

Vilniaus Universitetas
Teisės fakultetas
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra

Dieninio skyriaus (5 metų), V kurso,
finansų ir mokesčių teisės specializacijos studentės
Agnės Miniotaitės

Magistro darbas

**PALŪKANŲ IR DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS EUROPOS
SAJUNGOJE**

Vadovas: lekt. dr. Andrius Paulauskas
Recenzentas: asist. Jonas Saladžius

Vilnius
2008

TURINYS

IŽANGA	4
1. TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	6
2. PALŪKANŲ APMOKESTINIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	9
2.1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva	9
2.1.1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos teisinis pagrindas, priėmimo priežastys ir tikslai.....	10
2.1.2. Palūkanų sąvoka	12
2.1.3. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos taikymo apimtis ir subjektai	12
2.1.4. Dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūra pagal palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą...15	
2.1.5. Kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu	16
2.1.6. Pereinamosios nuostatos	18
2.1.7. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos įgyvendinimas	19
2.2. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija	20
2.3. Europos Sąjungos palūkanų apmokestinimo politika Europos Teisingumo Teismo bylose.....	23
3. DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	25
3.1. Tarptautinė dividendų apmokestinimo sistema	25
3.2. Motininių ir dukterinių įmonių direktyva	27
3.2.1. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos priėmimo teisinis pagrindas ir priežastys	27
3.2.2. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos taikymo apimtis ir subjektai	28
3.2.3. Dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūra pagal Motininių ir dukterinių įmonių direktyvą.....	30
3.2.4. Kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu	30
3.2.5. Pereinamosios nuostatos	31
3.2.6. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos įgyvendinimas	32
3.3. Motininių ir dukterinių įmonių direktyva ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija	33
3.4. Europos Sąjungos dividendų apmokestinimo politika Europos Teisingumo Teismo bylose	35
3.4.1. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su fizinių asmenų gaunamais dividendais.....	35
3.4.2. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su dividendais, mokamais tarp bendrovių grupių	38
3.4.3. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su išskaičiuojamojo mokesčio dividendams taikymu.....	41
4. PALŪKANŲ IR DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS LIETUVOJE	43
4.1. Palūkanų apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje	43
4.1.1. Juridinių asmenų palūkanų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimas.....	43
4.1.2. Fizinių asmenų iš užsienio valstybių gaunamų palūkanų apmokestinimas	46
4.2. Dividendų apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje	48
4.2.1. Dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimas.....	48
4.2.2. Dividendų, gaunamų iš užsienio vienetų, apmokestinimas pelno mokesčiu	50

4.2.3. Fizinių asmenų iš užsienio valstybių gaunamų dividendų apmokestinimas	53
IŠVADOS	55
LITERATŪROS SĄRAŠAS:.....	56
<i>Santrauka.....</i>	<i>59</i>
<i>Summary.....</i>	<i>60</i>

IŽANGA

Mokesčių teisė yra išimtinai Europos Sąjungos valstybių narių kompetencijoje. Nacionaliniai mokesčių įstatymai dažnai itin skiriasi vienas nuo kito, kas sudaro kliūtis tarptautinėms investicijoms tarp skirtingose valstybėse veikiančių įmonių grupių. Vykdamas palūkanų ir dividendų mokėjimus tarp skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių, kyla dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo problema, kurią Europos Sąjungos mastu bandoma spręsti harmonizuojant tiesioginių mokesčių reglamentavimą, tačiau palūkanų ir dividendų apmokestinimo problema tarp Europos Sąjungos valstybių narių dėl skirtingo reglamentavimo atskirose valstybėse narėse vis dar yra itin aktuali ir svarbi.

Palūkanų ir dividendų apmokestinimą Europos Sąjungoje galima nagrinėti dviem aspektais: reguliavimą atskirose Europos Sąjungos valstybėse narėse ir reglamentavimą Europos Sąjungos mastu, t.y. Europos Sąjungos teisės aktais. Šiame magistro darbe palūkanų ir dividendų apmokestinimą Europos Sąjungoje nagrinėsiu būtent iš tos pusės, kiek šis klausimas yra harmonizuotas ir suvienodintas Europos Sąjungos teisės aktais – Europos Tarybos direktyvomis, kadangi ši tema yra glaudžiai susijusi su šiuo metu itin aktualia tarptautinio dvigubo apmokestinimo problema, kuri yra kliūtis užtikrinant vieną pagrindinių Europos Bendrijų sutartyje numatytų laisvių – laisvą kapitalo judėjimą, todėl akivaizdu, kad didesnis harmonizacijos laipsnis apmokestinimo srityje prisideda prie sklandesnių operacijų vidaus rinkoje ir palengvina tarptautinio verslo vystymo procesą.

Darbo objektas – jau įvykdytas tiesioginių mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungos mastu palūkanų ir dividendų apmokestinimo srityje, t.y. darbo pradžioje pristatysiu tiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Europos Sąjungoje ir toliau iš esmės analizuosiu 2003 m. birželio 3 d. direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių ir 1990 m. liepos 23 d. direktyvą 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, nagrinėsiu priežastis, lėmusias aukščiau nurodytų direktyvų priėmimą, pagrindinius tikslus, kurių siekiama šiomis direktyvomis, direktyvų taikymo apimtį, subjektus, įtvirtintą dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūrą palūkanų ir dividendų mokėjimams tarp asocijuotų bendrovių, veikiančių skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse; nagrinėsiu Europos Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su palūkanų ir dividendų apmokestinimo

problemomis, kylančiomis dėl palūkanų ir dividendų mokėjimų tarp skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių; taip pat palūkanų ir dividendų apmokestinimo reguliavimo ypatumus Lietuvoje tiek, kiek susiję su palūkanų ir dividendų mokėjimais tarp Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių, aukščiau nurodytų direktyvų įgyvendinimo Lietuvoje problemas.

Atsižvelgiant į tai, kad palūkanų ir dividendų apmokestinimo klausimas iš dalies yra sureguliuotas tarp valstybių narių sudarytose tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, parengtose pagal Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacijos paruoštą Modelinę pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvenciją, palyginsiu aukščiau nurodytose Europos Sąjungos direktyvose ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacijos parengtoje Modelinėje pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijoje įtvirtintos palūkanų ir dividendų dvigubo apmokestinimo panaikinimo specifikos panašumus ir skirtumus.

Pagrindiniai ir svarbiausi šaltiniai, kuriuos naudosiu darbe – tai Europos Sąjungos direktyvos, direktyvų parengiamoji medžiaga, Europos Teisingumo Teismo sprendimai, Lietuvos Respublikos teisės aktai, taip pat Lietuvos autorių tiriamoji medžiaga palūkanų ir dividendų apmokestinimo srityje periodiniuose leidiniuose.

1. TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Šiuo metu Europos Sąjungoje yra suvienodinti tik netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis ir akcizai. Europos Bendrijos steigimo sutartis nenumato jokios specifinės nuostatos dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo. Inicijatyvos dėl tiesioginių mokesčių suvienodinimo Europos Sąjungoje keltos jau nuo 1960 m. Europos Sąjungos pastangos suvienodinti mokesčius grindžiamos tuo, kad skirtingos mokesčių taisyklės gali būti žalingos konkurencijai.

Tiesioginis apmokestinimas apima visus fizinių asmenų pajamų mokesčius ir juridinių asmenų pelno mokesčius. ES valstybės narės pačios nustato tiesioginių mokesčių ir taupymo pajamų bei kapitalo prieaugio mokesčių tarifus.

Kadangi, kaip minėta, Europos Bendrijos sutartyje konkretus tiesioginių mokesčių suderinimas nėra numatytas, šis klausimas lieka gana subtilus. Bet kuriuo atveju tiesioginis apmokestinimas negali pažeisti keturių svarbiausių Europos Bendrijos sutartyje numatytų laisvių: laisvo prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo.

Pelno mokesčių Europos Sąjungos valstybėse narėse harmonizavimas laikomas vienu iš prioritetinių uždavinių. Tuo siekiama labiau integruoti kapitalo rinkas, taip pat optimizuoti kapitalo ir investicijų pasiskirstymą.¹ Pelno mokestis ES valstybėse narėse skiriasi ir apmokestinimo baze, ir mokesčio dydžiu, apmokestinimo sistemomis, administravimo tvarka. Atskiros ES valstybės narės, siekdamos pritraukti kuo daugiau kapitalo į atitinkamus regionus arba pačią šalį, taiko daugybę mokesčių lengvatų. Tačiau tokių nuolaidų ir įvairių mokesčių lengvatų taikymas stabdo tiesioginių mokesčių derinimo bei vienodinimo procesą Europos Sąjungoje. Diskusija dėl pelno mokesčio harmonizavimo vyksta jau nuo 1962 m. Artėjant 2004 m. plėtrai, šis klausimas vėl sugrįžo į ES darbotvarkes. Pelno mokesčio harmonizavimas kol kas įvykdytas tik tam tikrose srityse: įvykdytas susijungimų, kontroliuojančių bendrovių apmokestinimo bazės ir palūkanų bei honorarų apmokestinimo harmonizavimas.

Europos Bendrijos steigimo sutartis, kaip minėta, nenumato jokios specifinės nuostatos dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo. Valstybės narės sąmoningai vengė ir kol kas vengia perleisti Europos sąjungai savo kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje

¹ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES*. Analitinė medžiaga. 2006-04-06.

(šiuo atžvilgiu siekdamas dar išlaikyti tam tikrą fiskalinį suverenitetą). Kadangi tokia bendramokslė politika lėmė didelius verslo sąlygų skirtumus ES valstybėse narėse, tiesioginis apmokestinimas jose buvo pradėtas derinti tomis teisinėmis priemonėmis, kurios buvo skirtos kitoms bendradarbiavimo sritims vienodinti. Pavyzdžiui, Europos Bendrijos sutarties 94 straipsnis pasirodė esąs labai naudingas derinant teisės aktus tada, kai pati sutartis nenustato jokie konkretaus teisinio pagrindo priimti vieną ar kitą teisės aktą. Europos Bendrijos sutarties 94 straipsnis numato, kad “Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu (...), vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo”, ir iš šio sutarties straipsnio yra kildinamos iniciatyvos suvienodinti tiesioginių mokesčių bazę.

Europos Teisingumo Teismas yra nustatęs, jog “Tiesioginiai mokesčiai yra valstybių narių kompetencija, tačiau valstybės narės privalo įgyvendinti šią kompetenciją nepažeisdamos Europos Bendrijos Teisės”².

Pelno mokesčio harmonizavimo šalininkai pateikia tokius tikslus, kurių siekiama pelno mokesčio harmonizavimu:

1. Bendroji rinka ir laisvos prekybos užtikrinimas panaikinant mokesčių barjerus. Bendroji rinka grindžiama kliūčių laisvam prekių, paslaugų, kapitalo ir žmonių judėjimui panaikinimu. Galiojant iš dalies harmonizuotiems mokesčiams, šalims veikiant bendradarbiavimo principu, bendrosios rinkos kūrimas reikalauja suvienodinti mokesčius. Manoma, kad tik tuomet bus pašalintos kliūtys prekėms, paslaugoms ir kapitalui laisvai judėti ES teritorijoje.

2. Vienodos konkurencijos sąlygų garantavimas. Teigiama, jog skirtingos pelno mokesčio taisyklės sukuria nevienodas konkurencijos sąlygas bendrojoje rinkoje veikiantiems rinkos dalyviams.

3. Laisvo kapitalo judėjimo užtikrinimas. 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, kad skirtingos mokesčių taisyklės trukdo ištekliams pasiskirstyti efektyviai, t.y. taip, kaip jie pasiskirstytų pagal našumo skirtumus „kitoms sąlygoms“, t.y. mokesčiams, esant lygioms.

² Europos Teisingumo Teismo 2001-03-08 sprendimas, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd, Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd v. Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General*.

4. Efektyvus išteklių paskirstymas.

5. Šalių mokestinių pajamų apsauga ir „sąžiningos“ mokesčių konkurencijos taikymas (kitais atvejais, mokesčių vengimo sumažinimas). Manoma, kad laisvas kapitalo judėjimas sukuria stiprų ir nuolatinį spaudimą šalių vyriausybėms mažinti mokesčių tarifus, kuris kraštutiniu atveju gali sukurti situaciją, kad mokesčių tarifais šalys lenktyniaus tol, kol šie pasieks nulinius. Teigiama, kad mažesni tarifai mažina valstybių biudžetų pajamas, tad mokesčių harmonizavimas leistų apsaugoti šalių biudžetus nuo tokio spaudimo sukurto pajamų sumažėjimo.

6. Verslo logikos paisymas. Suvienodinta pelno mokesčio bazė bus palanki ir naudinga verslui, nes įmonėms nereikės gilintis į skirtingas pelno mokesčio bazės skaičiavimo taisykles ir jos galės lengviau orientuotis mokesčių teisėje.

7. Mokesčių administravimo naštos palengvinimas (ir mokesčių mokėtojui, ir administratoriui).³

Tiesioginių mokesčių srityje Europos Sąjungos *acquis* apima 3 direktyvas bei Arbitražo konvenciją:

1. *Susijungimų direktyva* (1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/434/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis⁴). Ji reglamentuoja įvairių skirtingose ES valstybėse narėse veikiančių įmonių jungimosi, turto perleidimo, akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimo klausimus.

2. *Motinių ir dukterinių įmonių direktyva* (1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms⁵). Ji skirta suvienodinti pelno mokesčio, paskirstyto tarp įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse, apmokestinimui, panaikinti dvigubą pelno apmokestinimą, palengvinti tarpnacionalinių įmonių steigimą ir jų veiklos sąlygas valstybėse narėse, padidinti jų produktyvumą, konkurencinę galią tarptautiniu lygiu.

3. *Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva* (2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų

³ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES*. Analitinė medžiaga. 2006-04-06.

⁴ OL L 225, 1990 8 20, p. 1-5.

⁵ OL L 225, 1990 8 20, p. 6-9.

mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių⁶). Jos tikslas – panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokesčių valstybėje narėje, kurioje jie atsiranda išskaitant prie šaltinio, kai mokėjimai vykdomi tarp susijusių kompanijų ir nuolatinių buveinių.

4. *Arbitražo konvencija* (1990 m. liepos 23 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną⁷). Ji skirta perskaičiuoti pelno iš susijusių įmonių, veikiančių skirtingose ES valstybėse narėse, dvigubam apmokestinimui panaikinti.

2. PALŪKANŲ APMOKESTINIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

2.1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva

Kaip minėta aukščiau, tiesioginių mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje įvykdytas tik kai kuriuose atskiruose sektoriuose, tarp kurių yra ir palūkanų apmokestinimas (pažymėtina, kad tik tarp asocijuotų bendrovių). Palūkanų apmokestinimo harmonizavimas sureguliuotas 2003 m. birželio 3 d. Europos Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių⁸ (toliau – Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva).

Iki Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos priėmimo palūkanų ir autorinių atlyginimų apmokestinimas tarp skirtingose valstybėse veikiančių įmonių grupių sudarė kliūtis tarptautinėms investicijoms. Pajamų mokesčio, taikomo palūkanoms tam tikrose valstybėse narėse, panaikinimas ilgai buvo laikomas didelės svarbos problema Bendrijos atviros rinkos kūrimo procese. Pavieniai dvišaliai santykiai tarp valstybių narių nebuvo apsaugoti specialia sutartimi, reguliuojančia santykius dėl palūkanų tarp skirtingose valstybėse veikiančių įmonių grupių apmokestinimo.⁹ Tačiau dauguma Europos Sąjungos valstybių narių ir taip pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis netaikė dvigubo apmokestinimo, be to, palūkanas galima pripažinti sąnaudomis, todėl valstybėms narėms šis

⁶ OL L 157, 2003 6 26, p. 49-54.

⁷ OL L 225, 1990 8 20, p. 10-24, OL C 160, 2005 6 30, p. 11-22.

⁸ OL L 157, 2003 6 26, p. 49-54.

⁹ Terra B., Wattel P. *European Tax Law*. 2001, third edition

klausimas nebuvo itin skubus, ir tiesioginių mokesčių harmonizavimo procese šis klausimas nebuvo vienas iš aktualiausių ir sukeliančių itin reikšmingų problemų tarptautiniams komerciniams santykiams.

Atsižvelgiant į tai, jog šis darbas yra susijęs būtent su palūkanų apmokestinimu Europos Sąjungoje, toliau analizuojant Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą nagrinėsiu tik klausimus, susijusius su palūkanų apmokestinimu, nors iš esmės autorinių atlyginimų apmokestinimo principai Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje yra tokie patys kaip ir palūkanų.

2.1.1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos teisinis pagrindas, priėmimo priežastys ir tikslai

Teisinis pagrindas direktyvai priimti. Bendrasis pagrindas Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvai priimti nurodytas Europos bendrijos steigimo sutarties 94 straipsnyje, kuriame nurodyta, jog “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.” Taip pat taikomas šiuo atveju ir 100 Europos Bendrijos steigimo sutarties straipsnis. Europos Bendrijos sutarties 100 straipsnyje nurodyta: “Nepažeisdama jokios kitos šioje Sutartyje nustatytos tvarkos, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali kvalifikuota balsų dauguma priimti sprendimą dėl ekonominę padėti atitinkančių priemonių, ypač jei didelių sunkumų kyla dėl tam tikrų produktų tiekimo.” Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje atskleidžiama, kaip mokesčiai, surenkami prie šaltinio išskaitant juos išmokant arba apskaičiuojant, valstybėse narėse palūkanoms, mokamoms bendrovėms, veikiančioms kitose valstybėse narėse, gali sukelti problemų įmonėms, susijusioms su tarptautiniu verslu. Ypatingai tokie mokesčiai gali apimti daug laiko reikalaujančius formalumus, kas gali sąlygoti grynųjų pinigų judėjimo nuostolius ir kartais – dvigubą apmokestinimą, tuo būdu sukeldami žymias mokesčines kliūtis bendrovių tarptautinėms operacijoms bendrojoje rinkoje. Todėl Europos Komisija pasiūlė, kad palūkanos būtų apmokestinamos toje valstybėje narėje, kur bendrovės, gaunančios tuos palūkanų mokėjimus, yra įsikūrusios.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos preambulėje nurodytos *priežastys, kodėl Direktyvos priėmimas buvo būtinas ir naudingas*, siekiant vystyti vieningą rinką Europos Sąjungoje. Pagrindinės iš jų:

- Sandoriams tarp skirtingų valstybių narių neturi būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios yra taikomos tokiems pat sandoriams tarp tos pačios valstybės narės bendrovių. Turi būti užtikrinamos vienodos apmokestinimas nacionaliniams ir tarptautiniams sandoriams. O palūkanoms šiuo metu tokios nepalankios apmokestinimo sąlygos yra taikomos, ir valstybių narių dvišaliai ar daugiašaliai susitarimai ne visada užtikrina dvigubo apmokestinimo pašalinimą, o jų taikymas dažnai reikalauja varginančių administracinių formalumų ir sukelia pinigų srautų problemas susijusioms bendrovėms;
- Būtinybė užtikrinti, kad palūkanų mokėjimai būtų apmokestinami tik vieną kartą valstybėje narėje;
- Kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu;
- Bendrijos lygmeniu yra lengviau pasiekti tokį tikslą, t.y. sukurti bendrą skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių palūkanų mokėjimams taikomą apmokestinimo sistemą.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos tikslas – atleisti palūkanų mokėjimus, atliktus vienos valstybės narės bendrovės kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei (kurioje pirmoji bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % akcijų ar balsavimo teisių) nuo bet kokių pajamų mokesčių valstybėje narėje, iš kurios mokėjimai buvo atlikti. Taigi, pajamų mokestis, kylantis nuo tokių mokėjimų bus apskaičiuojamas ir sumokamas tik toje valstybėje narėje, kur faktiškasis naudos gavėjas yra įsikūręs.

Žiūrint iš finansinės pusės, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos tikslas bendriausia prasme yra išvengti dvigubo apmokestinimo. Pateiktas Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos projektas ir priedai parodo problemos esmę, galima matyti, jog dėl abipusio susitarimo stokos tarp valstybių narių mokestis už palūkanas gali būti itin griežtas daugumoje valstybių narių, nors tarifai skirtingose valstybėse taip pat ganėtinai skiriasi – nuo 45 % iki 0 %. Europos Sąjungoje dvišaliai susitarimai dažnai žymiai sumažina palūkanų apmokestinimą, tačiau jie ne visada užtikrina, jog dvigubo apmokestinimo bus išvengta

visiškai, palūkanų apmokestinimo sistema „naudos gavėjų/savininkų“ valstybėse yra komplikauta.¹⁰

2.1.2. Palūkanų sąvoka

Terminas „palūkanos“ Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje iš esmės paimtas iš Europos Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacijos Modelinės konvencijos 11(3) straipsnio, kuriame palūkanos apibrėžtos kaip pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne, įskaitant su tokiais skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje *palūkanos* apibrėžiamos kaip pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne, o būtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas. Pažymėtina, kad delpinigiaai už pavėluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis.

2.1.3. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos taikymo apimtis ir subjektai

Pagrindinis Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos principas nurodytas 1 straipsnio 1 dalyje, kur nustatyta, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai, 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. Valstybės narės bendrovės arba kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės atliktas mokėjimas laikomas susidariusiu toje valstybėje narėje (t.y. šaltinio valstybė). *Nuolatinė buveinė* apibrėžiama kaip nuolatinė ūkinės-komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią pilnai ar dalinai vykdoma kitos valstybės narės bendrovės ūkinė-komercinė veikla. Ir nuolatinė buveinė laikoma palūkanų mokėtoja tik tokiais atvejais, kai šie mokėjimai nuolatinėi buveinei prilygsta išlaidoms, kurios jos buvimo vietos valstybėje narėje

¹⁰ Opinion of the Economic and Social Committee. Official Journal of the European Communities No. 284, 14.9.1998, p. 51

yra neapmokestinamos. Taip pat pažymėtina, kad kai valstybės narės nuolatinė buveinė yra laikoma palūkanų mokėtoja arba tikrąja savininke, jokia kita bendrovės dalis nelaikoma tų palūkanų mokėtoja arba tikrąja savininke.

Sakykime, X ir Y yra asocijuotos atitinkamų valstybių narių A ir B bendrovės. Toliau, sakykime, kad įmonė X turi skolinį reikalavimą įmonei Y. Tokioje situacijoje Direktyva atleidžia įmonę Y nuo išipareigojimo mokėti bet kokius mokesčius, kurie normaliai būtų surenkami valstybėje narėje B nuo palūkanų mokėjimų, išmokėtų įmonės Y įmonei X.¹¹

Tam, kad valstybė narė būtų laikoma tikruoju palūkanų savininku, ji turi gauti tokius mokėjimus tik savo naudai, o ne kaip tarpininkas, kito asmens naudai. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva neužkerta kelio valstybėms narėms atsižvelgti į jų bendrovių nuolatinį buveinių gaunamas palūkanas, taikant savo nacionalinius mokesčių įstatymus.

Sąvokai “valstybės narės bendrovė” yra taikomi trys kriterijai tam, kad Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva būtų toms valstybės narės bendrovėms taikoma:

- 1) Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos priede yra išvardintos valstybių narių įmonės, kurios turi tam tikrą teisinę formą – paprastai privačios, ribotos civilinės atsakomybės, taip pat viešosios įstaigos. Valstybės narės bendrovė, kuriai gali būti taikomos Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatos, turi būti įtraukta į šį Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos priede pateiktą sąrašą;
- 2) Bendrovė turi būti laikoma valstybės narės rezidente, ir negali būti ne Bendrijos rezidente (pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su trečiaja valstybe);
- 3) Tokia įmonė turi mokėti pelno mokestį, arba identišką iš esmės panašų mokestį, uždėtą po Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos įsigaliojimo datos. Tačiau tam, kad bendrovei būtų taikoma Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, tokiai bendrovei neturi būti taikomas mokesčio atidėjimas ar tokia bendrovė negali būti atleista nuo pelno mokesčio mokėjimo.

Asocijuotos bendrovės statusas. Svarbi sąlyga Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatų taikymui yra ta, kad palūkanų mokėtoju esanti bendrovė arba jos nuolatinė buveinė turi būti bendrovės, kuri yra tų palūkanų tikroji savininkė arba kurios

¹¹ Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998.

nuolatinė buveinė yra tikraja tų palūkanų savininke, asocijuota bendrovė. Asocijuotos bendrovės sąvoka pateikta Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 3 straipsnio b dalyje, kurioje nurodyti minimalūs reikalavimai tam, kad bendrovė būtų laikoma antros bendrovės „asocijuota bendrove“:

- 1) Pirmoji bendrovė tiesiogiai valdo bent 25 % antrosios bendrovės kapitalo arba balsavimo teisių;
- 2) Antroji bendrovė tiesiogiai valdo bent 25 % pirmosios bendrovės kapitalo arba balsavimo teisių;
- 3) Trečioji bendrovė tiesiogiai valdo po 25 % pirmosios ir antrosios bendrovių kapitalo arba balsavimo teisių.

Taigi, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva nėra taikoma bet kokios rūšies palūkanų mokėjimams. Ji taikoma tik toms palūkanoms, mokamoms tarp tam tikrų asocijuotų bendrovių. Kaip pažymėjo ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas, ir Europos Parlamentas, kadangi Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva apriboja mokesčių panaikinimą tik iki asocijuotų bendrovių, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos apimtis yra per daug siaura, todėl, kad ši priemonė yra visiškai pateisinama, kai tokie mokėjimai yra atliekami tarp bendrovių, kurios nėra susijusios kokiais nors priklausomais santykiais. Tarp asocijuotų bendrovių kyla problema dėl pernelyg aukštų arba pernelyg žemų palūkanų mokėjimų¹² Bendras principas yra tas, kad palūkanų mokėjimai, kuriems gali būti taikomas mokesčio panaikinimas, turi būti „ištiestos rankos“ principu atlikti mokėjimai tarp nepriklausomų bendrovių. Tokiomis aplinkybėmis nėra konkrečių pagrindų apribojant mokesčio panaikinimo taikymą tik tiems palūkanų mokėjimams, kurie yra atliekami tarp asocijuotų bendrovių. Priešingai, yra itin svarbu išplėsti tokį mokesčių panaikinimo taikymą visiems mokėjimams, atliktiems tarp nepriklausomų įmonių, tam, kad būtų išvengta iškreiptų konkurencijos sąlygų, kai nacionaliniai tiekėjai gali naudotis nesažiningu pranašumu.¹³

Be to, pagal dvišalius mokesčius susitarimus, preferencinės taisyklės taikomos asocijuotoms bendrovėms, kur dažniausiai turimų akcijų (ar balsavimo teisių) kiekis yra ne mažesnis kaip 10 %, ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas rekomendavo sumažinti taikomą reikalavimą asocijuotos bendrovės statusui įgyti nuo 25 % antrosios bendrovės

¹² Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998

¹³ Opinion of the Economic and Social Committee. Official Journal of the European Communities No. 284, 14.09.1998, p. 52

kapitalo (arba balsavimo teisių paketo) valdymo iki 10 %, tačiau į šį Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto siūlymą nebuvo atsižvelgta.

Visgi direktyva pateikia ir tam tikras išimtis, kada valstybė narė tam tikriems mokėjimams gali netaikyti direktyvos nuostatų, t.y.:

- 1) mokėjimams, kurie pagal šaltinio valstybės įstatymus laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu;
- 2) mokėjimams iš skolinių reikalavimų, suteikiančių teisę dalyvauti skolininko pelne;
- 3) mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kurie įgalina kreditorių iškeisti savo teisę į palūkanas į teisę dalyvauti skolininko pelne;
- 4) mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra ilgesnis negu 50 metų nuo paskolos išdavimo dienos.

2.1.4. Dvigubo apmokestinimo panaikinimo procedūra pagal palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą

Iš esmės Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva numato dvejopą dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūrą:

- 1) panaikinimo procedūra;
- 2) gražinimo procedūra.

Panaikinimo procedūros pagrindinis principas, kaip minėta, nurodytas Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje, t.y. panaikinamas išskaičiuojamasis mokestis palūkanų mokėjimams tarp asocijuotų valstybių narių bendrovių. Išskaičiuojamasis mokestis palūkanų mokėjimams yra panaikinamas, jeigu yra įvykdomos tam tikros sąlygos:

1. Turi būti pateiktas patvirtinimas iš palūkanų mokėtojo, kad jis atitinka visus būtinus Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos reikalavimus (t.y. kad asmenys yra asocijuoti, kad sandoris yra faktiškai įvykęs, ir svarbiausia, kad mokėjimų gavėjas yra faktiškasis palūkanų savininkas). Toks bendrovės patvirtinimas kiekvienos sutarties dėl mokėjimo atžvilgiu galioja bent metus, bet ne ilgiau nei tris metus nuo išdavimo datos.
2. Turi būti gautas šaltinio valstybės sprendimas dėl atleidimo nuo mokesčio prie pajamų šaltinio. Sprendimas dėl atleidimo turi būti priimtas ne vėliau kaip per tris

mėnesius po patvirtinimo ir šaltinio valstybės pagrįstai reikalaujamos patvirtinančios informacijos pateikimo ir galioja bent metus nuo jo priėmimo.

Jeigu aukščiau nurodyti patvirtinimai nebuvo pateikti, šaltinio valstybė gali pareikalauti išskaityti mokestį prie pajamų šaltinio.

Tam tikrais atvejais išskaičiuojamasis mokestis gali būti išskaičiuotas prie šaltinio, ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva numato išskaičiuojamojo mokesčio sugrąžinimą, jeigu bendrovė pateikia prašymą grąžinti mokestį šaltinyje ir kartu pateikia visus reikalingus įrodymus, patvirtinančius, kad bendrovė atitinka Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje nustatytus reikalavimus. Toks prašymas gali būti pateiktas ne vėliau kaip per dvejus metus nuo palūkanų išmokėjimo. Tokiu atveju šaltinio valstybė turi grąžinti prie šaltinio išskaitytą mokesčio perviršį per metus nuo tinkamo prašymo ir patvirtinančios informacijos, kurios ji galėtų pagrįstai reikalauti, gavimo. Jeigu prie šaltinio išskaitytas mokestis negrąžinamas per šį laikotarpį, gaunančiajai bendrovei ar nuolatinei buveinei, atitinkamiems metams pasibaigus, priklauso grąžinamo mokesčio palūkanos pagal šalie palūkanų normas, taikytinas panašiose situacijose pagal šaltinio valstybės vidaus teisę.

Žinoma, ne visos valstybės narės reikalauja aukščiau nurodytų patvirtinimų gavimo tam, kad panaikinti išskaičiuojamąjį mokestį palūkanų mokėjimams, arba grąžinti sumokėtą išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio.

2.1.5. Kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu

Palūkanų mokėjimai gali „tarnauti“ kaip priemonė mokesčių vengimui ir sukčiavimui, pavyzdžiui, pernelyg didelių mokėjimų nukreipimas iš dukterinės į pagrindinę bendrovę palūkanų forma. Ši praktika, kuri atitinka pelno perkėlimą, dažniausiai kyla tarp įmonių grupių su tikslu užtikrinti, kad pelnas bus apmokestinamas toje šalyje, kur mokesčiai yra mažesni.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva yra sukurta sumažinti dvigubą apmokestinimą, bet ne apskritai palengvinti neapmokestinimą.¹⁴ Atsižvelgiant į tai, kad, kaip minėta aukščiau, valstybių narių bendrovės gali pasinaudoti direktyvos nuostatomis siekiant sumažinti mokesčio bazę ar apskritai išvengti mokesčių, valstybėms narėms paliekama teisė

¹⁴ Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998.

taikyti nacionalines ar sutartyse įtvirtintas sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijos nuostatas, ir jeigu pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio tikslų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas, valstybės narės gali panaikinti direktyvos suteiktas privilegijas arba išvis atsisakyti jų taikyti. Tačiau, kaip pažymėjo savo nuomonėje ir Europos Parlamentas, mokesčių vengimo samprata Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje yra neaiški ir įrodyti tuos „įsivaizduojamus“ ir neteisėtus sandorio tikslus gali būti labai sunku arba net neįmanoma.¹⁵

Kaip pavyzdį tokių sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijos nuostatų, susijusių su palūkanų mokėjimais, Lietuvoje galima pateikti Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį, kuriame bendrais principais įtvirtintos plonos kapitalizacijos taisyklės, detalizuotos 2003 m. gruodžio 9 d. LR Vyriausybės nutarime Nr. 1575 „Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“. Šios taisyklės nukreiptos prieš tai, kad įmonės pelną skirstytųsi ne palūkanų, o dividendų forma, ir būtų finansuojamos ne skolintu kapitalu, o įnašais į nuosavą kapitalą. Įmonės finansavimas skolintu kapitalu yra patrauklesnis dėl to, kad, pirmiausia, palūkanos yra laikomos leidžiamais atskaitymais nuo apmokestinamojo pelno, ir, antra, palūkanos už paskolas, išmokamos į užsienį, Lietuvoje apmokestinamos mažesniu – 10 % pelno mokesčio tarifu. Kad finansavimas būtų optimalus mokesčių tikslais, Lietuvos įmonės skolinto kapitalo už atlygį (paskolų) iš kontroliuojančio skolintojo ir fiksuoto kapitalo santykis neturi viršyti 4:1. Tuo atveju, kai Lietuvos vieneto skolintas kapitalas keturis kartus viršija fiksuotą kapitalą, už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusios su pajamų uždirbimu ir yra priskiriamos prie neleidžiamų atskaitymų. Taigi įmonei tampa visiškai nenaudinga mokėti palūkanas, nes jos nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais, be to, jei mokamos į užsienį, apmokestinamos dar ir užsienio įmonių pelno mokesčiu¹⁶. Reikia atkreipti dėmesį, kad skaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, į paskolas iš nekontroliuojančių asmenų nėra atsižvelgiama. Beje, šios plonos kapitalizacijos taisyklės Lietuvoje gali būti taikomos tik tada, jeigu palūkanų už skolintą kapitalą norma neatitinka rinkos sąlygų. Pažymėtina, kad kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse (pvz., Vokietijoje) tuo atveju, kai paskolinis kapitalas viršija fiksuotą kapitalą teisės aktuose nustatytą normą, palūkanos už tokį skolintą

¹⁵ Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998.

¹⁶ Kristina Kriščiūnaitė-Bartusevičienė. *Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2006-05-21.

kapitalą, priešingai nei Lietuvoje, perklasifikuojamos į paskirstytąjį pelną ir atitinkamai apmokestinamos.

Priešingas pavyzdys pateiktajam yra Estija, kurioje, nors ir yra įgyvendinta Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva, ir palūkanos, išmokamos į kitą Europos Sąjungos šalį, yra neapmokestinamos, tačiau Estijoje nėra plonos kapitalizacijos taisyklių, kas sudaro labai palankias sąlygas Estijos įmonėms pritraukti skolintą kapitalą iš užsienio bei Lietuvos įmonėms skolinti lėšas savo kontroliuojamoms bendrovėms ar kitiems susijusiems asmenims, įsteigtiems Estijoje¹⁷. Tuo būdu finansiškai patraukliau finansuoti Estijos įmones yra ne įnašais į įstatinį kapitalą, o pasirenkant skolinimosi būdą, nes palūkanos už gaunamas paskolas yra priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų ir dažniausiai apmokestinamos mažesniu tarifu nei dividendai.

2.1.6. Pereinamosios nuostatos

Pereinamosios nuostatos Graikijai ir Portugalijai. Graikijai ir Portugalijai dėl biudžeto priežasčių leidžiama taikyti pereinamąjį laikotarpį, kad jos galėtų laipsniškai sumažinti palūkanoms taikomus mokesčius, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant, kol jos galės įgyvendinti Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatas. Graikijai ir Portugalijai suteiktas 8 metų pereinamasis laikotarpis, per kurį mokesčio, taikomo palūkanų mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, dydis negali viršyti 10 % per pirmus 4 metus ir 5 % per likusius 4 metus.

Pereinamosios nuostatos Lenkijai, Latvijai ir Lietuvai. Direktyva 2004/76/EB. 2004 m. balandžio 29 d. Europos Sąjungos Taryba priėmė direktyvą 2004/76/EB, iš dalies keičiančią 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, kuri įsigaliojo įsigaliojus Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo sutarčiai jos įsigaliojimo dieną.

Šioje direktyvoje nustatytos pereinamosios nuostatos Čekijos Respublikai, Latvijai, Lietuvai, Lenkijai ir Slovakijai direktyvos taikymui, atsižvelgiant į tai, jog šioms naujai

¹⁷ Kristina Kriščiūnaitė-Bartusevičienė. *Estijos ir Latvijos bendrovės apsimoka finansuoti iš paskolų*. "Verslo žinios". 2007-08-14.

prisijungiančioms valstybėms narėms gali kilti su biudžetu susijusių problemų, atsižvelgiant į pagal nacionalinę teisę taikomo mokesčio, išskaičiuoto prie šaltinio, tarifą ir remiantis mokesčių konvencijomis dėl pajamų ir kapitalo bei tokiu būdu surinktoms pajamoms.

Lenkijai ir Latvijai suteiktas 8 metų pereinamasis laikotarpis, ir mokesčio, taikomo palūkanų 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.

Lietuvai suteiktas 6 metų pereinamasis laikotarpis, ir mokesčio, taikomo palūkanų mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 %. Per pirmuosius 4 iš 6 pereinamojo laikotarpio metų, mokesčio, taikomo palūkanų mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 %, o per likusius dvejus metus mokesčio už tokių palūkanų mokėjimus tarifas negali viršyti 5 %.

Čekijos Respublikai ir Slovakijai taip pat suteikti pereinamieji laikotarpiai Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatų taikymui, tik ne palūkanų, o autorinių atlyginimų mokėjimams.

Kai valstybės narės bendrovė arba šioje valstybėje narėje esanti valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė gauna palūkanas iš aukščiau nurodytų naujai prisijungiančių valstybių narių, kurioms nustatyti pereinamieji laikotarpiai, pirmoji valstybė narė leidžia atskaityti tose naujai prisijungiančiose valstybėse narėse sumokėto toms palūkanų pajamoms taikomo mokesčio sumą iš tas pajamas gavusios bendrovės arba nuolatinės buveinės pajamų mokesčio.

2.1.7. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos įgyvendinimas

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 7 straipsnis įgaliojo valstybes nares priimti reikalingus įstatymus ir kitus teisės aktus, kurie įsigalioję iki 2004 m. sausio 1 d., Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos įgyvendinimui.

Kaip minėta ir anksčiau, ką pažymėjo Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos taikymas turėtų būti išplėstas ir toms bendrovėms, kurios tarpusavyje nėra susijusios kokiais nors priklausomais santykiais. Tuo būdu Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva nustatė Komisijai pareigą pateikti Tarybai

ataskaitą apie direktyvos veikimą, praėjus trims metams po to, kai ji privalo būti perkelta į nacionalinę teisę, ypač siekiant išplėsti jos veikimo sritį, apimant bendroves ir įmones, kurios nėra asocijuotos, siekiant būtinos su palūkanomis susijusių nuostatų konvergencijos nacionalinėje teisėje ir dvišalėse ar daugiašalėse dvigubo apmokestinimo sutartyse. Deja, šiai dienai Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos taikymo sritis nurodyta apimtimi išplėsta nėra.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatos, remiantis direktyvos 7 straipsniu, yra perkeltos ir į Lietuvos teisę – Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymą. Palūkanų apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje, įskaitant ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatų įgyvendinimą, nagrinėjamas šio darbo 4.1. skyriuje. Beje, pažymėtina, kad Lietuva iš Europos Komisijos gavo išpėjimą dėl užsienio vienetams išmokamų palūkanų apmokestinimo. Europos Komisija Lietuvai nusiuntė pagrįstą nuomonę dėl taisyklių, pagal kurias užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams mokamos palūkanos apmokestinamos didesniu tarifu nei panašioms šalies subjektams mokamos palūkanos. Panašius išpėjimus iš Europos Komisijos gavo ir Čekija, Danija, Ispanija, Nyderlandai, Lenkija, Portugalija, Slovėnija ir Švedija.

2.2. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija

Kaip minėta, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos priėmimas nebuvo toks skubus ir itin aktualus dėl to, kad palūkanų apmokestinimo klausimas daugelyje valstybių buvo išspręstas pasirašytais tarptautinėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, paremtomis Europos Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros organizacijos parengta Modeline pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija (toliau – EBPO Modelinė konvencija). Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje yra naudojamos

sąvokos, panašios, bet ne visais atvejais identiškos toms, kurios nurodytos EBPO Modelinėje konvencijoje. Kai kurie iš šių skirtumų yra pagrįsti, tačiau kiti įveda šokią tokią painiavą.¹⁸

Iš esmės, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva yra taikoma valstybės narės bendrovėms, o EBPO Modelinė konvencija yra taikoma tiems subjektams, kurie yra vienos ar abiejų susitariančiųjų šalių rezidentai. Rezidento sąvoka toliau yra paaiškinama kaip bet kuris asmuo, kuriam yra nustatyta mokestinė prievolė, atsiradusi dėl registracijos tam tikroje vietoje, buveinės, veiklos vietos, vadovybės buvimo vietos ar kitų panašių kriterijų.

Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 3 (1) (c) straipsnis nustatyto naują sąvoką to, kas pagal EBPO Modelinę konvenciją yra suprantama kaip „nuolatinė buveinė“. Europos Parlamentas savo nuomonėje pažymėjo, kad daug išsamesnis to paties termino apibūdinimas yra pateiktas EBPO Modelinės konvencijoje, kur ne tik nurodyta tai, kad nuolatinė buveinė reiškia nuolatinę ūkinės-komercinės veiklos vietą, per kurią vykdoma visa įmonės ūkinė-komercinė veikla arba jos dalis, bet ir gana išsamiai apibūdina, ką šis terminas apima (pvz. vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą, dirbtuvę ir t.t.) ir ko neapima (pvz. patalpų sandėliavimui, pagalbinei veiklai vykdyti ir pan.). Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje šiuo atžvilgiu nuolatinės buveinės terminas yra daug glaustesnis, ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos priėmimo procese Komiteto siūlymas remtis EBPO Modelinėje konvencijoje nustatyta nuolatinės buveinės sąvoka buvo pagrįstas, tačiau į jį neatsižvelgta.

Sąvoka „palūkanos“, nustatyta Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos 2 (a) straipsnyje, yra iš esmės identišką sąvokai, nustatytai EBPO Modelinėje Konvencijoje.

Esminis skirtumas tarp pasiūlymo ir EBPO Modelinės konvencijos nustatant palūkanų apmokestinimo tvarką gali būti atskleistas cituojant EBPO Modelinės konvencijos 11 straipsnį: „1. Palūkanos, susidarancios Susitariančiojoje Valstybėje ir mokamos kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentui, gali būti apmokestinamos toje kitoje Valstybėje. 2. Tačiau tokios palūkanos taip pat gali būti apmokestinamos toje Susitariančiojoje Valstybėje, kurioje jos susidaro, ir pagal tos Valstybės įstatymus, bet jei faktiškasis palūkanų savininkas yra kitos Susitariančiosios Valstybės rezidentas, taip imamas mokestis negali būti didesnis kaip 10 procentų bendros palūkanų sumos. [...]“ Taigi, kai Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva atleidžia nuo mokesčių palūkanų mokėjimus, susidarancius šaltinio valstybėje

¹⁸ Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998.

(žinoma, esant tam tikroms sąlygoms), EBPO Modelinė konvencija valstybėms suteikia teisę apmokestinti palūkanų mokėjimus ir pagal šaltinio valstybės įstatymus, išskaitant juos prie šaltinio.

Dar vienas esminis skirtumas tarp Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos ir EBPO Modelinės konvencijos nuostatų yra tas, jog EBPO Modelinė konvencijos nuostatos dėl palūkanų apmokestinimo nėra siejamos su reikalavimu, kad palūkanų mokėjimai būtinai turi būti atlikti tarp asocijuotų ar susijusių asmenų. Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje aiškiai nurodyta, jog direktyva taikoma tik tokiu atveju, kai palūkanų mokėjimai vyksta tarp asocijuotų valstybių narių bendrovių. Tuo tarpu, nors EBPO Modelinėje konvencijoje ir yra susijusių asmenų sąvoka, tačiau tai nėra kriterijus taikyti konvencijos nuostatas palūkanų mokėjimams tarp susitariančiųjų valstybių rezidentų.

Kadangi ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos, ir EBPO Modelinės konvencijos reguliavimo dalykas ta apimtimi, kuria reglamentuojamas palūkanų apmokestinimas, yra panašus, kyla klausimas, kuri teisės aktą valstybėms narėms taikyti – ar Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą, ar dvišalę sutartį dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, iš esmės parengtą pagal EBPO Modelinę konvenciją.

Lietuvai prisijungus prie Europos Sąjungos, jai taikomas Europos Sąjungos teisės viršenybės principas. Direktyvų specifinis bruožas yra tas, jog direktyvos turi būti įgyvendintos nacionalinėmis teisinėmis priemonėmis, t.y. valstybės narės įpareigosotos perkelti direktyvų nuostatas į savo nacionalinę teisę, tuo būdu jos tampa nacionalinės teisės dalimi. Vėlgi, tarptautinių sutarčių vieta nacionalinėse valstybių narių teisinėse sistemose yra labai panaši kaip ir Europos Sąjungos teisės aktų. Lietuvos atveju Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nurodyta, jog ratifikuotos tarptautinės sutartys yra Lietuvos Respublikos sudedamoji teisinės sistemos dalis.

Šiuo atveju pačioje Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje (9 straipsnyje) nurodyta, jog ši direktyva neturi įtakos nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, išėinančių už šios direktyvos nuostatų ribų ir siekiančių panaikinti ar sušvelninti dvigubą palūkanų ar autorinio atlyginimo apmokestinimą, taikymui. Taigi, galima daryti išvadą, kad jeigu tarptautinė dvišalė sutartis numato lengvesnes, švelnesnes sąlygas palūkanų apmokestinimui, kurių neapima Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatos, tačiau kartu kurios ir neprieštarauja joms, galima taikyti tarptautinę dvišalę sutartį.

2.3. Europos Sąjungos palūkanų apmokestinimo politika Europos Teisingumo Teismo bylose

Europos Teisingumo Teismo praktika palūkanų apmokestinimo srityje nėra labai gausi, bylos šiame kontekste iš esmės yra susijusios su atskirų valstybių narių plonos kapitalizacijos taisyklių taikymu tam, kad būtų kovojama su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, su išmokėtų palūkanų perklasifikavimu į paskirstytąjį pelną – dividendus, ir iš to išplaukiančiomis mokestinėmis pasekmėmis.

Labiausiai diskutuotinas ir reikšmingas vėlesnei Europos Teisingumo Teismo praktikai panašiose bylose yra 2002 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*. Lankhorst-Hohorst – Vokietijos bendrovė, kuri buvo dukterine bendrove Olandijos kompanijos, o pastaroji absoliučiai buvo valdoma kitos olandų kompanijos. Ši Olandijos patrunuojanti įmonė paskolino Vokietijos bendrovei Lankhorst-Hohorst 3 000 000 Vokietijos markių, ir ginčas kilo dėl mokestinių priemonių taikymo palūkanoms, Vokietijos įmonės išmokamoms Olandijos patrunuojančiai kompanijai. Vokietijos mokesčių administratorius nurodė, kad šios palūkanos turi būti laikomos paslėptu pelno paskirstymu ir dėl to turi būti apmokestinamos 30% tarifu, taip įgyvendinant Vokietijos pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas plonos kapitalizacijos taisykles, kuriose buvo nurodyta, kad paslėptu pelno paskirstymu laikomas atlyginimas už išorinį kapitalą, kurį neribotai apmokestinama kapitalo bendrovė gavo iš akcininko, kuris nesinaudoja mokesčių kreditu ir kuriam priklausė didelė bendrovės kapitalo dalis, jei sutartas atlyginimas yra nustatytas kaip kapitalo dalis ir jei išorinio kapitalo vertė tris kartus viršija akcininko dalį, nebent kapitalo bendrovė turėjo galimybę identiškais sąlygomis gauti kapitalo iš trečiųjų asmenų arba jei išorinis kapitalas yra paskola, skirta įprastoms banko operacijoms finansuoti. Šiuo atveju Europos Teisingumo Teismui buvo pateiktas klausimas, ar šios aukščiau nurodytos Vokietijos plonos kapitalizacijos taisyklės neprieštarauja Europos Bendrijos steigimo sutarčiai. Europos Teisingumo Teismas šiame sprendime analizuoja, ar Vokietijos plonos kapitalizacijos taisyklės sudaro kliūtis įsisteigimo laisvei ir ar tokios kliūtys yra pateisinamos. Teismas pažymėjo, kad Vokietijos nacionaliniai teisės aktai, kiek susiję su palūkanų, išmokamų dukterinių bendrovių jų motininėms bendrovėms kaip atlygis už paskolinį kapitalą, apmokestinimu, įveda skirtingą mokestinį vertinimą ir dėl to atsiranda skirtingos mokestinės pasekmės reziduojančioms dukterinėms

įmonėms priklausomai nuo to, ar jų motininė kompanija yra įsikūrusi Vokietijoje, ar kitoje valstybėje. Teismas nurodo, kad daugeliu atvejų reziduojančioms motininėms įmonėms yra suteikiamas mokesčio kreditas, o motininės įmonės nerezidentės dažniausiai tokio mokesčio kredito negauna. Pagal Vokietijos plonos kapitalizacijos taisykles, palūkanos, išmokamos reziduojančios dukterinės įmonės už paskolinį kapitalą nerezidentei motininei kompanijai, yra apmokestinamos kaip paslėptas pelno paskirstymas, t.y. 30 % tarifu, o dukterinės įmonės rezidentės, kurios motininė įmonė taip pat yra rezidentė ir gauna mokesčio kreditą, išmokamos palūkanos yra laikomos sąnaudomis ir nėra perkvalifikuojamos į paskirstytąjį pelną¹⁹, t.y. plonos kapitalizacijos taisyklės Vokietijos viduje nėra taikomos. Tuo būdu teismas nurodo, kad toks skirtingas dukterinių įmonių pagal tai, kur įsikūrusi motininė bendrovė, mokestinis vertinimas yra kliūtis įsisteigimo laisvei, iš principo draudžiamas EB steigimo sutarties, ir dėl tokių Vokietijos taikomų priemonių kitos valstybės narės gali susilaikyti nuo dukterinių įmonių steigimo ir kapitalo nukreipimo į šią valstybę²⁰, ir šiuo atveju tokios kovos su mokesčių vengimu priemonės nėra pateisinamos, kadangi tokia situacija nesukelia mokesčių vengimo rizikos. Be to, kaip pažymėjo teismas, atsižvelgiant į nacionalinio teismo išsiaiškintas bylos aplinkybes, šioje byloje nenustatytas mokesčių vengimo faktas, kadangi paskola Lankhorst-Hohorst kompanijai buvo išduota su tikslu sumažinti palūkanų naštą, kuri susidaro paskolą imant iš banko²¹.

Taigi, Europos Sąjungos valstybės narės, taikančios plonos kapitalizacijos taisykles, privalo peržiūrėti jas šio Europos Teisingumo Teismo sprendimo kontekste tam, kad išvengtų pažeidimo rizikos ir atsakomybės už nuostolius. Valstybės narės gali ir toliau taikyti taisykles įmonėms, įsteigtoms kitose valstybėse narėse, tačiau kartu išplėsti jų taikymą ir vidaus situacijoms. Plonos kapitalizacijos taisyklės tokiu atveju nebus diskriminacinės.²² Pagrindinė praktinė problema, kylanti iš Europos Teisingumo Teismo sprendimo Lankhorst-Hohorst byloje, yra būtinybė valstybėms narėms sureguliuoti pasekmes dėl savo vidaus sprendimų, kai susiduriama su tarptautiniais mokėjimais, užtikrinti, kad mokestine prasme nebūtų skirtumo tarp vidaus ir kitose valstybėse narėse įsikūrusių investuotojų. Nors Europos Teisingumo Teismas šiame sprendime dar kartą užtikrino nediskriminacijos principo taikymą, šiame kontekste tai nepaneigia fakto, kad visgi plonos kapitalizacijos taisyklių

¹⁹ Europos Teisingumo Teismo byla C-324/00, 29 p.

²⁰ Europos Teisingumo Teismo byla C-324/00, 32 p.

²¹ Europos Teisingumo Teismo byla C-324/00, 38 p.

²² Confederation Fiscale Europeenne. *Comments on ECJ, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00*. Paper submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the Council, the European Commission, the European Parliament and the European Court of Justice in 2003.

taikymas yra svarbus ne tada, kai mokėjimai vyksta tarp toje pačioje valstybėje veikiančių bendrovių, o tada, kai mokėjimai yra tarptautiniai ir siekiama kovoti su mokesčių vengimu ar slėpimu būtent tada, kai jis gali kilti esant mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių.

3. DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

3.1. Tarptautinė dividendų apmokestinimo sistema

Bendrovių ir jų akcininkų apmokestinimas sukelia nemažai problemų visame pasaulyje. Pajamų mokesčiai bendrai taikomi ir bendrovei, ir individualiai jos akcininkui, kas sukelia ekonominio dvigubo apmokestinimo galimybę, netgi kai bendrovė ir jos akcininkai yra įsikūrę vienoje valstybėje: pirmiausiai apmokestinamas apskritai bendrovės pelnas, ir tada vėlgi pelnas yra apmokestinamas tada, kai paskirstomas bendrovės akcininkams dividendų forma. Atskirų Europos Sąjungos valstybių politika šiuo klausimu keitėsi. Taip vadinamos klasikinės mokesčių sistemos tiesiog leidžia susiklosčiusį dvigubą apmokestinimą. Priešingai, kai kurios valstybės suteikia visišką ar dalinį kreditą akcininkams pajamų mokesčiui, sumokėtam jau anksčiau pačios bendrovės, paskirstant pajamas dividendų forma. Kaip alternatyvą tam, kad palengvinti ekonominę dvigubo apmokestinimo našta, kai kurios valstybės sumažino pelno mokesčių, paskirstant pelną dividendų forma. Pastaruoju metu dauguma valstybių sumažino mokesčius akcininkams, pritaikydamos mažesnę tarifą ar dalinį atleidimą nuo mokesčio, paskirstant dividendus.²³

Tuo atveju, kai viena bendrovė turi akcijų kitoje bendrovėje, tai sukelia netgi trigubo ar keturgubo tų pačių ekonominių pajamų apmokestinimo galimybę, kas yra vadinama daugialypiu pelno apmokestinimu²⁴.

Kai bendrovės pajamos „kerta“ valstybines sienas, atsiranda papildoma tarptautinio dvigubo apmokestinimo galimybė (taip vadinamas teisinis dvigubas apmokestinimas). Ši problema kyla todėl, kad ir pajamų atsiradimo (kilimo) valstybė, ir ta valstybė, į kurią pelnas

²³ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18.

²⁴ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18.

nukreipiamas dividendų forma, tradiciškai įtvirtina savo teisės aktuose taip pat jurisdikciją šių pajamų apmokestinimui.

Pavyzdys. Asmuo (valstybės A rezidentas) yra bendrovės X akcininkas (kuri taip pat yra valstybės A rezidentė). Bendrovė X veikia valstybėje B per savo dukterinę bendrovę Y (valstybės B rezidentę). Šiuo atveju kyla keturių lygių apmokestinimo galimybė: 1) valstybė B tradiciškai apmokestina joje veikiančios bendrovės Y pajamas; 2) valstybė B taip pat gali pritaikyti išskaičiuojamąjį mokestį dividendams, mokėtiniems užsienio akcininkams, šiuo atveju bendrovei X; 3) vėliau valstybė A gali apmokestinti bendrovės X pajamas (įskaitant dividendus, kuriuos ji gauna iš užsienio) ir 4) asmens (akcininko) gaunamus dividendus (įskaitant dividendus, mokamus nuo pajamų iš užsienio)²⁵.

Be to, asmuo taip pat gali turėti akcijų bendrovėse, veikiančiose užsienyje (bendrovėje Y). Šiuo atveju ta užsienio valstybė (valstybė B) gali vėlgi apmokestinti pelną, vėliau paskirstomą dividendų forma akcininkui dvigubai: pirmą kartą, apskritai apmokestinti bendrovės Y pajamas, ir antrą kartą apmokestinti jas, paskirstant dividendų forma.

Šalys mažina ar apskritai šalina tarptautinį dvigubą apmokestinimą atleidžiant pajamas, gaunamas iš užsienio, nuo mokesčio, ar suteikiant kreditą užsienyje sumokėto mokesčio dydžiui – įtvirtinant tokias nuostatas nacionalinėje teisėje arba tarptautinėse dvišalėse sutartyse.

Per pastaruosius 80 metų tarptautinių pajamų apmokestinimo sistema išplėtotą daugiau nei dviejuose tūkstančiuose tarptautinių dvišalių sutarčių. Šios, kaip minėta aukščiau, yra parengtos pagal EBPO Modelinę konvenciją. Dažniausiai šaltinio valstybės dvišalėse sutartyse įsipareigoja apmokestinti dividendus, išmokamus į užsienį, mažesniu tarifu, o nukreipiant pelną dividendų formą į susijusią bendrovę – mokestis dividendams apskritai gali būti netaikomas. Pajamų (dividendų) gavimo valstybės dažniausiai sutinka sušvelninti tarptautinį dvigubą apmokestinimą atleidžiant iš užsienio gaunamus dividendus nuo mokesčio ar suteikiant mokesčio kreditą šaltinio valstybėje sumokėto mokesčio dydžiui.

Nors Europos Tarybai Europos Bendrijos sutartimi yra suteikta teisė leisti direktyvas, susijusias su pajamų apmokestinimu Europos Sąjungoje, tokių direktyvų yra labai mažai. Vienintelis Europos Sąjungos teisės aktas, tiesiogiai susijęs su dividendų apmokestinimu Europos Sąjungoje, yra 1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių

²⁵ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18.

sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms²⁶ (toliau – Motininių ir dukterinių įmonių direktyva).

3.2. Motininių ir dukterinių įmonių direktyva

1990 m. liepos 23 d. Europos Taryba priėmė direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (90/435/EEB). Direktyva skirta suvienodinti pelno mokesčio, paskirstyto tarp įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse, apmokestinimui, panaikinti dvigubą pelno apmokestinimą, palengvinti tarpnacionalinių įmonių steigimą ir jų veiklos sąlygas valstybėse narėse, padidinti jų produktyvumą ir konkurencinę galią tarptautiniu lygiu.

3.2.1. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos priėmimo teisinis pagrindas ir priežastys

Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos teisinis pagrindas yra toks pat kaip ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvai priimti – Europos Bendrijos steigimo sutarties 94 ir 100 straipsniai. Europos Bendrijos steigimo sutarties 94 straipsnyje nurodyta, jog “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.” Europos Bendrijos sutarties 100 straipsnyje nurodyta, kad “Nepažeisdama jokios kitos šioje Sutartyje nustatytos tvarkos, Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali kvalifikuota balsų dauguma priimti sprendimą dėl ekonominę padėtį atitinkančių priemonių, ypač jei didelių sunkumų kyla dėl tam tikrų produktų tiekimo.”

Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos priėmimo priežastis ir pagrindinius tikslus galima išvelgti direktyvos preambulėje, t.y.:

- būtinybė Bendrijoje sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas, užtikrinti bendrosios rinkos sukūrimą bei efektyvų jos veikimą;

²⁶ OL L 225, 1990 8 20, p. 6-9.

- apribojimų ir kliūčių, atsirandančių dėl valstybių narių mokesčių nuostatų, panaikinimas;
- būtinybė nustatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų ir padidėtų jų konkurencingumas;
- skirtingų ir paprastai mažiau palankių įvairių valstybių narių mokesčių nuostatų, reglamentuojančių motininių ir dukterinių įmonių santykius, buvimas ir siekis jas pašalinti ir suvienodinti sukuriant bendrąją sistemą;
- mokestinio neutralumo užtikrinimas, sukuriant tokią sistemą, pagal kurią iš dukterinės įmonės motininei įmonei paskirto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio.

3.2.2. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos taikymo apimtis ir subjektai

Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos taikymo apimtis nurodyta direktyvos 1 straipsnyje. Direktyva taikoma:

- 1) dividendams, kuriuos tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių;
- 2) dividendams, kuriuos tos valstybės narės įmonės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms įmonėms;
- 3) dividendams, kuriuos gauna kitų valstybių narių bendrovių toje valstybėje nuolatinės buveinės iš jų dukterinių bendrovių, esančių valstybėje narėje, kitoje nei nuolatinė buveinė (papildyta 2003 gruodžio 22 d. direktyva, iš dalies keičiančia direktyvą 90/435/EEB²⁷);
- 4) dividendams, kuriuos tos valstybės bendrovės, esančios dukterinėmis bendrovėmis, išmoka kitoje valstybėje narėje tos pačios valstybės narės bendrovių nuolatinėms buveinėms (papildyta 2003 gruodžio 22 d. direktyva, iš dalies keičiančia direktyvą 90/435/EEB²⁸).

Sąvokai “valstybės narės bendrovė”, kaip ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje, yra taikomi trys kriterijai tam, kad direktyva būtų toms valstybės narės bendrovėms taikoma:

²⁷ OL L 7, 2004 1 13, p. 41-44.

²⁸ OL L 7, 2004 1 13, p. 41-44.

- 1) įmonė turi turėti vieną iš direktyvos priede išvardintų tam tikrų teisinių formų – paprastai privačios, ribotos civilinės atsakomybės, viešosios įstaigos, taip pat Europos bendrovės ir Europos kooperatinės bendrovės;
- 2) įmonė pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais turi būti laikoma valstybės narės rezidente, ir pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą su trečiąja valstybe mokesčių tikslais negali būti laikoma ne Bendrijos rezidente;
- 3) tokia įmonė turi mokėti pelno mokestį, arba identišką iš esmės panašų mokestį, ir tokiai įmonei neturi būti taikomas mokesčio atidėjimas ar tokia įmonė negali būti atleista nuo pelno mokesčio mokėjimo.

Nuo 2003 m. į direktyvos taikymo sritį įtrauktos ir nuolatinės buveinės. Nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip nuolatinė ūkinės komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės bendrovės ūkinė komercinė veikla ar jos dalis, tiek, kiek tos ūkinės komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje ta veiklos vieta yram pagal atitinkamą dvišalę mokesčių sutartį arba, jeigu tokios sutarties nėra, pagal nacionalinius teisės aktus.

Tam, kad direktyva būtų taikoma, neužtenka tik aukščiau nurodytų kriterijų valstybės narės bendrovei, kadangi santykiai turi būti susiklostę tarp motininės ir dukterinės bendrovės. Iki 2005 m. motinine įmone buvo laikoma kiekviena valstybės narės įmonė, kuri turėjo ne mažiau kaip 25 % kitoje valstybėje narėje esančios įmonės kapitalo dalies (arba balsavimo teisių); nuo 2005 m. turimo akcinio kapitalo (arba balsavimo teisių) riba, kad viena bendrovė būtų laikoma motinine, o kita – dukterine, sumažinta iki 20%; nuo 2007 m. sausio 1 d. minimali procentinė kapitalo (arba balsavimo teisių) dalis yra 15%, nuo 2009 m. sausio 1 d. minimali procentinė kapitalo (arba balsavimo teisių) dalis bus 10%.

Direktyvoje taip pat nurodytas reikalavimas išlaikyti kapitalo (arba balsavimo teisių) dalį nepertraukiamai bent dvejus metus tam, kad įmonė galėtų būti laikoma motinine įmone, tačiau valstybės narės gali netaikyti to dviejų metų termino arba taikyti trumpesnį laikotarpį. Lietuva taiko reikalavimą išlaikyti kapitalo (arba balsavimo teisių) dalį nepertraukiamai vienerius metus. Be to, išmokant dividendus, tas minimalus išlaikymo terminas nebūtinai turi būti suėjęs, jeigu yra išreikštas rimtas ketinimas kapitalą (arba balsavimo teises) išlaikyti.

3.2.3. Dvigubo apmokestinimo išvengimo procedūra pagal Motininių ir dukterinių įmonių direktyvą

Motininių ir dukterinių įmonių direktyva panaikina išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams motininei kompanijai, tačiau terminas „mokestis prie šaltinio“ nėra taikomas įmonių pelno mokesčio išankstiniams apmokėjimui arba avansui, kurį dukterinė įmonė, skirstydama pelną motininei įmonei, moka valstybei narei.

Kai motininė įmonė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus likviduojant motininę įmonę, jos valstybė narė:

- 1) taiko atleidimo metodą, t.y. tokio pelno neapmokestina, arba
- 2) taiko kreditavimo metodą, t.y. tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę motininei įmonei atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė.

Valstybėms narėms numatyta galimybė pasirinkti, kad visi privalomi mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš motininės įmonės apmokestinamojo pelno. Jeigu tokiu atveju turimos kapitalo dalies valdymo sąnaudos yra nustatomos kaip pastovus dydis, nustatytoji suma negali būti didesnė nei 5% dukterinės įmonės paskirstyto pelno. Turimi omeny atvejai, kai tarp įmonių susiklosto paskoliniai santykiai, ir aukščiau nurodyti privalomi mokėjimai – tai palūkanos, taip pat valdymo išlaidos.

Pažymėtina, kad Motininių ir dukterinių įmonių direktyva neturi įtakos taikant nacionalines ar sutartimis pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sušvelninti ekonominį dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčių kredito mokėjimo dividendų gavėjams.

3.2.4. Kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu

Motininių ir dukterinių įmonių direktyva taip pat numato antivengimines priemones tam, kad nebūtų piktnaudžiaujama direktyvos teikiamomis lengvatomis, t.y. direktyva nekludo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos.

Kai kurios valstybės (pvz. Lietuva) savo teisės aktuose numato, kad direktyva bus taikoma, jeigu dukterinė bendrovė nėra įsteigta tikslinėse teritorijose. Kitos valstybės yra numačiusios, jog motininių ir dukterinių įmonių direktyvos teikiamomis lengvatomis gali pasinaudoti tik tos motininės įmonės, kurios gauna dividendus ir kurių buveinė (paskutinė grandinės dalis) yra Europos Sąjungos jurisdikcijoje ir atitinka visus direktyvos reikalavimus. Vokietijos Pelno mokesčio įstatyme, kaip ir Lietuvoje, kovai su mokesčių vengimu numatytos plonos kapitalizacijos taisyklės, pagal kurias tuo atveju, kai Vokietijos vieneto skolintas kapitalas tris kartus viršija fiksuotą kapitalą, už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos yra perklasifikuojamos į dividendus ir atitinkamai apmokestinamos.

3.2.5. Pereinamosios nuostatos

Tam, kad būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, Vokietijai, Graikijai dėl jų įmonių pelno mokesčio sistemos ypatumų ir Portugalijai dėl priešasčių, susijusių su biudžeto sudarymu, Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje nustatyti pereinamieji laikotarpiai, kurių metu buvo laikinai leidžiama išskaityti mokesčius prie šaltinio nuo motininei įmonei išmokamų dividendų.

Graikijai leista direktyvoje išskaityti mokesťį prie šaltinio iš pelno, paskirstyto kitų valstybių narių motininėms įmonėms, jeigu ji iš paskirstyto pelno neišskaičiuoja įmonių pelno mokesčio, tačiau tokio išskaitomo mokesčio prie šaltinio tarifas negalėjo viršyti dvišaliuose susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo nustatytos ribos.

Iki 1996 m. vidurio Vokietijai buvo suteikta teisė taikyti 5 % kompensacinį mokesťį prie šaltinio savo dukterinių įmonių paskirstytam pelnui, jeigu įmonių pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytajam pelnui, bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.

Portugalija pagal Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos 5 straipsnio 4 dalį galėjo laikinai taikyti mokesťį prie šaltinio pelnui, kurį dukterinės įmonės paskirstė kitų valstybių narių motininėms įmonėms, be to, Portugalijos ir kitų valstybių narių sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tokio mokesčio tarifas negalėjo būti didesnis kaip 15 % per pirmuosius penkerius pereinamojo laikotarpio metus, ir ne didesnis kaip 10 % per paskutinius trejus pereinamojo laikotarpio taikymo metus.

Šiai dienai visi aukščiau Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos nustatyti pereinamieji laikotarpiai Vokietijai, Graikijai ir Portugalijai yra pasibaigę, ir šios valstybės narės privalo mokesčio prie šaltinio savo dukterinių įmonių paskirstytajam pelnui Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos nustatyta tvarka nebeišskaičiuoti.

3.2.6. Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos įgyvendinimas

Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos 8 straipsnyje nustatytas nurodymas valstybėms narėms priimti įstatymus ir kitus teisės aktus, įgyvendinančius direktyvą ir pranešti apie tai Europos Komisijai.

Iš esmės visos Europos Sąjungos valstybės yra priėmusius atitinkamų nacionalinių įstatymų pakeitimus ir pataisymus tam, kad jų valstybėse būtų taikoma Motininių ir dukterinių įmonių direktyva. Lietuva taip pat yra įgyvendinusi Europos Komisijos nurodymą ir priimti atitinkami Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pakeitimai. Visgi Pelno mokesčio įstatyme nustatytos Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos įgyvendinimo nuostatos Lietuvoje prieštarauja pačiai Motininių ir dukterinių įmonių direktyvai. Pelno mokesčio įstatymo 35 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės gaunami dividendai iš užsienio vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ar užsienio vienetas, kurio nuolatinė buveinė (kai jai priskirtos akcijos, kapitalo dalis ar kitos teisės, už kurių turėjimą mokami šie dividendai) gauna šiuos dividendus, ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju), neapmokestinami, jei dividendai gaunami iš užsienio vieneto, kuris nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. Taigi tam, kad mokestis Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės iš užsienio vienetų gaunamiems dividendams nebūtų taikomas, minimali procentinė kito vieneto turima kapitalo dalis turi būti *daugiau kaip 10 % (t.y. 10 % plus vienas)*, nors Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje minimali procentinė užsienio vienete valdoma kapitalo dalis yra *ne mažiau kaip 15 % (t.y. 15 % ir daugiau)* (nuo 2007 m. sausio 1 d.) ir *ne mažiau kaip 10 % (t.y. 10 % ir daugiau)* (nuo 2009 m. sausio 1 d.). Tuo būdu, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos yra parengtas ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės Seimui pateiktas Pelno mokesčio įstatymo papildymo ir pakeitimo projektas, kuriame numatyta ištaisyti pastarąjį Pelno mokesčio įstatymo neatitikimą Motininių ir dukterinių įmonių direktyvai ir siūloma nustatyti, kad Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės gaunami dividendai iš

užsienio vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ar užsienio vienetas, kurio nuolatinė buveinė (kai jai priskirtos akcijos, kapitalo dalis ar kitos teisės, už kurių turėjimą mokami šie dividendai) gauna šiuos dividendus, ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo *ne mažiau kaip 10 procentų* balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju), neapmokestinami, jei dividendai gaunami iš užsienio vieneto, kurio pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu ir kuris nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose.²⁹

3.3. Motininių ir dukterinių įmonių direktyva ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija

Tarptautiniam apmokestinimui išvengti tarp valstybių narių yra sudarytos dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, paremtos EBPO Modeline konvencija, kurioje numatytos nuostatos ir dėl tarptautinio dividendų apmokestinimo.

Kaip minėta aukščiau nagrinėjant Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos ryšį su EBPO Modeline konvencija, taip ir šiuo atveju Motininių ir dukterinių įmonių direktyva yra taikoma valstybių narių bendrovėms, kurios turi atitikti visą grupę aukščiau nurodytų ir analizuotų kriterijų o EBPO Modelinė konvencija yra taikoma tiems subjektams, kurie yra vienos ar abiejų susitariančiųjų šalių rezidentai. Rezidento sąvoka yra paaiškinama kaip bet kuris asmuo, kuriam yra nustatyta mokestinė prievolė, atsiradusi dėl registracijos tam tikroje vietoje, buveinės, veiklos vietos, vadovybės buvimo vietos ar kitų panašių kriterijų.

EBPO Modelinė konvencija panaikina išskaičiuojamąjį mokestį išmokamiems dividendams, tačiau kartu, priešingai nei Motininių ir dukterinių įmonių direktyva, nurodo, kad išskaičiuojamasis mokestis dividendams gali būti taikomas, jeigu faktiškasis dividendų savininkas yra kitos susitariančios valstybės rezidentas, tačiau toks mokestis negali būti didesnis kaip 5 % bendros dividendų sumos (kai faktiškasis savininkas yra kompanija, kuri dividendus išmokačioje įmonėje tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 % kapitalo), arba 15 % bendros dividendų sumos visais kitais atvejais. Taigi EBPO Modelinė konvencija palieka

²⁹ Pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35 ir 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas. 2008-02-06. Nr. XP-2844.

laisvę valstybėms nustatyti tuos „kitus atvejus“ ir taikyti išskaičiuojamąjį mokestį išmokamiems dividendams. Kartu pažymėtina, kad EBPO Modelinė konvencija apima ne tik tuos atvejus, kai dividendai mokami tarp asocijuotų kompanijų, kaip numatyta Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje, bet ir tokiais atvejais, kai tarp bendrovių nėra jokių priklausomų santykių. Beje, EBPO Modelinėje konvencijoje nurodyta kapitalo dalis yra 25 %, kai kalbama apie susijusius asmenis, o Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje, kaip minėta aukščiau, minimali procentinė turima kapitalo (arba balsavimo teisių) dalis nuo 2009 m. sumažinta iki 10 %.

Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje dividendų sąvoka nėra pateikiama, o vartojama paskirstytojo pelno sąvoka. EBPO Modelinėje konvencijoje, priešingai, vartojamas dividendų terminas, tačiau iš esmės lygus paskirstytojo pelno sąvokai. Dividendai apibrėžiami kaip pajamos iš akcijų, „jouissance“ akcijų arba „jouissance“ teisių, kasybos akcijų, steigėjo akcijų arba kitų dalyvavimo pelne teisių, kurios nėra skoliniai reikalavimai, taip pat pajamos iš kitų korporacinių teisių, kurios pagal valstybės, kurios rezidentė yra pelną skirstanti kompanija, įstatymus yra apmokestinamos kaip pajamos iš akcijų.

Visgi nors ir Motininių ir dukterinių įmonių direktyva, ir EBPO Modelinė konvencija yra skirtos tarptautiniam dvigubui apmokestinimui panaikinti ar sušvelninti, ir nors EBPO Modelinė konvencija numato šiek tiek laisvesnę dvigubo apmokestinimo panaikinimo ar sušvelninimo procedūrą, valstybėms narėms (EBPO Modelinėje konvencijoje – susitariančioms šalims) suteikiant diskreciją detalizuoti ir pagal savo interesus pritaikyti EBPO Modelinės konvencijos nuostatas sudarytose tarptautinėse dvišalėse sutartyse, tačiau, kaip matysime iš toliau nagrinėjamų Europos Teisingumo Teismo sprendimų, tokios Europos Sąjungos valstybių pagal EBPO Modelinę konvenciją sudarytos tarptautinės dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys negali prieštarauti Europos Bendrijos teisei, vadinasi, ir Motininių ir dukterinių direktyvos nuostatoms.

3.4. Europos Sąjungos dividendų apmokestinimo politika Europos Teisingumo Teismo bylose

Tarptautiniai dividendai – tinkamas pavyzdys sunkumams, su kuriais šiuo metu susiduria Europos Teisingumo Teismas. Dėl įvairių priešasčių pajamos, susidaranti vienoje valstybėje, gali susidurti su mažesne mokesčine našta, kai yra paskirstomos dividendų forma tos pačios valstybės akcininkams negu akcininkams, veikiantiems kitoje valstybėje. Europos Teisingumo Teismas reagavo į šią galimybę naikindamas ir laikydamas nepagrįstomis įvairias teisės aktuose įtvirtintas nuostatas tų valstybių, iš kurių dividendai yra išmokami, arba tų valstybių, kuriose dividendai yra gaunami. Europos Teisingumo Teismas bando įtvirtinti nediskriminacijos principą, įvertindamas nacionalinius teisės aktus. Daugeliu atvejų tai išplaukia iš gana formalių Europos Teisingumo Teismo padarytų atskirimų, tokių kaip ar pajamų mokestis dividendams turi būti laikomas bendrovės ar akcininkų apmokestinimu.³⁰

Europos Teisingumo Teismo bylos nėra susijusios tik su Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos taikymu ir įgyvendinimu. Pagrindinis tyrimas Europos Teisingumo Teismo bylose, susijusiose su dividendų apmokestinimu, yra tai, ar tarptautinių sandorių mokesčinė našta yra didesnė ir labiau „varginanti“ negu grynai vidaus transakcijoms, kaip teismas vertina vienas ar kitas nacionalinių teisės aktų nuostatas diskriminacinėmis. Šiai dienai yra nemažai Europos Teisingumo Teismo sprendimų tokiose bylose, susijusiose ir su gaunamais, ir su išmokamais dividendais.

3.4.1. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su fizinių asmenų gaunamais dividendais

Vienas pirmųjų tokių Europos Teisingumo Teismo sprendimų buvo priimtas 2006 m. birželio 6 d. byloje C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen*. Olandija atleido asmenis nuo mokesčio ribotam dydžiui dividendų, gautų iš olandų kompanijų, bet netaikė atleidimo nuo mokesčio dividendų, gaunamų iš užsienio kompanijų, atžvilgiu. Pasak Europos Teisingumo Teismo, Olandijos įstatymai buvo nukreipti sumažinti ekonominę dvigubą apmokestinimą bendrovėms ir jų akcininkams ir paskatinti investicijas Olandijoje.

³⁰ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

Europos Teisingumo Teismas laikė, kad ribojimas atleidimo nuo mokesčio dividendams, išmokamiems iš olandų bendrovių, buvo Europos Bendrijos sutarties pažeidimas, kadangi olandų investuotojų „atkalbėjimas“ tokiais priemonėmis nepirkti akcijų kitose valstybėse narėse yra kliūtis taip didinant kapitalą Olandijoje³¹. Europos Teisingumo Teismas nurodė, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nepalankus mokesstinis vertinimas, prieštaraujantis vienai iš pagrindinių laisvių, negali būti pateisinamas kitų mokesčių lengvatų buvimu, netgi darant prielaidą, kad jos egzistuoja. Atsakydamas į Nyderlandų argumentą, kad atleidimas nuo mokesčio dividendų, gaunamų iš užsienio kompanijų, netaikomas todėl, kad šios sistemos tikslas yra sumažinti ekonominį dvigubą apmokestinimą būtent Nyderlanduose, Europos Teisingumo Teismas atsakė, kad nebuvo jokio tiesioginio ryšio tarp pelno mokesčio ir mokesčio, taikomo individualiems akcininkams ir apibrėžė juos kaip du skirtingus mokesčius, taikomus skirtingiems mokesčių mokėtojams³². Ši Europos Teisingumo Teismo išvada, pasak teoretikų, yra itin stebinanti³³, ir, kaip matysime kitoje byloje, iš esmės keičiasi, dėl ko Europos Teisingumo Teismo kuriama dividendų apmokestinimo politika tampa nepastovi ir prieštaringa.

Kitas Europos Teisingumo Teismo sprendimas šioje grupėje yra 2004 m. liepos 15 d. sprendimas byloje C-315/02, *Anneliese Lenz v. Finanzlandesdirektion für Tirol*. Byla susijusi su Austrijos teisės aktų nuostatomis, kuriose nustatyta, kad už pagal nacionalines akcijas mokamų dividendų apmokestinimui mokesčių mokėtojas gali pasirinkti bendrąjį 25 % mokesčio tarifą arba perpus sumažintą vidutinį visoms pajamoms taikomą mokesčio tarifą, kai tuo tarpu iš užsienio gaunami dividendai apmokestinami bendru pajamų mokesčio tarifu, kuris gali siekti iki 50 %. Kaip ir aukščiau minėtoje byloje, teismas konstatavo, kad nagrinėjamos Austrijos mokesčių teisės nuostatos riboja Austrijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų laisvę investuoti kapitalą į bendroves, įsteigtas kitoje valstybėje narėje³⁴, tačiau šiuo atveju jau pažymėjo, kad kalbama apie du skirtingus mokesčius, t.y. gyventojų pajamų mokesčių ir juridinių asmenų pelno mokesčių, kuriais yra apmokestinami skirtingi mokesčių mokėtojai³⁵. Austrija nurodė, kad Austrijos mokesčių teisės aktai yra objektyviai pateisinami būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos vientisumą, ir kad nagrinėjamos mokesstinės lengvatos skirtos bendrovių pelno dvigubam apmokestinimui sušvelninti, tačiau,

³¹ Europos Teisingumo Teismo byla C-35/98, 34-35 p.

³² Europos Teisingumo Teismo byla C-35/98, 58 p.

³³ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

³⁴ Europos Teisingumo Teismo byla C-315/02, 20.

³⁵ Europos Teisingumo Teismo byla C-315/02, 36.

pasak teismo, Austrijos mokesčių teisės aktų siekiamam tikslui nėra kiek nebūtų pakenkta, jeigu kitos valstybės narės kilmės pajamos iš kapitalo gaunantys asmenys galėtų pasinaudoti Austrijos mokesčių teisės aktų teikiamomis lengvatomis³⁶.

2004 m. Europos Teisingumo Teismo byloje *Petri Manninen* problema buvo susijusi su Suomijos teisės aktais kuriuose buvo įtvirtinta, kad asmens, kurio apmokestinimo vieta yra Suomijoje, iš Suomijos ar užsienio bendrovės gaunami dividendai yra apmokestinami kaip pajamos iš kapitalo – 29% mokesčio tarifu. Kadangi Suomijoje įsteigtos bendrovės nuo savo pelno moka mokestį, kurio tarifas taip pat yra 29%, kad būtų išvengta šių pajamų, gautų paskirsčius dividendus, dvigubo apmokestinimo, akcininkams suteikiamas dalinis pajamų mokesčio kreditas, tačiau toks mokesčio kreditas taikomas tik Suomijos bendrovių dividendams, mokamiems asmenims, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje. Teismas vėlgi konstatavo, kad Suomijos mokesčių teisės aktai sulaiko asmenis, kurių pagrindinė apmokestinimo vieta yra Suomijoje, nuo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje savo buveines turinčias bendroves, ir kadangi ne Suomijos kilmės pajamoms iš kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis režimas negu Suomijoje įsteigtų bendrovių paskirstytiems dividendams, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių akcijos Suomijoje gyvenantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios negu tų bendrovių, kurios turi savo buveinę šioje valstybėje narėje³⁷. Teismas nurodė, kad ir Suomijoje, ir kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtų dividendų kategorijų padėtis mokestine prasme yra ta pati, ir kad jei valstybė narė bendrovės rezidentės rezidentui išmokamiems dividendams numato apmokestinimo kelis kartus ir ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo arba sušvelninimo sistemą, ji lygiaverčiai turi vertinti ir bendrovės nerezidentės rezidentui išmokamus dividendus. Tuo būdu teismas nusprendė, kad Europos Bendrijos sutartis draudžia teisės aktus, kuriais remiantis asmuo, kurio pagrindinė apmokestinimo vieta yra valstybėje narėje, neturi teisės pasinaudoti mokesčio kreditu dėl to, kad akcinės bendrovės, kurios jam išmokėjo dividendus, yra įsteigtos ne toje valstybėje³⁸.

Taigi, remiantis Europos Teisingumo Teismo sprendimu byloje *Petri Manninen*, bet koku atveju valstybė narė privalo žiūrėti į pelno mokesčio sistemos veikimą užsienyje tam, kad nustatyti, ar jos taikoma mokesčio kredito suteikimo sistema turi būti išplėsta ir užsienio dividendams, beje, nepaisant to, kad tokiu atveju, ką pažymėjo ir pats Europos Teisingumo

³⁶ Europos Teisingumo Teismo byla C-315/02, 38.

³⁷ Europos Teisingumo Teismo byla C-319/02, 22-23.

³⁸ Europos Teisingumo Teismo byla C-319/02, 55.

Teismas, mokesčio kredito suteikimas, atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje mokėtiną pelno mokestį, sumažintų valstybės narės mokestines įplaukas, susijusias su kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių išmokėtais dividendais³⁹. Teismas tiesiog pakartoja, kad mokestinių įplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę⁴⁰. Šis teismo pareiškimas atrodo ypatingai neįtikinamai mokesčių užskaitos sistemos kontekste, kadangi iš tikrųjų dalis ar visa pelno mokesčio už išmokamus dividendus našta perkeliama individualių akcininkų mokamam pajamų mokesčiui už gaunamus dividendus⁴¹.

3.4.2. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su dividendais, mokamais tarp bendrovių grupių

Reikšmingiausi Europos Teisingumo Teismo sprendimai šioje bylų grupėje yra 2001-03-08 sprendimas, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd and Others, Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd v. Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General*, kur teismas nusprendė, kad Europos Bendrijos sutartis draudžia tokius valstybės narės mokesčių teisės aktus, kurie suteikia bendrovėms, šios valstybės rezidentėms, galimybę pasinaudoti apmokestinimo tvarka, leidžiančia išmokėti dividendus jų patronuojančiai bendrovei nemokant už juos avansinio pelno mokesčio tuo atveju, kai jų patronuojanti bendrovė yra tos pačios valstybės rezidentė, tačiau nesuteikia šios galimybės tuo atveju, kai jų patronuojanti bendrovė turi buveinę kitoje valstybėje narėje, taip pat nurodė, kad dukterinių bendrovių jos patronuojančiai įmonei išmokamus dividendus jau apmokestinus avansiniu pelno mokesčiu, tokioms dukterinėms ir patronuojančioms įmonėms turi būti užtikrinamos veiksmingos teisinės gynybos priemonės pasiekti jų patirtų finansinių nuostolių, iš kurių atitinkamos valstybės narės institucijos turėjo naudoti dukterinėms bendrovėms sumokėjus avansinį mokestį, atlyginimą arba grąžinimą; 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, kur teismas nurodė, kas matyti ir tolimesnėje ETT praktikoje, kad ne šaltinio, o rezidavimo valstybės privalo sušvelninti tarptautinį dvigubą dividendų apmokestinimą, bent jau tuo atveju, kai dividendai išmokami individualiai

³⁹ Europos Teisingumo Teismo byla C-319/02, 49.

⁴⁰ Europos Teisingumo Teismo byla C-319/02, 49.

⁴¹ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

akcininkams⁴²; 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, kurį panagrinėsiu išsamiau.

Byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* ginčas buvo kilęs tarp bendrovių grupių ir Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos dėl Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos atsisakymo šių grupių bendrovėms nerezidentėms suteikti mokesčio kreditą už dividendus, kuriuos joms išmokėjo jų dukterinės bendrovės rezidentės.

Jungtinė Karalystė taiko „dalinės užskaitos“ apmokestinimo sistemą (t.y. kredito metodą), pagal kurią siekiant išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo bendrovei rezidentei paskirstant pelną, dalis šios bendrovės sumokėto pelno mokesčio suma užskaitoma jos akcininkams. Bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, kuri perveda dividendus savo akcininkams, privalo mokėti avansinį pelno mokestį, apskaičiuojamą nuo paskirstyto pelno sumos arba vertės, ir bendrovė turi teisę tam tikrą dalį jos už paskirstytąjį pelną konkrečiu mokestiniu laikotarpiu sumokėto avansinio pelno mokesčio atskaityti iš jos šiuo mokestiniu laikotarpiu mokėtino pelno mokesčio sumos. Pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus, Jungtinės Karalystės rezidentė, gaunanti dividendus iš bendrovės, taip pat esančios Jungtinės Karalystės rezidente, pelno mokesčiu už šiuos dividendus nėra apmokestinama, o bet kokie bendrovės rezidentės kitai bendrovei rezidentei išmokami avansiniu pelno mokesčiu apmokestinti dividendai jų gavėjai suteikia teisę į mokesčio kreditą, atitinkantį pirmosios bendrovės už dividendus sumokėto avansinio pelno mokesčio dalį. Tačiau jeigu bendrovė rezidentė išmoka dividendus užsienio kompanijai (bendrovei nerezidentei), tokiu atveju jų gavėjai teisę į mokesčio kreditą nėra suteikiama, nebent tokia teisė būtų numatyta Jungtinės Karalystės sudarytose dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse. Taip pat kai bendrovė rezidentė vėliau išmoka dividendus savo galutiniams akcininkams ir moka atitinkamą avansinį pelno mokestį, akcininkai Jungtinėje Karalystėje turi teisę, jei yra šios valstybės narės rezidentai arba jiems taikoma atitinkamą teisę numatanti dvišalė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, į mokesčio kreditą, kurį gali atskaityti iš savo mokėtinos pajamų mokesčio sumos arba, jeigu kreditas viršija šią sumą, į perviršio išmoką grynaisiais pinigais, tačiau kai galutiniams akcininkams dividendus išmoka bendrovė nerezidentė, šie akcininkai tokios teisės į mokesčio kreditą neturi.

⁴² Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

Šiuo atveju užsienio motininės kompanijos ginčijo tokią Jungtinės Karalystės įstatymuose įtvirtintą diskriminacinę apmokestinimo sistemą, teigdamos, kad ji gali atbaidyti bendroves nerezidentės steigti dukterines bendroves Jungtinėje Karalystėje, investuoti į bendrovių rezidenčių nuosavą kapitalą arba didinti kapitalą šioje valstybėje.

Šioje byloje, skirtingai negu *Metallgesellschaft* teismo sprendime, teismas nurodė, kad savo akcininkams bendrovės išmokėtiems dividendams gali būti taikomas ir daugialypis apmokestinimas (apmokestinimas kelis kartus) – iš pradžių – kaip dividendus išmokančios bendrovės, vėliau – kaip patronuojančios bendrovės gautas pelnas, ir ekonominis dvigubas apmokestinimas – iš pradžių apmokestinant juos paskirstančiąją bendrovę, vėliau pajamų mokesčiu – galutinį akcininką⁴³.

Nors, kaip nurodyta aukščiau *Petri Manninen* byloje, teismas nurodė, kad iš užsienio gaunamiems dividendams turi būti suteikiamas mokesčio kreditas, tačiau šiuo atveju teismas nusprendė, kad išmokant dividendus, skirtingo vertinimo, kaip teigė užsienio kompanijos (bendrovės nerezidentės) šiuo atžvilgiu nėra, ir reikalauti iš valstybės, kurios rezidentė yra dividendus išmokanti bendrovė, užtikrinti apmokestinimo kelis kartus arba ekonominio dvigubo apmokestinimo netaikymą akcininkui nerezidentui paskirstytajam pelnui, neapmokestinant paskirstančios bendrovės arba suteikiant šiam akcininkui paskirstančios bendrovės už šį pelną sumokėto mokesčio dydžio mokesstinės naudos, faktiškai reikštų, kad ši valstybė turi atsisakyti savo teisės apmokestinti iš jos teritorijoje vykdomos ekonominės veiklos gaunamas pajamas⁴⁴.

Taip pat teismas Jungtinei Karalystei neuždraudė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su kitomis valstybėmis, bendrovei, tos kitos valstybės narės rezidentei, gaunančiai dividendus iš Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės, numatytos teisės į mokesčio kreditą nesuteikti bendrovėms, kurios yra rezidentės trečiosios valstybės narės, su kuria ji sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nenumatančią tokios teisės bendrovėms, esančioms trečiosios valstybės rezidentėmis⁴⁵.

⁴³ Europos Teisingumo Teismo byla C-374/04, 49 p.

⁴⁴ Europos Teisingumo Teismo byla C-374/04, 59 p.

⁴⁵ Europos Teisingumo Teismo byla C-374/04, 94 p.

3.4.3. Europos Teisingumo Teismo bylos, susijusios su išskaičiuojamojo mokesčio dividendams taikymu

Tarptautiniame kontekste išskaičiuojamieji mokesčiai faktiškai yra galutiniai mokesčiai, taikomi šaltinio valstybių dividendams, išmokamiems užsienio akcininkams. Šių mokesčių mažinimas yra svarbi tarptautinių dvišalių sutarčių funkcija.⁴⁶

Reikšminga šiame kontekste yra 2006 m. Europos Teisingumo Teismo byla *Denkavit International BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*. Pagal Prancūzijos įstatymus Prancūzijoje reziduojančios bendrovės išmokami dividendai fiziniam ar juridiniam asmeniui, negyvenančiam Prancūzijoje arba joje neturinčiam buveinės, apmokestinami 25 % dydžio mokesčiu prie šaltinio, o bendrovės rezidentės akcininkui rezidentui išmokami dividendai jokių mokesčių prie šaltinio nebuvo apmokestinami. Taip pat patronuojanti bendrovė, kurios buveinė ar nuolatinė verslo vieta yra Prancūzijoje, atsižvelgiant į tam tikras sąlygas, turėjo teisę būti beveik visiškai atleista nuo dividendų, išmokamų savo dukterinės bendrovės, pajamų mokesčio. Be to, pagal Prancūzijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo konvenciją, Nyderlanduose reziduojanti patronuojanti bendrovė turėjo teisę įskaityti Prancūzijoje taikomą mokesčių Nyderlanduose mokamo mokesčio sumos atžvilgiu. Įskaitoma suma negalėjo viršyti Nyderlanduose tiems dividendams nustatyto mokesčio sumos. Kadangi Nyderlandų bendrovės buvo atleistos nuo užsienio kilmės dividendų apmokestinimo, Prancūzijos dividendų pajamų mokesčio atžvilgiu jos netekdavo mokesčių kredito.

Teismas, kaip ir daugelyje ankstesnių panašaus pobūdžio bylų, dar kartą nurodė, kad nors valstybės narės pačios nustato tiesioginį apmokestinimą, tačiau jos privalo tai daryti laikydamosi Bendrijos teisės⁴⁷. Teismas, nepaisydamas Prancūzijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, laikėsi nuomonės, kad nacionaliniai įstatymai sudaro sąlygas skirtingam reziduojančios dukterinės bendrovės savo patronuojančiai bendrovei išmokamų dividendų apmokestinimui pagal tai, ar pastaroji yra reziduojanti ar nereziduojanti bendrovė. Patronuojančioms bendrovėms nerezidentėms išmokamiems dividendams, skirtingai negu išmokamiems patronuojančioms bendrovėms rezidentėms, Prancūzijos teisės aktai numato apmokestinimą kelis kartus, pirmą kartą – pelno mokesčiu, kai juos išmoka

⁴⁶ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

⁴⁷ Europos Teisingumo Teismo byla C-170/05, 19 p.

dukterinė bendrovė rezidentė, antrą kartą – mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna patronuojanti bendrovė nerezidentė. Toks skirtingas dividendų mokestinis vertinimas pagal patronuojančių bendrovių buveinės vietą, pasak teismo, yra įsisteigimo laisvės ribojimas, iš principo draudžiamas Europos Bendrijos sutarties⁴⁸, ir dėl tokių mokesčių nuostatų naudojimas įsisteigimo laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šią nuostatą priimančioje valstybėje narėje įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą⁴⁹. Įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti, kad dukterinei bendrovei priimančioje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir draudžia bet kokią net mažiausią diskriminavimą dėl bendrovių buveinės vietos. Teismas dar kartą pakartojo, kad Europos Bendrijos sutartis draudžia net ir nedidelį arba mažareikšmį įsisteigimo laisvės apribojimą. Teismo nuomone, Bendrijos teisė draudžia nacionalinius įstatymus, kurie dividendų pajamų mokestį nustato tik nereziduojančių patronuojančių bendrovių dividendams, išmokamiems reziduojančių dukterinių bendrovių, net jeigu ir Prancūzijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tokią galimybę numato⁵⁰.

Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Denkavit*, kur Teismas nurodė, kad išskaičiuojamojo mokesčio dividendams panaikinimas turi būti išplėstas ir tiems dividendams, kurie išmokami užsienio patronuojančioms kompanijoms, buvo priimtas praėjus tik keletui dienų po Europos Teisingumo Teismo sprendimo priėmimo aukščiau analizuotoje byloje *ACT Test Claimants*, kur teismas nusprendė, kad mokesčio kreditas neprivalo būti išplėstas ir apimti dividendus, išmokamus užsienio patronuojančioms bendrovėms. Šie du skirtingi Europos Teisingumo Teismo sprendimai, nors paties teismo pažymėti kaip priimti esant skirtingoms aplinkybėms, tačiau iš esmės supainioja santykį tarp išskaičiuojamojo mokesčio sistemos taikymo ir užskaitos sistemos taikymo, kiek tai susiję su išmokamais dividendais.⁵¹

⁴⁸ Europos Teisingumo Teismo byla C-170/05, 29 p.

⁴⁹ Europos Teisingumo Teismo byla C-170/05, 30 p.

⁵⁰ Europos Teisingumo Teismo byla C-170/05, 56 p.

⁵¹ Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

4. PALŪKANŲ IR DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS LIETUVOJE

4.1. Palūkanų apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje

4.1.1. Juridinių asmenų palūkanų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimas

Juridinių asmenų palūkanų apmokestinimas Lietuvoje reguliuojamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Palūkanos Pelno mokesčio įstatyme apibūdinamos kaip atlyginimas už pinigų skolinimą. Vadinasi, palūkanomis laikomos bet kokios išmokos, kurios savo esme yra priskiriamos atlyginimui už pinigų skolinimą, nesvarbu, kaip jos yra įvardijamos: palūkanomis, premijomis, priemokomis ar pan.⁵² Palūkanos mokamos už indėlius, vertybinius popierius, suteiktas paskolas, kreditus, taip pat pagal pirkimo-pardavimo išsimokėtinai ir lizingo sutartis ir kt. Beje, pagal Pelno mokesčio įstatymą, palūkanos, kurios savo esme yra sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą ar pavėluotą vykdymą (delspinigiai, baudos), palūkanomis nelaikomos.

Remiantis Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 4 dalimi, palūkanos, išmokamos užsienio vienetui, kuris Lietuvoje veikia ne per nuolatinę buveinę, yra laikomos šio vieneto pajamomis, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje. Savo ruožtu, Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 2 punktą numato, kad tokios pajamos turi būti apmokestinamos be atskaitymų, taikant 10 % mokesčio tarifą. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatas, pelno mokestį prie pajamų šaltinio nuo palūkanų pajamų turi išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą išmokas išmokėjusi įmonė.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnis reglamentuoja tarptautinių sutarčių viršenybės principą prieš Lietuvos mokesčių teisės aktus, jeigu šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos. Lietuva šiuo metu yra pasirašiusi 44 tarptautines sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo⁵³. Paprastai šios sutartys nenumato jokių lengvatų palūkanų pajamų apmokestinimui ir nustato ne didesnę kaip 10 % mokesčių tarifą palūkanų pajamoms, išskyrus Lietuvos dvigubo apmokestinimo

⁵² Alma Kvederienė. *Palūkanų apmokestinimo ypatumai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2008 m. kovas, Nr. 3.

⁵³ Egidijus Kundelis. Julija Solovjova. *Palūkanų apmokestinimas pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio*. „Mokesčių žinios“. 2007-11-26.

išvengimo sutartį su Latvija, kurioje nustatyta, jog palūkanoms, mokamoms už paskolą į Latviją, yra taikomas nulinis mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas.

Lietuvai prisijungus prie Europos Sąjungos, jai taikomi Europos Sąjungos teisės aktai, taip pat ir aukščiau analizuota 2003/49/EB direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanoms ir išmokoms už autorinių teisių naudojimą tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Lietuva, kaip ir kitos Europos Sąjungos valstybės narės, yra perkėlusį Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę, t.y. į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą. Kaip minėta aukščiau, Lietuva yra išsiderėjusi „pereinamąjį“ laikotarpį, pagal kurį Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos nuostatų taikymas Lietuvoje yra atidedamas ir yra numatyta mokesčio prie pajamų šaltinio, taikomo palūkanoms, tarifą palaipsniui mažinti. Iki 2009 m. liepos 1 d. palūkanų pajamoms taikomas 10 % mokesčio tarifas, nuo 2009 m. liepos 1 d. minėto mokesčio tarifas bus 5 %, o nuo 2011 m. liepos 1 d. tokios išmokos išvis nebus apmokestinamos.

Sumažintas pelno mokesčio tarifas bus taikomas tuo atveju, jeigu palūkanų išmokėjimo momentu paskolas suteikusios Europos Sąjungos bendrovės 2 metus iš eilės atitiks vieną iš šių kriterijų:

- 1) Europos Sąjungos įmonė tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % Lietuvos įmonės kapitalo;
- 2) Lietuvos įmonė tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % Europos Sąjungos įmonės kapitalo;
- 3) kita susijusi Europos Sąjungos įmonė valdo ne mažiau kaip 25 % palūkanas gaunančios ir palūkanas išmokančios įmonių akcijų.

Mokestis mokamas pagal tokį tarifą, kuris galioja palūkanų išmokėjimo dieną. Tai ypač aktualu išmokant palūkanas už ilgalaikes paskolas.

Pavyzdys. Lietuvos įmonė 2007 m. liepos 2 dieną gavo ilgalaikę paskolą iš susijusios užsienio įmonės. Sutartyje numatytas paskolos terminas yra 2 metai. Paskolos sutartyje numatyta, kad palūkanos turi būti sumokėtos kartu su paskolos grąžinimu 2009 m. liepos 2 dieną. Jeigu bus tenkinamos Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvoje nurodytos sąlygos, šią dieną palūkanoms mokamoms į užsienį turės būti taikomas 5 proc. mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas.⁵⁴

⁵⁴ Egidijus Kundelis. Julija Solovjova. *Palūkanų apmokestinimas pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio*. „Mokesčių žinios“. 2007-11-26.

Pažymėtina, kaip minėta aukščiau darbe, Lietuva iš Europos Komisijos gavo išpėjimą dėl užsienio vienetams išmokamų palūkanų apmokestinimo. Jei valstybė narė užsienio investuotojams mokamas palūkanas apmokestina didesniu tarifu, šie investuotojai gali būti nesuinteresuoti investuoti į tos valstybės bendroves. Toje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms taip pat gali būti sunkiau pritraukti užsienio subjektų kapitalą. Taigi dėl užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams taikomo didesnio apmokestinimo tarifo gali būti ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, užtikrinamas Europos Bendrijos sutartimi. Europos Komisija Lietuvai nusiuntė pagrįstą nuomonę dėl taisyklių, pagal kurias užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams mokamos palūkanos apmokestinamos didesniu tarifu nei panašioms šalies subjektams mokamos palūkanos, nurodydama, kad jei valstybė narė užsienio investuotojams mokamas palūkanas apmokestina didesniu tarifu, šie investuotojai gali būti nesuinteresuoti investuoti į tos valstybės bendroves. Toje valstybėje narėje įsisteigusioms bendrovėms taip pat gali būti sunkiau pritraukti užsienio subjektų kapitalą. Taigi dėl užsienio bendrovėms, investiciniams fondams ir pensijų fondams taikomo didesnio apmokestinimo tarifo gali būti ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, užtikrinamas Europos Bendrijos sutartimi.

Apskaičiuojant įmonės apmokestinamąjį pelną, reikia atsižvelgti ir Pelno mokesčio 40 straipsnio nuostata, kur nustatyta, kad įmonė sąnaudas leidžiamiesiems atskaitymams gali pripažinti tik tuo atveju, jeigu sąnaudų suma atitinka ūkinės operacijos rinkos kainą. Todėl palūkanų sąnaudos gali būti priskirtos leidžiamiesiems atskaitymams, jeigu palūkanų norma nustatyta laikantis ištiesiosios rankos principo ir atitinka rinkos palūkanų normą.

Taip pat svarbu pažymėti, kad remiantis Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnio 1 dalies 10 punkto komentaru, palūkanos, mokamos už užsienio įmonės suteiktą paskolą gali būti priskirtos leidžiamiesiems atskaitymams tik tuo atveju, jeigu nuo jų buvo apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis prie pajamų šaltinio.⁵⁵

Tam, kad nebūtų piktnaudžiaujama Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos, ir tuo būdu Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, kurios taikomos palūkanų apmokestinimui, ir siekiant kovoti su mokesčių vengimu, Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos vieneto užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, išmokamos palūkanos laikomos neleidžiamais atskaitymais, jei jas

⁵⁵ Egidijus Kundelis. Julija Solovjova. *Palūkanų apmokestinimas pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio*. „Mokesčių žinios“. 2007-11-26.

išmokantis Lietuvos vienetas nustatyta tvarka vietos mokesčių administratoriui nepateikia įrodymų, kad:

- 1) šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla;
- 2) išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turtą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti;
- 3) tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys.

Kita priemonė kovoti su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu, pasinaudojant Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, yra Pelno mokesčio 40 straipsnyje nustatytos plonos kapitalizacijos taisyklės, išsamiau aptartos šio darbo 2.1.5. skyriuje.

Lietuvos vienetų, o taip pat užsienio vienetų nuolatinių buveinių gaunamos palūkanos už vertybinius popierius apmokestinamos taikant 15% mokesčio tarifą.

4.1.2. Fizinį asmenų iš užsienio valstybių gaunamų palūkanų apmokestinimas

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nėra apibrėžta palūkanų sąvoka, tačiau pagal šio įstatymo nuostatas palūkanų samprata ta pati kaip ir nurodytoji Pelno mokesčio įstatyme – tai išmokos už bet kokios rūšies skolinius įsipareigojimus.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nurodo, kad nuolatinių ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų gaunamos palūkanos yra apmokestinamos taikant 15% mokesčio tarifą.

Pajamų mokesčiu neapmokestinamos:

- 1) palūkanos, kurias gyventojas gavo už užsienio vienetams ar užsienio valstybės gyventojams suteiktas paskolas, jeigu:
 - paskolos pradėtos grąžinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos;
 - paskolos teikėjas ir paskolos gavėjas nėra susiję darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais (o jeigu susiję, tai mokamos palūkanos neturi viršyti tikrosios rinkos kainos).
- 2) palūkanos, kurias gyventojas gavo už užsienio vienetams suteiktas paskolas, jeigu:
 - paskolos teikėjas nėra tokių vienetų dalyvis;

- paskolos pradėtos gražinti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo paskolos suteikimo dienos.

3) palūkanos už vertybinius popierius, jeigu:

- šie vertybiniai popieriai pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių vertybinių popierių išleidimo dienos;

- tokie vertybiniai popieriai yra išleisti užsienio vienetų, su kuriais palūkanų gavėjas nėra susijęs darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais (o jeigu susiję, tai mokamos palūkanos neturi būti didesnės negu kitiems tokių vertybinių popierių turėtojams mokamos palūkanos).

Gyventojų aukščiau išvardintoms palūkanoms pajamų mokesčio lengvata netaikoma, t.y. jos apmokestinamos taikant 15 % pajamų mokesčio tarifą, jeigu gyventojų aukščiau nurodytos palūkanos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąrašas yra patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 (Žin., 2001, Nr. 110-4021).

Svarbi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostata yra ta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, 2005 metais ir vėlesniais metais užsienio valstybėse gavęs pajamų, šiuo atveju palūkanas, kurios nėra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio, kaip nurodyta aukščiau, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatas, tokių pajamų dvigubą apmokestinimą gali naikinti taikydamas kredito (atskaitymo) metodą. Kredito (atskaitymo) metodas taikomas palūkanoms, kuriuos nuolatinis gyventojas gavo iš Europos Sąjungos valstybės narės arba valstybės, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Nuo iš užsienio valstybės gautų palūkanų toje užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį nuolatinis Lietuvos gyventojas gali atskaityti iš Lietuvoje mokėtinos mokesčių sumos, jeigu:

- palūkanos gautos iš užsienio valstybės, kuri yra Europos Sąjungos valstybė narė arba su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir

- užsienio valstybėje jos vidaus mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka sumokėtas mokestis nuo tų palūkanų yra pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, ir

- gyventojas turi dokumentą apie gautas palūkanas bei nuo jų toje užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapatą mokestį sumą.

Iš pagal įstatymą apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų palūkanų sumos atskaitoma ne visa užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma, o tik tokia suma, kuri neviršija įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų palūkanų sumos, arba jeigu su palūkanų išmokėjimo valstybe yra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, - tai tik tokia suma, kurią užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

4.2. Dividendų apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje

4.2.1. Dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimas

Užsienio įmonių už turimas Lietuvos įmonės akcijas, kapitalo dalį ar teisių turėjimą gaunami dividendai pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 34 straipsnio nuostatas apmokestinami taikant 15 % pelno mokesčio tarifą. Tačiau kartu gali būti taikoma ir dividendų neapmokestinimo išimtis, jeigu yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- 1) užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10 % balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju) Lietuvos įmonės, kurioje gauna dividendus;
- 2) dividendus gaunantis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas aukščiau nurodytu Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintose tikslinėse teritorijose;
- 3) dividendus išmokančios Lietuvos įmonės apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant 15 % arba 13 % mokesčio tarifus, t.y. netaikomos pelno mokesčio lengvatos. Visgi nurodytoji dividendų neapmokestinimo išimtis gali būti pritaikyta ir esant pelno mokesčio lengvatomis, tačiau tik jeigu jas taikantis Lietuvos vienetas yra laisvosios ekonominės zonos įmonė. Šis Pelno mokesčio įstatymo pakeitimas priimtas dar prieš įstojant į Europos Sąjungą, ir iš esmės diskriminuoja Lietuvos investuotojus, kadangi jiems, jeigu įmonė naudojami pelno mokesčio lengvatomis, dividendų neapmokestinimo išimtis negali būti taikoma.

Jeigu tarp Lietuvos įmonės ir užsienio įmonės yra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sprendžianti dividendų apmokestinimo klausimą, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintu tarptautinių sutarčių viršenybės principu, taikomos šios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos. Tokios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra sudarytos pagal EBPO Modelinės konvencijos nuostatas ir dažniausiai taikomo mokesčio dividendams dydžiai nesiskiria nuo pateiktų EBPO Modelinėje konvencijoje. Palankiausios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys sudarytos su Lietuvos kaimynėmis. Pavyzdžiui, jeigu dividendai išmokami 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 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.⁵⁶ Reikia pažymėti, kad Lietuvos įmonė, išmokanti dividendus, taikydama tarptautinės sutarties nustatytą sumažintą pelno mokesčio tarifą ar išvis neapmokestindama dividendų, turi turėti užsienio valstybės įmonės rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą, patvirtintą užsienio valstybės mokesčių administratoriaus.

Pavyzdys. 2005 m. gruodžio mėn. Latvijos įmonė įsigijo 30% Lietuvos bendrovės akcijų. Lietuvos bendrovė, 2006 m. birželio mėn. mokėdama akcininkams dividendus, iš Latvijos įmonei priklausančių dividendų dalies neišskaičiavo jokio pelno mokesčio, nes turėjo Latvijos įmonės rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą. 2006 m. liepos mėn. Latvijos įmonė pardavė visas Lietuvos bendrovės akcijas. Kadangi Latvijos įmonė valdė Lietuvos įmonės akcijas trumpiau negu 12 mėnesių, tai šiuo atveju negalima taikyti dividendų neapmokestinimo išimties, todėl buvo pritaikytos tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos⁵⁷.

Pažymėtina, kad Lietuvos įmonė, išmokėdama dividendus užsienio įmonei, net ir išskaičiavusi pelno mokestį, negali išskaityti iš dividendų mokesčio suma sumažinti savo mokėtino pelno mokesčio, priešingai, nei tuo atveju, kai dividendai yra išmokami Lietuvos vienetams, kadangi Pelno mokesčio įstatymo 33 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad jei Lietuvos vienetas paskirsto pelną išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos

⁵⁶ Auditorė Jurga Vaitkienė. *Dividendų apmokestinimas, Lietuvos vieneto kitiems vienetams išmokamų dividendų mokesčiai aspektai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr.1.

⁵⁷ Auditorė Jurga Vaitkienė. *Dividendų apmokestinimas, Lietuvos vieneto kitiems vienetams išmokamų dividendų mokesčiai aspektai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr.1.

akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, t.y. išmoka dividendus kitam Lietuvos vienetai, tai pelno mokesčio, išskaityto ir sumokėto į biudžetą, suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus išmokančio vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas ir sumokėtas mokestis iš išmokėtų Lietuvos vienetais dividendų. Tokia Pelno mokesčio įstatymo nuostata vėlgi diskriminuoja užsienio įmones, ir, remiantis aukščiau nurodyta Europos Teisingumo Teismo praktika, turėtų būti panaikinta, suvienodinant ir Lietuvos, ir užsienio įmonių pelno mokesčio užskaitymo galimybes.

4.2.2. Dividendų, gaunamų iš užsienio vienetų, apmokestinimas pelno mokesčiu

Lietuvos vieneto už turimas arba nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalį ar teisių turėjimą iš užsienio vienetų gaunami dividendai, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 35 straipsnio nuostatomis, taip pat apmokestinami taikant 15 % pelno mokesčio tarifą. Skirtingai nei gavus dividendus iš Lietuvos įmonės, prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pelno mokestį tenka dividendus gavusiam Lietuvos vienetai.

Šiuo atveju vėlgi gali būti taikoma ir dividendų neapmokestinimo išimtis, jeigu yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- 1) Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių valdo daugiau kaip 10 % balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju) užsienio įmonės, kurioje gauna dividendus;
- 2) dividendus išmokantis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas aukščiau nurodytu Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintose tikslinėse teritorijose;
- 3) dividendus gaunančios Lietuvos įmonės apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant 15 % arba 13 % mokesčio tarifus, t.y. netaikomos pelno mokesčio lengvatos.

Valstybinė mokesčių inspekcija komentuoja, kad minimalus 12 mėnesių balsus suteikiančių akcijų valdymo laikotarpis, kuris suteikia Lietuvos vienetai teisę neapmokestinti iš užsienio vieneto gaunamų dividendų, nebūtinai turi būti suėjęs dividendų paskirstymo data. Jei Lietuvos vienetas turi tikslą išlaikyti tas akcijas ne trumpiau nei 12 mėnesių, jis irgi gali taikyti šią neapmokestinimo išimtį. Tačiau, paaiškėjus, kad minėta sąlyga nebus įvykdyta

(pvz. akcijos (visos arba jų dalys) yra perleidžiamos ar kitaip nustojama jas valdyti), pelno mokesčių apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą turi Lietuvos vienetas. Už ne laiku sumokėtą mokesčių bus skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka⁵⁸.

Pelno mokesčio įstatymo 35 straipsnyje numatyta dividendų neapmokestinimo išimtis yra nustatyta įgyvendinant Motininių ir dukterinių įmonių direktyvos nuostatas, tačiau, kaip minėta aukščiau darbe, šios Pelno mokesčio įstatymo nuostatos prieštarauja Motininių ir dukterinių įmonių direktyvai, kadangi tam, kad būtų taikoma dividendų neapmokestinimo išimtis, minimali procentinė kito vieneto turima kapitalo dalis pagal Pelno mokesčio įstatymo 35 straipsnio 2 dalį yra daugiau kaip 10 %, nors Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoje minimali procentinė užsienio vienetė valdoma kapitalo dalis yra ne mažiau kaip 15 % (t.y. 15 % ir daugiau) (nuo 2007 m. sausio 1 d.) ir ne mažiau kaip 10 % (t.y. 10 % ir daugiau) (nuo 2009 m. sausio 1 d.). Kaip minėta, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos yra parengtas ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės Seimui pateiktas Pelno mokesčio įstatymo papildymo ir pakeitimo projektas⁵⁹, kuriame numatyta ištaisyti pastarąjį Pelno mokesčio įstatymo neatitikimą Motininių ir dukterinių įmonių direktyvai. Projekte siūloma, kad Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės gaunami dividendai iš užsienio vienetų būtų neapmokestinami tuo atveju, kai dividendų gavėjas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, dividendus išmokančiame vienetė valdo ne mažiau kaip 10 % balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų).

Nurodytame Pelno mokesčio įstatymo projekte, be aukščiau minėtų pakeitimų, taip pat siūloma nustatyti, kad iš išmokėtų dividendų išskaičiuota pelno mokesčio suma gali būti sumažinta metinė dividendus gaunančio Lietuvos vieneto ar užsienio vieneto nuolatinės buveinės apskaičiuota pelno mokesčio suma; nustatyti, kad Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, leidžiančios iš Lietuvos vieneto apskaičiuotos pelno mokesčio sumos atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tuos mokesčius metus gautų pajamų, būtų taikomos ir dividendams; taip pat numatyta galimybė neapmokestinti Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės

⁵⁸ Olga Savčuk, Violeta Tumkienė. *Dividendų apmokestinimas: Lietuvos vieneto gaunamų dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr. 3.

⁵⁹ Pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35 ir 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas. 2008-02-06. Nr. XP-2844.

erdvės valstybėje ir kurių pelnas yra apmokestintas pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu, gaunamų dividendų.

Pažymėtina ir tai, kad galimybė sumažinti nuo gautų dividendų apskaičiuojamą mokestį gali būti numatyta ir tarp Lietuvos ir dividendus išmokančio užsienio vieneto valstybės sudarytoje ir taikomoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje. Lietuvos vienetas, apskaičiuodamas mokėtiną pelno mokestį nuo užsienio vieneto išmokėtų dividendų, gali jį sumažinti dividendus išmokėjusio užsienio vieneto iš dividendų išskaičiuota mokesčio suma. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, jei dividendus išmokantis užsienio vienetas, vadovaudamasis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatyta teise apmokestinti dividendus pagal vidaus įstatymus, taikė ne didesnę nei numatyta sutartyje tarifą išskaičiuodamas mokestį iš dividendų, ir dividendus gavęs Lietuvos vienetas turi užsienio valstybės mokesčių administratoriaus pažymą apie gautus dividendus ir iš šių dividendų išskaičiuotą ir sumokėtą mokesčio sumą.

Pavyzdys. UAB A gavo 60 000 Lt dividendų iš užsienio vieneto B, reziduojančio šalyje, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. UAB A turi tik 8 proc. užsienio vieneto B balsus suteikiančių akcijų. Užsienio vienetas B pagal savo šalies vidaus teisės aktus bei tarp Lietuvos ir tos užsienio šalies pasirašytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį iš UAB A dividendų išskaičiavo 15 proc. pelno mokesčio prie pajamų šaltinio, t. y. išskaičiavus mokestį, UAB A gavo 51 000 Lt ($60\,000 - (60\,000 \times 15\%)$) dividendų. Šį faktą pagrindžia užsienio vieneto B šalies mokesčių administratoriaus patvirtinta pažyma, kurioje nurodyta, kad vienetas B atitinkamu laikotarpiu išmokėjo UAB A 51 000 Lt dividendų, prieš tai išskaičiavęs 9000 Lt mokesčio.

UAB A, gavusi iš užsienio vieneto B dividendus, negali jiems pritaikyti neapmokestinimo išimties, tačiau pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas gali sumažinti Lietuvoje sumokėtiną mokestį: gauta 51 000 Lt dividendų suma padidinama užsienio šalyje išskaičiuotu 9000 Lt mokesčiu ir nuo visos sumos apskaičiuojamas 15 proc. pelno mokestis – 9000 Lt ($(51\,000 + 9\,000) \times 15\%$), iš šios sumos atskaitomas užsienio vieneto B iš dividendų išskaičiuotas ir sumokėtas 9000 Lt mokestis. Taigi, mokėtina mokesčio suma lygu 0 Lt⁶⁰.

⁶⁰ Olga Savčuk, Violeta Tumkienė. *Dividendų apmokestinimas: Lietuvos vieneto gaunamų dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr. 3.

4.2.3. Fizinių asmenų iš užsienio valstybių gaunamų dividendų apmokestinimas

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 ir 7 straipsniuose nustatyta, kad Lietuvos gyventojų pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 % pajamų mokesčio tarifą, jeigu gyventojas jas gavo iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų aukščiau minėtu Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintose tikslinėse teritorijose; iš visų kitų užsienio valstybių, kurios nėra priskirtos tikslinėms teritorijoms, Lietuvos gyventojų gaunami dividendai apmokestinami taikant 24 % pajamų mokesčio tarifą.

Remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis, nuolatinis Lietuvos gyventojas, užsienio valstybėse, išskyrus tose, kurios priklauso Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintam tikslinių teritorijų sąrašui, gavęs pajamų dividendų forma, tokių pajamų dvigubą apmokestinimą, kaip ir iš užsienio valstybių gaunamų palūkanų atveju, gali naikinti taikydamas kredito metodą, t.y. užsienio valstybėje, kuri yra Europos Sąjungos valstybė narė arba su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapatą mokesčio sumą nuo toje valstybėje gautų dividendų nuolatinis Lietuvos gyventojas gali atskaityti iš Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos. Tokia galimybė numatyta tik esant šioms sąlygoms:

- dividendai gauti iš užsienio valstybės, kuri yra Europos Sąjungos valstybė narė arba su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir
- užsienio valstybėje jos vidaus mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka sumokėtas mokestis nuo tų dividendų yra pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, ir
- gyventojas turi dokumentą apie gautus dividendus bei nuo jų toje užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapatą mokesčio sumą.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo dividendus iš tos užsienio valstybės, su kuria pasirašyta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, tai iš Lietuvoje nuo tokių pajamų apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos gyventojas gali atskaityti tik tokią pajamų mokesčio sumą, kurią užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

Pavyzdys. 2005 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas iš Baltarusijos vieneto gavo 5000 Lt dividendų, nuo kurių Baltarusijoje buvo išskaičiuota 750 Lt pajamų mokesčio suma.

Tarkime, kad toks gyventojas 2005 metais gavo ir atlyginimą iš Lietuvos vieneto. Tais metais jis nepatyrė jokių išlaidų, kuriomis gali sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas. Tuomet nuo iš Baltarusijos vieneto gautų dividendų pagal įstatymą mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas taip: $5000 \text{ Lt} \times 0,15 = 750 \text{ Lt}$. Lietuvos ir Baltarusijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 10 straipsnyje („Dividendai“) nustatyta, kad Baltarusijos vieneto nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokami dividendai Baltarusijoje gali būti apmokestinti taikant ne didesnę negu 10 proc. mokesčio tarifą. Kadangi pagal minėtos sutarties nuostatas nuo dividendų sumos Baltarusijoje galėjo būti išskaičiuota ne didesnė negu 500 Lt ($5000 \text{ Lt} \times 0,10$) pajamų mokesčio suma, tai gyventojas iš Lietuvoje apskaičiuotos 750 Lt pajamų mokesčio sumos gali atskaityti tik 500 Lt pajamų mokesčio sumą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo sumokėti 250 Lt ($750 \text{ Lt} - 500 \text{ Lt}$) pajamų mokesčio. Baltarusijoje ne pagal sutarties nuostatas išskaičiuotą pajamų mokestį nuolatinis Lietuvos gyventojas turi susigrąžinti pats⁶¹.

⁶¹ VMI prie FM Mokesčių teisės departamento Tiesioginių mokesčių skyriaus vyriausioji specialistė Audra Šveistienė. *Kaip naikinamas iš užsienio valstybių gautų pajamų dvigubas apmokestinimas*. „Mokesčių žinios“. 2006 m. Nr. 13 (475).

IŠVADOS

1. Nors Europos Bendrijos steigimo sutartyje ir nenumatytas konkretus tiesioginių mokesčių suderinimas, ir tiesioginiai mokesčiai yra šalių narių biudžetų pajamų šaltinis, visgi yra bandoma Europos Sąjungos mastu kištis į šalių fiskalinį suverenitetą ir suvienodinti tiesioginius mokesčius. Skirtingos tiesioginių mokesčių sistemos Europos Sąjungos valstybėse narėse, bendro sutarimo nebuvimas sprendžiant tiesioginių mokesčių harmonizavimo klausimus Europos Sąjungoje sąlygojo tiesioginių mokesčių harmonizavimą tik tam tikruose sektoriuose.

2. Palūkanų ir dividendų apmokestinimas Europos Sąjungos mastu yra sureguliuotas Europos Tarybos direktyvomis, tačiau tik tarp juridinių asmenų, ir taikomas tik toms Europos Sąjungos valstybių narių bendrovėms, kurios yra asocijuotos, todėl tam, kad būtų išvengta iškreiptų konkurencijos sąlygų, direktyvų taikymo apimtis galėtų būti išplėsta ir toms Europos Sąjungos valstybių narių bendrovėms, kurios nėra susijusios kokiais nors priklausomais santykiais.

3. Europos Teisingumo Teismo praktika, susijusi su palūkanų apmokestinimu, nėra gausi, o Europos Teisingumo Teismo sprendimai dividendų apmokestinimo srityje nėra visais atvejais vieningi, tačiau, iš esmės paremti diskriminacijos draudimo principu, reikšmingi, švelninant ar naikinant dvigubą tų pačių pajamų apmokestinimą tarp Europos Sąjungos valstybių narių.

4. Nors palūkanų ir dividendų apmokestinimo klausimas Europos Sąjungoje yra sureguliuotas ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Plėtros Organizacijos parengtoje Modelinėje pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijoje, tačiau Europos Sąjungos valstybių narių pagal Modelinę konvenciją sudarytose tarptautinėse dvišalėse dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse įtvirtintos nuostatos dėl palūkanų ir dividendų apmokestinimo negali prieštarauti Europos Bendrijos teisei, taigi ir Palūkanų ir autorinių atlyginimų bei Motininių ir dukterinių įmonių direktyvoms.

5. Lietuva, nors ir įgyvendinusi Palūkanų ir autorinių atlyginimų ir Motininių ir dukterinių direktyvų nuostatas nacionaliniuose teisės aktuose, tačiau ne visais atvejais Lietuvos nacionaliniai teisės aktai atitinka direktyvų reikalavimus, kai kurios Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos palūkanų ir dividendų, mokamų tarp Lietuvos ir užsienio valstybių, apmokestinimo taisyklės vienaip ar kitaip diskriminuoja užsienio ar Lietuvos investuotojus, dėl ko yra taisytinios.

LITERATŪROS SĄRAŠAS:

1. Teisės norminiai aktai:

Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2.
2003 m. birželio 3 d. Europos Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. OL L 157, 2003 6 26, p. 49-54.

1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 225, 1990 8 20, p. 6-9.

1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva 90/434/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 225, 1990 8 20, p. 1-5.

1990 m. liepos 23 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. OL L 225, 1990 8 20, p. 10-24, OL C 160, 2005 6 30, p. 11-22.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 „Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-4021.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35 ir 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas. 2008-02-06. Nr. XP-2844.

2. Specialioji literatūra:

Terra B., Wattel P. *European Tax Law*, 2001, third edition.

- Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES*. Analitinė medžiaga. 2006-04-06.
- Alma Kvederienė. *Palūkanų apmokestinimo ypatumai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2008 m. kovas, Nr. 3.
- Egidijus Kundelis. Julija Solovjova. *Palūkanų apmokestinimas pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio*. „Mokesčių žinios“. 2007-11-26.
- Kristina Kriščiūnaitė-Bartusevičienė. *Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2006-05-21.
- Kristina Kriščiūnaitė-Bartusevičienė. *Estijos ir Latvijos bendrovės apsimoka finansuoti iš paskolų*. „Verslo žinios“. 2007-08-14.
- Auditorė Jurga Vaitkienė. *Dividendų apmokestinimas, Lietuvos vieneto kitiems vienetais išmokamų dividendų mokesčiai aspektai*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr.1.
- Olga Savčuk, Violeta Tumkienė. *Dividendų apmokestinimas: Lietuvos vieneto gaunamų dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu*. „Apskaitos ir mokesčių apžvalga“. 2007 m. Nr. 3.
- VMI prie FM Mokesčių teisės departamento Tiesioginių mokesčių skyriaus vyriausioji specialistė Audra Šveistienė. *Kaip naikinamas iš užsienio valstybių gautų pajamų dvigubas apmokestinimas*. „Mokesčių žinios“. 2006 m. Nr. 13 (475).
- Confederation Fiscale Europeenne. *Comments on ECJ, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00*. Paper submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the Council, the European Commission, the European Parliament and the European Court of Justice in 2003.
- Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. www.oecd.org

3. Praktinė medžiaga:

- 2001 m. kovo 8 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas, sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd, Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd v. Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General*.
- 2002 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*.
- 2006 m. birželio 6 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen*.
- 2004 m. liepos 15 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-315/02, *Anneliese Lenz v. Finanzlandesdirektion für Tirol*.
- 2004 m. rugsėjo 7 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-319/02, *Petri Manninen*.
- 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*.
- 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*.
- 2006 m. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-170/05, *Denkavit International BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

4. Travaux préparatoires:

- Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. Official Journal of the European Communities No. 123, 22.04.1998.
- Opinion of the Economic and Social Committee on the 'Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States'. Official Journal of the European Communities No. 284, 14.9.1998.
- European Parliament. Report on the proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States (COM(98)0067-C4-0195/98-98/0087(CNS)). 03.09.1998.

„Palūkanų ir dividendų apmokestinimas Europos Sąjungoje“

Santrauka

Šiame darbe nagrinėjamas palūkanų ir dividendų apmokestinimo reguliavimas Europos Sąjungos teisės aktais. Palūkanų apmokestinimą Europos Sąjungoje reguliuoja 2003 m. birželio 3 d. direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, kuri panaikina išskaičiuojamąjį mokestį dukterinės įmonės patronuojančiai bendrovei išmokamoms palūkanoms. Dividendų apmokestinimą Europos Sąjungoje reglamentuoja 1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kuri skirta suvienodinti pelno mokesčio, paskirstyto tarp įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse, apmokestinimą, sumažinti ar visiškai panaikinti dvigubą apmokestinimą. Europos Teisingumo Teismas taip pat bando formuoti palūkanų ir dividendų apmokestinimo politiką Europos Sąjungoje, kuri, nors ir ne visais atvejais yra vieninga, tačiau labai reikšminga švelninant ar naikinant dvigubą tų pačių pajamų apmokestinimą tarp Europos Sąjungos valstybių narių. Darbe taip pat nagrinėjami palūkanų ir dividendų apmokestinimo reguliavimo ypatumai Lietuvoje tiek, kiek susiję su palūkanų ir dividendų mokėjimais tarp Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių, aukščiau nurodytų direktyvų įgyvendinimo Lietuvoje problemos, kadangi kai kurios Lietuvos teisės aktuose įtvirtintos palūkanų ir dividendų, mokamų tarp Lietuvos ir užsienio valstybių, apmokestinimo taisyklės vienaip ar kitaip diskriminuoja užsienio ar Lietuvos investuotojus.

„Interest and dividend taxation in the European Union“

Summary

Regulation of interest and dividend taxation by the legal acts of the European Union is analysed in this paper. Taxation of interest in the European Union is regulated by the Council Directive of 2003/49/EC of 3 June, 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, which exempts from a withholding tax interest paid by the subsidiary to its parent company. Taxation of dividends in the European Union is regulated by the Council directive of 1990/435/EEC of 23 July, 1990 on a common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, which was adopted in order to harmonize the taxation of corporation tax, distributed between companies acting in different Member States, to reduce or eliminate double taxation. The European Court of Justice is also trying to form a tax policy of interest and dividends in the European Union, which is not always unanimous, but very important in reducing or eliminating double taxation between different Member States. The specificity of regulation of interest and dividend taxation in Lithuania is also analysed herein, concerning the payments of interest and dividends made between Lithuania and other Member States, also studying the problems of implementing the directives indicated above in the national legislation of Lithuania, because some rules of Lithuanian legislation of taxation of interest and dividends between Lithuania and other Member States one way or another discriminate foreign or Lithuanian investors.