalys patirtų didelių biudžeto sunkumų, jei joms nuo įstojimo dienos nebūtų leista atskaityti pelno mokesčio prie pajamų šaltinio už palūkanų pajamas ir (arba) honorarus, išmokamus kitų ES valstybių susijusioms įmonėms. Komisija pasiūlė nustatyti tokius pereinamuosius laikotarpius: (Žiūrėti lentelę Nr. 3)

- Latvijai ir Lietuvai 6 metų pereinamasis laikotarpis taikant pelno mokestį prie pajamų šaltinio palūkanoms ir honorarams.
- Čekijos Respublikai ir Lenkijai 6 metų pereinamasis laikotarpis pelno mokestį prie pajamų šaltinio taikant tik honorarams.
- Slovakijai 2 metų pereinamasis laikotarpis pelno mokestį prie pajamų šaltinio taikant tik honorarams.

ES Komisija tokių pereinamųjų laikotarpių nepasiūlė kitoms penkioms naujoms ES valstybėms narėms (Kiprui, Estijai, Maltai, Slovėnijai ir Vengrijai), nes jos nesikreipė dėl tokio pereinamojo laikotarpio suteikimo. Komisija dar parengė trūkstamas Direktyvos nuostatas, reglamentuojančias naujųjų ES valstybių narių specifinių vienetų formas ir mokesčius. Tarybai patvirtinus šias nuostatas jos įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1d.

Bulgarija ir Rumunija 2005 m. balandžio 25 d. baigusi derybas pasirašė stojimo sutartis ir įstojo į Europos Sąjungą 2007 m. sausio 1 d. Europos Taryba 2006 m. lapkričio 20 d. priėmė Direktyva 2006/98/EB „Direktyva dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo adaptuojanti tam tikras direktyvas mokesčių srityje“. Bulgarijai buvo leista iki 2014 m. gruodžio 31 d. netaikyti Direktyvos 2003/49/EB 1 straipsnio nuostatų. Šiuo pereinamuoju laikotarpiu mokesčio, taikomo palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, norma iki 2010 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 10 %, o visais paskesniais metais iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 5 %.³⁵

Rumunijai buvo leista netaikyti Direktyvos 2003/49/EB 1 straipsnio nuostatų iki 2010 m. gruodžio 31 d. Per šį pereinamąjį laikotarpį mokesčio, taikomo palūkanų ar autorinio

³⁵ Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 157/278, 2005 06 21.

atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, dydis negali viršyti 10 %.³⁶

Airijoje, Austrijoje, Belgijoje, Olandijoje, Prancūzijoje, Suomijoje ir Liuksemburge jau anksčiau buvo neapmokestinamos išmokamos palūkanos ir honorarai, todėl Direktyva buvo įgyvendinta iš karto nuo 2004 sausio 1d.

Graikijai ir Portugalijai 2004 m. balandžio 29 d Direktyvoje 2004/76/EB buvo leista netaikyti 1 straipsnio nuostatų iki 2005 m. sausio 1 d. Per 8 metų pereinamąjį laikotarpį, skaičiuojant nuo pirmiau minėtos datos, mokesčio, taikomo palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 % per pirmus 4 metus ir 5 % per likusius 4 metus.

Ispanijai buvo leista tik autorinio atlyginimo mokėjimui netaikyti 1 straipsnio nuostatų iki 2005 m. sausio 1 d. Per 6 pereinamojo laikotarpio metus, skaičiuojant nuo pirmiau minėtos datos, mokesčio, taikomo autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 %.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad neatsižvelgiant į pereinamąsias taisykles, taikomi mažesni mokesčio tarifai, jei tarp bet kurios iš išvardintų valstybių ir kitų ES valstybių narių yra sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Pvz., Lietuvos dvigubo apmokestinimo sutartis su Latvija nustato palūkanų apmokestinimo lengvatą. Palūkanoms, mokamoms už paskolą į Latviją, taikomas 0 proc. mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas. Norint pasinaudoti tokia lengvata Lietuvos įmonė turi turėti Latvijos įmonės prašymą, sumažinti išskaičiuojamąjį mokestį, t.y., užpildytą formą FR0021 (DAS-1), kuri turi būti patvirtinta Latvijos mokesčių administratoriaus, kad palūkanų pajamų gavėjas yra Latvijos rezidentas. Svarbu yra tai, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatytais lengvatomis galima pasinaudoti tik turint užpildytas ir patvirtintas reikalaujamas formas.

Europos Tarybos Direktyvos 2004/76/EB 1 str. 2 dalyje numatyta, kad prieš minimų pereinamųjų laikotarpių pabaigą, Taryba, gavusi Komisijos pasiūlymą, gali vienbalsiai nuspręsti pratęsti minėtuosius pereinamuosius laikotarpius.

³⁶ Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 157/278, 2005 06 21.

5.3 Palūkanų ir honorarų apmokestinimas pagal pavyzdinę EBPO konvenciją

Kaip jau buvo minėta 2.2 skirsnyje, tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys būna parengtos pagal EBPO pavyzdinę mokesčių konvenciją. EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija. Šios konvencijos 11 straipsnis skirtas palūkanų dvigubo apmokestinimo išvengimui, 12 straipsnis reguliuoja honorarų apmokestinimą.

Pavyzdinės mokesčių konvencijos 11 straipsnio 4 dalis apibrėžia terminą „palūkanos“ - tai pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jos apsaugotos įkaitu ar ne, ypač pajamos iš vyriausybės vertybinių popierių ir iš obligacijų arba skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis arba skoliniais įsipareigojimais susijusias premijas ir laimėjimus. Sankcijos už pavėluotus mokėjimus pagal šį straipsnį nelaikomos palūkanomis.

Konvencija numato galimybę apmokestinti palūkanas jų kilimo valstybėje išmokamas kitos šalies asmenims maksimaliu 10 procentų tarifu. Pvz.: palūkanos, susidarancios valstybėje A ir mokamos valstybės B rezidentui, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje B, tačiau tokios palūkanos taip pat gali būti apmokestinamos toje valstybėje A, kurioje jos susidaro, ir pagal tos valstybės įstatymus, bet jei faktiškasis palūkanų savininkas yra valstybės B rezidentas, taip imamas mokestis negali būti didesnis kaip 10 procentų bendros palūkanų sumos.

Laikoma, kad palūkanos susidaro vienoje valstybėje, kai jų mokėtojas yra tos valstybės rezidentas. Tačiau kai palūkanas mokantis asmuo, nesvarbu, ar jis yra valstybės rezidentas ar ne, turi toje valstybėje nuolatinę buveinę arba nuolatinę bazę, dėl kurių atsirado įsiskolinimas, už kurį mokamos palūkanos, ir tokios palūkanos priskiriamos tai nuolatinei buveinei arba nuolatinei basei, tada laikoma, kad tokios palūkanos susidaro valstybėje, kurioje toji nuolatinė buveinė arba nuolatinė bazė yra.

Paprastai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatoma, kad palūkanos neapmokestinamos jų susidarymo valstybėje, jeigu:

1. gavėjas yra tos kitos Valstybės rezidentas,
2. toks gavėjas yra tos kitos Valstybės įmonė bei palūkanų faktiškasis savininkas,

3. palūkanos mokamos dėl išskolinimo, atsiradusio tai įmonei pardavus kreditan bet kokią prekę arba pramoninę, komercinę arba mokslinę įrangą pirmiau minėtos Valstybės įmonei, išskyrus atvejus, kai pardavimas arba išskolinimas yra tarp susijusių asmenų.

Pavyzdinės mokesčių konvencijos 12 straipsnio 3 dalis apibrėžia terminą „honoraras“ - tai bet kokios rūšies išmoka, gaunama kaip atlygis už naudojimąsi arba teisę naudotis literatūros, meno ar mokslo kūrinio, įskaitant kino filmus ir filmus arba įrašus juostose radijo ar televizijos transliacijoms, autorių teisėmis, bet kokiu patentu, prekių ženklu, dizainu ar modeliu, planu, slapta formule ar procesu arba už naudojimąsi arba teisę naudotis pramonine, komercine arba moksline įranga, arba už informaciją apie pramoninę, komercinę ar mokslinę patirtį.

Honoraras, susidarantis vienoje valstybėje ir mokamas kitos valstybės rezidentui, gali būti apmokestinamas toje kitoje valstybėje, tačiau toks honoraras taip pat gali būti apmokestinamas toje valstybėje, kurioje jis susidaro, ir pagal tos valstybės įstatymus, bet jei faktiškasis honoraro savininkas yra kitos valstybės rezidentas, taip imamas mokestis negali būti didesnis kaip:

1. 5 procentai bendros honoraro sumos, mokamos už naudojimąsi pramonine, komercine arba moksline įranga;
2. 10 procentų bendros honoraro sumos visais kitais atvejais.

Šios nuostatos netaikomos, jei faktiškasis honoraro savininkas, būdamas vienos valstybės rezidentas, vykdo komercinę-ūkinę veiklą kitoje valstybėje, kurioje susidaro honoraras, per joje esančią nuolatinę buveinę arba toje kitoje valstybėje teikia savarankiškas individualias paslaugas iš joje esančios nuolatinės bazės, o teisė arba turtas, už kuriuos mokamas honoraras, yra faktiškai susiję su tokia nuolatine buveine arba nuolatine baze. Tokiu atveju honoraras apmokestinamas gali būti kitoje valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei ar nuolatinei bazei.

5.4 Palūkanų ir honorarų apmokestinimas Lietuvoje

Pagal šiuo metu galiojančias Lietuvos mokesčio įstatymo nuostatas, užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvoje gautos palūkanos ir honorarai (autorinio atlyginimo, įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises, pajamos; pajamos gautos kaip

atlyginimas už perduotą ar licencine sutartimi suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, frančize; atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (know-how); kompensacijų už autorinių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos), tai yra, pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, yra apmokestinamos 10 proc. pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio. Minėtą mokestį išskaito ir sumoka išmokas išmokantis Lietuvos vienetas (įmonė) ar nuolatinė buveinė. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su užsienio valstybėmis šis tarifas gali būti sumažintas.

Užsienio įmonė, gavusi Lietuvoje išskaičiuojamą mokestį prie pajamų šaltinio apmokestintas palūkanas ar honorarus, turi teisę Lietuvoje sumokėtu mokesčiu sumažinti užsienio valstybėje mokėtiną pelno mokestį. Tačiau tuo tikslu ji turi gauti pažymą iš Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos apie sumokėtą mokestį. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad Lietuvoje mokestį tenka sumokėti daug anksčiau, nei galima juo mažinti mokėtiną pelno mokestį užsienio valstybėje. Be to, jei užsienio įmonė neturi apmokestinamojo pelno, Lietuvoje išskaičiuotas mokestis tampa jos papildomomis išlaidomis.

Lietuvos pelno mokesčio įstatyme, atsižvelgiant į Direktyvos 2003/49/EB nuostatas, nustatyta, kad išmokamos palūkanos ir honorarai turi būti neapmokestinami pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio, jeigu yra tenkinami šie kriterijai:

- 1) Pajamas gaunantis užsienio vienetas yra rezidentas ES valstybėje narėje ar jo nuolatinė buveinė yra ES valstybėje narėje;
- 2) Pajamas gaunantis subjektas turi būti šių pajamų faktiškasis savininkas;
- 3) Pajamas gaunantis subjektas turi turėti tam tikrą nustatytą verslo organizavimo formą ir mokėti tam tikrą nustatytą mokestį;
- 4) Turi būti tenkinamas minimalus tam tikrą laikotarpį turimo kapitalo dydis (ne trumpiau kaip 2 metus ne mažiau kaip 25 proc. akcijų tarp sumas išmokančio subjekto ir minėtas pajamas gaunančios subjekto). Galimi tokie atvejai:
 - ES įmonė valdo ne mažiau kaip 25 proc. Lietuvos įmonės kapitalo;
 - Lietuvos įmonė tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 proc. ES įmonės kapitalo;
 - Kita susijusi ES įmonė valdo ne mažiau kaip 25 proc. palūkanas gaunančios ir palūkanas išmokančios įmonių akcijų.

Svarbu prisiminti, kad mokestis mokamas pagal tokį tarifą, kuris galioja palūkanų išmokėjimo dieną. Tai ypač aktualu išmokant palūkanas už ilgalaikes paskolas. Pvz., Lietuvos įmonė 2007 liepos 2 d. gavo ilgalaikę paskolą iš susijusios užsienio įmonės.

Sutartyje nustatytas paskolos terminas yra dveji metai. Palūkanos turi būti sumokėtas kartu su paskolos grąžinimu 2009 liepos 2d. Jeigu bus tenkinamos Direktyvoje 2003/49/EB nurodytos sąlygos, šią dieną palūkanoms, mokamoms į užsienį turės būti taikomas 5 proc. mokesčio prie pajamų šaltini tarifas.

Reikia pabrėžti, kad paskoloms iš susijusių šalių taikomos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos 2003 m. gruodžio 9d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu 1575. Užsienyje tokios taisyklės dar žinomos kaip „plonos kapitalizacijos“ taisyklės (angl. Thin capitalization rules). Šiose taisyklėse nustatytas fiksuotas skolinto kapitalo ir nuosavo kapitalo santykis – 4:1. Paskolos suma, viršijanti šį santykį, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu ir už jo naudojimą mokamos palūkanos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu, tai yra, jos nemažins apmokestinamojo pelno. Aukščiau išvardintos nuostatos netaikomos tuo atveju, jeigu įmonė gali įrodyti, kad tokia pati paskola ir tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta ir nepriklausomoms (nesusijusioms) šalims. Apmokestinamojo pelno taip pat nemažins palūkanos už paskolą, kuri suteikia teisę skolinančiam vienetui vietoj palūkanų gauti skolininko pelno dalį.

Įgyvendinus Direktyvą 2003/49/EB, ES valstybių įmonėms bus palankiau finansuoti savo dukterinių įmonių veiklą Lietuvoje suteikiant paskolas. Be to, jei patronuojanti bendrovė kitoje ES valstybėje turės nuostolį ar nemokės pelno mokesčio, išskaičiuojamasis mokestis nebus papildomomis įmonių grupės išlaidomis. Pvz., Estija, vienintelė iš Baltijos valstybių įgyvendinusi Direktyvą, padidino savo konkurencingumą pritraukdama investicijas iš kitų ES valstybių narių, lyginant su Lietuva ir Latvija.

6. Arbitražo konvencija

1990 m. liepos 23 d. Briuselyje buvo pasirašyta Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija). Konvencija yra priimta remiantis Europos Sąjungos Sutarties 293 str. (buvęs 220 str.) pagrindu. Jame numatyta: „Prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų“ (inter alia) „dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje“.³⁷ Prie šios Konvencijos Lietuvos Respublika prisijungė 2006 m. balandžio 25 d. Lietuvos Respublikos Seimui priėmus Lietuvos Respublikos įstatymą dėl Konvencijos dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos prisijungimo prie Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną ratifikavimo.

Arbitražo konvencijai (kaip ir kitoms Europos Sąjungos konvencijoms) nebūdingas tiesioginis taikymas. Ji įsigalioja visų dalyvių atžvilgiu tik ratifikavus visoms dalyvėms. Jeigu tik kelios valstybės ratifikuoja dokumentą, tai jis taikomas tik tų valstybių dvišaliuose santykiuose.

Konvencija taikoma tais atvejais, kai apmokestinimo tikslais pelnas, kuris yra įskaitytas į vienos valstybės įmonės pelną, taip pat yra įskaitytas ar gali būti įskaitytas į kitos valstybės įmonės pelną, remiantis tuo, kad nebuvo laikomasi principų, išdėstytų 4 straipsnyje ir taikomų tiesiogiai arba atitinkamos valstybės teisės atitinkamose nuostatose. Ji taikoma visų pajamų mokesčių atžvilgiu. 4 str. nurodyta kokių principų laikantis taikoma konvencija:

- „(a) Susitariančiosios Valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale, arba
- (b) tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos Susitariančiosios Valstybės įmonės ir kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale, ir kiekvienu atveju tarp šių dviejų įmonių jų komerciniams ar finansiniams santykiams yra sudaromos ar nustatomos tokios sąlygos, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų sudarytos tarp dviejų nepriklausomų įmonių, tada visas pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, bet, dėl šių sąlygų, nebuvo gautas, gali būti įskaitytas į tos įmonės

³⁷ Amsterdamo sutartis (1997).

pelną ir atitinkamai apmokestinamas.³⁸ Skirtingai nuo ankstesniuose skyriuose nagrinėtų direktyvų, konvencijoje nenurodoma, kiek turi būti balsų, kad įmonės būtų laikomos susijusiomis.

Arbitražo konvencijos normas būtų galima suskirstyti į dvi dalis: materialiosios normos ir procedūrinės normos. Materialiosios normos yra dvi:

1. Ištiestos rankos rinkos kaina. Pati konvencija aiškiai neįvardija kainų koregavimo metodų, tai leidžiama padaryti pačios valstybėms.
2. Dvigubo apmokestinimo išvengimo įpareigojimas.

Procedūrinių normų konvencijoje yra labai daug - jos yra konvencijos pagrindas. Reglamentuojama informavimo procedūra. Kai valstybė ketina koreguoti įmonės pelną, ji laiku informuoja tą įmonę apie ketinamus atlikti veiksmus ir suteikia jai galimybę informuoti kitą įmonę, kad toji kita įmonė turėtų galimybę savo ruožtu informuoti kitą valstybę. Jeigu įmonė nesutinka su tokiu pelno mokesčio perskaičiavimu, taikomas abipusis susitarimas arba arbitražo procedūra. Kai atitinkamoms kompetentingoms institucijoms nepavyksta pasiekti susitarimo, dėl kurio būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, per dvejus metus nuo tos dienos, kai argumentai buvo pateikti vienai iš kompetentingų institucijų, jos sudaro patariamąją komisiją, kurios užduotis - pareikšti nuomonę dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo konkrečiu atveju. Patariamąją komisiją priima sprendimą paprasta balsų dauguma ir pareiškia savo nuomonę per šešis mėnesius nuo tos dienos, kai jai buvo pateiktas klausimas.

Šioje Konvencijoje dvigubas pelno apmokestinimas laikomas panaikintas, jeigu pelnas įtraukiamas į apmokestinamo pelno skaičiavimą tik vienoje valstybėje arba vienoje valstybėje apskaičiuota pelno mokesčio suma sumažinama tokia suma, kuri lygi kitoje valstybėje apskaičiuotam pelno mokesčiui.

³⁸ Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija), 1990 m. liepos 23 d, Briuselis.

7. Išvados

1. Paprastai harmonizavimas gali būti suprantamas kaip vienodumas ar derėjimas, tačiau mokesčių harmonizavimas suprantamas kaip Europos Sąjungoje taikoma centralizuota mokesčio bazės, tarifo ir mokesčio mokėjimo tvarkos suvienodinimo procedūra. Europos Sąjungoje netiesioginių mokesčių harmonizavimas yra labiau išvystytas, nei tiesioginių mokesčių harmonizavimas.
2. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo priešastys yra labai įvairios. Viena iš svarbiausių – dvigubo apmokestinimo išvengimas. Taip pat galima paminėti kliūčių išmokėti dividendams, palūkanoms bei autoriniams atlyginimams panaikinimą, įmonių reorganizavimo sąlygų lengvinimą, piktnaudžiavimo mokesčių konkurencija mažinimą, mokesčių slėpimo ir vengimo mažinimą, nerezidentų diskriminacinio apmokestinimo panaikinimą.
3. Pelno mokestis daro didelę įtaką investicijoms ir verslo plėtrai. ES valstybėse įmonių pelno mokesčio skirtumai yra viena iš nevienodo tarptautinio kapitalo pasiskirstymo priežasčių. Kadangi nėra pilnai suvienodinti tiesioginių mokesčių tarifai, tai sukelia daug praktinių problemų (mokesčių surinkimo tvarkos, ginčų sprendimo). Be to, egzistuojant skirtumams tarp apmokestinimo sistemų, reikalingi su jomis susiję Europos Teisingumo Teismo sprendimai. Taigi su vidaus rinka susiję Teisingumo Teismo sprendimai veikia valstybių narių mokesčių sistemas, nors jokie politiniai sprendimai nėra priimti.
4. Mokesčių kliūtys yra didžiausias tai pačiai grupei priklausančių įmonių, norinčių naudotis bendros rinkos teikiamais privalumais, tarptautinio bendradarbiavimo trukdis. Todėl Taryba priėmė direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kuria buvo panaikintas dvigubas paskirstyto pelno apmokestinimas bei panaikintas iš dukterinės įmonės patronuojančiai įmonei paskirto pelno išskaitomas mokestis prie šaltinio. Fizinių asmenų gaunamų dividendų apmokestinimas nėra suvienodintas ES lygmeniu. Tačiau valstybės narės negali varžyti laisvo kapitalo judėjimo ES. Todėl dividendams, kuriuos akcininkai gauna kitoje valstybėje narėje, negali būti taikomi didesni nei nacionaliniams dividendams taikomi mokesčiai.

5. Siekiant pašalinti priemones, galinčias trukdyti įmonių, esančių skirtingose šalyse, reorganizavimo procesui, Taryba priėmė įmonių susijungimo direktyvą. Šia direktyva buvo įvesta bendroji apmokestinimo sistema ir suteikta galimybė perkelti nuostolius vykdant restruktūrizavimo operacijas. Direktyva 90/434EEC ne visais atvejais išsamiai reglamentuoja minėtus reorganizavimo veiksmus, todėl Europos Teisingumo Teismo byloje pateikiami sąvokų platesni išaiškinimai.
6. 2003 m. birželio 3 d. ES Taryba priėmė direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikytinos palūkanoms ir išmokoms už autorinių teisių naudojimą tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Ši direktyva panaikino dvigubą palūkanų ir išmokų už intelektinės nuosavybės naudojimą apmokestinimą. Naujosioms valstybėms narėms įstojus į ES, buvo numatyti pereinamieji laikotarpiai direktyvai 2003/49/EB įgyvendinti. Netaikant direktyvos yra ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, todėl didelę reikšmę apmokestinant užsienyje gautas palūkanas ir honorarus įgyja dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, pasirašytos tarp valstybių narių.
7. Nors Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių Lietuvoje taikoma nuo 2005 m., tačiau Europos Komisija vis dar pateikia Lietuvai ir kitoms ES valstybėms narėms pastabų dėl netinkamo jos įgyvendinimo. Pvz., dėl taisyklių, pagal kurias užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams mokamos palūkanos apmokestinamos didesniu tarifu nei panašioms šalies subjektams mokamos palūkanos.
8. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo įgyvendinimas galėtų būti labai svarbus prisidedant prie sėkmingo vidaus rinkos veikimo, didesnio augimo, užimtumo ir ES įmonių konkurencingumo pasaulyje didinimo pagal atnaujintą Lisabonos strategiją. Be to, ES galėtų tapti patrauklesne rinka investicijoms, todėl turėtų padidėti ES vidaus investicijos ir tiesioginės užsienio investicijos. Dėl šios priežasties Europos Komisija ragina valstybes nares, rinkos operatorius ir ES institucijas pasinaudoti jos siūlomomis iniciatyvomis ir veiksmingai išspręsti komunikatuose keliamas problemas.

THE DIRECT TAXES IN EUROPEAN UNION

SUMMARY

An overview of the tax regimes in the EU confirms that EU countries apply quite similar tax systems, while only the VAT and the excise duties have been harmonised at EU level (by fixing the minimal tax rate, the base, etc.). However, tax harmonisation itself is understood as a centrally applied tax base across the EU and a procedure of unifying tax rates and the rules of tax payment.

The EU acknowledges that different rules of calculating the corporate tax has hold over the movement of capital. Capital movement, which is determined by tax rules, is not considered to be “free,” and distribution of resources, conditioned by such capital movement, is not viewed as being effective. It is maintained that different tax rules inhibit an effective distribution of resources or the way they would distribute in line with differences in productivity when “other circumstances,” i.e. taxes, were equal.

Admittedly, in the case of the corporate tax, harmonisation has not been very wide, except the enacted harmonisation of mergers, the tax base of parent companies, and interest and royalty payments. (Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, supplemented by Directive 90/435/EEB on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, and Directive 2005/19/EK partially replacing Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, as well as Directive 2003/49/EB on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments).

All these documents are expatiated in this paper. More over, the case-law of the Court of Justice is discussed to reveal the problems and the lack of regulation in direct taxes in European Union.

Santrauka

ES šalių mokesčių sistemų apžvalga patvirtina, kad ES šalys taiko gana panašias mokesčių sistemas, nors centralizuotai harmonizuoti (nustatant minimalų tarifą, bazę ir pan.) tik pridėtinės vertės mokestis ir akcizai. Mokesčių harmonizavimas suprantamas kaip Europos Sąjungoje taikoma centralizuota mokesčio bazės, tarifo ir mokesčio mokėjimo tvarkos suvienodinimo procedūra.

ES pripažįstama, kad skirtingos pelno mokesčio skaičiavimo taisyklės daro įtaką kapitalo judėjimui. Toks mokesčių taisyklių sąlygotas kapitalo judėjimas nelaikomas „laisvu“ ir jo sąlygotas išteklių pasiskirstymas nelaikomas efektyviu. Teigiama, jog skirtingos mokesčių taisyklės trukdo ištekliams pasiskirstyti efektyviai, t.y. taip, kaip jie pasiskirstytų pagal našumo skirtumus „kitoms sąlygoms“, t.y. mokesčiams, esant lygioms.

Deja, reikia pripažinti, kad pelno mokesčio atveju nėra labai išvystytas pelno mokesčio harmonizavimas, išskyrus įvykdytą susijungimų, kontroliuojančių bendrovių apmokestinimo bazės ir palūkanų bei honorarų apmokestinimo harmonizavimą. (Direktyva 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir pastarąją papildančios direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms ir 2005/19/EK iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis; Palūkanų-honorarų direktyva 2003/49/EB).

Visi šie teisės aktai yra plačiai nagrinėjame magistro magistriniame darbe. Be to, aptariami su tiesioginiais mokesčiais susiję Europos Teisingumo teismo sprendimai, kurie atkreipia dėmesį į reguliavimo problemas ir trūkumus.

Priedai

Lentelė Nr. 1, Europos Sąjungos šalių pelno mokesčio tarifai 2005 – 2006 m. (%)

Valstybė	2005 m. sausio 1 d. esantis pelno mokesčio tarifas (%)	2006 m. sausio 1 d. esantis pelno mokesčio tarifas (%)
Austrija	25	25
Belgija	33,99	33,99
Kipras	10	10
Čekija	26	24
Danija	28	28
Estija	24	23
Suomija	26	26
Prancūzija	33,83	33,33
Vokietija	38,31	38,34
Graikija	24/32	22/29
Vengrija	16	16
Airija	12,5	12,5
Italija	37,25	37,25
Latvija	15	15
Lietuva	15/13	15/13
Liuksemburgas	30,38	29,63
Malta	35	35
Olandija	27/31,5	25,5/29,6
Lenkija	19	19
Portugalija	27,5	27,5
Slovakija	19	19
Slovėnija	25	25
Ispanija	35	35
Švedija	28	28
Didžioji Britanija	30	30

Lentelė Nr. 2, Užsienio vienetams išmokamų ir iš užsienio vienetų gaunamų dividendų apmokestinimas, kai yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

Valstybė su kuria taikoma sutartis	Sutartis taikoma nuo	Mokesčio tarifas			
		Dividendai			
		A	B	C	D
Airija	1999-01-01	5			15
Armėnija	2002-01-01	5			15
Austrija	2006-01-01	5			15
Azerbaidžanas	2005-01-01	5			10
Baltarusija	1997-01-01				10
Belgija	2004-01-01	5			15
Bulgarija	2007-01-01			0	10
Čekija	1996-01-01	5			15
Danija	1994-01-01	5			15
Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinė Karalystė	2002-01-01	5			15
Estija	2006-01-01		5		15
Graikija	2006-01-01	5			15
Gruzija	2005-01-01	5			15
Islandija	2000-01-01	5			15
Ispanija	2004-01-01	5			15
Italija	2000-01-01			5	15
Izraelis	2007-01-01			5 10	15
JAV	2000-01-01			5	15
Kanada	1998-01-01	5			15
Kazachstanas	1998-01-01	5			15
Kinija	1997-01-01	5			10
Kroatija	2002-01-01			5	15

Latvija	1995-01-01	0			15
Lenkija	1995-01-01	5			15
Liuksemburgas	2007-01-01	5			15
Malta	2005-01-01	5			15
Moldova	1999-01-01				10
Nyderlandai	2001-01-01	5			15
Norvegija	1994-01-01	5			15
Portugalija	2004-01-01				10
Prancūzija	1997-01-01			5	15
Rumunija	2003-01-01				10
Rusija	2006-01-01	5			10
Singapūras	2005-01-01	5			10
Slovakija	2003-01-01				10
Slovēnija	2003-01-01	5			15
Suomija	1994-01-01	5			15
Švedija	1994-01-01	5			15
Šveicarija	2003-01-01		5		15
Turkija	2001-01-01				10
Ukraina	1998-01-01	5			15
Uzbekistanas	2003-01-01				10
Vengrija	2005-01-01	5			15
Vokietija	1995-01-01	5			15

Iš Izraelio gautiems dividendams 10 procentų tarifas taikomas, kai dividendai mokami iš pelno, kuris pagal Izraelio teisės aktus dėl investicijų skatinimo Izraelyje yra atleistas nuo mokesčių arba apmokestinamas mažesne nei įprasta Izraelio kompanijoms taikoma norma.

A – kai gavėjas turi daugiau nei 25 % mokėtojo įstatinio kapitalo;

B – kai gavėjas turi daugiau nei 20 % mokėtojo įstatinio kapitalo;

C – kai gavėjas turi daugiau nei 10 % mokėtojo įstatinio kapitalo;

D – visais kitais atvejais.

Lentelė Nr. 3, Pereinamieji laikotarpiai Direktyvai 2003/49/EB

Šalis	Palūkanų pajamos	Honorarai
Čekijos Respublika Lenkija Ispanija	Pereinamasis laikotarpis nenumatytas	Direktyva netaikoma: 2004 m. 2005-2010 m.: maks. 10 proc.
Lietuva Latvija	Direktyva netaikoma: 2004 m. 2005-2008 m.: maks. 10 proc. 2009-2010 m.: maks. 5 proc.	Direktyva netaikoma: 2004 m. 2005-2010 m.: maks. 10 proc.
Slovakija	Pereinamasis laikotarpis nenumatytas	Direktyva netaikoma: 2004 05 01 – 2006 04 30
Graikija Portugalija	Direktyva netaikoma: 2004 m. 2005-2008 m.: maks. 10 proc. 2009-2012 m.: maks. 5 proc.	Direktyva netaikoma:
Bulgarija	2007 01 01 – 2010 12 31: maks. 10 proc. 2011 01 01 – 2014 12 31: maks. 5 proc.	2007 01 01 – 2010 12 31: maks. 10 proc. 2011 01 01 – 2014 12 31: maks. 5 proc.
Rumunija	2007 01 01 – 2010 12 31: maks. 10 proc.	2007 01 01 – 2010 12 31: maks. 10 proc.

Literatūros sąrašas:

Teisės norminiai aktai:

1. Europos Ekonominės Bendrijos sutartis (1957), <http://www.lrs.lt>
2. Europos Sąjungos Maastrichto sutartis (1992), <http://www.lrs.lt>
3. Amsterdamo sutartis (1997), <http://www.lrs.lt>
4. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (Arbitražo konvencija), 1990 m. liepos 23 d, Briuselis.
5. Tarybos direktyva 90/435EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1990 m. liepos 23 d.
4. Tarybos direktyva 90/434EEC dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 1990 m. liepos 23 d.
5. Tarybos direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 2003 m. gruodžio 22 d.
6. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo, 2003 m. birželio 3 d.
7. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 2003 m. birželio 3 d.
8. Tarybos direktyva 2004/76/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 2004 m. balandžio 29 d.
9. Tarybos direktyva 2004/66/EB adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių

- srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo, 2004 m. balandžio 26 d.
10. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 2005 m. vasario 17 d.
 11. Tarybos direktyva 2006/98/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo adaptuojanti tam tikras direktyvas mokesčių srityje, 2006 m. lapkričio 20 d.
 12. Europos Tarybos Reglamentas Nr. 2157/2001 (EB).
 13. Europos Tarybos Reglamentas Nr. 1435/2003 (EB).
 14. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992).
 15. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, 1993-12-17, Valstybės žinios, 1995-02-10, Nr. 13-297 .
 16. Lietuvos respublikos ir Austrijos respublikos sutartis dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo, 2006-04-06.
 17. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085
 18. LR Gyventojų pajamų mokesčio komentaras, 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007
 19. Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. 110-3992
 20. LR Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675
 21. Mokesčių administravimo įstatymas, Žin., 2004, Nr. 63-2243
 22. LR Akcinių bendrovių įstatymas, Žin., 2000, Nr. 64-1914
 23. LR Kredito unijų įstatymas, Žin., 2000, Nr. 45-1289
 24. LR Kredito unijų įstatymas, Žin., 2000, Nr. 45-1289
 25. Lietuvos Respublikos Finansų Ministro 2002 01 24 Nr. 24 “Įsakymas dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“
 26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 04 12 Nutarimas Nr. 517 “Dėl Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“

27. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 12 09 Nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“.

Specialioji literatūra:

1. Terra B., Wattel P. „European Tax Law”, 2001 m., the third edition
2. S.C.W. Eijffinger, J. De Haan “European Monetary and fiscal policy”, 2000 m.
3. Antanas Marcijonas, Bronius Sudavičius “Mokesčių teisė”, 2003 m.
4. Romas Stačiokas, Justinas Rimas, Mokesčiai: teorija ir praktika, monografija, 2004 m., Kaunas
5. Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, 1994 m., London.
6. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“, KOM(2006) 823 galutinis, Briuselis, 2006 12 19.
7. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ”Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje“, KOM(2007) 785 galutinis, Briuselis, 2007 12 10.
8. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimas vidaus rinkoje“, KOM(2006) 823 galutinis, Briuselis, 2006 12 19.
9. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Nuostolių apmokestinimo tvarka tarpvalstybiniais atvejais“, KOM(2006) 824 galutinis, Briuselis, 2006 12 19.
10. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką“, KOM(2006)825 galutinis, Briuselis, 2006 12 19.
11. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, L 157/278, 2005 06 21.
12. Europos Sąjungos oficialusis leidinys, C 88/49, 2006 04 11.

13. Lietuvos laisvosios rinkos institutas „Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES“, 2006 03 30.
14. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 17(305), 2004 m. gegužės 3d.
15. Mokesčių Žinios, Nr. 48 (560), 2007 11 26 – 2007 12 02.
16. Mokesčių Žinios, Nr. 35 (547), 2007 08 27 – 2007 09 02.
17. Verslo žinios, Nr. 206, 2006 10 24.
18. „Teisė“, Nr. 55, 2005 m., Prof. Dr. Antanas Marcijonas, Soc. Dr. Eimantas Grakauskas „Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu“.
19. Komisijos įspėjimas Lietuvai, Tiesioginis apmokestinimas: Komisija prašo 9 valstybių narių pateikti informacijos apie užsienio pensijų fondams išmokėtų dividendų ir palūkanų diskriminacinį apmokestinimą, Nr. IP/07/616, 2007 05 07.

Praktinė medžiaga:

1. Europos Teisingumo teismo bylos C-283/94, C-291/94 and C-292/94, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*.
2. Europos Teisingumo teismo byla C-321/05 *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet*.
3. Europos Teisingumo teismo byla C-170/05 *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL prieš Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*

Internetiniai puslapiai:

www.lrs.lt

www.lrv.lt

www.vmi.lt

www.international.westlaw.com

www.euro.lt

www.freema.lt

<http://europa.eu>