

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Jelizavetos Šablovskajos
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

Kapitalo pajamų apmokestinimas Lietuvoje: teisinio reguliavimo raida ir problemos

Vadovas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Recenzentas: lekt. dr. Mindaugas Lukas

Vilnius

2018

TURINYS

SANTRUMPOS	2
ĮVADAS	4
1. KAPITALO PAJAMŲ APMOKESTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI	7
1.1. Pajamų apibrėžimas	7
1.2. Kapitalo samprata	9
1.3. Kapitalo mokesčiai.....	12
1.4. Kapitalo pajamų mokesčiai ir jų apmokestinimas	15
1.5. Dvigubas kapitalo pajamų apmokestinimas.....	24
1.6. Kapitalo pajamų apmokestinimo harmonizavimas ES	27
2. KAPITALO PAJAMŲ MOKESČIŲ ISTORINĖ RAIDA	32
2.1. Kapitalo pajamų mokesčių atsiradimas ir tarptautinė raida	32
2.2. Kapitalo pajamų mokesčių raida LR iki PMĮ ir GPMĮ priėmimo	34
2.3. PMĮ ir GPMĮ priėmimas ir raida kapitalo pajamų mokesčių atžvilgiu.....	37
3. KAPITALO PAJAMŲ APMOKESTINIMO PROBLEMOS	40
3.1. Mokesčių naštos paskirstymas	40
3.2. Darbo ir kapitalo pajamų netolygus apmokestinimas	44
3.3. Mokesčių konkurencija	48
IŠVADOS	52
SANTRAUKA	62
SUMMARY	63

SANTRUMPOS

a.	– amžius.
BKPMB	- bendroji konsoliduota pelno mokesčio bazė.
BVP	- bendrasis vidaus produktas.
CK	- Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas.
d.	- <i>priklausomai nuo konteksto</i> : dalis arba diena.
DAIS	- dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.
EBPO	- Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija.
EEE	- Europos ekonominės erdvė.
EK	- Europos Komisija.
ES	- Europos Sąjunga.
ESTT	- Europos Sąjungos Teisingumo Teismas.
Eur.	- eurai.
FAPMLĮ	- Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas.
FAPM	- fizinių asmenų pajamų mokestis.
FP	- finansinės priemonės.
GPMĮ	- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas.
GPM	- gyventojų pajamų mokestis.
IFP	- išvestinės finansinės priemonės.
JAPMĮ	- Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas.
JAPM	- juridinių asmenų pelno mokestis.
LR	- Lietuvos Respublika.
Lt	- litai.
m.	- metai.
MAĮ	- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.
mln.	- milijonas.
NTMĮ	- Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas.
NPD	- neapmokestinamasis pajamų dydis.
p.	- punktas.
PMĮ	- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.
PM	- pelno mokestis.
PNM	- pagrindinis neapmokestinamasis minimumas.
PSD	- privalomasis sveikatos draudimas.

PVM	- pridėtinės vertės mokestis.
proc.	- procentai.
SESV	- Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo.
str.	- straipsnis.
t.y.	- tai yra.
t.t.	- taip toliau.

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. Kadangi šiuolaikinėms valstybėms intensyviai konkuruojant savo mokesčių sistemomis kapitalo apmokestinimas yra tapęs vienu pagrindinių aspektų, jo tinkamas subalansavimas yra svarbus uždavinys daugeliui valstybių. Valstybės kapitalo pajamų apmokestinimo sistema turi veikti taip, kad kapitalo pajamų mokesčių tarifas skatintų investicijas, pritrauktų užsienio kapitalą ir prisidėtų prie palankios apmokestinimo bazės kūrimo.

Kapitalo pajamų apmokestinimo tema yra ypač aktuali Lietuvoje dėl kelių priežasčių. Visų pirma, Lietuvos teisės sistemoje nėra atskiro kapitalo mokesčių įstatymo, o taip pat nėra atskirai suformuluotos nuostatos kas laikytina kapitalo pajamomis. Dėl šių priežasčių kapitalo pajamos literatūroje traktuojamos skirtingai, o tai sukelia nemažai neaiškumų ir sunkumų atliekant kapitalo pajamų mokesčių analizę. Antra, ši tema aktuali tuo, kad Lietuvos mokesčių sistemoje egzistuoja skirtingas mokesčių naštos paskirstymas. Daugelyje ES šalių, pavyzdžiui Austrijoje, Airijoje, Maltoje, Lenkijoje¹, didesnes pajamas gaunantys asmenys turi mokėti didesnius mokesčius. Tačiau Lietuvoje darbo pajamas gaunantys asmenys apmokestinami santykinai žymiai daugiau negu asmenys, gaunantys pajamas iš kapitalo, kadangi kapitalo pajamoms taikoma nemažai mokesčių lengvatų. Tokia skirtinga mokesčių našta gali skatinti pajamų nelygybę. Tuo pačiu santykinai neaukštas kapitalo pajamų apmokestinimas reiškia, kad kapitalo pajamų mokesčių potencialas Lietuvoje yra didelis - tai gali būti vertinama kaip šalies pranašumas konkuruojant dėl mokesčių su kitomis valstybėmis ir turi būti teisingai išnaudojamas ir pritaikomas. Būtent dėl šių priežasčių, kapitalo pajamų apmokestinimas reikalauja išsamios analizės.

Nagrinėjamos temos originalumas ir naujumas. Magistro darbas parašytas aktualia ir Lietuvoje mažai nagrinėta tema. Kapitalo pajamų apmokestinimo tema labiau yra nagrinėjama ekonomistų, pavyzdžiui, per pastarąjį dešimtmetį skirtingų universitetų ekonomikos fakultetuose buvo parašyti bakalauro ir magistro darbai tokiomis temomis kaip: „Kapitalo apmokestinimo naštos vertinimas Lietuvoje“², „Darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo ES lyginamoji analizė“³, „Darbo ir kapitalo pajamų santykio Lietuvoje ir

¹ Pajamų mokesčiai užsienyje, [Interaktyvus], [žiūrėta 2018-03-14], Prieiga per internetą: <https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_lt.htm>

² KANDRATAITĖ K. *Kapitalo apmokestinimo naštos Lietuvoje vertinimas*. Bakalauro baigiamasis darbas. Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Finansų ir apskaitos katedra, Kaunas. 2014.

³ BRUZDEILINAITĖ N. *Darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo ES lyginamoji analizė*. Magistro darbas, Vilniaus universitetas Ekonomikos fakultetas, Ekonominės politikos katedra, Vilnius, 2011.

EBPO šalyse analizė ir implikacijos ekonominei politikai⁴). Tačiau iki šiol kapitalo pajamų apmokestinimo institutas nesulaukė didelio dėmesio Lietuvos teisės doktrinoje. Lietuvos teisės literatūroje, moksliniuose straipsniuose, įskaitant per paskutinius penkerius metus Vilniaus Universiteto Teisės fakultete rašytus magistro darbus, kapitalo pajamų mokesčiai buvo analizuojami tik per jų struktūrines sudedamąsias dalis, t.y. vertinant atskirai kapitalo prieaugio, dividendų, palūkanų, honorarų apmokestinimą. Tačiau kaip bendra mokesčių grupė kapitalo pajamos nebuvo nagrinėtos. Kadangi ši tema aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu aspektu, tai autorę paskatino imtis kapitalo pajamų apmokestinimo mokslinės analizės, kurioje visų pirma bus išanalizuoti kapitalo pajamų apmokestinimo teoriniai aspektai, antra, kapitalo pajamų apmokestinimo Lietuvoje teisinio reguliavimo raida, o trečiame šio darbo skyriuje bus siekiama atskleisti kapitalo pajamų apmokestinimo išskylančias problemas.

Tyrimo objektas – kapitalo pajamų apmokestinimo sistema Lietuvoje.

Tyrimo tikslas – atskleisti kapitalo pajamų apmokestinimo pagrindinius bruožus ir dėsningumus, jų raidą Lietuvoje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti kapitalo pajamų sampratą;
2. Išskirti esminius priskyrimo prie kapitalo pajamų mokesčių kriterijus;
3. Išanalizuoti kapitalo pajamų apmokestinimo teisinio reguliavimo pagrindinius bruožus;
4. Išanalizuoti kapitalo pajamų apmokestinimo teisinio reguliavimo raidą Lietuvoje;
5. Atskleisti pagrindines kapitalo pajamų apmokestinimo problemas ir pateikti rekomendacijas.

Tyrimo metodai. Darbe iškeltiems tikslams pasiekti bei apibrėžtam objektui atskleisti bus panaudojami šie tyrimo metodai:

- *Lingvistinis* – šio metodo dėka atskleidžiamas įstatymuose, sutartyse, bei kituose teisės aktuose ir šaltiniuose vartojamų žodžių, terminų ir sąvokų turinys. Ypač svarbus atskleidžiant kapitalo pajamų sąvokos turinį užsienio šaltiniuose.
- *Lyginamasis* – šis metodas darbe buvo panaudojamas, pavyzdžiui, lyginant kapitalo pajamų mokesčius su kapitalo turto mokesčiais arba kapitalo pajamų sąvoką su kapitalo prieaugio sąvoką. Taip pat lyginamasis metodas naudojamas lyginant mokesčių našta tenkančią kapitalui skirtingose ES valstybėse narėse.

⁴ LUKŠAITĖ, M. *Darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo ES lyginamoji analizė*. Magistro tezės. Vilniaus universitetas. Ekonomikos fakultetas, Vilnius, 2014.

- *Istorinis* – šis metodas taikomas nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimo raidą. Tik išanalizavus teisinio kapitalo pajamų mokesčių reguliavimo raidą, galima daryti išvadas, ar patobulėjo kapitalo pajamų apmokestinimas.
- *Sisteminis* – šiuo metodu remiamasi siekiant visapusiškai atskleisti kapitalo pajamų apmokestinimo turinį, jo teisinio reguliavimo esmę. Pagrindiniai šio darbo šaltiniai yra teisės aktai, kuriuose įtvirtintos normos analizuojamos kaip vieninga visuma.
- *Loginis* – šio metodo pagalba vertinamos skirtingų autorių nuomonės, identifikuojami probleminiai kapitalo pajamų mokesčių sąvokos, bei kapitalo pajamų apmokestinimo aspektai, formuojamos išvados, bei pateikiami pasiūlymai.

Šaltiniai. Pagrindiniai ir svarbiausi šaltiniai, kuriais remiamasi šiame darbe yra Lietuvos Respublikos teisės aktai, jų komentarai, ES direktyvos, ESTT sprendimai, taip pat Lietuvos ir užsienio autorių tiriamoji medžiaga kapitalo pajamų mokesčių ir jų sudedamųjų dalių apmokestinimo srityje.

1. KAPITALO PAJAMŲ APMOKESTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

Esminis aspektas, kurį svarbu atskleisti nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimą, yra nustatymas, kas iš tikrųjų laikytina kapitalo pajamomis. Kadangi nėra pateikiama vieno konkretaus kapitalo pajamų sampratos apibrėžimo, autorės nuomone tikslinga pradėti nuo lingvistinės jį įvardijančių žodžių konstrukcijos analizės. Tada bus aptariama mokesčių klasifikacija, nustatant pagrindinius kapitalo mokesčius, jų rūšis ir galiausiai bus išanalizuoti kapitalo pajamų mokesčiai ir jų apmokestinimas.

1.1. Pajamų apibrėžimas

Pajamos yra vienas pažangiausių rodiklių, kuriuo domisi kiekvienas, kadangi ekonominiu požiūriu svarbiausias kiekvienos veiklos tikslas – gauti kuo daugiau pajamų ir pelno. Pirmieji bandymai aiškinti pajamų sąvoką siekia ankstyvuosius viduramžius. Iki XX a. pajamos buvo suprantamos ir apibrėžiamos kaip darbo, turto ir kapitalo grąža. Šiuolaikinis apibrėžimas pajamų, kaip visa apimančio pagrindo, kuriuo galima įvertinti pajėgumą mokėti, apibrėžimas išsivystė tik dvidešimtajame amžiuje. XX a. viduryje JAV teoretikas, R. M. Haig nurodė, kad „asmninės pajamos yra asmens grynojo ekonominės galios prieaugio per tam tikrą laikotarpį pinigine verte⁵“, o H. Simons pinigines pajamas apibrėžė kaip „tam tikro laikotarpio vartojimo rinkos vertės ir grynojo turto pokyčio sumą⁶“. Tad teoriškai pajamomis laikytinos visos įplaukos ir išlaidos, įskaitant dovanas ir nenumatytas pajamas. Taigi H. Simons pajamų apibrėžimas (visa apimanti, ekonominė pajamų sąvoka) rodo asmens vartojimo potencialą per mokestinį laikotarpį ir apima pinigines pajamas, natūrinės pajamas iš darbdavio ir paties asmens, nerealizuotą kapitalo pelną ir realų turto padidėjimą.

Kas yra laikytina pajamomis pagal Lietuvos teisės aktus, nustato įstatymų leidėjas – Seimas.

Du pagrindiniai teisės aktai, apibrėžiantis pajamas bei nustatantys jų apmokestinimą Lietuvoje yra GPMĮ ir PMĮ.

PMĮ pajamos apibrėžiamos kaip „visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais⁷“, o GPMĮ

⁵ HAIG, R. M. (cituojuama iš UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.).

⁶ SIMONS, H. (cituojuama iš UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.).

⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001-12-29, nr. 110-3992. 2 str. 24 d.

pajamų apibrėžimas yra pateikiamas remiantis naudos kriterijumi ir yra pakankamai platus. Pagal GPMĮ 2 str. 14 d. pajamos apibrėžiamos kaip visos per mokestinį laikotarpį gyventojų gautas atlygis už jo atliktus darbus, suteiktas paslaugas, perduotas ar suteiktas teisės, perduotą, kitaip perleistą ar investuotą turtą ar lėšas, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), pozityviosios pajamos bei, kita natūra ar pinigais gauta nauda⁸. Kita vertus, ta pati GPMĮ 2 str. 14 d. numato ir tai, kas nėra pripažįstama pajamomis – dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams nemokamai išduotų akcijų vertė arba anksčiau išduotų akcijų nominalios vertės padidinimo sumos, nekilnojamieji daiktai, kurie Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nustatyta tvarka buvo gražinti turto savininkams, darbuotojų nuosavybėn neperduoti, tačiau jų darbo funkcijoms atlikti naudojami darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai ir kitos priemonės, reklaminio renginio metu asmens gauta nauda (konkrečios įmonės produkcija, smulkūs suvenyrai ir pan.), asmens gautos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje ir kelionės išlaidos, jeigu jos susijusios su asmens darbo, įskaitant savanorišką darbą, tvarka, funkcijomis arba individualia veikla ir t.t..

Taigi pagal GPMĮ pajamomis laikomos pozityviosios pajamos, taip pat per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir/arba kita gauta nauda pinigais ir/arba natūra. Pozityviosiomis pajamomis vadinamos visos kontroliuojamojo vieneto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į nuolatinio Lietuvos gyventojų - kontroliuojančiojo asmens pajamas proporcingai gyventojų turimų akcijų, balsų ar teisių į kontroliuojamo vieneto pelną skaičių.

Neapsiribojant įstatyminiu reguliavimu, svarbu pažymėti, kad buhalterinėje apskaitoje ir ekonominėje literatūroje pajamų sąvoka nėra vienodai suprantama. Buhalterinės apskaitos literatūroje pajamos apibūdinamos siejant jas su įmonių veikla ir apibrėžiamos kaip: „įmonės ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, t.y. įmonės turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to išauga nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus⁹“. Pajamomis nelaikomas trečiųjų asmenų vardu gautos sumos, bei savininkų (akcininkų) įnašai. Ekonominių ir finansinių

⁸ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 (aktuali redakcija 2018-03-09), p. 18.

⁹ ZINKEVIČIENĖ, D. *Pajamų samprata ekonomikoje ir apskaitoje*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2004, p. 29-30.

terminų žodyne apibrėžiama, kad pajamos yra tai, ką atskiras asmuo ar kolektyvas gauna kaip naudą už kapitalą (kapitalo gražą) arba kaip atlyginimą už darbą¹⁰.

Atsižvelgiant į gamybos veiksnius, ekonomistai klasikai išskiria tokias pajamų rūšis¹¹:

- Renta arba nuoma – atlyginimas savininkui už naudojimąsi jo žeme ar kitu turtu;
- Darbo užmokestis – atlyginimas samdomiems darbuotojams už atliktą darbą;
- Pelnas – atlyginimas, kurį gauna verslininkas už riziką, naujas idėjas ir pastangas, įdėtas į verslą, atskaičius visas su verslu susijusias išlaidas, t.y. atlyginimas už verslumą;
- Palūkanos – atlyginamas, gaunamas už paskolintus pinigus ir finansinį turtą.

Taigi bendriausiu požiūriu pajamos yra tai, ką kolektyvas arba asmuo gauna kaip naudą už kapitalą, todėl pajamos rodo ekonominės naudos padidėjimą per tam tikrą laikotarpį. Be to, pajamos gali būti pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimo momentą, kadangi gali būti gaunamos pinigais arba natūra. Šiuo požiūriu gali būti išskiriamos tokios pajamų pripažinimo rūšys: kaupimo būdu pripažįstamos pajamos (apskaitos būdas, kai atliekamas dvejetainis įrašas), kurį taiko juridiniai asmenys ir grynujų pinigų būdu pripažįstamos pajamos, kurį taiko gyventojai, išskyrus PVM mokėtojus.

1.2. Kapitalo samprata

Lietuvos ir užsienio šalių literatūroje kapitalo, kaip teisinio reiškinių, sąvoka nėra pakankamai ištirta. Pats žodis „*kapitalas*“ yra labai plati sąvoka. Net pagal šio termino prigimtį (žodis kapitalas yra kilęs iš lotyniško žodžio *capitalis*, reiškiančio „pagrindinis, esminis, svarbiausias“) jis yra pakankamai abstraktus. Taigi konkretus šio termino supratimas gali skirtis nuo panaudojimo konteksto. Kaip teisingai pažymėjo J.H.Coffe ir kiti: „kapitalas apibrėžiamas kaip kintamoji bendrovės reikšmė ir tai reiškia skirtingas reikšmes skirtingų profesijų žmonėms¹²“. Taigi kapitalas turi įvairių reikšmių, priklausomai nuo šios sąvokos pritaikymo srities, pavyzdžiui, gali būti išskiriamos tokios

¹⁰ ZINKEVIČIENĖ, D. *Pajamų samprata ekonomikoje ir apskaitoje*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. 2004, p. 29-30.

¹¹ *Ibidem*.

¹² COFFEE Jr., J.C.; CHOPPER, J.H.; GILSON, R.J. *Cases and Materials on Corporations*, Case Notes Legal Briefs, Business Organizations, 6th edn, Aspen Publishers, 2004, p. 17.

kapitalo rūšys kaip žmogiškasis, socialinis kapitalas ir panašiai¹³.

Nagrinęjant kapitalo sąvoką, neįmanoma nepaminėti Karlo Markso, kurio požiūriu kapitalas – tai turtas arba vertė, kuri naudojama gamyboje sukuriant pridėtinę vertę. Šis mąstytojas akcentavo, kad į kapitalą turi būti žiūrima ne kaip į „daiktą“, o kaip į vykstančius socialinius-ekonominius procesus, kur kapitalas turi savybę augti, didėti tokiu būdu sukurdamas papildomų pajamų srautus¹⁴.

Klasikinės politinės ekonomijos pradininkas A. Smitas kapitalą labiausiai siejo su darbu, kurio metu yra kaupiamos atsargos. Pasak A. Smito sukauptos atsargos gali būti skirstomos į dvi dalis. Pirmoji yra skirta tiesioginiam savininko vartojimui ir neteikia jam piniginių pajamų: tai maisto, rūbų, namų apyvokos daiktai, savininko gyvenamasis namas ir kt. O ta dalis atsargų, iš kurių tikimasi gauti pajamų, vadinama kapitalu. Gautas kapitalas gali būti panaudotas dviem būdais: „teikdamas pajamas arba pelną savininkui, jis gali būti panaudotas gamybai, perdirbimui arba prekėms pirkti siekiant jas pelningai perparduoti. Šis kapitalas nuolatos keičia formą ir tik dėl tokios apyvartos jis teikia pelną savininkui. Todėl tokio pobūdžio kapitalas gali būti apibūdinamas kaip apyvartinis kapitalas. Antra, kapitalas gali būti panaudotas žemei gerinti, pirkti naudingoms mašinoms, inventoriui arba kitiems panašioms daiktams, teikiantiems jų savininkui pajamas, nors jis nepereina iš rankų į rankas, t. y. nedaro apyvartos. Toks kapitalas priskiriamas pagrindiniam kapitalui¹⁵“. Taigi kapitalo skirstymą į apyvartinį ir pagrindinį A. Smitas siejo su tuo, ar jis pereina iš vieno savininko kitam.

Ekonomikos terminų ir sąvokų mokamajame žodyne išskiriamos tokios kapitalo rūšys ir jo reikšmės¹⁶:

- Finansinis kapitalas - finansiniai aktyvai (banko sąskaitos, obligacijos ir paprastosios akcijos);
- Fizinis kapitalas - kapitalas, kurį sudaro gamybos priemonės, žemė ir pan.;
- Pagrindinis kapitalas - gamybos procese esanti kapitalo dalis, kurios vertė į produkciją perkeliama pamažu;

¹³ Socialinis kapitalas siejamas su visuomeniniu gyvenimu, socialine kontrole, jos tam tikromis poveikio formomis ir grupėmis; žmogiškasis kapitalas suprantamas kaip žmogaus vidinių išteklių visuma, kuri apima žmogaus įgytas žinias, turimus gebėjimus.

¹⁴ ČIEGIS, R. *Ekonominių teorijų istorija*. Vilniaus universitetas. Kauno humanitarinis fakultetas. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla, 2014, p. 64.

¹⁵ GRONSKAS, V. *Mišrus kapitalas ir jo valdymas*. Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, 2005, p. 45.

¹⁶ BAGDANA VIČIUS, J.; STANKEVIČIUS, P.; ir LUKOŠEVIČIUS, L. *Ekonomikas terminas ir sąvokos* (mokomasis žodynas). [Interaktyvus] Vilnius: Vilniaus pedagoginis universitetas ekonomikos katedra, 1999. [žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą:

<<http://www.biblioteka.vpu.lt/elvpu/15260.pdf>>

- Realusis kapitalas- gamyboje naudojamos ekonominės gėrybės, kurios yra ankstesnės gamybos rezultatas (pastatai, įrengimai, mašinos ir pan.);
- Skolinamasis kapitalas - piniginis kapitalas, kurio savininkas duoda jį kitiems asmenims nustatytam laikui su sąlyga gražinti jį ir užmokėti už tai tam tikras palūkanas.

Teisinis kapitalo sąvokos panaudojimas skiriasi nuo ekonominio ir irgi nėra vieningai sistemiškai įtvirtintas. Taip, pavyzdžiui, DAIS nurodoma, kad kapitalą sudaro kilnojamasis ir nekilnojamasis turtas ir DAIS atžvilgiu Lietuvoje kapitalo mokesčiams priskiriamas tik nekilnojamojo turto mokestis¹⁷.

Tuo tarpu ES teisėje kapitalo samprata yra atskleidžiama per kapitalo judėjimą¹⁸. ESTT yra pripažinęs, kad investicijos į nekilnojamąjį turtą, tiesioginės investicijos į bendrovės akcijas įsigyjant dalį akcijų paketo arba vertybinių popierių įsigijimas kapitalo rinkoje, taip pat fizinis banknotų ir monetų gabenimas¹⁹, bei dividendų užsienio valstybėje gavimas²⁰ yra kapitalo judėjimas. Taigi kapitalo judėjimas apima visus įmanomus ūkio subjekto taikomus finansinių operacijų metodus rinkoje, kurie pasirenkami atliekant atitinkamą operaciją. Be abejo, svarbu taip pat pažymėti, kad kapitalo judėjimas yra viena iš ES steigimo sutartyse įtvirtintų taip vadinamų keturių pagrindinių laisvių. Laisvas kapitalo judėjimas yra viena iš būtinųjų sąlygų ES tikslams pasiekti: „įmonėms turi būti sudarytos sąlygos laisvai skolintis pinigų arba išplatinti savo akcijų emisiją toje valstybėje narėje, kurioje kapitalo išlaidos mažiausios; kita vertus, investuotojams turi būti sudarytos sąlygos laisvai investuoti pinigus tose valstybėse narėse, kuriose investicijos rizika mažiausia²¹“.

CK antrosios knygos komentare, kapitalas jau įvardijamas kaip „toks turtas, kuris suformuojamas steigiant juridinį asmenį arba plečiant jo veiklą steigimo dokumentuose numatytiems tikslams pasiekti²²“. Taigi čia kapitalas apibrėžiamas kaip vienas iš įmonės turto formavimo šaltinių ir kaip tam tikras turtinis kompleksas, skirtas pajamų srautui sukurti bei teikti. Toks turtinis kompleksas, gali būti formuojamas iš įvairaus turto: ir

¹⁷ VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 22 straipsnis, 1 psl. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. kovo 24 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/22_straipsnis_KAPITALAS.pdf/ca35066a-f8f1-4723-bf01-59298b9662d1>

¹⁸ 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB, dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo. Oficialusis leidinys L 178, 08/07/1988 p. 0005 – 0018.

¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 16 d. sprendimas C-222/97 *Manfred Trummer and Peter Mayer*, EU:C:1999:143.

²⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. birželio 6d. sprendimas C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v. Verkooijen*, EU:C:2000:294.

²¹ GABARTAS, H. *Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja europos bendrijos teisei?* Jurisprudencija, 2003, p. 82.

²² BARANAUSKAS, E., *et al. Civilinė teisė. Bendroji dalis*. – Vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2008, p. 34.

materialaus, t.y. žemės, pastatų, įrenginių, ir nematerialaus, t.y. turtinių teisių, intelektinės veiklos rezultatų ir pinigų, kuriais siekiama gauti pajamų srautą.

Kaip galima pastebėti iš pateiktų apibrėžimų, teisine prasme kapitalo sąvoka yra glaudžiai susijusi su turto sąvoka. Tačiau būtina atsakyti į klausimą, ar jas iš tiesų galima tapatinti.

„Turtas – tai viskas, kas vertinga ir turi savininką; tai ekonominiai išteklių, kuriais ekonominis subjektas disponuoja ir tikisi gauti tam tikrą naudą ateityje²³“. J. Kiršienė ir A. Tikniūtė pažymėjo, kad: „turtas, kaip nuosavybės teisės objektas, gali betarpiškai tarnauti fiziniams poreikiams tenkinti, nebūdamas kapitalu, tačiau tas pats turtas gali funkcionuoti lygiagrečiai šalia materialaus pasaulio kaip kapitalas, pavyzdžiui, užtikrinantis trečiųjų asmenų prievolės arba savininkų nuosavybės teises ir taip išnaudojantis savo ekonominį potencialą. Kapitalas, apimdamas turto materialųjį matmenį gali sukurti pridėjamąją vertę, papildomą pajamų srautą. Vis dėlto kapitalo potencialas yra pasyvus, kol nuosavybės teisių įgyvendinimo procese neįgyja lanksčios formos, nes tam, kad turtas virstų kapitalu ir civilinėje apyvartoje kurtų pajamų srautą, jis turi būti tam tikru būdu objektyvizuotas ir formalizuotas, tada jis išnaudos savo potencialą²⁴“.

Apibendrinant galima teigti, kapitalo koncepcija – itin prieštaringa ir sunkiai apibūdinama. Manytina, kad kapitalas apima visas turto rūšis, pavyzdžiui, materialųjį ir nematerialųjį turtą, finansines investicijas ir santaupas ir kitokį turtą. Tačiau kapitalas skiriasi nuo turto siekiu gauti grąžą, t.y. pati intencija iš turto gauti grąžą jau rodo jį esant kapitalu.

1.3. Kapitalo mokesčiai

Nagrinėjant kapitalo mokesčius autorės nuomone pirmiausia būtų tikslinga išanalizuoti mokesčių klasifikavimą, kadangi kapitalo mokesčiai pagal mokesčių bazės tipą yra viena iš mokesčių rūšių. Tačiau kaip tikslingai pažymėjo V. Meidūnas ir P. Puzinauskas: „tiksliai suskirstyti mokesčius yra nelengva, nes klasifikavimas turi būti pagrįstas ne tik mokesčių esme, bet ir rinkimo būdu, mokesčių tikslais ir padariniais²⁵“. Mokesčius galima suskirstyti į tokias rūšis²⁶:

²³ MARTINKUS, B.; ŽILINSKAS, V. *Ekonomikos pagrindai*. Kauno technologijos universitetas. Kaunas. Technologija. 1997, p. 41.

²⁴ KIRŠIENĖ, J.; ir TIKNIŪTĖ, A. *Kapitalo teorinė ir struktūrinė paradigma: teisiniai aspektai*. Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Civilinės ir komercinės teisės katedra, Jurisprudencija, 2004, p. 80.

²⁵ MEIDŪNAS, V.; ir PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras. 2001, p. 64.

²⁶ ALEKNEVIČIENĖ, V. *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija. 2005, p. 95.

1. Pagal mokesčių rinkimą ir paskirstymą:

- *valstybiniai*;
- *vietiniai*;

2. Pagal apmokestinimo būdą:

- *Tiesioginiai*;
- *Netiesioginiai*;

3. Pagal mokesčių bazės tipą²⁷:

- *vartojimo mokesčius* - tai mokesčiai, kurie taikomi paslaugų ir prekių įsigijimo išlaidoms, t.y. mokesčiai, kuriuos mokesčių mokėtojas sumoka ne gaudamas pajamas, o jas išleisdamas, pavyzdžiui pridėtinės vertės mokestis, pardavimo mokestis, akcizai ir kiti, t.y. vartojimo mokestis apima netiesioginius mokesčius;
- *darbo mokesčius* – apima gyventojų pajamų mokestį, socialinio draudimo įmokas, bei kitus mokesčius, kaip pavyzdžiui darbo užmokesčio fondo mokesčiai;
- *kapitalo mokesčius* – kurie dar skirstomi:

1. Pagal apmokestinamąjį objektą²⁸:

- *turto mokesčius* – kurie apima žemės, pastatų mokesčius, mokesčius už ilgalaikio turto naudojimą ir kt.;
- *pajamų mokesčius* – kurie apima įmonių pajamų ir pelno mokesčius, gyventojų pajamų mokestį, tenkantį savarankiškai dirbančiųjų asmenų verslo pajamoms bei pajamoms iš kapitalo ir kt.;

Tokiu būdu kapitalo mokesčiai apima tiek turto, tiek pajamų mokesčius ir gali būti apibrėžiami kaip: „mokesčiai turtui ir verslo pajamoms, kurias ūkio subjektai uždirba naudodami vietinius arba užsienio valstybių išteklius. Kapitalo mokesčiai apima įmonių pajamų arba pelno mokesčius, savarankiškai dirbančiųjų asmenų pajamų mokesčius, taip pat gyventojų pajamų mokesčio dalį, kuri yra mokama nuo nuomos, dividendų, palūkanų ir kitų turto pajamų. O vertinant mokesčių našta, tenkančią kapitalui, į kapitalo mokesčius turi būti įtraukiamas ne tik pelno mokestis ir gyventojų pajamų mokestis, bet ir įmonių mokami nekilnojamojo turto, motorinių transporto priemonių mokesčiai ir kiti pajamų ir kapitalo mokesčiai – loterijų ir lošimų, verslo ir profesinės licencijos ir kiti mokesčiai²⁹“.

²⁷ DE LAET, J.; WOHLBIER, F. *Tax burden by economic function: a comparison for the EU member states*. MPRA Paper, Nr. 14761. 2008, p. 11-12.

²⁸ European Commission Taxation and Customs union. *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. [Interaktyvus] Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, p. 32. [žiūrėta 2018 m. kovo 07 d.]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf>

²⁹ KANDRATAITĖ K. *Kapitalo apmokestinimo naštos Lietuvoje vertinimas*. Bakalauro baigiamasis darbas. Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Finansų ir apskaitos katedra, Kaunas. 2014, p. 14.

Kaip teigia P. Sorensen, lyginant darbą su kapitalu, kapitalas pasižymi tuo, kad yra daug mobilesnis už darbą, todėl analizuojant minėtą kapitalo požymį, svarbu pažymėti, kad mokesčiai gali būti skirstomi į³⁰:

- *šaltinio principu grįstus mokesčius* - kapitalas turi būti apmokestinamas tik šalyje, kurioje jis investuojamas. Tokio apmokestinimo pavyzdys yra pelno mokestis, nes didžioji dalis valstybių apmokestina tik savo teritorijoje gautą pelną.
- *rezidavimo principu grįstus mokesčius* - kurie apmokestina rezidento pajamas neatsižvelgiant į tai, ar turtas yra investuojamas rezidavimo valstybėje, ar užsienyje.

Svarbu šiuo atveju teisingai atskirti kapitalo pajamų mokesčius nuo kapitalo turto mokesčių. Kapitalo turto mokesčiai apima paties turto apmokestinimą, t.y. apmokestinimo elementai dažniausiai yra nekilnojamojo turto apmokestinimas, nekilnojamojo turto registravimo mokesčiai, mokesčiai už ilgalaikę nuomą, dovanojimo ir paveldėjimo mokesčiai ir kiti, o kapitalo pajamų mokesčiai taikomi turto vertės padidėjimo pajamoms, gaunamiems iš kilnojamojo arba nekilnojamojo turto perleidimo bei kapitalo vertės padidėjimo pajamoms, taip pat dividendams, palūkanoms ir honorarams.

Tačiau kriterijus, pagal kurį vertinama, ar tam tikras mokestis priskirtinas kapitalo turto mokesčiams, ar kapitalo pajamų mokesčiams yra sudėtingas požymis, priklausantis nuo tam tikrų sąvokų apibrėžimo. Todėl kiekvieno mokesčio atvejis turi būti vertinamas individualiai.

Pavyzdžiui, būtų svarbu apibrėžti perskyrą tarp ilgalaikės nekilnojamo turto nuomos ir prievolinės nekilnojamo turto nuomos bei jų skirtingą apmokestinimą. Mokestis už ilgalaikę nuomą yra priskiriamas prie kapitalo turto mokesčių, o nekilnojamojo turto nuomos mokestis jau yra priskiriamas prie kapitalo pajamų mokesčių. Vadovaujantis CK 4.165 str. 1 d.: „Ilgalaikė nuoma (emphyteusis), kaip daiktinė teisė, tai teisė naudotis kitam asmeniui priklausančiu žemės sklypu ar kitu nekilnojamoju daiktu nebloginant jo kokybės, nestatant statinių, nesodinant daugiamečių sodinių ir neatliekant kitų darbų, kurie iš esmės padidintų naudojamos žemės ar kito nekilnojamojo daikto vertę, išskyrus atvejus, kai yra nuomotojo sutikimas“. Pažymėtina, kad ilgalaikės nuomos terminas negali būti trumpesnis kaip dešimt metų. O nekilnojamojo turto prievolinė nuoma yra apibrėžiama kaip „davimas nuomininkui daikto laikinai valdyti ir naudotis juo už užmokestį³¹“ ir minimalaus naudojimosi terminas nėra

³⁰ SORENSEN, P. *Can capital income taxes survive? And should they?* CESifo Economic Studies, Nr. 53, 2007, p. 172–228.

³¹ MATUIKAS, M. *Ilgalaikės nuomos ir nuomos sutarties institutų suderinimo problemos*. Vilniaus universiteto teisės fakultetas. ISSN 1392-1274. Teisė. 2012, p. 84.

nustatomas. Taigi, nuomos sudarymo terminas – tai požymis, pagal kurį nekilnojamo turto nuomos mokesį galima priskirti prie kapitalo turto mokesčių arba prie kapitalo pajamų mokesčių.

Apibendrinant, svarbu pažymėti, kad būtent pagal apmokestinamąjį objektą kapitalo mokesčiai skirstomi į kapitalo turto mokesčius ir kapitalo pajamų mokesčius, kurie apima tiek pelno mokesį, tiek gyventojų pajamų mokesį, tiek kitus mokesčius. Tačiau siekiant atskirti kapitalo turto mokesčius nuo kapitalo pajamų mokesčių turi būti atsižvelgiama į apmokestinamųjų objektų sąvokų apibrėžimus.

1.4. Kapitalo pajamų mokesčiai ir jų apmokestinimas

Kaip galima matyti iš analizės šio darbo 1.2. – 1.3. dalyse, esminis momentas, padedantis atskirti kapitalo pajamų mokesčius nuo kapitalo turto ir kitų mokesčių yra tai, kad kapitalo pajamų mokesčiai siejami su tam tikrų turto vertės padidėjimu, kitaip tariant, turto prieaugiu. Tačiau, kapitalo pajamų sąvokos (angl. *Capital income*) negalima tapatinti su kapitalo prieaugio sąvoka (angl. *Capital gains*), kadangi kapitalo prieaugio apmokestinimas apima tik turto vertės padidėjimą, kuris apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp kapitalo įsigijimo ir kapitalo pardavimo kainos. Kapitalo pajamų apmokestinimas yra platesnė sąvoka, apimanti ne tik kapitalo prieaugio apmokestinimą, bet ir dividendų, palūkanų bei kitų investicinių priemonių pajamų apmokestinimą. Skirtingai nuo kapitalo prieaugio, iš investicijų gautos pajamos nepriklauso nuo pirminio kapitalo dydžio.

EK pateikia tokį kapitalo pajamų mokesčių apibrėžimą – „tai mokesčiai pajamoms, kurias ūkio subjektai uždirba naudodami vietinius arba užsienio valstybių išteklius. Kapitalo pajamų mokesčiai apima įmonių pelno mokesį, savarankiškai dirbančiųjų asmenų pajamų mokesčius, taip pat gyventojų pajamų mokesčio dalį, kuri yra mokama nuo nuomos, dividendų ir kitų turto vertės padidėjimo pajamų, holdingo padidėjimo mokesčius, loterijų ir azartinių lošimų mokesčius, bei kitus niekur nepriskirtus pajamų mokesčius³²“.

Vadovaujantis aukščiau pateiktu EK kapitalo pajamų apibrėžimu ir nagrinėjant jį detaliau, galima pastebėti, kad yra išskiriamos trys pagrindinės kapitalo pajamų formos: 1) įmonės pelnas, 2) individualios veiklos pajamos (taip pat pajamos įsigijus verslo liudijimą), 3) visos kitos pajamos (pajamos iš nekilnojamo turto pardavimo arba nuomos,

³² European Commission Taxation and Customs union. *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. [Interaktyvus] Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, p. 34. [žiūrėta 2018 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf>

dividendų, palūkanų, kapitalo prieaugio, loterijų ir azartinių žaidimų pajamos ir t.t.). Tačiau būtina įvertinti, ar toks apibrėžimas yra teisiškai tikslus?

Gilinantį šio klausimo esmę ir nagrinėjant mokslinę literatūrą, pastebima esminė problema. Lietuvos teisės aktuose nėra apibrėžiama kapitalo pajamų sąvoka, t.y. nėra konkretaus reglamentavo kas laikytina kapitalo pajamomis. O mokslininkų (P. Sorensen, T. Piketty, C. Chamley) pastaroji yra analizuojama per dvi prizmes, plačiąja ir siaurąja minėtos sąvokos prasme:

Plačiąja prasme - esminis kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama, ar gaunamos pajamos, priskiriamos prie kapitalo pajamų yra tai, kad šios pajamos yra gaunamos ne iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių.

Siaurąja prasme – kapitalo pajamos yra tapatinamos su pasyviosiomis pajamomis ir, atitinkamai, nesiejamos su aktyviosiomis pajamoms.

Kapitalo pajamos plačiąja prasme:

Kaip minėta, tai susiję su tuo, ar pajamos yra gaunamos ne iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių. Šiuo atveju darbo santykių esmę atitinkančiais santykiais „laikomi tokie santykiai, kurie nėra sukuriami darbo sutarties pagrindu, o kitais teisės aktais, reguliuojančiais santykius, tačiau analogiškus darbo santykiams, t. y. kurie atitinka tas esmines sąlygas, kurios būdingos darbo sutarčiai. Pavyzdžiui, valstybės tarnybos teisinius santykius reguliuoja Lietuvos Respublikos tarnybos įstatymas, profesinės kario tarnybos teisinius santykius reguliuoja Lietuvos Respublikos krašto apsaugos sistemos organizavimo ir kario tarnybos įstatymas ir pan.³³“. Todėl visos pajamos, išskyrus darbo užmokestį, darbuotojo atliekamą pagal darbo sutartį ar kitas darbo santykių esmę atitinkančiais pagrindais, bus priskiriamos prie kapitalo pajamų.

Kitas klausimas būtų, kaip teisingai kvalifikuoti pajamas, gaunamas iš individualios veiklos, dar kitaip vadinamas savarankiškai dirbančių asmenų pajamomis, t.y. ar šias pajamas teisinga priskirti prie kapitalo pajamų, ar jos turi būti vertinamos kaip darbo užmokestis. Pajamų iš individualios veiklos priskyrimas kapitalo pajamoms gali būti visiškai pagrįstas, kai pajamos, gaunamos iš individualios veiklos, vertinamos plačiai, t.y. kaip pajamos, gaunamos ne tik iš finansinio kapitalo, bet ir panaudojant žmogiškąjį kapitalą. Šiuo atveju, žmogiškasis kapitalas yra suprantamas kaip „žmogaus vidinių išteklių visuma, kuri apima žmogaus įgytas žinias, sukauptas ir suformuotas

³³ VMI Konsultacinės medžiagos katalogas. *Kas yra darbo ir darbo esmę atitinkantys santykiai?* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kas-yra-darbo-ir-darbo-esme-atitinkantys-santykiai-/10174

įgūdžių, gebėjimų, patirties, sveikatos ir motyvacijos atsargas³⁴. Kiti teigia, kad savarankiškai dirbančiųjų asmenų pajamos yra mišrios pajamos, t.y. jų šaltinis gali būti ir darbas (šiuo atveju turima omenyje tikslinga žmogaus veikla), ir kapitalas. Tačiau kadangi didžioji dalis pajamų gaunamos būtent iš darbo, todėl savarankiškai dirbančiųjų pajamos turi būti traktuojamos kaip darbo užmokestis.

Nagrinėjant įmonių pajamų priskyrimą kapitalo pajamoms būtina pabrėžti, kad nei viena įmonė negali pradėti verslo veiklos be įstatinio kapitalo. Tam, kad ją sukurtų, reikalingi steigėjų įnašai. Įnašu į kapitalą gali būti ne tik pinigai, bet ir nepiniginiai įnašai: vertybiniai popieriai, daiktai ir turtinės teisės, turinčios piniginių įvertinimą. Kapitalas turėtų būti suvokiamas kaip vienas iš įmonės turto formavimo šaltinių ir jis susideda iš nuosavo ir pasiskolinto kapitalo. Žiūrint iš įmonių veiklos pusės, gamybinių įmonių pajamos yra generuojamos realizavus pagamintą arba įsigytą produkciją, t.y. atsargas, kurios šiuo atveju yra investuotas kapitalas. Įmonių, gaunančių pajamas iš paslaugų teikimo - pajamų šaltinis taipogi yra investuotas kapitalas į įmonės darbuotojams mokamą darbo užmokestį, darbuotojų kvalifikacijos kėlimą ir t.t. Taigi, visos įmonės gaunamos pajamos bus priskiriamos prie kapitalo pajamų.

Apibendrinant, plačiąja prasme Lietuvos kapitalo pajamų apmokestinimo bazę sudaro: pelno apmokestinimas; individualios veiklos pajamų apmokestinimas; visų kitų pajamų, gaunamų ne darbo sutarčių pagrindu apmokestinimas.

Kapitalo pajamos siaurąja prasme:

Kaip jau buvo minėta, šios pajamos yra tapatinamos su pasyviosiomis pajamomis ir, atitinkamai, nesiejamos su aktyviosiomis pajamomis. Šiame kontekste aktyviosiomis pajamomis laikomos visos tiesiogines pajamos iš gamybos, prekybos, paslaugų ar darbo užmokesčio, o pasyviosiomis - pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo arba nuomos, dividendų, palūkanų, kapitalo prieaugio ir kitos iš pasyvios veiklos fizinio arba juridinio asmens gaunamos pajamos. Kitaip tariant pasyviosios pajamos suprantamos kaip įmonės nauda iš “perteklinių” lėšų investavimo ne į pagrindinę įmonės veiklą, arba kaip fizinio asmens investicinės veiklos pajamos, arba kaip pajamos iš santaupų. Taigi, šiuo požiūriu, kuris autorės nuomone yra tinkamesnis, kapitalo pajamos – tai ekonominė nauda, gauta investuojant į pinigų rinkos priemones, bei nekilnojamąjį turtą.

Siaurąja prasme kapitalo pajamų bazė Lietuvoje sudaro kapitalo prieaugio apmokestinimas, palūkanų apmokestinimas, dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimas, honorarų apmokestinimas, nekilnojamojo turto nuomos pajamų

³⁴ BAGDANA VIČIUS J. *Žmogiškasis kapitalas*. Mokymo metodinė priemonė. Vilniaus pedagoginis universitetas ekonomikos katedra, Vilnius, 2002, p. 109.

apmokestinimas, nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimas. Toliau šios kapitalo pajamų apmokestinimo rūšys nagrinėjamos kiekviena atskirai.

Kapitalo prieaugio apmokestinimas – apima turto vertės padidėjimo pajamas. Tai uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas. Lietuvos vienetų ir užsienio vienetų turto vertės padidėjimo pajamos apmokestinamos taikant 15 proc. PM tarifą. Jei vienetas kitų asmenų nuosavybėn perleidžia turtą, kuriam pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais šis vienetas skaičiuoja nusidėvėjimą arba amortizaciją, tai minėtas vienetas, apskaičiuodamas turto vertės padidėjimo pajamas, to turto įsigijimo kainą sumažina nusidėvėjimo ar amortizacijos suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus³⁵. Šiame kontekste svarbi sąlyga yra sandorių kainodara, t.y. reikalavimas, kad sandoriai turi vykti tikrąja rinkos kaina. Kitaip tariant, pajamomis arba leidžiamais atskaitymais vienetai turi pripažinti iš bet kokio sandorio arba iš bet kokios ūkinės operacijos gautą sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

15 proc. PM tarifas už turto vertės padidėjimą taikomas visais atvejais, išskyrus tam tikras išimtis. Pavyzdžiui, vieneto neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos turto vertės padidėjimo pajamos už jo turimų kito vieneto akcijų perleidimą, kai tenkinamos PMI 12 str. 15 d. numatytos sąlygos, t.y. kai 1) perleidžiamos Lietuvos vieneto arba užsienio vieneto, kuris yra įregistruotas EEE arba valstybėje su kuria taikoma DAIS, akcijos; 2) akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 m., (o jei akcijos buvo perleistos PMI 41 str. 2 d. nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais - 3 m.) tiesiogiai valdė ne mažiau, kaip 10 proc. kito vieneto akcijų. Ši lengvata dar kitaip vadinama kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvata. Tačiau ji taikoma tik tuo atveju, kai akcijos perleidžiamos kitam vienetai ar fiziniam asmeniui, ir netaikoma, kai vienetas akcijas perleidžia pačiam tas akcijas išleidusiam vienetai³⁶.

Vienetų reorganizavimo (jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo, keitimosi akcijomis), turto perleidimo apmokestinimo aspektai yra suderinti su Susijungimų direktyvos nuostatomis³⁷. Išvardintų operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas yra atidedamas tiek dalyviams, tiek vienetams iki faktiško turto pardavimo.

³⁵ Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01), p. 168.

³⁶ Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01), p. 138.

³⁷ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą.

Pagal PMĮ 42 str., jei likviduojamas vienetas paskirsto turta savo dalyviams, toks paskirstymas yra laikomas to turto pardavimu už to turto tikrąją rinkos kainą, o to turto įsigijimo kainos ir pardavimo kainos skirtumas bus laikomas vieneto turto vertės padidėjimo pajamomis. Likviduojamo vieneto turto vertės padidėjimo pajamos yra skirtumas tarp paskirstomo turto įsigijimo kainos ir jo pardavimo kainos. Jei likviduojamo vieneto paskirstomo turto rinkos kaina yra didesnė už jo įsigijimo kainą, tai vienetas turi apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas PMĮ nustatyta tvarka.

Jei vienetas perleidžia obligaciją, tai šio perleidimo rezultatas obligaciją perleidusiam vienete - turto vertės padidėjimo pajamos mažinamos diskonto suma, kuri jau buvo įtraukta į obligaciją perleidusio vieneto pajamas³⁸.

Fizinių asmenų kapitalo prieaugio koncepcija naudojama kalbant apie FP perleidimą. FP laikomi: perleidžiamieji vertybiniai popieriai (akcijos, depozitoriumo pakvitavimas dėl akcijų, obligacijos, vyriausybės obligacijos, taupymo lankštai), pinigų rinkos priemonės (išdo vekseliai, bendrovių išleisti trumpalaikiai skoliniai įsipareigojimai ir kita), kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai, bei IFP – finansinis instrumentas (būsimoji sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina yra susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju³⁹.

Fizinių asmenų FP pardavimo ir IFP realizavimo pajamos apmokestinamos pagal GPMĮ nustatytas taisykles⁴⁰ – jeigu šios rūšies gautų pajamų suma viršijo 500 Eur neapmokestinamąjį dydį, tai taikomas 15 proc. GPM tarifas. GPM yra skaičiuojamas ne nuo visos gautos FP pardavimo pajamų sumos, o nuo skirtumo tarp šių pajamų ir parduotų FP įsigijimo išlaidų. Šis skirtumas, t.y. apmokestinamosios pajamos iš FP pardavimo, apskaičiuojamas iš FP pardavimo pajamų galima atimant FP įsigijimo kainą ir su FP įsigijimu ar pardavimu susijusius teisės aktuose numatytus privalomus mokėjimus, kuriuos sumokėjo FP parduodantis asmuo. 500 Eur neapmokestinamasis dydis netaikomas: pardavimo pajamoms, gautoms parduodant akcijas vienetai, kurias jis išleido; parduodant vertybinius popierius pagal GPMĮ 11 str., t.y. vieneto likvidavimo atveju⁴¹;

Palūkanų apmokestinimas. Vadovaujantis PMĮ palūkanomis laikomos bet kokios

³⁸ PMĮ. 16 str. 5 d.

³⁹ VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Kaip apmokestinamos 2016 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių FP pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir/arba IFP realizavimo pajamos.* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/2014_pajamu_is_finansiniu_priemoniu_apmokestinimas/1bc81034-7604-438e-830e-721064e72d47>

⁴⁰ GPMĮ. 17 str. 1 d. 3 p.

⁴¹ *Ibidem.*

išmokos, kurios savo esme yra priskiriamos atlyginimui už pinigų skolinimą, nesvarbu, kaip jos yra įvardijamos: palūkanomis, premijomis, priemokomis ar pan⁴². Palūkanos mokamos už indėlius, vertybinius popierius, suteiktas paskolas, kreditus, taip pat pagal pirkimo-pardavimo išsimokėtinai ir lizingo sutartis ir kt. Tačiau palūkanos, kurios savo esme yra sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą ar pavėluotą vykdymą (baudos, delspinigiai) palūkanomis nelaikomos PMĮ ir DAIS tikslais.

Lietuvos vieneto palūkanos už bet kokios rūšies paskolas, įskaitant lizingą (finansinę nuomą), prekių pirkimą išsimokėtinai, palūkanas, mokamas už indėlius ir vertybinius popierius, priskiriamomis prie leidžiamų atskaitymų, jeigu tokios faktiškai patirtos vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, taip pat jeigu palūkanų norma nustatyta laikantis ištiestos rankos principo ir atitinka rinkos palūkanų normą. Tačiau pažymėtina, kad PMĮ 40 str., nuostatos įtvirtinančios „plonos kapitalizacijos“ taisyklės numato, kad už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant įmonės apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš įmonės pajamų. Pavyzdžiui, bendrovės mokamos palūkanos už iš akcininko gautą paskolą, kuri viršija kontroliuojamo ir nuosavo kapitalo santykį 4:1, priskiriamos bendrovės neleidžiamiems atskaitymams ir apmokestinamos taikant 15 proc. PM tarifą⁴³.

Užsienio vienetų, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti EEE valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, palūkanos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, neapmokestinamos⁴⁴, išskyrus tam tikras išimtis, nurodytas PMĮ 4 str. 4 d. 1 p. Kitiems užsienio vienetams taikomas 10 proc. mokesčio tarifas.

Kalbant apie fizinių asmenų palūkanų apmokestinimą, palūkanos, gautos už suteiktas paskolas įmonėms ir gyventojams apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu, išskyrus tam tikras išimtis. Palūkanos už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą nuo 2018 m. sausio 1 d., neapmokestinamos jeigu gautų palūkanų suma per mokestinį laikotarpį nėra didesnė kaip 500 Eur. Tokia pat sąlyga taikoma ne nuosavybės vertybiniams popieriams įsigytiems ir/arba indėlių sutartims sudarytomis nuo 2014 m. sausio 01 d. Tačiau kai bendra per metus gautų palūkanų suma už ne nuosavybės vertybinius popierius ir už indėlius viršija 500 Eur sumą, tai pajamų mokesčiu neapmokestinama 500 Eur, o šį dydį viršijanti suma apmokestinama, taikant 15 proc. GPM tarifą. Jei palūkanos gautos už ne nuosavybės vertybinius popierius įsigytus ir/ar

⁴² Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01), p. 37.

⁴³ Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01), p. 383.

⁴⁴ PMĮ 5 str. 2 d.

indėlius, kurių sutartys sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d., tokios palūkanos visiškai nėra apmokestinamos⁴⁵.

Dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimas. Pajamomis iš paskirstyto pelno laikomi dividendai, taip pat neribotos civilinės atsakomybės dalyvio pajamos iš šio vieneto, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš šio vieneto dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Dividendus galima apibrėžti, kaip fiziniam ar juridiniam asmeniui, įsigijusiam tam tikros bendrovės akcijų, paskirtą bendrovės pelno dalį, proporcingą tam asmeniui nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei.⁴⁶ Dividendais laikomos ne tik pinigais išmokėtos sumos, bet ir bet kokios kitos lėšos ar turtas.

Dividendai, kuriuos Lietuvos įmonė išmoka Lietuvos gyventojui, apmokestinami 15 proc. GPM⁴⁷. Dividendai, kuriuos Lietuvos įmonė išmoka kitai Lietuvos įmonei, nėra apmokestinami, jeigu dividendus gaunanti įmonė 12 mėnesių be pertraukų valdo (arba ketina valdyti) ne mažiau nei 10 proc. balsų suteikiančių akcijų dividendus išmokančioje įmonėje. Taigi PMĮ 33 str. 2 d. yra įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ lengvata. Jei dividendus gaunanti įmonė netenkina kurios nors iš šių sąlygų, išmokami dividendai apmokestinami 15 proc. PM tarifu.

Dividendai, kuriuos Lietuvos įmonė išmoka užsienio įmonei, nėra apmokestinami, jeigu užsienio įmonė 12 mėnesių be pertraukų valdo (arba ketina valdyti) ne mažiau nei 10 proc. balsų suteikiančių akcijų dividendus išmokančioje įmonėje ir nėra įregistruota tikslinėse teritorijose (ta pati „dalyvavimo išimtis“)⁴⁸. Jeigu užsienio įmonė netenkina kurios nors iš šių sąlygų, Lietuvos įmonė išmokėdama dividendus privalo sumokėti 15 proc. PM tarifą. Dividendai, kuriuos Lietuvos įmonė išmoka užsieniečiui, Lietuvoje apmokestinami 15 proc. GPM tarifą. Jeigu tarp Lietuvos ir užsienio valstybės, kurios rezidentui (juridiniam ar fiziniam asmeniui) išmokami dividendai, yra sudaryta ir taikoma DAIS ir jei šios sutarties nuostatos riboja Lietuvos teisę pagal vidaus įstatymus apmokestinti išmokamus dividendus, tai taikomos sutartyse nustatytos apmokestinimo taisyklės.

Dividendai, kuriuos užsienio įmonė išmoka Lietuvos įmonei, Lietuvoje neapmokestinami, jeigu užsienio įmonė yra įregistruota EEE valstybėje ir yra pelno ar

⁴⁵ VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Palūkanų, išmokėtų 2018 ir vėlesniais metais, apmokestinimas.* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-6078+palukanos+2018+metais/73ba785b-22b7-41e2-92fc-6813b33dcbbf>>

⁴⁶ MARTIŠIŪTĖ V., VAŠKELAITIS V. *Dividendai ir jų mokėjimas: teisinis vertinimas.* ISSN 1392-1274, Teisė, 2010. 8 p.

⁴⁷ GPMĮ, 6 str.1 d.

⁴⁸ PMĮ 34 str. 2 d.

jam tapataus mokesčio mokėtojas arba Lietuvos įmonė 12 mėnesių be pertraukų valdo (arba ketina valdyti) ne mažiau nei 10 proc. balsų suteikiančių akcijų dividendus išmokančioje užsienio įmonėje ir ši įmonė nėra įregistruota tikslinėse teritorijose. Taigi dividendai neapmokestinami, kai atitinka PMĮ 35 str. 2 d. arba PMĮ 35 str. 3 d. nuostatas. Jeigu jos nėra tenkinamos, Lietuvos įmonė nuo gautų dividendų iš užsienio įmonės moka 15 proc. PM. Dividendai, kuriuos užsienio įmonė išmoka Lietuvos gyventojui, Lietuvoje apmokestinami 15 proc. GPM tarifu.

Honorarų apmokestinimas. Honorarai tai pasyvaus pobūdžio pajamos, kurios gaunamos ne už atliekamą veiklą ir veikloje sukurto rezultato (savo kūrinio, gretutinių teisių, pramoninės nuosavybės objekto ir pan.) perleidimą, bet už teisių (t.y. teisių naudotis kūrinium, gretutinėmis teisėmis, pramoninės nuosavybės objektu ir pan.) suteikimą. Honoraru yra laikoma ir mokama kompensacija už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą⁴⁹. Fizinėms asmenims gauti honorarai apmokestinami taikant 15 proc. GPM tarifą. Lietuvos vienetų ir nuolatinėms buveinėms honorarai taipogi apmokestinami taikant 15 proc. PM tarifą, tačiau pagal PMĮ 37¹ str., Lietuvos vieneto arba užsienio vieneto ES valstybėje narėje nuolatinės buveinės išmokami honorarai neapmokestinami pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio, kai išmokėtų sumų faktiškasis savininkas (kuris valdo daugiau nei 25 proc. kitos įmonės akcijų, dalių, pajų arba balsavimo teisių ir akcijos išlaikytos bent 2 metus) yra užsienio vienetas – tik ES valstybės narės rezidentas arba ES valstybės narės vieneto nuolatinė buveinė. Kitiems užsienio vienetais taikomas 10 proc. PM tarifas.

Nekilnojamojo turto nuomos pajamų apmokestinimas. Gyventojų nekilnojamojo turto nuomos pajamos gali būti apmokestinamos keliais būdais. Pagal pirmąjį būdą gyventojas gali pasirinkti iš nekilnojamojo turto nuomos gautas pajamas apmokestinti standartiniu 15 proc. GPM tarifu. Pagal antrąjį būdą gyventojas, nuomojantis nekilnojamojo turto kitiems gyventojams, gali įsigyti verslo liudijimą ir vadovaujantis GPMĮ 6 str. 6 d., priklausomai nuo jo veiklos formos mokėti fiksuoto dydžio⁵⁰ GPM. Tačiau antrajam būdai yra taikomi keli apribojimai. Pirma, gyventojai, įsigiję verslo liudijimus, gali nuomoti tik gyvenamosios paskirties patalpas, o antra, fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gali būti apmokestinamos 45 000 Eur per mokestinį laikotarpį neviršijančios nuomos pajamos. Jeigu yra viršijama ši suma, nuomos pajamos

⁴⁹ Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01), p. 12.

⁵⁰ Fiksuotas pajamų mokesčio dydis nustatomas atskirai kiekvienai veiklos rūšiai. Fiksuotus pajamų mokesčio dydžius tvirtina kiekviena savivaldybė atskirai, todėl kiekvienoje savivaldybėje jie būna skirtingi ir kasmet gali keistis.

apmokestinamos taikant standartinį 15 proc. GPM tarifą⁵¹. Taip pat svarbu pažymėti, kad jeigu gyventojas - nuomotojas nuomoja nekilnojamąjį turtą individualią veiklą vykdančiam nuolatiniam Lietuvos gyventojui arba juridiniam asmeniui, tai nuomotojas yra atleidžiamas nuo pareigos mokėti pajamų mokestį ir ši pareiga mokėti 15 proc. GPM mokestį perkeliama nuomininkui⁵². Lietuvos vienetų ir užsienio vienetų nuomos pajamos apmokestinamos taikant 15 proc. PM tarifą.

Nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimas. Ši apmokestinimo rūšis iš dalies jau buvo aptarta, tad dera atkreipti dėmesį tik į esminius šio apmokestinimo principus. Gyventojų pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį turtą bus apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu, išskyrus šio darbo 1.3. dalyje nagrinėtas išimtis, susijusias su turto išlaikymu tam tikrą laikotarpį ar gyvenamosios vietos deklaravimu. Kiek tai susiję su juridiniais asmenimis, nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimui taikomos tos pačios sąlygos, kaip ir kapitalo prieaugio apmokestinimui, t.y. turto vertės padidėjimo apmokestinimui. Kitaip tariant apmokestinimas yra nekilnojamojo turto pardavimo ir įsigijimo skirtumas, taikant 15 proc. PM tarifą. Apskaičiuojant šį mokestį prie leidžiamų atskaitymų yra įtraukiami nekilnojamojo turto nusidėvėjimas arba amortizacija, o taip pat taikomas reikalavimas dėl sandorių kainodaros (įvertinant tikrąją rinkos kainą) laikymosi.

Apibendrinant Lietuvos kapitalo pajamų apmokestinimą, galima padaryti keletą išvalgų. Visų pirma, pastebėtina, kad didžiausias mokesčių tarifas, kuris gali būti taikomas kapitalo pajamų apmokestinimui yra 15 proc. GPM arba 15 proc. PM. Lyginant su ES valstybėmis tai yra pakankamai neaukštas tarifas. Antra, šiuo metu yra taikoma nemažai mokesčių lengvatų kapitalo pajamų gavėjams. Pavyzdžiui, yra neapmokestinamos vienetų turto vertės padidėjimo pajamos jeigu yra įgyvendintos visos kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvatos sąlygos. Neapmokestinami dividendai, kuriuos Lietuvos vienetas išmoka kitam Lietuvos arba užsienio vienetui pagal „dalyvavimo išimties“ taisyklės nuostatas. Neapmokestinamos Lietuvos ar užsienio vienetui, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti EEE valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, palūkanos už bet kokios rūšies paskolas. Fizinį asmenų gautos pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo yra neapmokestinamos jeigu asmuo tam

⁵¹ GPMĮ. 6 str. 5 d.

⁵² VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Kaip apmokestinamos pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto nuomos?* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą:

https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.8.30/-/asset_publisher/00hS/content/kaip-apmokestinamos-pajamos-gautos-is-nekilnojamojo-turto-nuomos-10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.4.8.30%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1

tikrą laikotarpį išlaiko turtą arba jame deklaruoja savo gyvenamąją vietą. Neapmokestinamos pajamos iš finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu gautas skirtumas neviršija 500 Eur per mokestinį laikotarpį, bei neapmokestinamos palūkanos už ne nuosavybės įsigytiems vertybinius popierius ir už kredito įstaigose laikomus indėlius, kurių sutartys sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d. palūkanas.

1.5. Dvigubas kapitalo pajamų apmokestinimas

Nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimą, būtina aptarti šių pajamų dvigubą apmokestinimą. Išskiriamos dvi dvigubo apmokestinimo rūšys: 1) nacionalinis (ekonominis) dvigubas apmokestinimas, t.y. toks valstybės teisinis mokesčių reglamentavimas, pagal kurį tos pačios pajamos laikomos dviejų ar daugiau mokesčių apmokestinamąja baze ir 2) tarptautinis dvigubas apmokestinimas, t.y. situacija kai to paties mokesčio mokėtojo tos pačios pajamos apmokestinamos dvejose ar daugiau valstybių už tą patį mokestinį laikotarpį⁵³. Siekiant išvengti tokių dvigubo apmokestinimo situacijų yra sukurti dvigubo apmokestinimo išvengimo metodai: atleidimo metodas ir kredito metodas⁵⁴.

Atleidimo metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė atleidžia savo mokėtoją nuo pajamų arba atskirų pajamų rūšių gautų ne rezidavimo valstybėje, apmokestinimo, jeigu jis yra sumokėjęs pajamų, pelno ar analogišką mokestį pajamų šaltinio valstybėje (t.y. valstybėje, kur pajamos susidarė). Dėl atleidimo metodo taikymo mokesčiai praranda neutralumą, kadangi verslas, žinodamas, kad valstybė taiko atleidimo metodą, sieks mokėti mokesčius ten, kur mokestinė našta yra mažesnė.

Kredito metodas reiškia, kad rezidavimo valstybė savo rezidentui suteikia kreditą užsienio valstybėje sumokėtiems mokesčiams ir apmokestina tik skirtumą. Rezidentui leidžiama atimti iš rezidavimo valstybėje apskaičiuotos mokesčio sumos, užsienio valstybėje sumokėtą mokesčio sumą. Rezidavimo valstybė negrąžina skirtumo, kuris gali susidaryti, kai šaltinio valstybėje tarifas didesnis nei rezidavimo valstybėje.

Nacionalinio dvigubo apmokestinimo pavyzdžiu būtų situacija, kai bendrovė nuo gauto pelno moka pelno mokestį, o bendrovės akcininkai atskirai moka mokestį nuo dividendų, išmokėtų iš apmokestinto pelno. Tokio dvigubo apmokestinimo galima išvengti arba jį sumažinti, suteikiant lengvatą bendrovei, kai ji skirsto savo pelną arba

⁵³ Lekt. dr. SALADŽIUS J. V kurso *ES finansų teisė*. 2017 m. paskaitų medžiaga.

⁵⁴ *Ibidem*.

suteikiant lengvatą akcininkams. Pavyzdžiui, tai atspindi 1.4. dalyje nagrinėta „dalyvavimo išimties“ taisyklė.

Tarptautinio dvigubo apmokestinimo prielaida yra tai, kad mokesčių mokėtojų pajamos apmokestinamos, kaip jau buvo minėta šio darbo 1.3. dalyje, pagal du pagrindinius principus rezidavimo vietą bei pajamų šaltinį. Siekiant išspręsti tarptautinio dvigubo apmokestinimo problemą, valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose dažnai numato tam tikras nuostatas dėl vienašališko dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Pavyzdžiui, GPMĮ 37 str., yra numatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas gavęs pajamų iš valstybės kurį nėra EEE valstybė ar su kuria nėra sudaryta DAIS, iš savo apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos gali atskaityti pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą šio straipsnio užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautų pajamų. Taigi šioms pajamoms taikomas kredito metodas, tačiau nuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti iš užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtinančius dokumentus apie toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą. Analogiška nuostata yra įtvirtinta PMI 55 str., kurioje nurodoma, kad Lietuvos vienetas gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tuos mokesčius metus gautų pajamų.

Valstybės, siekdamos išspręsti tarptautinio dvigubo apmokestinimo problemą šiam tikslui pasiekti taip pat sudaro DAIS su kitomis valstybėmis. Šiai dienai Lietuva yra sudariusi DAIS su 54 valstybėmis. DAIS nuostatos reglamentuoja nuolatinių Lietuvos gyventojų ir Lietuvos vienetų iš užsienio valstybių gautų pajamų bei šių valstybių vienetų ir gyventojų iš Lietuvos gautų pajamų apmokestinimą, taip pat Lietuvos rezidentų iš užsienio valstybių gautų pajamų dvigubo apmokestinimo naikinimą. DAIS siekiama atriboti šaltinio ir rezidavimo valstybių jurisdikcijų apmokestinimo teises.

Sprendžiant kokios nuostatos – nacionalinių teisės aktų ar tarptautinių sutarčių – turi būti taikomos konkrečiu atveju remiamasi Lietuvos teisės aktuose įtvirtintu tarptautinių sutarčių viršenybės principu, mokesčių teisės kontekste numatančiu „jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės⁵⁵“.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243. 5 str.

Nagrinėjant DAIS matyti, kad jose, didžiausias dėmesys yra skiriamas tokių kapitalo pajamų, kaip dividendai, palūkanos ir honorarai, apmokestinimui, kurie toliau aptariami kiekvienas atskirai.

Dividendų apmokestinimas. Dividendų apmokestinimo atveju yra numatyta galimybė apmokestinti dividendus ir rezidavimo, ir šaltinio valstybei, tačiau pajamų šaltinio valstybės teisė į dividendų apmokestinimą yra ribojama, t.y. nustatomi konkretūs tarifai, kurie negali būti viršijami. Pavyzdžiui, 5 proc. tarifas taikomas, jeigu faktiškasis savininkas yra bendrovė (bet ne bendrija), kuri tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 proc. dividendus mokančios bendrovės kapitalo. Visais kitais atvejais maksimaliai gali būti taikomas 15 proc. tarifas⁵⁶.

Palūkanų ir honorarų apmokestinimas. Panaši situacija kaip su dividendų apmokestinimu, taikoma apmokestinant palūkanas ir honorarus. Apmokestinti juos turi teisę ir rezidavimo, ir šaltinio valstybė. Tačiau galimybė apmokestinti palūkanas ir honorarus šaltinio valstybei yra ribota, t.y. taikant tarifą, neviršijantį 10 proc.⁵⁷.

Taigi nuolatinio Lietuvos gyventojų ir Lietuvos vieneto užsienio valstybėse su kuriomis yra sudarytos DAIS, gautų dividendų, palūkanų ir/ar honoraro, nuo kurių tose užsienio valstybėse buvo sumokėtas pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, tarptautinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant kredito metodą.

Kitų kapitalo (turto vertės padidėjimo) pajamų apmokestinimas. Pagal DAIS tokios pajamos paprastai apmokestinamos rezidavimo valstybėje, o šalinio valstybė privalo užtikrinti dvigubo tokių pajamų apmokestinimo panaikinimą. Tačiau yra tam tikros išimtys. Taip pavyzdžiui, šaltinio valstybė turės pirmenybę apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, jeigu tai 1) pajamos iš nekilnojamojo turto, įskaitant nekilnojamojo turto perleidimą ir nuomą, 2) nuolatinės buveinės turtas. Bet pagrinde, šių rūšių pajamoms taikomas atleidimo metodas⁵⁸.

Apibendrinant, DAIS nuostatas, galima pastebėti, kad Lietuvoje yra nustatytas palankus dvigubo apmokestinimo naikinimo metodas – apmokestinant kapitalo pajamas, išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus, tarptautinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant atleidimo (o ne kredito) metodą. Tai, kad palūkanoms,

⁵⁶ VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 10 straipsnis, p. 1-5. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/10_straipsnis_DIVIDENDAI.pdf/24f70a60-5983-4131-8691-a866dea8f1a5

⁵⁷ VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 21 straipsnis. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/21_straipsnis_KITOS_PAJAMOS.pdf/26f2eb12-f91a-4716-8655-f26cbd56cc15

⁵⁸ Prof. Dr. VASILIAUSKO V. IV kurso *Lietuvos mokesčių sistema*. 2017 m. paskaitų medžiaga.

dividendams ir honorarams pagal Lietuvoje taikomas DAIS taip pat yra numatomi maksimalių tarifų prie pajamų šaltinio dydžiai, skatina mūsų valstybės ekonomikos plėtrą per užsienio investicijas, užtikrinant palankesnę režimą veiklą vykdančiam mokesčių mokėtojui. Be to, palūkanų, dividendų bei honorarų, išmokamų į atitinkamas valstybes, apmokestinimo prie pajamų šaltinio Lietuvoje egzistavimas leidžia padidinti įplaukas į valstybės biudžetą⁵⁹. Akivaizdu, kad DAIS yra labai svarbus instrumentas užtikrinant sąžiningą užsienio investicijų apmokestinimą⁶⁰, kadangi nustatyti maksimalūs tarifai yra pakankamai nedideli ir efektyviai įtvirtina balansą tarp užsienio investicijų pritraukimo ir valstybės biudžeto pajamų planavimo. O taikomas Lietuvoje atleidimo metodas kitoms kapitalo pajamoms, užtikrina investicijų pritraukimą.

1.6. Kapitalo pajamų apmokestinimo harmonizavimas ES

Kaip buvo minėta, pagal apmokestinimo būdą mokesčiai skirstomi į dvi grupes tiesioginius ir netiesioginius. Prof. R. Lyal tokio skirstymo kriterijumi laiko tai, ar tam tikro konkretaus mokesčio mokėjimo našta gali būti perkelta kitam asmeniui. Tais atvejais, kai mokesčio našta tenka tiesiogiai mokesčių mokėtojui, tai mokestis laikomas tiesioginiu, o jei tokią našta įmanoma perkelti kitam asmeniui – netiesioginiu⁶¹. Tad kapitalo pajamų mokesčiai yra priskiriami prie tiesioginių mokesčių.

Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, kurie jie yra nustatomi tiesiogiai už pajamas ir turtą ir imami iš asmenų (fizinių arba juridinių), kuriems šios pajamos ir turtas priklauso, taigi tiesioginius mokesčius „dažniausiai sumoka pats mokesčio mokėtojas atsižvelgdamas į turimą apmokestinimo objektą“⁶².

ES šalyse pagrindinius tiesioginius mokesčius sudaro⁶³:

- 1) fizinių asmenų pajamų ir įmonių pelno mokesčiai įskaitant ir kapitalo prieaugio mokestį;
- 2) darbo užmokesčio mokesčiai;
- 3) socialinio draudimo įmokos;

⁵⁹ JANUKONYTĖ A. *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas*. Magistrinis darbas, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės ir administracinės teisės katedra, Vilnius, 2007, p. 56.

⁶⁰ VASILIAUSKAS V. *OECD Conference on Fiscal Incentives and Competition for Foreign Direct Investment in the Baltic States*. Konferencijos medžiaga. Vilnius, 2000, p. 5.

⁶¹ FARMER P.; LYAL R. *EC law tax*. Oxford European Community Law Series. New York, 2003, p. 3.

⁶² MEIDŪNAS, V.; ir PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras. 2001, p. 64.

⁶³ DAMULIENĖ, A.; ir VENGRAUSKAS, V. *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui*. Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas, Prekybos ekonomikos katedra. Jurisprudencija, 2001, p. 9.

4) turto (nekilnojamo turto, žemės nuosavybės, paveldėjimo, dovanojimo) mokesčiai.

Lyginant tiesioginius mokesčius su netiesioginiais (PVM ir akcizai), kurie reikalauja tam tikro harmonizavimo lygio, kadangi jie veikia laisvą prekių judėjimą ir paslaugų teikimo laisvę ir dėl kurių įteisinta išimtinė ES prerogatyva vykdyti netiesioginio apmokestinimo reguliavimą valstybėse narėse, SESV numato galimybę derinti valstybių narių tiesioginius mokesčius ES mastu tik tiek, kiek tai būtina vidaus rinkos veikimui⁶⁴. ESTT jurisprudencijoje taip pat pažymima, kad „tiesioginiai mokesčiai yra valstybių narių kompetencija, tačiau valstybės narės privalo įgyvendinti šią kompetenciją nepažeisdamos ES teises⁶⁵“. Kitaip tariant, akcentuojama, kad bet kuriuo atveju valstybės narės tiesioginis apmokestinimas negali pažeisti diskriminacijos principo, bei keturių svarbiausių ES vidaus rinkos laisvių: laisvo prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo. Kadangi palyginus su netiesioginiais mokesčiais tiesioginiai ES lygiu iš esmės nėra galutinai suderinti, t.y. ES valstybės narės pačios nustato tiesioginių mokesčių tarifus. Todėl tiesioginių mokesčių struktūra kiekvienoje ES valstybėje yra labai skirtinga. Dėl to tarp ES valstybių narių susidaro tiesioginių mokesčių, o ypač pelno mokesčių, skirtumai, kurie sukelia nemažai kliūčių vieningos rinkos plėtrai. Siekiant labiau integruoti kapitalo rinkas ir optimizuoti kapitalo ir investicijų pasiskirstymą, EK jau daug metų nurodo tiesioginių mokesčių harmonizavimo būtinybę⁶⁶.

Harmonizavimas – tai toks ES teisinių priemonių pagalba siekiamas suderinamumo lygis, kai ES lygiu sukuriama vienodi teisiniai pagrindai, kuriais remiantis vyksta tolesnis reglamentavimas nacionaliniu lygiu⁶⁷. Galimas įvairus mokesčių harmonizavimas. Mokesčiai gali būti harmonizuojami ne tik visiškai, bet ir iš dalies, kai suvienodinami tik kokia nors viena ar kelios labai svarbios mokesčių taikymo sritys.

Šiai dienai tiesioginiai mokesčiai ES yra harmonizuojami tik iš dalies. Tai reiškia,

⁶⁴ Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, [Interaktyvus] Oficialusis leidinys OL C 202, p. 47, [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>>

⁶⁵ Europos Teisingumo Teismas. 2001 m. kovo 08 d. 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*, ECLI:EU:C:2001:134.

⁶⁶ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), [Interaktyvus] Strasbūras, 2016 10 25 COM(2016) 683 final, 2016/0336 (CNS) [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF>

⁶⁷ Nacionalinės teisės aktų derinimo su ES teise metodiniai nurodymai, patvirtinti Europos teisės departamento prie LRV generalinio direktoriaus 1999 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 19. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/lit/NACIONALINES-TEISES-AKTU-DERINIMO-SU-EUROPOS-SAJUNGOS-TEISE-METODINIAI-NURODYMAI...-DIREKTORIAUS-1999-M-GRUODZIO-/48>>

kad ES minėtų mokesčių harmonizavimas taikomas tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali pasiekti valstybės lygiu. Taigi ES kompetencija tiesioginių mokesčių srityje yra tik papildoma ir taikoma tik Tarybai vienbalsiai patvirtinus direktyvą, kuri vėliau yra perkeliama į nacionalinius teisės aktus.

Šio tiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso metu buvo priimtos kelios direktyvos, kuriose yra taip pat aptarti dvigubo apmokestinimo atvejai ES mastu. Tokiu būdu ES valstybėms narėms nėra būtinybės sudarinėti viena su kita DAIS.

Kapitalo pajamų mokesčių atžvilgiu reikėtų išskirti šias direktyvas:

*Susijungimų direktyva*⁶⁸. Pagrindinis šios direktyvos tikslas – įvairių skirtingose ES valstybėse narėse veikiančių įmonių reorganizavimų (jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo, keitimosi akcijomis) apmokestinimo klausimų reglamentavimas. Ja siekiama panaikinti ES veikiančių įmonių akcininkų mokesčius aukščiau paminėtoms operacijoms, kadangi šios transakcijos yra neutralios mokesčių tikslais. Nei įmonė, nei akcininkai neturi mokėti mokesčio nuo turto vertės padidėjimo, nes atsižvelgiama tik į buhalterinę vertę, kuri laikoma nesikeičiančia operacijų vykdymo metu. Tokiu būdu atsiranda mokesčių naštos palengvinimas, tačiau reikia turėti omenyje, kad tai nėra atleidimas nuo mokesčių, kadangi vėliau, kai turtas, įsipareigojimai, akcijos bus perleidžiamos rinkos kainomis, tuomet atsiradęs turto vertės padidėjimas bus apmokestintas pagal valstybių įstatymus. Tai yra tik mokesčių sumokėjimo atidėjimas. Ir tuo labiau pabrėžtina, kad direktyvos taikomos lengvatos, mažinančios kapitalo našta, nebus taikomos, jeigu bus nustatyta, kad pavyzdžiui, įmonės buvo sujungtos arba reorganizuotos siekiant išvengti mokesčių. Šios direktyvos nuostatos yra perkeltos į PMĮ 42 str.

*Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyva*⁶⁹. Pagrindinis šios direktyvos tikslas – panaikinti išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams ir kitiems pelno paskirstymo mokesčiams motininei kompanijai ir panaikinti motininės bendrovės pelno apmokestinimą dvigubu pelno mokesčiu, taikant atleidimo arba kredito metodą. Pažymėtina, kad direktyva taikoma tik tuo atveju, kai motininė įmonė dukterinės bendrovės turės bent 10 proc. Pirminėje direktyvoje buvo numatyta, kad ES valstybės narės privalo neapmokestinti tarp skirtingose ES valstybėse narėse esančių vienos grupės įmonių mokamų dividendų. Tačiau 2015 m. sausį buvo priimti direktyvos

⁶⁸ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. Oficialusis leidinys L 310, p. 35-39.

⁶⁹ 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345, p. 9-11.

pakeitimai ir sugriežtintos direktyvos taikymo sąlygos⁷⁰ - nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos tokioms verslo struktūroms, kurių pagrindinis verslo struktūros tikslas yra mokestinės naudos siekimas (pasikeitus direktyvai buvo atnaujintos ir PMI nuostatos). Taigi pripažinus verslo struktūrą įsteigta vien dėl mokestinių tikslų nebus taikomas dividendų neapmokestinimo reguliavimas. Svarbu atkreipti dėmesį, kad tokie pakeitimai yra itin aktualūs investuotojams. Galima situacija, kai užsieniečiai investuodami Lietuvoje, steigdami čia dukterinę įmonę, nebūtinai gali investuoti per savo jau veikiančią įmonę: jie gali tam tikslui steigti konsoliduojančią (holdingo) bendrovę, o tokiu atveju ir iškyla rizika, kad tada kai užsienio įmonė gaus dividendus iš Lietuvos dukterinės įmonės, nors ir atitiks apmokestinimo lengvatos taikymo sąlygas (PMI 34 str. 2 d.), tačiau ta lengvata nebus taikoma, kadangi toks veikimas mokesčių administratoriaus gali būti traktuojamas kaip tikslas gauti mokestinės naudos. Taigi dėl šios priežasties ypač svarbu, kad mokesčių administratorius minėtus įstatymo pakeitimus taikytų nuosekliai ir įsigilindamas į kiekvieną konkrečią situaciją⁷¹.

*Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva*⁷². Pagrindinis šios direktyvos tikslas - panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokestį valstybėje narėje, kurioje jie atsiranda išskaitant prie šaltinio, kai mokėjimai vykdomi tarp susijusių kompanijų ir nuolatinių buveinių. Kadangi tiek palūkanos, tiek honorarai, juos mokančiajai bendrovei paprastai laikytini mokesčių bazę mažinančiais leidžiamais atskaitymais, o gaunančiajai - didina apmokestinamąsias pajamas, joms taikomi mokesčiai sukuria dvigubą apmokestinimą. Palūkanų ir honorarų direktyva - faktiškai įpareigoja valstybes nares atleisti nuo mokesčio prie pajamų šaltinio palūkanų ir honorarų mokėjimus tarp bent jau susijusių bendrovių. Tačiau, kad vienetai galėtų taikyti šią direktyvą jie turi atitikti tokius kriterijus: 1) turi būti asocijuotos - viena įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau nei 25 proc. kitos įmonės įstatinio kapitalo (akcijų, dalių, pajų) arba balsavimo teisių, 2) akcijos turi būti išlaikytos bent 2 metus, 3) palūkanos arba autoriniai atlyginimai turi būti išmokami tikriesiems naudos gavėjams, kurie yra ES zonoje. Taigi pajamų mokestis, kylantis iš tokių mokėjimų, turi būti apskaičiuojamas ir sumokamas tik toje valstybėje narėje, kur

⁷⁰ 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 21, p. 1-3.

⁷¹ Advokatų kontora Juridicon. *Dividendų apmokestinimo pokyčiai*. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://juridicon.lt/lt/articles/view/dividendu-apmokestinimo-pokyčiai>>

⁷² 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais), Oficialusis leidinys L 157, 26/06/2003 p. 0049 – 0054, p. 5-8.

yra įsikūręs faktiškasis naudos gavėjas. Šios direktyvos nuostatos yra įtvirtintos PMI 37¹ str.

Svarbu atkreipti dėmesį, jog taikant patronuojančių-dukterinių įmonių direktyvą, kuri panaikina išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams, palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvą, kurioje palūkanos ir honorarai atleidžiami nuo bet kokių išskaičiuojamųjų mokesčių, jei šie mokami tarp asocijuotų įmonių, įsteigtų valstybėse narėse, turime situaciją - kai tą pačią sritį reguliuoja ir DAIS, ir ES teisė. Susiduriama su kolizija ir iškyla klausimas, kokias nuostatas taikyti, kai DAIS nuostatos prieštarauja ES teisei, jeigu, pavyzdžiui, DAIS sudaryta prieš valstybei tariant ES nare. Šiuo atveju atsakymą galima rasti SESV 351 str., kuris įpareigoja valstybes nares pašalinti jų susitarimų pagal tarptautinę ir ES teisę nesuderinamumus, jei tokių yra. Taigi ES teisei turi būti teikiama pirmenybė prieš DAIS sudarytas tarp valstybių narių. Atsižvelgiant į visa tai, valstybės narės turėtų paisyti direktyvoje įtvirtintų taisyklių bei nuo jų nenukrypti.

2. KAPITALO PAJAMŲ MOKESČIŲ ISTORINĖ RAIDA

Šioje darbo dalyje nagrinėjama kapitalo pajamų mokesčių apmokestinimo Lietuvoje istorinė raida. Visų pirma bus aptartos ir išanalizuotos kapitalo pajamų mokesčių atsiradimo prielaidos ir trumpai apžvelgta jų tarptautinė raida, toliau bus detaliau nagrinėjamas jų apmokestinimas Lietuvoje pradedant nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo laikų.

2.1. Kapitalo pajamų mokesčių atsiradimas ir tarptautinė raida

Svarbiausias valstybės lėšų formavimo šaltinis yra mokesčiai, atsiradę kartu su valstybės sukūrimu. Mokesčiai – tai nustatyta pinigine prievole mokesčių mokėtojui. Jie yra svarbūs ne tik mokesčių mokėtojams, jie svarbūs valstybei, nes tai pagrindinis jos pajamų šaltinis.

Daugelis autorių Lietuvos mokesčių sistemos raidą tyrė atsižvelgdami į Lietuvos valstybės istorinius etapus. Analizuodama šiuos darbus, autorė pastebėjo, kad pirmieji kapitalo pajamų mokesčių paminėjimai siekia laikus, kai Lietuva buvo Rusijos imperijos sudėtyje: „Rusijos imperijos lietuviškose žemės buvo renkami ir kiti tiesioginiai mokesčiai – valstybinis verslų, nekilnojamojo turto miestuose, pajamų mokestis, taip pat buvo imama piniginių kapitalų pajamų rinkliava⁷³“. Kapitalų pajamų rinkliavomis apmokestindavo asmenis, kurie vykdė ne individualią veiklą, o gaudavo palūkanų iš turimų indėlių bankuose arba pajamų iš vertybinių popierių. Ši rinkliava buvo įvesta Rusijos imperijoje 1885 m. ir kapitalo pajamos buvo apmokestinamos 5 proc. tarifu⁷⁴.

Analizuojant šios rinkliavos įvedimą, svarbu pažymėti, kad nenuostabu, kad ji buvo įvesta tik 1885 m., kadangi būtent XIX a. prasidėjo naujas apmokestinimo vystymosi etapas. Jis susijęs su įvykusia industrine revoliucija arba kitaip dar vadinamu pramonės perversmu, kuriuo metu sparčiai augo miestai, gamyba, bei pati ekonomika. Taip pat naujų mokesčių įvedimui darė įtaką naujų apmokestinimo teorijų vystymasis. Galima teigti, kad apmokestinimą kaip teisingumo pasireiškimo sritį pirmasis aiškiai įvardijo ir išryškino XVIII a. A. Smitas „Tautų Turtuose“. Šiame veikale A. Smitas teigė, kad mokesčiai yra naudingi visuomenei ir kad jie yra pagrindinis laisvės, o ne vergovės, požymis. Jis taip pat akcentavo esminius mokesčių apmokestinimo principus, kurie yra

⁷³ JUKNELIENĖ D. *Lietuvos mokesčių sistemos raida*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, Ekonomikos ir vadybos fakultetas, p. 116.

⁷⁴ ПАШЕНЦЕВ Д.А.; АЛЕХИНА Е.Л.; ДОЛАКОВА М.И. *Финансовое право Российской Империи: от идей к реализации*, Монография. М.: АПК и ППРО, 2012, p. 58.

aktualūs iki šiol: teisingumo, aiškumo, patogumo, efektyvumo ir produktyvumo principus⁷⁵.

A. Smito darbai padėjo sukurti modernią akademinę ekonomijos discipliną bei padėjo pagrindą kapitalizmo ir laisvosios rinkos teorijoms, kurios tapo viena iš priežasčių, laikui bėgant pasikeitusių tiesioginių mokesčių objektą. Jeigu anksčiau tiesioginių mokesčių objektu buvo tik materialus turtas arba rentos pajamos, tai buvo pereita prie keturių pagrindinių objektų rūšių: žemės nuosavybės pajamų, kapitalo pajamų, gamybos produkcijos ir darbo pajamų⁷⁶. Tokiu būdu pagaliau buvo apmokestintas ir nematerialus turtas, t.y. kapitalas.

Taigi nuo XIX a. daugelyje valstybių pradėta įvesti kapitalo pajamų mokesčius. Pavyzdžiui, 1848 m. Austrija-Vengrija įvedė pajamų mokestį pajamoms iš laisvųjų profesijų ir kapitalo, Švedija 1861 m. įvedė pajamų mokestį nuo faktinių pajamų, skirstant pajamas į tris rūšis – iš nekilnojamojo turto, kapitalo ir darbo, o Ispanija 1900 m. siekdama užpildyti pajamų iš nematerialaus turto apmokestinimo spragą, įvedė darbo ir kapitalo mokestį⁷⁷.

Žvelgiant į kapitalo pajamų apmokestinimą XX a. pradžioje, reikia pažymėti, kad dauguma valstybių susidūrė su tokia problema kaip didžiulė turtinė nelygybė, kuri atsirado dėl spartaus kapitalistinės ekonomikos vystymosi. Jeigu iš pradžių kapitalo pajamoms buvo taikomas palankesnis apmokestinimas, vėliau siekiant išspręsti ekonominę nelygybę, valstybių visuomeninės vertybės pasikeitė taip, kad palankesnis režimas buvo pradėtas taikyti darbo pajamoms (pirmą kartą 1907 m. D. Britanijoje). Be to, Pirmojo pasaulinio karo metu visuomenė pritarė požiūriui, kad karo išlaidos būtų finansuojamas kapitalo pajamų gavėjų sąskaita. Taip pat ir Didžiosios depresijos laikais JAV tik dar labiau įtvirtino griežtesnį kapitalo pajamų apmokestinimą. Didesnis apmokestinimas buvo nukreiptas į didžiausias pajamas gaunančius, o apmokestinimo tarifai siekė net 79 proc⁷⁸.

Tuo tarpu po Antrojo pasaulinio karo požiūris į kapitalo pajamų apmokestinimą pasikeitė. Kadangi po karo daugelis valstybių turėjo būti atstatomos, tai dalis valstybių pasiūlė tokį „susitarimą“ kapitalui: „jeigu jūs investuojate į mūsų nustatytas vietas, veiklas ir nustatytu laiku, mokate mažesnius mokesčius, o jeigu ignoruojate mūsų

⁷⁵ *Ibidem.*

⁷⁶ UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.

⁷⁷ *Ibidem.*

⁷⁸ *Ibidem.*

iniciatyvas, mokate didesnius mokesčius⁷⁹“. Taigi po Antrojo pasaulinio karo buvo nustatytas palankesnis apmokestinimas investicijų kryptims. XX a. pabaigoje kapitalo paklausa dėl jo mobilumo tapo tarptautinė ir buvo suprasta, kad jeigu šalies viduje nebus kuriama palanki kapitalo apmokestinimo aplinka, kapitalas bus perkeltas į kitas valstybes. Būtent dėl to XXI a. dauguma išsivysčiusių Vakarų valstybių pripažino, kad mokesčių teisinis reguliavimas turi pasikeisti mažinant mokesčius mobiliam kapitalui.

2.2. Kapitalo pajamų mokesčių raida LR iki PMĮ ir GPMĮ priėmimo

Lietuvos mokesčių sistema per visą savo gyvavimo laikotarpį buvo ne kartą reformuojama ir pertvarkoma, priimant naujus mokesčių įstatymus, išplečiant apmokestinimo bazę, keičiant mokesčių tarifus, bei apmokestinant naujas veiklos kryptis (pavyzdžiui, užsienio valstybių įmonių gautos pajamas, loterijas rengiančių įmonių pajamas).

Nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimo istorinę raidą Lietuvoje, svarbu pažymėti, kad Lietuvos teisinėje sistemoje nėra atskiro kapitalo apmokestinimo įstatymo ir kaip jau buvo aptarta šio darbo 1.4. skyriuje, kapitalo pajamų apmokestinimą reglamentuoja PMĮ ir GPMĮ. Būtent todėl, autorės nuomone, būtų teisinga pradėti nuo šių įstatymų raidos analizės.

Lietuvos Respublikos Seimas 2001 m. pabaigoje priėmė PMĮ, kuris įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. Įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Šis įstatymas pakeitė nuo 1990 m. galiojusį JAPMĮ.

Gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą reglamentuoja GPMĮ, kuris įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d. Iki tol reglamentavimas buvo įtvirtintas FAPMLĮ, priimtame 1990 m. spalio 5 d. ir vėlesniuose jo pakeitimuose.

JAPMĮ:

Pagal šį įstatymą, įsigaliojusį 1990 m. rugpjūčio 31 d., JAPM buvo apmokestinami visi juridiniai asmenys, išskyrus individualias įmones, ūkines bendrijas, juridinius asmenis, užsiimančius nekomercine veikla ar negaunančius pajamų iš komercinės – ūkinės veiklos, taip pat Lietuvos Bankas, biudžetinės įstaigos⁸⁰. Nustatytas pagrindinis 35 proc. JAPM tarifas. Per visą galiojimo laikotarpį JAPMĮ buvo keistas net 37 kartus. Buvo keičiami tiek mokesčių bazė, tiek mokesčių tarifai. Per visą nagrinėjamą

⁷⁹ UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė (01, S), Vilnius, 2012, p. 92.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos aidas, 1990-08-15, Nr. 60-0.

periodą pastebima tendencija, kad pelno mokesčio tarifas nuolat mažinamas. Nuo 1991 m. liepos 1 d., jis sumažintas iki 29 proc. ir jau nuo 2000 m. sausio 1 d., iki tol, kol nebuvo priimtas PMI, JAPM tarifas buvo 24 proc.

1995 m. balandžio 11 d. JAPMI pakeitime, 18 str. jau yra įtvirtintas tarptautinių sutarčių viršenybės principas: „Lietuvos Respublikos tarpvalstybinės sutarties nuostatos, kurios neatitinka JAPMI, apmokestinant pelną, taikomos tarpvalstybinės sutarties nuostatos“, o JAPMI 19 str. įtvirtinamas dvigubo apmokestinimo naikinimo - kredito metodo taikymas pajamoms apmokestintoms užsienyje. Šie pokyčiai įstatyme nestebina, kadangi jau nuo 1994 m. įsigaliojo pirmosios DAIS su Norvegija, Švedija, Suomija, Danija. Nuo 1997 m. į mokesčių mokėtojų sąrašą įtraukiamos užsienio valstybių įmonės, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje, o nuo 1998 m. į mokesčių mokėtojų sąrašą atsiranda ir nuolatinės buveinės.

Nagrinęjant JAPMI raidą, pastebėtina, kad didžiausias kiekis įstatymo nuostatų pakeitimų buvo priimti 1998 m. liepos 2 d., 2000 m. liepos 11 d. ir 2001 m. liepos 10 d. Didžiausia dalis šių pakeitimų siejama su užsienio vienetų apmokestinimo reguliavimu. Jais buvo įtvirtinta, kad tiek Lietuvos juridinių asmenų dividendai, tiek užsienio juridinių asmenų dividendai apmokestinami taikant 29 proc. JAPM tarifą⁸¹, kuris, kaip buvo minėta, nuo 1999 m. buvo sumažintas iki 24 proc. Nuolatinės buveinės, bei užsienio valstybių įmonės, įregistruotos lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse arba zonose, apmokestinamos, kaip ir Lietuvos juridiniai asmenys. Užsienio juridinių asmenų ir kitų organizacijų iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų, gautos pajamos, už turto nuomą, už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nekilnojamojo turto registre registruojamą nekilnojamąjį turtą, taip pat palūkanos, apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 15 proc. tarifą. Nors JAPMI nebuvo įtvirtintos honorarų sąvokos, iš šios įstatymo formulotės - „už suteiktas teises naudotis išradimo patentu, pramoniniu dizainu, puslaidininkio gaminio topografija, prekių ir paslaugų ženklu, firmos vardu, slapta formule ar metodu, frančize, nuostolių ir materialinės žalos atlyginimas už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą arba kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą“ – matytina, kad honoraro sąvokos esmę atitinkantys mokesčio objektai buvo apmokestinami taikant 10 proc. tarifą⁸².

FAPMLI:

1990 m. lapkričio 10 d. įsigaliojęs FAPMLI numatė, kad šio mokesčio mokėtojai yra asmenys, gaunantys su darbo santykiais susijusias pajamas, nuolatiniai šalies

⁸¹ JAPMI, 1998 m. liepos 2 d. Nr. VIII-836, 22 straipsnio pakeitimas.

⁸² JAPMI, 2001 m. liepos 10 d. Nr. IX-437, 7 straipsnio pakeitimai.

gyventojai, gaunantys nesusijusias su darbo santykiais pajamas iš kitų gyventojų, individualios įmonės bei ūkinės bendrijos. Fizinėse asmenų pajamoms apmokestinti buvo pritaikyti progresiniai tarifai nuo 18 iki 33 proc⁸³. Be to, buvo taikomos tam tikros fiksuotos mokesčio sumos skirtingoms pajamų grupėms. Taip pavyzdžiui, fizinių asmenų įplaukos už turto nuomą, už kreditus gautos palūkanos buvo apmokestinamos taikant 20 proc., FAPM tarifą. Pažymėtina, kad pagal 1990 m. FAPMLĮ tokios kapitalo pajamos kaip dividendai, pajamos iš akcijų pardavimo ir kito asmeninio turto perleidimo buvo neapmokestinamos.

Per visą galiojimo laikotarpį FAPMLĮ buvo keistas net 49 kartus. Didžiausias kiekis įstatymo nuostatų pakeitimų, analogiškai kaip ir JAPMĮ, buvo priimti 1998 m. ir 2000 m.

Nuo 1999 m. taikomos nuostatos dėl užsienio valstybių įmonių iš Lietuvos juridinio asmens teisių neturinčių individualių (personalinių) įmonių ir ūkinių bendrijų gautų pajamų apmokestinimo. Taikomas 15 proc. FAPM tarifas, o už suteiktą teisę naudotis prekių ženklais, licencijomis, firmų vardais - taikant 10 proc. FAPM tarifą. Taip pat numatytas gautų dividendų, akcijų, obligacijų bei kitų vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas. Dividendams taikomas 29 proc. FAPM tarifas⁸⁴, vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamoms - viršijančioms 12 PNM⁸⁵ per metus, 15 proc. FAPM tarifas, nuo apmokestinimo atleidžiant pajamas iš iki 1999 m. įsigytų vertybinių popierių perleidimo.⁸⁶

Be to, vertybinių popierių pajamos apmokestinamos ir negavus pajamų. Jeigu didinamas įstatinis kapitalas - fiziniams asmenims padidinama turimų akcijų nominali vertė arba didinamas jų skaičius,- šie asmenys, nors ir negavę už tas akcijas atlyginimo, apmokestinami 20 proc. FAPM⁸⁷.

Analizuojant, JAPMĮ ir FAPMLĮ, galima pastebėti, kad tų laikų mokesčių sistema buvo nestabili ir daug kartų keičiama. Galima išskirti esminius trūkumus tokius kaip per dideli mokesčių tarifai, gyventojų pajamų dvigubas apmokestinimas, painus mokesčio apskaičiavimas. Lietuvai siekiant pašalinti šiuos trūkumus, tapti ES nare, bei integruotis į ES, buvo būtina reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą.

⁸³ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas, Lietuvos aidas, 1990-10-12, nr. 101-0.

⁸⁴ FAPMLĮ, 1999 m. gruodžio 23 d. Nr. VIII-1495, 24 straipsnio pakeitimas.

⁸⁵ Nuo 1994 m. PNM buvo 115 litų.

⁸⁶ FAPMLĮ, 1998 m. rugsėjo 29 d. Nr. VIII-865. 24 straipsnio pakeitimai, 33¹ straipsnis.

⁸⁷ NOVOŠINSKIENĖ, A.; ŽALTAUSKIENĖ, N. *Pajamų ir pelno mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, ISSN 1392-2785 Inžinerinė Ekonomika. 2000. Nr. 3(18), p. 40.

2.3. PMI ir GPMI priėmimas ir raida kapitalo pajamų mokesčių atžvilgiu

PMI:

Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujas PMI, kuriuo tikslas - sukurti ir įtvirtinti aiškia, suprantama, į žinių visuomenės ir laisvo kapitalo judėjimo užtikrinimą orientuotą Lietuvos ir užsienio įmonių pelno apmokestinimo tvarką⁸⁸. Šiuo įstatymu buvo išplėstas pelno mokesčio mokėtojų ratas į jį įtraukiant individualias įmones, ūkines bendrijas. Pagrindinis pelno mokesčio tarifas nuo 2002 m. sumažintas iki 15 proc., o Lietuvos mokesčių sistemą derinant su ES teise užsienio vienetų pajamos, gautos ne per nuolatines buveines, išskyrus dividendus, apmokestintos 10 proc. PM tarifu. PMI įtvirtinama plonos kapitalizacijos taisyklė. Dividendai apmokestinami taikant 15 proc. PM tarifą. Nagrinėjat dividendų apmokestinimą, svarbu pažymėti, kad įvedama tokia naujovė kaip „dalyvavimo išimties“ taisyklė, kuri buvo aptarta, šio darbo 1.4. skyriuje. Kaip pažymėjo, dr. M. Lukas, toks dividendų apmokestinimo režimas „itin patrauklus tarptautinėms holdinginėms struktūroms, nes leidžia be papildomo apmokestinimo nukreipti dividendų srautus įmonių grupėms reikalingomis kryptimis, lanksčiau kurti įmonių grupių struktūras, organizuoti valdymą, todėl, jei ir nesuteikė šaliai kokio nors ženklesnio pranašumo prieš kaimynines ar regiono valstybes, tai konkurencines galimybes bent jau aplygino⁸⁹“. Tačiau svarbu pažymėti, kad iš pradžių PMI įtvirtintai „dalyvavimo išimties“ taisyklei buvo nustatyta sąlyga, kad vienetas turi valdyti „daugiau nei 10 proc. balsų suteikiančių akcijų“, kuri nuo 2008 m. pakeista formuluote „ne mažiau kaip 10 proc.“, taip priderinant ją prie Patronuojančių ir dukterinių įmonių direktyvos reikalavimų.

Nuo 2006 m. spalio 19 d. nustatyta PMI 12 str. 15 p. įtvirtinama kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvata, kuri taip pat buvo aptarta, šio darbo 1.4. skyriuje ir kuria skatinama steigti kontroliuojančiuosius vienetus. Tačiau svarbu pažymėti, kad tuo metu įstatyme nustatytos sąlygos lengvatai taikyti buvo daug griežtesnės nei dabartinės, kadangi akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 m., tiesiogiai turėjo valdyti ne mažiau kaip 25 proc. kito vieneto akcijų. Ir tik 2017 m. gruodžio 7 d. buvo priimtas PMI pakeitimas, kuriuo ši sąlyga buvo pakeista ir leista neapmokestinti pajamų, gautų už akcijų perleidimą, kai akcijas perleidžiantis vienetas valdo ne mažiau, kaip 10 proc. kito vieneto akcijų.

Ypatingo dėmesio reikalauja penkioliktosios LR vyriausybės 2009 m. išvakarėse

⁸⁸ Pelno mokesčio įstatymo projekto AIŠKINAMASIS RAŠTAS. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018-04-14], Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAIS.154555?ifwid=-9dzqnu8n8>>

⁸⁹ LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013, p. 259.

įvykdyta mokesčių reforma, kuria buvo nustatytos priemonės ekonominiam sunkmečiui įveikti. Buvo nuspręsta nuo 2009 m. sausio 1 d., pelno ir pajamų iš paskirstytojo pelno apmokestinimą didinti iki 20 proc. Planuojamas tokių pokyčių rezultatas buvo 2010 m. gauti apie 460 mln. Lt papildomų pajamų⁹⁰. Be abejo, reikia pažymėti, kad toks apmokestinimas buvo ypač nepalankus tarptautiniams kapitalo srautams. Tačiau jau 2009 m. gruodžio 9 d. buvo priimtas pakeitimas ir buvo sugrįžta prie 15 proc. PM tarifo, bei atsisakyta palūkanų apmokestinimo, mokamų juridiniams asmenims į EEE ir DAIS valstybes, apmokestinimo prie pajamų šaltinio⁹¹.

Galiausiai tarp visų šių pakeitimų reikia pažymėti, kad nuo 2008 m. liepos 14 d. PMĮ pagaliau buvo įtvirtinta honoraro sąvoka. Nuo 2009 m. PMĮ atsiranda naujas 37¹ straipsnis, kuris panaikina honorarų apmokestinimą prie pajamų šaltinio pagal palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos sąlygas, nagrinėtas šio darbo 1.6. dalyje.

GPMĮ:

2003 m. sausio 1 d. FAPMLĮ pakeitė GPMĮ. Juo buvo atsisakyta prieš tai taikomo progresinio tarifo ir įvesti du mokesčio tarifai: su darbo santykiais susijusias pajamas ir toliau numatyta apmokestinti 33 proc. tarifu, tuo tarpu su darbo santykiais nesusijusias pajamas nuspręsta apmokestinti taikant 15 proc. tarifą. Pastarasis tarifas taikomas ir tokioms kapitalo pajamoms kaip dividendai, honorarai, nekilnojamojo turto nuomos pajamos. Taip pat prie neapmokestinamųjų pajamų buvo priskirtos didžioji dalis palūkanų rūšių, bei pajamos iš vertybinių popierių pardavimo, jeigu jie įgyti iki 1999 m., arba po 1999 m. ir išlaikyti ne mažiau kaip 366 d., turint ne daugiau kaip 10 proc. vieneto akcijų.

Nuo 2006 m. balandžio 25 d. prie neapmokestinamųjų pajamų buvo priskirtos gautos palūkanos už EEE valstybėse narėse bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius.

Siekiant įveikti ekonominę krizę, nuo 2009 m. pradžios šalyje pradėta vykdyti mokesčių reforma, buvo priimti nauji GPMĮ pakeitimai, kurie pažymėtina, buvo priiminėjami žaibišku greičiu „naktiniuose posėdžiuose“. Esminis pakeitimas - GPM tarifas, išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno, mažinamas iki 15 proc., o pajamoms iš paskirstytojo pelno taikomas 20 proc. GPM tarifas, kuris tik nuo 2014 m. sausio 1 d. buvo vėl sugražintas prie 15 proc. GPM tarifo.

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, *Mokesčių reforma* [Interaktyvus] [žiūrėta 2018-04-14], Prieiga per internetą: < <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/mokesciu-reforma-priemones-ekonominiam-sunkmečiui-iveikti> >

⁹¹ PMĮ, 2009 m. gruodžio 9 d. Nr. XI-539, 2 straipsnio pakeitimai.

2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ pakeitimu mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė pasirinkti už nekilnojamojo turto nuomos pajamos mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį, bei nustatomas 5 metų nekilnojamojo turto išlaikymo terminas, po kuriuo pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą neapmokestinamos⁹².

2013 m. birželio 27 d. GPMĮ pakeitimu įstatyme atsiranda tokios sąvokos FP ir IFP. Keičiama pajamų gautų iš FP ir IFP (ankščiau vertybiniai popieriai) apmokestinimo tvarka, kuria vietoje reikalavimų išlaikyti vertybinius popierius ne mažiau kaip 366 d., turint ne daugiau kaip 10 proc. vieneto akcijų, nustatomas 10 000 Lt turto vertės padidėjimo neapmokestinamasis dydis, kuris vėliau įvedus eurus, pavirto 3000 Eur suma.

Tačiau nuo 2015 m. pastebėtina, kad vykdomas gyventojų gautų pajamų iš kapitalo sugriežtinamas. Pirma, 2015 m. gruodžio 10 d. priimtame GPMĮ pakeitime, neapmokestinama gautų pajamų suma už FP ir IFP pardavimą sumažinta iki 500 Eur, antra, sugriežtintas palūkanų apmokestinimas, analogiškai nustatant neapmokestinamąją sumą, kuri negali viršyti 500 Eur per mokestinį laikotarpį, už tam tikrų rūšių palūkanas, trečia nekilnojamojo turto pardavimo atveju nustatomas 10 metų nekilnojamojo turto išlaikymo kriterijus⁹³.

Analizuojant, PMĮ ir GPMĮ raidos apžvalgą, galima pastebėti, kad visų pirma, palyginus su JAPMĮ ir FAPMLĮ įtvirtintais mokesčių tarifais, juose mokesčių tarifai buvo gerokai sumažinti, ypač tai pasireiškia juridinių asmenų apmokestinime. Antra, analizuojant kapitalo pajamų apmokestinimą šiuose įstatymuose, galima išskirti dvi skirtingas kryptis. PMĮ su laiku buvo priimtas vis patrauklesnis ir mažesnis kapitalo pajamų apmokestinimas, tuo tarpu GPMĮ pradėdant nuo 2015 m. jis buvo sugriežtintas.

⁹² GPMĮ, 2010 m. lapkričio 23 d. Nr. XI-1152, 6 ir 17 straipsnių pakeitimai.

⁹³ GPMĮ, 2015 m. gruodžio 10 d. Nr. XII-2162, 17 straipsnio pakeitimai.

3. KAPITALO PAJAMŲ APMOKESTINIMO PROBLEMOS

Šioje darbo dalyje nagrinėjant problemas susijusias su kapitalo pajamų apmokestinimu, bus skiriamas ypatingas dėmesys mokesčių naštos paskirstymui, netolygiam darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimui, mokesčių lengvatų taikymui ir mokesčių konkurencijai.

3.1. Mokesčių naštos paskirstymas

Pagrindinė problema, su kuria susiduriama analizuojant kapitalo pajamų apmokestinimą, yra ta, kad Lietuvoje kapitalo pajamos apmokestinamos dvigubai mažiau palyginus su ES valstybių narių vidurkiu ir dar labiau palyginus su darbo pajamų apmokestinimu. Nagrinėjant šią problemą, neišvengiamas tampa ekonominis terminas „mokesčių našta“, todėl būtina suformuluoti mokesčių naštos apibrėžimą ir išskirti jos rūšis.

Vienas iš svarbiausių veiksnių darančių įtaką šalies ekonominei padėčiai, verslo plėtrai bei investuotojų pritraukimo galimybėms yra šalies mokesčių našta. Be to, mokesčių našta labai aiškiai gali nusakyti šalies situaciją tarptautinėse rinkose ir įvertinti jos padėtį tarp kitų valstybių. Ekonomikos terminų žodyne mokesčių našta yra apibrėžiama kaip rodiklis, kuris yra skirtas įvertinti mokamų mokesčių dydį ir kitas su mokesčių mokėjimu susijusias išlaidas. Išskiriamos tokios mokesčių naštos rūšys⁹⁴:

- individuali mokesčių našta, įvertinanti asmens ar įmonės mokamų mokesčių dydį.
- bendra mokesčių našta, įvertinanti visų šalies gyventojų mokamų mokesčių dydį.

Svarbu pažymėti, jog tinkamai parinktas šalies mokesčių naštos apskaičiavimo būdas išlieka viena iš aktualiausių problemų, kadangi jos skaičiavimo būdų ir metodų yra tikrai daug, skirtingos šalys naudoja įvairius skaičiavimus. Tai gali būti nulemta to, kad mokesčių našta priklauso nuo daugybės veiksnių: šalies mokesčių sistemos, mokesčių teisės normų, apmokestinimo būdų, taikomų lengvatų ir išimčių ir t.t. Pavyzdžiui, EBPO skaičiuoja mokesčių našta tenkančią vidutiniam darbuotojui, išskiridama keturis šeimos modelius. Darbo ir socialinių tyrimų institutas apskaičiuoja mokesčines naštas, tenkančias skirtingoms gyventojų socialinėms grupėms, atsižvelgiant į jų gaunamų pajamų prigimtį, dydį bei kitus svarbius ekonominius ir socialinius veiksnius. Tuo tarpu, Lietuvos Statistikos Departamentas naudoja mokesčių naštos skaičiavimo būdą, kurio esmė yra

⁹⁴ VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas: apie 1400 terminų*. Vilnius: Tyto alba. ISBN 9789-9861-641-80, 2005. 326 p.

mokestinių įplaukų ir BVP santykis. Mokestinės įplaukos apima visas mokestines pajamas į nacionalinį biudžetą ir į nebiudžetinius fondus: valstybinio socialinio draudimo, privalomojo sveikatos draudimo bei garantinį fondus. Šis metodas yra labiausiai paplitęs, tačiau jis ne visada gali būti tikslus mokesčių naštos įvertinimo rodiklis, kadangi nesuteikia daug reikšmingos informacijos (pavyzdžiui, dėl šešėlinės ekonomikos yra apskaičiuojamas netiksliai). Be to atskirose ES šalyse yra skirtingos mokesčių sistemos, nevienodos apmokestinimo bazės ir skirtingi mokesčių tarifai. Būtent todėl, yra sukurtas toks rodiklis, kuris leistų palyginti skirtingų šalių situacijas. Šį rodiklį naudoja EK, kuri nuo 1995 m. apskaičiuoja taip vadinamąjį numanomą mokesčio tarifą (angl. *Implicit Tax Rate*) darbui, kapitalui ir vartojimui. Pagal šį metodą vertinamas ne tarifas ir mokesčių bazė, o šalies pajamų iš tam tikros veiklos ir nuo šių pajamų surinktų į biudžetą mokesčių santykis⁹⁵:

- *Numanomas vartojimo mokesčių tarifas* apskaičiuojamas kaip pajamų iš vartojimo mokesčių ir visų namų ūkių vartojimo išlaidų santykis. Į vartojimo mokesčių pajamas EK įtraukia pridėtinės vertės mokestį, maitus, žyminius mokesčius, eksporto maitus ir pinigines kompensacines sumas, taikomas eksportui, tarptautinių sandorių mokesčius, mokesčiai už gamybinę taršą, pagalvės mokesčiai, namų ūkių mokėjimai už licencijas;
- *Numanomas mokesčių tarifas darbui* apskaičiuojamas kaip darbui tenkančių mokesčių bei įmokų (gyventojų pajamų mokesčio, socialinio bei sveikatos draudimo įmokų, darbdavių įmokos į socialinę apsaugą) ir darbo pajamų santykis.
- *Numanomas mokesčių tarifas kapitalui* apskaičiuojamas kaip pelno mokesčių ir viso kapitalo verslo pajamų santykis. Į kapitalo mokesčių apibrėžimą patenka pelno mokestis, visi mokesčiai, kurie yra būtina sąlyga pelnui uždirbti. Rodiklis parodo vidutinę mokesčių našta, tenkančią kapitalo pajamoms.

Numanomų tarifų analizės svarbą lemia tai, jog mokesčių naštai nustatyti nepakanka vien žinoti, kokie yra mokesčių tarifai. Dažnai įvairioms prekių ir paslaugų grupėms, pajamoms yra taikomos mokestinės lengvatos, o tai pakoreguoja mokesčių našta. Būtent todėl numanomi tarifai leidžia aiškiau įvertinti faktinę ir efektyvią mokesčių našta kiekvienai iš ekonominių funkcijų. Taigi numanomas mokesčių tarifas – tai tam tikros ekonominės funkcijos (darbo, kapitalo, vartojimo) mokestinių pajamų santykis su mokestine baze⁹⁶.

⁹⁵ NOVOŠINSKIENĖ, A.; STANKAUSKAITĖ, A. *Mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės tyrimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2010, p. 143.

⁹⁶ RUTKAUSKAITĖ L. *Verslui tenkančios mokesčių naštos Lietuvoje ir Europos Sąjungoje palyginamoji analizė*. Magistrantūros studijų baigiamasis darbas, Lietuvos žemės ūkio universitetas, Ekonomikos ir

Vertinant mokesčių naštos paskirstymą ES valstybėse narėse, pastebėtina, kad šiose šalyse didžiausia mokesčių pajamų dalį sudaro mokesčiai nuo darbo pajamų, t.y. beveik apie pusę bendrų mokesčių pajamų. Tuo tarpu vartojimo mokesčiai sudaro maždaug trečdalį, o kapitalo mokesčiai sudaro apie penktadalį bendrų mokesčių pajamų. Tačiau mokesčių apmokestinimas labai skiriasi tarp ES valstybių narių. Kai kuriose valstybėse narėse, tokiose kaip Bulgarija ir Kroatija didesnė pajamų dalis tenka vartojimo mokesčiams (t.y. vartojimo mokesčiai sudaro maždaug apie pusę visų pajamų) ir šiek tiek mažesnė dalis darbo mokesčiams. Jungtinėje Karalystėje, Liuksemburge, Maltoje, Kipre ir Italijoje kapitalo mokesčiai sudaro daugiau nei 25 proc. visų pajamų o Estijoje pajamos iš kapitalo nesiekia net 10 proc.⁹⁷.

Remiantis 2011 m. atlikto numanomų mokesčių tarifų tarp ES valstybių narių tyrimo duomenimis⁹⁸, pastebėtina, kad numanomo mokesčių tarifo darbuvi vidurkis buvo 35,4 proc. Maltoje jis mažiausias - 24,6 proc., Bulgarijoje 25,5 proc., Portugalijoje ir Jungtinėje Karalystėje - 26 proc., Didžiausias: Austrijoje - 40,8 proc., Italijoje- 42,3 proc. ir Belgijoje - 42,8 proc.

Numanomas vartojimo mokesčių tarifo vidurkis buvo 19,7 proc. Mažiausias: Ispanijoje - 14,0 proc., Graikijoje - 16,3 proc. ir Latvijoje - 17,2 proc. Didžiausias: Liuksemburge - 27,2 proc., Švedijoje - 27,3 proc., o Danijoje - 31,4 proc.

Nors 2011 m. tarp ES valstybių narių numanomo mokesčių tarifo kapitalui vidurkio nebuvo galima apskaičiuoti, kadangi truko informacijos apie mokesčių našta tenkančia kapitalui tokiuose valstybėse kaip Bulgarija, Graikija, Kroatija, Liuksemburgas, Malta, Rumunija. Tačiau pastebėtina, kad mažiausias numanomas kapitalo mokesčio tarifas buvo užfiksuotas būtent Lietuvoje - 5,5 proc., tuo tarpu kaip Prancūzijoje jis siekė 44,4 proc. Galima daryti išvadą, kad ES nėra bendros tendencijos kapitalo apmokestinimo srityje.

Kalbant apie mokesčių naštos pasiskirstymą Lietuvoje, 2012 m. duomenimis⁹⁹ didžiausia mokesčių našta tenka darbo pajamoms, numanomas mokesčių tarifas darbuvi sudarė 31,9 proc., numanomas vartojimo mokesčių tarifas – 17,4 proc., o mokesčių našta

valdybos universitetas, p. 6.

⁹⁷ European Commission Taxation and Customs union. *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. [Interaktyvus] Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, p. 42. [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf

⁹⁸ Eurostat news release. *Taxation trend in the European Union*. Eurostat Press Office, STAT/13/68, 2013, p. 1-2.

⁹⁹ Datamarket, *Implicit tax rates by economic function*, 2012. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <https://datamarket.com/data/set/1b6t/implicit-tax-rates-by-economic-function#!ds=1b6t!tbt=5:6d7b=1.2.3.4.5.7.9.a.n.b.r.c.e.d.f.g.h.i.l.k.8.j.m&display=choropleth&map=europe&classifier=natural&numclasses=5>

kapitalui yra mažiausia - numanomas mokesčių tarifas kapitalui – 9,8 proc.

Lyginant Lietuvos mokesčių naštos pasiskirstymą su kaimyninėmis Baltijos šalimis, galima pastebėti kad 2012 m. duomenimis¹⁰⁰ Latvijoje ir Estijoje, kaip ir Lietuvoje, didžiausia mokesčių našta teko darbui, Latvijoje - numanomas mokesčių tarifas darbui sudarė 33 proc., Estijoje – 35 proc. Tuo tarpu lyginant mokesčių našta tenkančią vartojimo mokesčiams pastebėtina, kad Estijoje numanomas vartojimo mokesčių tarifas beveik 10 proc. didesnis nei Lietuvoje, t.y. – 26 proc., o Latvijoje jis toks pat - 17,4 proc. Lyginant mokesčių našta tenkančia kapitalui, norėčiau akcentuoti, kad visose Baltijos šalyse numanomas mokesčių tarifas kapitalui palyginus su kitomis ES valstybėmis narėmis yra mažas (pavyzdžiui, Prancūzijoje - 46,9 proc.), tačiau Estijoje jis mažiausias – tik 8,1 proc., tuo tarpu Latvijoje beveik toks pat kaip ir Lietuvoje – 9,9 proc. Iš kitos pusės tokia mokesčių našta tenkanti kapitalui Estijoje nestebina, kadangi įmonės Estijoje neturi mokėti pelno mokesčio, jei nėra išmokami dividendai, t.y. įmonėms nereikia mokėti pelno mokesčio kiekvienais metais – apmokestinamas tik paskirstytas pelnas. Tokiu būdu Estija skatina daugiau tiesioginių užsienio investicijų, bei skatina investicijas šalyje.

Analizuojant ir apibendrinant šiuos duomenis svarbu atkreipti dėmesį į kelis dalykus. Visų pirma, vėliausi prieinami duomenys apie numanomų mokesčių tarifų, tenkančių darbui, kapitalui ir vartojimui, pasiskirstymą ES valstybėse narėse yra iš 2011 m. ir 2012 m. Kaip buvo išanalizuota šio darbo 2.3. dalyje, pradedant nuo 2015 m. Lietuvoje buvo sugriežtintas gyventojų, gaunančių kapitalo pajamas, apmokestinimas. Taigi autorės nuomone, šiai dienai Lietuvoje būtų užfiksuota didesnė mokesčių našta tenkanti kapitalui lyginant su 2011-2012 m. Antra, svarbu pažymėti, kad pagrindinė problema apskaičiuojant numanomus tarifus, pavyzdžiui, kapitalo ir darbo, yra ta, kad asmens pajamos gali būti gaunamos vienu metu iš skirtingų šaltinių (iš kapitalo, darbo atlyginimo, socialinių išmokų, t.y. gaunamos „*mišrios*“ pajamos). Trečia, nors atlikti tyrimai parodo, kad Lietuvoje mažiausia mokesstinė našta tenka kapitalui, prieš keičiant tokią situaciją reikia atsižvelgti į būtinybę laikytis MAĮ 8 str. 2 d. įtvirtinto apmokestinimo teisingumo (mokesstinės naštos paskirstymo proporcingumo) principo, kuris reikalaujama, kad visa apmokestinimo sistema būtų organizuota taip, kad užtikrintų teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą atitinkamo mokesčio mokėtojams, juridiniams ir fiziniams asmenims ir panašiai, siekiant, kad kiekvienas subjektas perduotų valstybei atitinkamą dalį savo pajamų pagal savo galimybes, ir efektyvumo principo, pagal kurį turi būti siekiama, kad mokesčių naštos perskirstymo pasekmės kuo mažiau

¹⁰⁰ *Ibidem.*

veiktų asmenų elgseną (pavyzdžiui, per didelis vartojimo pajamų apmokestinimas skatina kontrabandą, per didelis darbo pajamų apmokestinimas, slopina motyvaciją dirbti ir verčia slėpti pajamas).

3.2. Darbo ir kapitalo pajamų netolygus apmokestinimas

Nagrinėjant detaliau apmokestinimo dydžius, tenkančius darbo ir kapitalo pajamoms, galima išskirti du esminius juos nulemiančius faktorius: 1) mokesčių tarifai ir 2) mokesčių lengvatos taikomos šios rūšies pajamoms.

Kaip jau buvo minėta šio darbo 2.3. dalyje, nuo 2009 m. sausio 1 d. kapitalo ir darbo pajamoms, yra nustatytas vienodas 15 proc. dydžio pajamų mokesčio tarifas, jeigu GPMĮ 6 str. nenustatyta kitaip. Tačiau analizuojant darbo pajamų apmokestinimą, reikia atsižvelgti į tai, kad iš viso nuo asmens atlyginimo yra skaičiuojami ir mokami penki mokesčiai: 1) GPM; 2) PSD įmoka; 3) valstybinio socialinio draudimo (toliau - Sodra) įmoka; 4) įmoka į Garantinį fondą; 5) įmoka į Ilgalaikio darbo išmokų fondą. Šie mokesčiai ir jų sumokėjimo pareiga pasiskirsto tokiu būdu: darbuotojas nuo atlyginimo moka 15 proc. GPM, 6 proc. PSD įmoką ir 3 proc. Sodros įmoką, tuo metu darbdavys nuo darbuotojo atlyginimo moka 27,48 proc. Sodros įmoką, 3 proc. PSD įmoką, 0,2 proc. įmoką į Garantinį fondą ir 0,5 proc. dydžio įmoką į Ilgalaikio darbo išmokų fondą. Taigi faktiška darbo užmokesčiui tenkanti mokesstinė našta, įskaitant visas įmokas, yra apie 55 proc. Nors teigiama, kad darbdavio mokami mokesčiai – nėra darbuotojo atlyginimo dalis, tačiau toks teiginys, kaip ir pats mokesčių skirstymas į darbuotojo ir darbdavio, gali būti klaidinantis. Dar 1949 m. žymus ekonomistas Ludwig von Mises rašė, kad „Nesvarbu, kokios valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatos, galiausiai šis apmokestinimas tenka darbuotojui, ne darbdaviui¹⁰¹“. Taigi, nors teisine prasme darbdavys moka darbdavio įmokas Sodrai, ekonomine prasme tikrasis jų mokėtojas yra darbuotojas.

Pagrindinė mokesčių lengvata, kuri taikoma darbo pajamoms Lietuvoje - yra nuo 2009 m. sausio 1 d. nustatytas NPD, kuris taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms¹⁰². NPD - tai suma, kuria darbo užmokestis nėra apmokestinamas GPM. NPD priklauso nuo darbo užmokesčio dydžio bei

¹⁰¹ VON MISES L. Human action a treatise on economic. [Interaktyvus], Ludwig Von Mises institute Auburn, Alabama, 1998, p. 157 [žiūrėta 2018-04-27], Prieiga per internetą: https://mises-media.s3.amazonaws.com/Human%20Action_3.pdf?file=1&type=document

¹⁰² GPMĮ 20 str. 1 d.

asmens neįgalumo lygio (jei toks yra)¹⁰³. Jis taikomas, kai gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos per mėnesį neviršija minimaliosios mėnesinės algos arba jeigu yra viršijama minimali mėnesinė alga, jis apskaičiuojamas pagal įstatymu nustatytą formulę, tačiau asmens gaunamos mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos negali viršyti 1160 Eur, kadangi nuo šios sumos NPD netaikomas. Iš esmės, tokia mokesčių lengvata, kaip NPD nustatymas, palengvina mokestinę naštą gyventojams, sumažindamas pajamų atskaitymus iš darbo užmokesčio.

Kapitalo pajamų apmokestinimas buvo išsamiai išnagrinėtas šio darbo 1.4. dalyje ir lyginant jį su darbo pajamų apmokestinimu galima padaryti keletą išvalgų. Kapitalo pajamoms, skirtingai nei darbo pajamoms, netaikomi tokie papildomi mokesčiai kaip PSD įmoka, Sodros įmoka, įmoka į Garantinį fondą arba įmoka į Ilgalaikio darbo išmokų fondą. Be to, taikomų mokesčių lengvatų įvairovė kapitalo pajamoms yra daug platesnė, taikomos tokios lengvatos kaip kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvata, „dalyvavimo išimties“ lengvata, nustatyti neapmokestinamųjų pajamų dydžiai perleidžiant FP arba gaunant palūkanas ir kiti. Remiantis tuo akivaizdu, kad kapitalo pajamoms taikomas žymiai palankesnis apmokestinimas, o tai įrodo ir šio darbo 3.1. dalyje atliktų tyrimų duomenys.

Dėl šių priežasčių kapitalo pajamų apmokestinimas Lietuvoje dažnai kritikuojamas. Visų pirma dėl to, kad asmenims, gyvenantiems iš darbo pajamų, tenka didžiausia mokesčių našta, ir taip yra atitolstama nuo lygybės principo reikalavimų. Antra, manoma, kad netolygus darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimas prisideda prie pajamų nelygybės, kuri kenkia ne tik ekonominiam augimui, bet didina ir emigracijos mastus. Be to, kaip nurodo E. O. Wright, pajamų nelygybė sukelia šias problemas¹⁰⁴:

1. Didelė pajamų nelygybė sukelia santykinai daugiau socialinių problemų, nei tolygesnio pajamų pasiskirstymo situacija;
2. Nevienodas turto ir pajamų pasiskirstymas dabartinėje kartoje generuoja ateities kartų galimybių nelygybę, o galimybių nelygybė, nepriklausanti nuo asmens pasirinkimų, pažeidžia teisingumo principą;
3. Pajamų ir turto nelygybė sukuria „tikrosios laisvės“ nelygybę – kai turtas pasiskirto netolygiai, didesnę turtą turinčių ir jo pagalba pragyvenimo lygį užsitikrinti galinčių asmenų laisvė ir autonomija yra didesnė nei tų, kurie reikiamą pragyvenimo lygį turi užsitikrinti vien darbo pajamomis;

¹⁰³ Nuo 2018 m. sausio 1 d. NPD Lietuvoje yra 380 Eur, o 30-55 proc. darbingumą turintiems yra 390 Eur ir 0-25 proc. darbingumą turintiems 450 Eur.

¹⁰⁴ WRIGHT E.O. *Real utopian proposals for reducing income and wealth inequality*. Contemporary Sociology, No. 29(1), 2000, p. 143-146.

4. Dideli turto ir pajamų skirtumai gali daryti neigiamą įtaką demokratijai (politinės galios ir įtakos lygybei);
5. Didelė pajamų nelygybė skaldo visuomenę, didina visuomenės narių pavydą ir apmaudą, bei mažina socialinį solidarumą.

Esant tokiam atotrūkiui tarp darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo, dažnai siūloma didinti pastarąjį. Čia pažymėtina, kad didinti kapitalo pajamų apmokestinimą Lietuvai siūlo ir EK, kuri Tarybos rekomendacijoje dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos pastebėjo, kad Lietuvoje yra poreikis didesniai kapitalo ir turto apmokestinimui¹⁰⁵.

Būtent dėl šių priežasčių, autorės nuomone, būtų teisinga išsiaiškinti, kiek yra tikslingas ir pateisinamas esamas kapitalo pajamų apmokestinimas Lietuvoje, atsižvelgiant į mokesčių lengvatų taikymą kapitalo pajamoms.

Mokesčių lygybės principas, kuris yra įtvirtintas MAĮ 7 str., numato, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 str.) įtvirtinimas mokesčių teisėje. Šis principas draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus (jų grupes), ar dėl tam tikrų priežasčių sudaryti išskirtines sąlygas¹⁰⁶. Kita vertus, kaip teigia prof. B. Sudavičius: „formalus šio principo laikymasis reikštų, kad visi asmenys, pagal įstatymą esantys atitinkamo mokesčio mokėtojai, privalėtų mokėti mokesťį, neįvertinus jų galimybių tą daryti, o tai iš esmės prieštarautų klasikiniam apmokestinimo ekonominio efektyvumo principui¹⁰⁷“. Taip pat ir Konstitucinis Teismas buvo ne kartą pabrėžęs, jog diskriminacija negali būti laikomas diferencijuotas asmenų atskyrimas, kai jis taikomas tam tikroms vienodais požymiais pasižyminčioms asmenų grupėms, jeigu tuo siekiama pozityvių, visuomenei reikšmingų tikslų¹⁰⁸.

Būtent todėl atsiranda prielaidos mokesčių lengvatų įvedimui. Mokesčių lengvatos sąvokos apibrėžimas yra pateikiamas MAĮ 2 str., kuriame nurodoma, kad „mokesčio lengvata – tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesťį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar

¹⁰⁵ Europos Komisija. Rekomendacija. *Tarybos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomone dėl Lietuvos stabilumo programos*. [Interaktyvus] COM(2017) 514 final, COM(2017) 514 final, p. 4. [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_lithuania-lt.pdf

¹⁰⁶ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2016-06-16).

¹⁰⁷ SUDAVIČIUS B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teises kontekste*, ISSN 1392-1274. TEISĖ, p. 102.

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. gegužės 6 d., 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimai bylose Nr. 13/96, Nr. 17/97.

mokestį galima sumokėti per keletą kartų“. Tokiu būdu nustatant mokesčių lengvatas yra siekiama palengvinti mokesčių našta, tenkančią tam tikriems mokesčių mokėtojams. Didžiausia dalis mokesčių lengvatų yra „nulemtos valstybės vykdomos socialinės-ekonominės politikos ir turi tendenciją kisti priklausomai nuo šios politikos pokyčių. Siekiant ekonominių tikslų yra nustatomos mokesčių lengvatos, kurių taikymas turėtų palaikyti (užtikrinti spartesnę) tam tikrų ūkio šakų vystymąsi¹⁰⁹“. Pavyzdžiui, kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvata siekiama paskatinti steigti kontroliuojančiuosius vienetus.

Taigi galima daryti išvadą, kad šiai dienai Lietuvoje egzistuojantis kapitalo pajamų apmokestinimas, o ypač mokesčių lengvatų taikymas kapitalo pajamoms, yra tikslingas įstatymo leidėjo pasirinkimas. Palankios kapitalo pajamų apmokestinimo bazės kūrimas yra Lietuvoje vykdomos mokesstinės politikos kryptis, kuria siekiama skatinti investicijas ir pritraukti užsienio kapitalą. Atvirkščiai, kapitalo pajamų apmokestinimo didinimas gali turėti neigiamų padarinių šalies ekonomikai. Šiuo atžvilgiu būtina atkreipti dėmesį į galimus kapitalo pajamų apmokestinimo mažiausiu tarifu argumentus, kuriuos nurodo S. Randelovič¹¹⁰:

1. pajamos, iš kapitalo jau buvo apmokestintos, kai jis buvo sukauptas ir buvo kitų mokesčių objektas, pavyzdžiui, išmokėti dividendai iš apmokestinto pelno;
2. kapitalas tarptautiniu lygiu yra mobilesnis nei darbo pajamos, todėl palankesnės kapitalo apmokestinimo sąlygos stabdo kapitalo nutekėjimą iš šalies.

Taip pat per didelis kapitalo apmokestinimas gali slopinti įmonių investicijas, o užsienio investicijos yra vienas iš ūkio plėtros veiksnių ir laikomos svarbia produktyvumą ir ekonominį augimą skatinančia sąlyga. I. Pekarskienė ir D. Laskienė išskiria, kad „šiuolaikinės pasaulio valstybės negali sėkmingai vystytis be užsienio investicijų - tai svarbus ekonominis procesas, per kurį užsienio valstybinės ir privačios bendrovės bei įmonės investuoja į kitos šalies bendrovių kapitalą, technologijas ir inovacijas“¹¹¹. Šių autorių nuomone, mažesnė mokesčių našta kapitalui – yra viena iš sąlygų, kuri turėtų pritraukti daugiau užsienio investuotojų į šalį.

Iš esmės, mažinant kapitalo pajamų mokesčius, gali būti tikimasi, kad padidės gamybos apimtis ir tokiu būdu padidės pajamos į nacionalinius biudžetus. Valstybė, neapmokestindama taupymui skirtų lėšų, skatintų mažinti vartojimo išlaidas, nes

¹⁰⁹ SUDAVIČIUS B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teises kontekste*, ISSN 1392-1274. TEISĖ, p. 104.

¹¹⁰ RANDELOVIČ S. *Dual income tax: An option for the reform of personal income tax in Serbia?* Economic annals. Volume 53, Issue. 2008. p. 178-179.

¹¹¹ LASKIENĖ, D; PEKARSKIENĖ, I. *Užsienio investicijų sąsajų su ekonominiais lūkesčiais vertinimas Lietuvoje*. Economics and management, ISSN 2029-9338, Nr. 17 (4), 2012, p. 1390-1396.

gyventojai būtų suinteresuoti taupyti. Taip pat didėtų investicijos į verslą, o atsirandančios naujos darbo vietos sumažintų nedarbo lygį, padidintų užimtumo lygį, didėtų vidutinis mėnesinis darbo užmokestis ir atitinkamai valstybė galėtų surinkti daugiau pajamų iš GPM. Taigi galima matyti, kad darbas ir kapitalas yra tarpusavyje susiję faktoriai, nes siekiant, kad didėtų darbo užmokestis, reikia leisti verslui plėstis, kad įmonės sukurtų daugiau vertės ir galėtų mokėti didesnę darbo užmokesį. Šiame kontekste teigiama, kad ir didelis darbo apmokestinimas taip pat sudaro nemažą grėsmę įmonių konkurencingumui: „dideli darbo kaštai yra viena iš rimčiausių kliūčių steigtis naujiems verslams ir didėti užimtumui¹¹²“. Todėl galima daryti išvadą, kad nors didelio darbo pajamų apmokestinimo problema Lietuvoje turi būti sprendžiama, šio sprendimo neturėtų būti siekiama didinant kapitalo pajamų apmokestinimą, nes bet kuriuo atveju darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimas yra glaudžiai tarpusavyje susiję. Taigi turi būti ieškoma kitų išeičių, pavyzdžiui įteisinant platesnę turto mokesčių bazę.

3.3. Mokesčių konkurencija

Svarbu pažymėti, kad anksčiau patrauklią mokesčių erdvę užsienio kapitalui kurdavo tik vadinami „*mokesčių rojai*“, o paskutiniaisiais metais tokios sąlygos kuriamos ir ES valstybėse (Kipras, Airija, Liuksemburgas, Nyderlandai). Mokesčių konkurencija tarp šalių vis labiau pasireiškia bandant prisivilioti užsienio kapitalą, kadangi vienu šalių vykdomą mokesčių politiką turi įtakos ir kitų valstybių ekonominei padėčiai. Į šį „tarptautinį lošimą“ įsitraukė ir Lietuva¹¹³.

Mokesčių konkurencija teisine prasme – tai palankesnės mokesstinės aplinkos sudarymas ir mokesčių privalumų suteikimas užsienio subjektams, kapitalui, veiklos formoms ar sandoriams, kurie, nesant šių sąlygų tos valstybės teisėje, naudotųsi užsienio jurisdikcijomis, kuriose šios sąlygos yra palankesnės¹¹⁴. Konkurencija mokesčiais gali būti vertinama kaip viena iš svarbesnių valstybės strategijos, pritraukiant užsienio investicijas, priemonių. Šalys siekdamos išlaikyti investicijas ir neprarasti įplaukų, turi atsižvelgti į būtinybę restruktūrizuoti nacionalines mokesčių sistemas taip, kad kapitalo pajamų mokesčiai būtų mažinami arba išlaikomi konkurencingame lygyje.

¹¹² RAMANAUSKIENĖ E. *Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą*. Kauno technologijos universitetas, Ekonomika ir vadyba, 2007, p. 847.

¹¹³ GYLYS P. *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. Vilniaus universiteto. Ekonomikos fakulteto. Teorinės ekonomikos katedra. EKONOMIKA, 2006, p. 12.

¹¹⁴ LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013, p. 139.

Taip pat svarbu mokesčių konkurenciją tinkamai atskirti nuo žalingos mokesčių konkurencijos, kurios pagrindiniai bruožai yra šie¹¹⁵: 1) palankesnių apmokestinimo taisyklių ir mokesčių lengvatų taikymas, įskaitant itin mažus pajamų mokesčius arba visišką atleidimą nuo jų, 2) mokesstinės informacijos prieinamumo ribojimas, t.y. keitimosi informacija su užsienio mokesčių administratoriais nebuvimas. Tačiau esminis žalingos mokesčių konkurencijos bruožas tas, kad – visos šios aukščiau išvardintos mokesstinės naudos taikomos išimtinai tik užsienio subjektų atžvilgiu. Toks valstybių konkuravimas mokesčiais neatsiejamas nuo tokių reiškinių, kaip mokesčių planavimas, mokesčių vengimas ar net mokesčių slėpimas.

Žalinga konkurencija paprastai kaltinami mokesčių rojai. Žalingos konkurencijos reiškinį išsamiai nagrinėja ir su juo kovoja EBPO, kurios sukurtas nuostatas ir kriterijus taiko ir ES institucijos. Vienas iš ES sėkmingai taikomų būdų sprendžiant su žalinga konkurencija susijusius klausimus, yra mokesčių harmonizavimas, kaip nagrinėta šio darbo 1.6. skyriuje. Svarbu pažymėti, jog nors ir siekiama panaikinti žalingą mokesčių konkurenciją, ES bet kuriuo atveju visgi sudaromos prielaidos pasireikšti mokesčių konkurencijai tarp valstybių narių, nes tokia konkurencija teigiamai prisideda prie nacionalinių tikslų įgyvendinimo.

Taip pat šiame kontekste būtina paminėti ir nuolatinės EK iniciatyvas mažinti ir mokesčių konkurencijos galimybes tarp valstybių narių siūlant suvienodinti pelno mokesčių bazę. Jau 2004 m. EK nusprendė siekti pelno mokesčio harmonizavimo sukuriant BKPMB. EK siūlymu BKPMB apimtų bendrą apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisyklių rinkinį, įmonių grupės pelno ir nuostolių konsolidavimo mokesčių tikslais taisykles ir mokesčių bazės pasidalijimo tarp valstybių narių mechanizmą. BKPMB būtų pagrįsta mokesčio bazės plėtra, atsisakant specialių mokesčių lengvatų, prisilaikant paprastumo, efektyvumo, neutralumo, skaidrumo ir teisinio tikrumo principų. BKPMB taip ir nebuvo priimta, nors šią iniciatyvą labiausia palaikė didžiosios ES valstybės (Vokietija ir Prancūzija), kurios tokiu būdu tikėjosi sustabdyti investicijų kryptis į mažesnius mokesčių tarifus turinčias valstybes nares. Neatsižvelgiant į tai, kad 2004 m. iniciatyva nebuvo priimta, dabar dirbama su nauja 2016 BKPMB iniciatyva¹¹⁶.

Iš kitos pusės BKPMB priėmimas - būtų mokesčių konkurencijos ES viduje

¹¹⁵ OECD. *Harmful tax competition*. An emerging global issue. [Interaktyvus] OECD publications, 1998, Paryžius [žiūrėta 2018-04-22]. Prieiga per internetą: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page3>

¹¹⁶ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), [Interaktyvus] Strasbūras, 2016 10 25 COM(2016) 683 final, 2016/0336 (CNS). [žiūrėta 2018 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF>

panaikinimas, o tai turėtų neigiamos įtakos Lietuvos ekonominei ir teisinei sistemoms. Svarbu akcentuoti, kad šiuo atveju, mokesčių konkurencija turi teigiamą poveikį, nes skatina valstybes narses nenustatyti labai didelių mokesčių tarifų, trukdančių ekonomikos vystymuisi, bei skatina liberalizuoti teisinį reguliavimą kuriant kiek įmanomą palankesnę aplinką kapitalo imigracijai. Taigi priešingai, nei buvo teigiama, mokesčių konkurencija skatina mokesčių tarifų mažinimą, be to, padeda išsaugoti apmokestinimo įvairovę atsižvelgiant į skirtingų mokesčio objektų ypatumus. Galima teigti, kad iš dalies dėl minėtų priežasčių BKPMB iniciatyva nebuvo priimta - siekiant išlaikyti konkurencinę ES aplinką, veikiančią pagal laisvosios rinkos principus, kurioje kiekvienas ekonominis vienetas siekia kuo didesnės naudos.

Bet kuriuo atveju, kiekviena ES valstybė narė turi siekti tokios mokesčių politikos, kuri nesukeltų konkurencinių iškreipimų, užtikrintų vidaus rinkos funkcionavimą ir nediskriminacinį mokesčių taikymą visiems ūkio subjektams.

Nagrinėjant Lietuvos kapitalo pajamų apmokestinimo problemą mokesčių konkurencijos kontekste, Lietuvoje jis yra vienas žemiausių tarp visų ES valstybių narių, o tai reiškia, kad konkurencijos atžvilgiu užsienio investuotojams atrodo patrauklus. Taigi manytina, kad netikslinga būtų didinti kapitalo pajamų apmokestinimą. Taip yra todėl, nes šiuo metu įmonėms įmanoma nesudėtingai sukurti mechanizmą, kurioje ES jurisdikcijoje mokėti tiek pelno mokestį, tiek kitus mokesčius, sudarančius didžiąją kapitalo pajamų mokesčių dalį ir tokiu būdu sumokėti, pavyzdžiui, pelno mokestį tose ES valstybėse narėse, kuriose jo tarifas mažesnis. Didindama kapitalo pajamų mokesčius Lietuva, suteiktų naudos kitoms šalims, kur tie mokesčiai yra mažesni.

Esant tokiai mokesčių konkurencijai, bei augant kapitalo mobilumui, rekomendacija galėtų būti nebent priešinga: Lietuvos nacionalinė mokesčių sistema turėtų stengtis prisitaikyti prie pokyčių, sudaryti palankias sąlygas ir sukurti patrauklią aplinką užsienio investicijoms. Be to, mokesčių pakeitimai kitose šalyse, konkuruojančiuose dėl užsienio kapitalo pritraukimo, turi būti stebimi ir į juos turėtų būti laiku reaguojama įgyvendinant pakeitimus mokesčių reguliavime. Taip pat visiškai pritariu dr. M. Luko nuomonei, kad valstybė, siekianti turėti konkurencingą ir užsienio kapitalo srautams patrauklią mokesčių sistemą ir reguliacinę aplinką, nustatydamą jos jurisdikcijoje esančios mokestinės ir kitos verslo informacijos apyvartos ir prieinamumo taisykles, turi kruopščiai įvertinti viešojo ir privataus (verslo) intereso santykį ir rasti deramą jų pusiausvyrą¹¹⁷. Net ir siekiant mokesčių aplinką išlaikyti konkurencingą, akivaizdu, kad

¹¹⁷ LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013, p. 333-334.

turi būti užtikrintas skaidrumas ir užkirstas kelias nusikalstamoms veikoms ir kitiems teisės pažeidimams, vykdomas tarptautinis šalies įsipareigojimas dėl keitimosi informacija, bei vykdoma piktnaudžiavimų, manipuliacijų ir kitokių grėsmę viešiesiems interesams keliančių veiksnių prevencija ir kiti¹¹⁸.

¹¹⁸ *Ibidem.*

IŠVADOS

1. Lietuvos teisės aktuose nėra pateikta kapitalo pajamų mokesčių sąvokos apibrėžimo, tad ji išvestina iš doktrinos, pagal kurią kapitalo pajamų mokesčiai (kaip ir kapitalo turto mokesčiai) yra laikomi kapitalo mokesčių rūšimi ir apibrėžiami kaip mokesčiai turtui ir verslo pajamoms, kurias ūkio subjektai uždirba naudodami vietinius arba užsienio išteklius. Lietuvoje kapitalo pajamų mokesčiai apima tiek pelno mokesťį, tiek gyventojų pajamų mokesťį, o siekiant teisingai atskirti kapitalo pajamų mokesčius nuo kapitalo turto mokesčių turi būti atsižvelgiama į apmokestinamųjų objektų sąvokų apibrėžimus.
2. Nors priskyrimas kapitalo pajamų mokesčiams gali būti nagrinėjamas per dvi prizmes – plačiąją ir siaurąją – autorės nuomone, tinkamesnė yra siauroji, pagal kurią kapitalo pajamos tapatinamos su pasyviosiomis pajamomis ir apima pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo arba nuomos, dividendų, palūkanų, honorarų, kapitalo prieaugio ir kitas iš pasyvios veiklos fizinio arba juridinio asmens gaunamas pajamas. Kadangi plačiąja prasme esminis priskyrimo prie kapitalo pajamų kriterijus yra pajamų gavimo šaltinis ir pagal ją kapitalo pajamomis laikomos ne tik iš darbo santykių arba jų esmės atitinkančių santykių gautos pajamos, toks priskyrimas neatspindi visos priskyrimo kapitalo pajamų mokesčiams specifikos.
3. Bendrąja tvarka kapitalo pajamos Lietuvoje apmokestinamos taikant 15 proc. PM arba GPM tarifą, tačiau joms taikoma nemažai mokesčių lengvatų, iš kurių nemaža dalis priklauso nuo į Lietuvos mokesčių sistemą perkeltų kapitalo pajamų apmokestinimą reglamentuojančių ES direktyvų (pavyzdžiui, Susijungimų direktyvos, Patronuojančių-dukterinių įmonių direktyvos, Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyvos). Taip pat Lietuvos su kitomis šalimis sudarytose DAIS kapitalo pajamoms, išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus, paprastai taikomas tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo – atleidimo metodas.
4. Nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimo raidą šiuolaikinėje Lietuvoje (per GPMĮ ir PMĮ, bei prieš juos galiojusią FAPMLĮ ir JAPMĮ analizę) negalima daryti vienareikšmės išvados dėl kapitalo pajamų apmokestinimo kitimo krypties. Nors per visą FAPMLĮ ir JAPMĮ galiojimo laikotarpį kapitalo pajamų apmokestinimo tarifai buvo nuolat mažinami, jie vis tiek buvo ir išliko gan aukšti. Kadangi pagal GPMĮ kapitalo pajamų apmokestinimas laikui bėgant buvo vis sugriežtinamas (pavyzdžiui, atsisakant 3000 Eur neapmokestinamosios sumos už FP perleidimą, arba reikalaujant ilgiau išlaikyti perleidžiamą nekilnojamąjį turtą), manytina, kad kapitalo pajamų

apmokestinimas darėsi aiškiai palankesnis tik pagal PMI, įvedant daugiau mokesčių lengvatų (pavyzdžiui, „dalyvavimo išimties“ taisyklę, kontroliuojančiųjų vienetų (holdingo) lengvatą).

5. Išanalizavus kapitalo pajamų apmokestinimą, darytina išvada, jog kapitalo pajamos apmokestinamos palankiau lyginant su darbo pajamų apmokestinimu ir joms taikoma daugiau mokesčių lengvatų, o tai gali sukurti didesnę mokesčių našta darbo pajamas gaunantiems asmenims. Tačiau analizuojant mokesčių lengvatų taikymą pastebėtina, kad toks kapitalo pajamų apmokestinimas gali būti traktuojamas kaip tikslingas įstatymo leidėjo pasirinkimas išlaikyti kapitalo pajamų apmokestinimą konkurencingame lygyje, atsižvelgiant į tai, kad Lietuva siekdama pritraukti užsienio investicijas, mokesčiais konkuruoja su kitomis valstybėmis narėmis. Kadangi didindama kapitalo pajamų mokesčius Lietuva, suteiktų naudos kitoms šalims, kuriose kapitalo pajamų mokesčiai yra mažesni, manytina, kad esamas reglamentavimas atspindi įstatymo leidėjo siekį suderinti šiuos prieštaraujančius interesus, ir kad Lietuva turi siekti ir toliau išlaikyti kapitalo pajamų apmokestinimą konkurencingame lygyje. Be to, kadangi darbas ir kapitalas yra tarpusavyje susiję ir yra vienas kitą veikiantys faktoriai, sprendžiant didelio darbo pajamų apmokestinimo problemą, šio sprendimo neturėtų būti siekiama didinant kapitalo pajamų apmokestinimą. Taigi tam turėtų būti ieškoma kitų išeičių, pavyzdžiui, įteisinant platesnę turto mokesčių bazę.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001-12-29, nr. 110-3992.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002-07-19, nr. 73-3085.
3. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Lietuvos aidas*, 1990-08-15, nr. 60-0.
4. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Lietuvos aidas*, 1990-10-12, nr. 101-0.
5. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000-09-06, nr. 74-2262.
6. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005-06-18, nr. 76-2741.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243.

Tarptautinės sutartys, ES teisės aktai ir kiti dokumentai

1. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, Oficialusis leidinys OL C 202, 2016.
2. 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB, dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo. Oficialusis leidinys L 178, 08/07/1988 p. 0005 – 0018.
3. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais). Oficialusis leidinys L 157, 26/06/2003 p. 0049 – 0054, p. 5-8.
4. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. Oficialusis leidinys L 310, p. 35-39.
5. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345, p. 9-11.

6. 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Oficialusis leidinys L 21, p. 1-3.

Teismų praktika

1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 16 d. sprendimas N-222/97 *Manfred Trummer and Peter Mayer*, EU:C:1999:143.
2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 16 d. sprendimas N-222/97 *Manfred Trummer and Peter Mayer*, EU:C:1999:143.
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. birželio 6d. Sprendimas N-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v. Verkooijen*, EU:C:2000:294.
4. Europos Teisingumo Teismas. 2001 m. kovo 08 d. 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*, ECLI:EU:C:2001:134.
5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. gegužės 6 d., 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimai bylose Nr. 13/96, Nr. 17/97.

Specialioji literatūra

1. ALEKNEVIČIENĖ, V. *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija. 2005, p. 95.
2. BARANAUSKAS, E., et al. *Civilinė teisė. Bendroji dalis*. – Vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2008, p. 34.
3. BAGDANA VIČIUS J. *Žmogiškasis kapitalas*. Mokymo metodinė priemonė. Vilniaus pedagoginis universitetas ekonomikos katedra, Vilnius, 2002, p. 109.
4. BRUZDEILINAITĖ N. *Darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo ES lyginamoji analizė*. Magistro darbas, Vilniaus universitetas Ekonomikos fakultetas, Ekonominės politikos katedra, Vilnius, 2011.
5. COFFEE Jr., J.C.; CHOPPER, J.H.; GILSON, R.J. *Cases and Materials on Corporations*, Case Notes Legal Briefs, Business Organizations, 6th edn, Aspen Publishers, 2004, p.17.
6. ČIEGIS, R. *Ekonominių teorijų istorija*. Vilniaus universitetas. Kauno humanitarinis fakultetas. Vilnius :Vilniaus universiteto leidykla, 2014, p. 64.

7. DAMULIENĖ, A.; ir VENGRAUSKAS, V. *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui*. Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas, Prekybos ekonomikos katedra. Jurisprudencija, 2001, p. 9.
8. DE LAET, J.; WOHLBIER, F. *Tax burden by economic function: a comparison for the EU memberstates*. MPRA Paper, Nr. 14761. 2008, p. 11-12.
9. Eurostat news release. *Taxation trends in the European Union*. Eurostat Press Office, STAT/13/68, 2013, p. 1-2.
10. FARMER P.; LYAL R. *EC law tax*. Oxford European Community Law Series. New York, 2003, p. 3.
11. GABARTAS, H. *Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja europos bendrijos teisei?* Jurisprudencija, 2003, p. 82.
12. GRONSKAS, V. *Mišrus kapitalas ir jo valdymas*. Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, 2005, p. 45.
13. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 (aktuali redakcija 2018-03-09), p. 18.
14. GYLYS P. *Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija*. Vilniaus universiteto. Ekonomikos fakulteto. Teorinės ekonomikos katedra. EKONOMIKA, 2006, p. 12.
15. HAIG, R. M. (cituojiama iš UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*). Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.).
16. JANUKONYTĖ A. *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tikslai ir reguliavimo objektas*. Magistrinis darbas, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės ir administracinės teisės katedra, Vilnius, 2007, p. 56.
17. JUKNELIENĖ D. *Lietuvos mokesčių sistemos raida*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, Ekonomikos ir vadybos fakultetas, p. 116.
18. KANDRATAITĖ K. *Kapitalo apmokestinimo naštos Lietuvoje vertinimas*. Bakalauro baigiamasis darbas. Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. Kaunas. 2014, p. 14.
19. KIRŠIENĖ, J.; ir TIKNIŪTĖ, A. *Kapitalo teorinė ir struktūrinė paradigma: teisiniai aspektai*. Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Civilinės ir komercinės teisės katedra, Jurisprudencija, 2004, p. 80.

20. LASKIENĖ, D; PEKARSKIENĖ, I. *Užsienio investicijų sąsajų su ekonominiais lūkesčiais vertinimas Lietuvoje*. Economics and management, ISSN 2029-9338, Nr. 17 (4), 2012, p. 1390-1396.
21. LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais taka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013.
22. LUKŠAITĖ, M. *Darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo ES lyginamoji analizė*. Magistro tezės. Vilniaus universitetas. Ekonomikos fakultetas, Vilnius, 2014.
23. MARTINKUS, B.; ŽILINSKAS, V. *Ekonomikos pagrindai*. Kauno technologijos universitetas. Kaunas. Technologija. 1997, p. 41.
24. MARTIŠIŪTĖ V.; VAŠKELAITS V. *Dividendai ir jų mokėjimas: teisinis vertinimas*. ISSN 1392-1274, Teisė, 2010. 8 p.
25. MATUIKAS, M. *Ilgalaikės nuomos ir nuomos sutarties institutų suderinimo problemos*. Vilniaus universiteto teisės fakultetas. ISSN 1392-1274. Teisė. 2012. 84.
26. MEIDŪNAS, V.; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras. 2001, p. 64.
27. Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2016-06-16).
28. NOVOŠINSKIENĖ, A.; STANKAUSKAITĖ, A. *Mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės tyrimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2010, p. 143.
29. NOVOŠINSKIENĖ, A.; ŽALTAUSKIENĖ, N. *Pajamų ir pelno mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, ISSN 1392-2785 Inžinerinė Ekonomika. 2000. Nr. 3(18), p. 40.
30. Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, (aktuali redakcija 2018-01-01).
31. ПАШЕНЦЕВ Д.А.; АЛЕХИНА Е.Л.; ДОЛАКОВА М.И. *Финансовое право Российской Империи: от идеи к реализации*. Монография. М.: АПКиППРО, 2012, p. 58.
32. RAMANAUSKIENĖ E. *Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą*. Kauno technologijos universitetas, Ekonomika ir vadyba, 2007, p. 847.
33. RANDELOVIČ S. *Dual income tax: An option for the reform of personal income tax in Serbia?* Economic annals. Volume 53, Issue. 2008. p. 178-179.
34. RUTKAUSKAITĖ L. *Verslui tenkančios mokesčių naštos Lietuvoje ir Europos*

- Sajungoje palyginamoji analizė*. Magistrantūros studijų baigiamasis darbas, Lietuvos žemės ūkio universitetas, Ekonomikos ir valdybos universitetas, p. 6.
35. SIMONS, H. (cituojama iš UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*). *Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė* (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.).
 36. SORENSEN, P. *Can capital income taxes survive? And should they?* CESifo Economic Studies, Nr. 53, 2007, p. 172–228.
 37. SUDAVIČIUS B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*, ISSN 1392-1274. TEISĖ, p. 102, 104.
 38. VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas: apie 1400 terminų*. Vilnius: Tytoalba. ISBN 9789-9861-641-80, 2005. 326 p.
 39. VASILIAUSKAS V. *OECD Conference on Fiscal Incentives and Competition for Foreign Direct Investment in the Baltic States*. Konferencijos medžiaga. Vilnius, 2000, p. 5.
 40. UŽUBALIS G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. *Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Teisė* (01, S), Vilnius, 2012, p. 122.
 41. ZINKEVIČIENĖ, D. *Pajamų samprata ekonomikoje ir apskaitoje*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. 2004, p. 29-30.
 42. WRIGHT E.O. *Real utopian proposals for reducing income and wealth inequality*. *Contemporary Sociology*, No. 29(1), 2000, p. 143-146.

Elektroniniai dokumentai:

1. Advokatų kontora Juridicon. *Dividendų apmokestinimo pokyčiai*. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <https://juridicon.lt/lt/articles/view/dividendu-apmokestinimo-pokyciai>
2. BAGDANA VIČIUS, J.; STANKEVIČIUS, P.; ir LUKOŠEVIČIUS, L. *Ekonomikas terminas ir sąvokos* (mokomasis žodynas). [Interaktyvus] Vilnius: Vilniaus pedagoginis universitetas ekonomikos katedra, 1999. [žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.biblioteka.vpu.lt/elvpu/15260.pdf>
3. Datamarket, *Implicit tax rates by economic function*, 2012. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <https://datamarket.com/data/set/1b6t/implicit-tax-rates-by-economic->

<function#!ds=1b6t!tbt=5:6d7b=1.2.3.4.5.7.9.a.n.b.r.c.e.d.f.g.h.i.l.k.8.j.m&display=choropleth&map=europe&classifier=natural&numclasses=5>

4. Europos Komisija. Rekomendacija. *Tarybos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomonė dėl Lietuvos stabilumo programos*. [Interaktyvus] COM (2017) 514 final, COM (2017) 514 final, p. 4. [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_lithuania-lt.pdf
5. European Commission Taxation and Customs union. *Taxation trends in the European Union*. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. [Interaktyvus] Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, p. 42. [žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf
6. OECD. *Harmful tax competition*. An emerging global issue. [Interaktyvus] OECD publications, 1998, Paryžius [žiūrėta 2018-04-22]. Prieiga per internetą: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page3
7. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, *Mokesčių reforma* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018-04-14], Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/mokesciu-reforma-priemones-ekonominiam-sunkmeciui-iveikti>
8. Nacionalinės teisės aktų derinimo su ES teise metodiniai nurodymai, patvirtinti Europos teisės departamento prie LRV generalinio direktoriaus 1999 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 19. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.etd.lt/lit/NACIONALINES-TEISES-AKTU-DERINIMO-SU-EUROPOS-SAJUNGOS-TEISE-METODINIAI-NURODYMAI...-DIREKTORIAUS-1999-M-GRUODZIO-/48>
9. Pajamų mokesčiai užsienyje, [Interaktyvus], [žiūrėta 2018-03-14], Prieiga per internetą: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_lt.htm
10. Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), [Interaktyvus] Strasbūras, 2016 10 25 COM(2016) 683 final, 2016/0336 (CNS)[žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per

- interneta: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF
11. Pelno mokesčio įstatymo projekto AIŠKINAMASIS RAŠTAS. [Interaktyvus] [žiūrėta 2018-04-14], Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAIS.154555?jfwid=-9dzqnu8n8>
 12. VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 10 straipsnis, p. 1-5. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/10_straipsnis_DIVIDENDA_I.pdf/24f70a60-5983-4131-8691-a866dea8f1a5
 13. VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 21 straipsnis. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/21_straipsnis_KITOS_PAJAMOS.pdf/26f2eb12-f91a-4716-8655-f26cbd56cc15
 14. VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Kaip apmokestinamos pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto nuomos?* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.8.30/-/asset_publisher/00hS/content/kaip-apmokestinamos-pajamos-gautos-is-nekilnojamojo-turto-nuomos-10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.4.8.30%3Fp_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1
 15. VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Palūkanų, išmokėtų 2018 ir vėlesniais metais, apmokestinimas*. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-6078+palukanos+2018+metais/73ba785b-22b7-41e2-92fc-6813b33dcbbf>
 16. VMI *Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrieji komentarai*, 22 straipsnis, 1 psl. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. kovo 24 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/22_straipsnis_KA_PITALAS.pdf/ca35066a-f8f1-4723-bf01-59298b9662d1
 17. VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Kas yra darbo ir darbo esmę atitinkantys santykiai?* [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos->

[katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kas-yra-darbo-ir-darbo-esme-atitinkantys-santykiai-/10174>](#)

18. VMI konsultacinės medžiagos katalogas. *Kaip apmokestinamos 2016 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių FP pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir/arba IFP realizavimo pajamos*. [Interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 03 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/2014_pajamu_is_finansiniu_priemoniu_apmokestinimas/1bc81034-7604-438e-830e-721064e72d47
19. VON MISES L. Human action a treatise on economic. [Interaktyvus], Ludwig Von Mises institute Auburn, Alabama, 1998, p. 157, [žiūrėta 2018-04-27], Prieiga per internetą: https://misesmedia.s3.amazonaws.com/Human%20Action_3.pdf?file=1&type=document

Kita medžiaga

1. Lekt. dr. SALADŽIUS J. V kurso *ES finansų teisė*. 2017 m. paskaitų medžiaga.
2. Prof. Dr. VASILIAUSKO V. IV kurso *Lietuvos mokesčių sistema*. 2017 m. paskaitų medžiaga.

SANTRAUKA

Kapitalo pajamų apmokestinimas Lietuvoje: teisinio reguliavimo raida ir problemos

Darbe pateikiama išsami kapitalo pajamų apmokestinimo Lietuvoje, jo raidos analizė ir atskleidžiamos pagrindinės kapitalo pajamų apmokestinimo problemos.

Pirmojoje dalyje atskleidžiama kapitalo pajamų samprata. Konstatuojama, kad kapitalo pajamų mokesčiai gali būti nagrinėjami per dvi prizmes – plačiąją ir siaurąją. Autorės nuomone tinkamesnė yra siauroji, pagal kurią kapitalo pajamos tapatinamos su pasyviosiomis pajamomis ir apima pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo arba nuomos, dividendų, palūkanų, honorarų, kapitalo prieaugio ir kitas iš pasyvios veiklos fizinio arba juridinio asmens gaunamas pajamas. Nustatoma, kad bendrąją tvarka kapitalo pajamos Lietuvoje apmokestinamos taikant 15 proc. PM arba GPM tarifą, tačiau joms taikoma nemažai mokesčių lengvatų.

Antroje darbo dalyje analizuojama kapitalo pajamų apmokestinimo raida Lietuvoje. Pagrindinis dėmesys skiriamas PMĮ ir GPMĮ analizei. Nustatoma, kad galima išskirti dvi kapitalo pajamų apmokestinimo kitimo kryptis. PMĮ su laiku buvo priimtas vis patrauklesnis ir mažesnis kapitalo pajamų apmokestinimas, tuo tarpu GPMĮ pradėdant nuo 2015 m. jis buvo griežtinamas.

Trečioje darbo dalyje skiriamas dėmesys pagrindinėms problemoms, su kuriomis susiduriama nagrinėjant kapitalo pajamų apmokestinimą. Nustatoma, kad šiuo metu Lietuvoje kapitalo pajamos apmokestinamos palankiau lyginant su darbo pajamomis ir joms taikoma daugiau mokesčių lengvatų, o tai gali sukurti didesnę mokesčių našta darbo pajamas gaunantiems asmenims. Tačiau tinkamu šios problemos sprendimu negalėtų būti kapitalo pajamų apmokestinimo didinimas, kadangi tai dar labiau neigiamai paveiktų darbo pajamas, o taip pat turėtų neigiamų padarinių šalies ekonomikai bei užsienio investicijų pritraukimui.

SUMMARY

Capital income taxation in Lithuania: development of legal regulation and problems

This thesis presents a comprehensive analysis of capital income taxation in Lithuania, its development and main regulatory problems.

The first part of the thesis reveals the concept of capital income. It is argued that capital income taxes can be dealt with in two prisms – broad and narrow. The author considers the narrow prism to be more suitable, by which capital income is related to passive income and it thus includes income from the sale or lease of real estate, dividends, interest, fee (honorarium), capital gains and other income from passive activities of individual or legal person. Although as a general rule capital income in Lithuania is taxed at 15 percent corporation tax or personal income tax, however, both taxes are applied subject to a number tax benefits and advantages.

The second part of the thesis analyses the development of taxation of capital income in Lithuania, mainly focusing on national laws on Corporate Tax and Income Tax. It is concluded in this part that the trends of capital income taxation are two-fold. Whereas the corporate tax has become increasingly attractive with less tax levied on capital income, the personal income taxation has been tightening since 2015.

The third part of the work focuses on the key problems of capital income taxation. It is established that at present, capital income in Lithuania is taxed more favourably and is the subject to more tax advantages in comparison with labour income, which in turn can create a higher tax burden for those receiving labour income. It is argued, however, that an increase of the taxation of capital income is not an appropriate solution to this problem, since it would have an even more negative effect on labour income, as well as on national economy and on the attraction of foreign investments.