

**Vilniaus Universiteto Teisės fakulteto**

**Viešosios teisės katedra**

Gretos Juknaitės

V kurso, Mokesčių ir finansų teisės

studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Dividendų apmokestinimas pagal Pelno mokesčio įstatymą**

Vadovas Dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas Lekt. Dr. Mindaugas Lukas

Vilnius

2018

## Turinys

|   |    |
|---|----|
| Turinys .....   | 1  |
| Įžanga .....  | 2  |
| 1. Dividendų tarptautinis apmokestinimas .....  | 5  |
| 1.1. Dividendų apmokestinimas ES .....  | 5  |
| 1.1.1. Motininių – dukterinių įmonių direktyva .....  | 6  |
| 1.1.2. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija .....  | 9  |
| 2. Antivengiminės normos, skirtos dividendų apmokestinimui .....  | 11 |
| 2.1. Hibridinių darinių neutralizavimas 2014/86/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. .... | 11 |
| 2.2. Bendroji antivengiminė norma 2015/121/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. ....      | 14 |
| 3. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje ir užsienyje .....  | 21 |
| 3.1. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje .....   | 21 |
| 3.1.1. Hibridinių darinių neutralizavimas Lietuvoje.....  | 28 |
| 3.1.2. Bendroji antivengiminė taisyklė Lietuvos Pelno įstatyme .....  | 32 |
| 3.2. 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvos 2015/121/ES įgyvendinimas kitose ES šalyse 50  |    |
| Išvados .....   | 53 |
| Šaltiniai .....   | 55 |
| <i>Santrauka</i> .....  | 60 |
| <i>Summary</i> .....  | 61 |

## **Ižanga**

Lietuvos Respublikos Seimas 2016 m. kovo 21 d. priėmė Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 401, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymą Nr. XII-2262, kuriuo į Lietuvos teisės aktus buvo perkeltos normos, skirtos kovai su piktnaudžiavimu ir agresyviu mokesčių planavimu, įgyvendinant 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvą 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Motininių – dukterinių įmonių Direktyva), bei 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama 2011/96/ES Direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

Darbo objektas – naujausi 2016 m. kovo 21 d. priimti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) Nr. IX-675 32, 35 straipsnių pakeitimai, kuriais buvo įgyvendintos Motininių – dukterinių įmonių direktyvos, skirtos kovoti su piktnaudžiavimu, dividendų apmokestinimo srityje.

Darbo tikslas – atskleisti naujų Pelno mokesčio normų, skirtų kovai su piktnaudžiavimu, dividendų apmokestinimo srityje, tikslus, esmę bei atsiradimo priežastis. Darbe taip pat vertinama, ar Motininių – dukterinių įmonių direktyvos pakeitimai tinkamai perkelti į nacionalinius Lietuvos teisės aktus ir atskleidžiama šių normų taikymo esmė Lietuvos Respublikoje. Norint pasiekti darbo tikslą yra iškeliami šie uždaviniai:

- Atskleisti normos, skirtos hibridiniam dariniams neutralizuoti, tikslus ir problemas taikant praktikoje;
- Išnagrinėti naująją Motininių – dukterinių įmonių direktyvos antivengiminę normą, įvertinti galimus normos aiškinimus ir jos veikimą Lietuvos teisės sistemoje;
- Įvertinti, kokius kriterijus nustatė Lietuvos mokesčių administratorius ir kaip jie sąveikauja su ESTT suformuota praktika;
- Įvertinti, ar Lietuva teisingai perkėlė bendrąją antivengiminę normą, skirtą dividendų apmokestinimui, ir kaip tokia norma bus taikoma praktikoje.

Darbą sudaro įžanga, trys pagrindinės darbo dalys, bei išvados. Pirmoje darbo dalyje pateikiama galiojanti dividendų apmokestinimo sistema Europos Sąjungoje, trumpai apžvelgus istorinę dalį. Analizuojami galiojantys teisės aktai, jų tikslai ir priežastys, lėmusios normų, skirtų kovai su piktnaudžiavimu, atsiradimą.

Antroje darbo dalyje nagrinėjamos dvi direktyvos: 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, ir 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama 2011/96/ES Direktyva. Analizuojama norma, skirta neutralizuoti hibridiniams dariniams dividendų apmokestinime, atskleidžiamas šios normos turinys ir tikslai. Toliau darbe aptariama bendroji antivengiminė norma, skirta dividendų apmokestinimui, kuri buvo priimta 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama 2011/96/ES Direktyva, analizuojamas normos turinys, tikslai ir atsiradimo priežastys.

Trečioje dalyje apžvelgiama bendra dividendų apmokestinimo pagal Pelną mokesčio įstatymą sistema Lietuvoje. Galiausiai darbe aptariama, kaip aukščiau minėtos direktyvos buvo įgyvendintos Lietuvoje, perkeltos į Lietuvos PMĮ, analizuojami Lietuvos mokesčių administratoriaus nustatyti kriterijai, kurie suteiks galimybę atsakyti į klausimą, ar ES direktyvos yra tinkamai perkeltos į nacionalinę teisę. Taip pat dėmesys skiriamas bendrosios antivengiminės taisyklės perkėlimui į Lietuvos Pelną mokesčio įstatymą, siekiant nustatyti santykį tarp nacionalinių teisės aktų ir pirminės Europos Sąjungos teisės. Darbo pabaigoje pateiktas trumpas palyginimas, kaip 2015/121/ES Tarybos direktyvą įgyvendino kitos valstybės narės.

Darbe bus naudojami istorinis, sisteminis, lingvistinis, lyginamasis, loginis bei kiti darbo analizei būdingi metodai.

Darbo šaltiniai – Europos Sąjungos direktyvos, ES steigimo sutartis, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, Lietuvos teisės aktai ir Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika, kita aktuali mokslinė literatūra.

Šis darbas aktualus tiek praktiniu, tiek akademinu požiūriu, kadangi Lietuvoje moksliniu lygmeniu ši tema nėra plačiai nagrinėta, nebuvo rašyta magistrinių darbų. Naujoji Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje įtvirtinta bendroji antivengiminė norma kelia daug klausimų dėl jos taikymo ir įgyvendinimo, kadangi nuostatoje išdėstytos sąlygos yra gana plačios, todėl svarbu išnagrinėti, kaip ši nuostata turėtų būti taikoma ir kokios situacijos patenka į jos taikymo sritį. Taip pat praktiniu požiūriu įmonių

grupių apmokestinimas ir jų praktinių problemų analizavimas yra svarbus, nes naujosios normos taikomos tik nuo 2016 m. kovo 26 d., o Lietuvos mokesčių administratorius aktualų komentarą pateikė tik 2017 m. lapkričio 14 d.

## 1. Dividendų tarptautinis apmokestinimas

### 1.1. Dividendų apmokestinimas ES

Tarptautinė dividendų apmokestinimo sistema pasaulyje sukelia nemažai problemų. Pajamų mokesčiai gali būti taikomi tiek įmonei, tiek jos akcininkui, tai sukelia ekonominio dvigubo apmokestinimo galimybę. Toks dvigubas apmokestinimas yra tikėtinas ne tik subjektams esant skirtingose rezidentavimo valstybėse, tačiau net ir tuomet, kai subjektai yra tos pačios valstybės rezidentai.

Pavyzdys. Įmonė A išmoka Akcininkui A dividendus. Pirmiausia apmokestinamas bendrovės visas gautas pelnas, tuomet pelnas yra apmokestinamas, kuomet paskirstomas dividendų forma. Taip pat akcininkui gali tekti susimokėti gyventojų pajamų mokestį nuo paskirstytų dividendų.

Tais atvejais, kai dividendų apmokestinimas apima ne vieną valstybę, atsiranda papildomų apmokestinimo galimybių. Taip nutinka tuomet, kai pajamų šaltinio valstybė ir ta valstybė, į kurią pelnas yra nukreipiamas, savo teisės aktuose įtvirtina tokių pajamų apmokestinimą. Yra įmanomos ir tokios situacijos, kuomet pajamų apmokestinimas gali būti ne tik trigubas, bet ir keturgubas.

Pavyzdys. Asmuo A (A valstybės rezidentas) turi Įmonės A akcijų (A valstybės rezidentė). Įmonė A veiklą vykdo per Įmonę B (B valstybės rezidentė). Tokioje situacijoje yra įmanomas keturių pakopų apmokestinimas:

- 1) Valstybė B apmokestina visas Įmonės B pajamas;
- 2) Valstybė B gali apmokestinti išskaičiuojamus dividendus, išmokamus užsienio valstybei (Įmonei A);
- 3) Valstybė A apmokestina Įmonės A visas pajamas, įtraukiant ir dividendus, išmokėtus Įmonės B;
- 4) Valstybė A apmokestina Asmens A gaunamas pajamas, įskaitant dividendus iš užsienio.<sup>1</sup>

Pagal Europos bendrijos steigimo sutartį, Europos Sąjungoje šiandien yra suvienodinti tik netiesioginiai mokesčiai, nuostatų apie tiesioginius mokesčius šioje

---

<sup>1</sup> Warren, Alvin C. and Graetz, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy* (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18 (August 31, 2007). Harvard Public Law Working Paper No. 07-18

sutartyje nėra. Vis dėlto apie tiesioginių mokesčių harmonizavimą pradėta svarstyti dar 1960 m., kada buvo iškelta hipotezė, jog skirtingos mokesčių aplinkos gali turėti žalos valstybių narių rinkos konkurencijai.

Europos bendrijos steigimo sutartimi Tarybai yra suteikiama teisė leisti direktyvas, susijusias su tiesioginių mokesčių reguliavimu. Tokių direktyvų Europoje nėra daug. Tiesiogiai dividendų apmokestinimą Europoje reguliuoja vienas teisės aktas – 1990 liepos 23 d. priimta direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Motininių – dukterinių įmonių direktyva).

Kaip jau minėta, svarbu atkreipti dėmesį, jog Europos bendrijos steigimo sutartyje tiesioginių mokesčių suderinimas nenumatytas, šių mokesčių reguliavimas lieka subtilus ir suteikiamos plačios pasirinkimo galimybės valstybėms narėms, kaip įgyvendinti tokias nuostatas savo nacionaliniuose teisės aktuose. Visais atvejais tokios nuostatos negali pažeisti keturių Europos bendrijos steigimo sutartyje numatytų laisvių: laisvo prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo.

### **1.1.1. Motininių – dukterinių įmonių direktyva**

1990 liepos 23 d. Europos Taryba priėmė direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Direktyvos tikslas suvienodinti pelno mokesčių, paskirstytą tarp įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse, taip pat panaikinti dvigubą pelno apmokestinimą, palengvinti sąlygas tarpnacionalinių įmonių steigimui ir jų veiklai, padidinti konkurenciją tarptautiniu mastu.

Iki įsigaliojant šiai direktyvai įvairių valstybių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykius, buvo labai skirtingos ir paprastai mažiau palankios nei nuostatos, taikytos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos buvo mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių

bendradarbiavimo sąlygos. Tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, buvo būtina sukurti bendrą sistemą Sąjungos lygiu.<sup>2</sup>

Motininų ir dukterinių įmonių direktyvos tikslai, išdėstyti preambulėje:

- 1) sukurti vienodas rinkos sąlygas bei užtikrinti rinkos efektyvumą bei jos veikimą;
- 2) apribojimų ir kliūčių, kurie atsiranda dėl valstybių narių skirtingų mokesčių nuostatų, panaikinimas;
- 3) nustatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;
- 4) užtikrinti mokestinį neutralumą, kad iš dukterinės įmonės patronuojančiai įmonei paskirto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio;
- 5) pašalinti skirtingas ir paprastai mažiau palankias įvairių valstybių mokesčių nuostatas, reglamentuojančias motininų ir dukterinių įmonių santykius, suvienodinti jas, sukuriant bendrą sistemą.<sup>3</sup>

Direktyvoje nustatytos taikymo apimtys, kurios nurodytos Motininų – dukterinių įmonių direktyvos 1 straipsnyje. Direktyva taikoma:

- 1) Dividendams, kuriuos tos valstybės bendrovės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių bendrovių;
- 2) Dividendams, kuriuos tos valstybės narės bendrovės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms bendrovėms;
- 3) Dividendams, kuriuos gauna kitų valstybių narių bendrovių toje narėje nuolatinės buveinės iš dukterinių bendrovių, esančių valstybėje narėje, kitoje nei nuolatinė buveinė;
- 4) Dividendams, kuriuos tos valstybės narės bendrovės, esančios dukterinėms bendrovėms, paskirsto kitoje valstybėje narėje tos pačios valstybės narės bendrovių nuolatinėms buveinėms.<sup>4</sup>

2003 m. direktyva buvo papildyta iš dalies keičiant direktyvą 90/435/EEB. Šiuo papildymu į direktyvos taikymo sritį buvo įtrauktos ir nuolatinės buveinės. „Nuolatinė buveinė – tai nuolatinė komercinės veiklos vieta valstybėje narėje, per kurią vykdoma

---

<sup>2</sup> 1990 m. Liepos 23 d. Europos tarybos direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 225, 1990 8 20 p. 6-9.

<sup>3</sup> *Ibid.*

<sup>4</sup> 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms OL L 345, 2011 12 29 p. 8-17.



kitos valstybės narės bendrovės komercinė veikla ar jos dalis tiek, kiek tos komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje ta veikos vieta yra, pagal atitinkamą dvišalę mokesčių sutartį arba, jeigu tokios sutarties nėra, pagal nacionalinius teisės aktus.“<sup>5</sup>

Motinių – dukterinių įmonių direktyva panaikino išskaičiuojantį mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams. Kadangi motininė bendrovė gauna pelno iš paskirstytų dukterinės bendrovės dividendų, valstybė narė gali taikyti atleidimo metodą, kada tokio pelno neapmokestina, arba taiko kredito metodą, kuriuo valstybė leidžia atskaityti motininei bendrovei tą mokesčio dalį, kurią sumokėjo dukterinė bendrovė.

Direktyvos taikymui neužtenka, jog įmonių grupė atitiktų pirmame straipsnyje nurodytus požymius – įmonių grupė turi atitikti vadinamuosius „dalyvavimo išimties“ požymius, kuriuos apibrėžia vieneto akcijų (dalių, pajų) valdymo dalis ir tokių akcijų valdymo laikotarpis. Iki 2005 m. motinine įmone buvo laikoma įmonė, kuri turėjo ne mažiau kaip 25% kitoje valstybėje narėje esančios įmonės kapitalo dalies. Vėliau, nuo 2005 m., ši riba siekė – 20%, nuo 2007 m. 15%, ir galiausiai, nuo 2009 m., buvo įtvirtinta dabartinė minimali riba – 10% kapitalo dalies. Nustatytas reikalavimas kapitalo dalies valdymo išlaikymui – nepertraukiamas laiko tarpas – dveji metai. Tačiau, svarbu paminėti, jog valstybės narės pasirinktinai gali tokio išlaikymo reikalavimo netaikyti. Pavyzdžiui, Lietuva vieneto dalyviams yra nustačiusi 12 mėnesių minimalų balsus suteikiančių akcijų valdymo laikotarpį. Tačiau, jei dividendų paskirstymo momentu toks laikotarpis nėra suėjęs, bet tas kapitalo dalyvis turi tikslą akcijas išlaikyti ne trumpiau kaip 12 mėnesių, toks dalyvis atitinka Motinių – dukterinių įmonių direktyvos „dalyvavimo išimties“ sąlygas. Plačiau Lietuvoje nustatyta „dalyvavimo išimties“ taisyklė analizuojama antroje darbo dalyje.

Panaikinus dividendų dvigubą apmokestinimą, atsirado subjektų, kurie piktnaudžiauja turimomis teisėmis. Direktyva numatė antivengimines priemones tam, jog būtų stengiamasi suvaldyti piktnaudžiavimą, naudojantis teikiamoms lengvatoms, ir užkirstų kelią dvigubo neapmokestinimo galimybei. Dėl šių priežasčių buvo priimti naujaisi Direktyvos pakeitimai, skirti kovoti su agresyviu mokesčių planavimu ir piktnaudžiavimu direktyvos teikiamomis lengvatomis. Pirmasis Motinių – dukterinių įmonių direktyvos pakeitimas 2014 m. liepos 28 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES kuria iš

---

<sup>5</sup> 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms OL L 345, 2011 12 29 p. 8-17.

dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kuriuo įtvirtinta specialioji antivengiminė nuostata, skirta hibridinių darinių neutralizavimui dividendų apmokestinimo srityje, kuria siekiama maksimaliai apriboti dvigubo neapmokestinimo galimybes, kurios susidaro pasinaudojant skirtingomis nacionalinių mokesčių sistemomis.

Antrasis Motininių – dukterinių įmonių direktyvos pakeitimas – 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kuriuo įtvirtinama bendroji antivengiminė taisyklė, siekianti užkirsti kelią agresyviai mokesčių planavimui, kuomet yra kuriami dirbtiniai dariniai, ir tokio darinio tikslas yra siekti mokesčių naudos.

Šių direktyvų tikslai ir esmė plačiau aptariama antrojoje darbo dalyje, 2.1. Hibridinių darinių neutralizavimas 2014/86/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms; ir 2.2. Bendroji antivengiminė norma 2015/121/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

### **1.1.2. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos Modelinė pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencija**

Išvengti tarptautinio dvigubo apmokestinimo padeda ne tik ES direktyvos, tačiau ir dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Per pastarąjį šimtmetį plėtojant tarptautinį pajamų apmokestinimą, buvo pasirašyta daugiau nei du tūkstančiai dvišalių sutarčių, vadovaujantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) parengta Pajamų ir kapitalo modeline mokesčių konvencija (toliau – Modelinė konvencija). Dauguma tokių dvišalių sutarčių sudaroma remiantis EBPO modeline konvencija, kurioje taip pat nagrinėjamas dividendų apmokestinimo klausimas. Nors Lietuva oficialiai dar nėra prisijungusi prie EBPO, tačiau aktyviai vykdo rekomendacijas ir vadovujasi priimtomis konvencijomis. Kaip jau minėta Motininių – dukterinių įmonių direktyva yra taikoma ES valstybių narių bendrovėms, kurios atitinka direktyvoje nustatytus kriterijus, o EBPO modelinės konvencijos nuostatos yra taikomos tų valstybių

rezidentams, kurios yra pasirašiusios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Modelinė konvencija rezidentą apibrėžia plačiau nei Direktyva. Rezidentas – tai bet kuris asmuo, kuriam yra nustatyta mokestinė prievolė mokėti mokestį, kuri atsiranda dėl buveinės registracijos, veiklos vykdymo, vadovybės buvimo tam tikroje vietoje ar kitų kriterijų.

Svarbu paminėti, jog EBPO modelinė konvencija gali būti taikoma plačiau, t.y. ji apima ne tik tuos atvejus, kada dividendai mokami tarp asocijuotų bendrovių, tačiau ir tuos atvejus, kai tarp bendrovių nėra jokių santykių. Lyginant šiuos du teisės šaltinius išsiskiria ir nustatyta kapitalo dalis, kurią subjektas turi valdyti siekiant, jog jis būtų susijęs asmuo. EBPO Modelinė konvencija nustato 25% ribą, tuo tarpu Direktyvoje, kaip jau aptarta, – nustatyta 10% turima kapitalo (balsavimo teisių) dalis.

Formaliai, EBPO konvencijoje vartojama dividendų sąvoka, kuri iš tiesų atitinka Direktyvoje minimo paskirstyto pelno sąvokai. Dividendai – pajamos iš akcijų, kasybos akcijų, steigimo ar kito dalyvavimo pelne teisės, kurios nėra skoliniai reikalavimai, taip pat pajamos iš kitokių korporacinių teisių, kurios pagal valstybės, kurios rezidentė yra pelną paskirstanti bendrovė, įstatymus yra apmokestinamos kaip pajamos iš akcijų.<sup>6</sup>

Tiek Motininių – dukterinių įmonių direktyva, tiek EBPO Modelinė konvencija, yra skirta tarptautiniam dvigubam apmokestinimui panaikinti ar sumažinti. EBPO Modelinė konvencija yra taikoma plačiau ir valstybėms suteikia didesnę pasirinkimo apmokestinimo srityje laisvę, tačiau visgi atsižvelgiant į Europos Teisingumo Teismo praktiką tokios tarptautinės sutartys sudarytos tarp valstybių negali prieštarauti Europos bendrijos teisei. Todėl Lietuva gali naudotis EBPO modelinės konvencijos nuostatomis tiek, kiek tai neprieštarauja Motininių – dukterinių įmonių direktyvai.

---

<sup>6</sup> Organisation of Economic Co-operation and Development. Model tax convention in Income and on Capital. (Condensed version) OECD 2017. 35p.

## **2. Antivengiminės normos, skirtos dividendų apmokestinimui**

### **2.1. Hibridinių darinių neutralizavimas 2014/86/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.**

Atsižvelgiant į per pastarąjį dešimtmetį padidėjusį mokesčių vengimą ir sukčiavimą mokesčių srityje, 2015 m. EBPO iniciatyva buvo patvirtintas mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (angl. *Base erosion and profit shifting*) (toliau – BEPS). Šį planą patvirtino G20, jis apima 15 veiksmų, kuriais siekiama nustatyti bendras kovos su piktnaudžiavimo mokesčių srityje taisykles, kuriomis siekiama: panaikinti dvigubą neapmokestinimą; pašalinti naudos gavimą, pasinaudojant mokesčių tvarkos neatitikimais; užtikrinti pajamų atitikimą veiklos ekonominiam turiniui; pagerinti šalių bendradarbiavimą ir mokesčių ginčų sprendimą. Šis planas identifikuoja opiausias globalias apmokestinimo problemas, kuriomis gali pasinaudoti mokesčių mokėtojai, siekiantys optimizuoti savo prievolos mokesčių srityje, ir pateikiamos priemonės kaip tokį piktnaudžiavimą sustabdyti.

Vienas iš penkiolikos veiksmų, antrasis BEPS plano veiksmas, yra konkrečiai susijęs su hibridinių darinių neutralizavimu. Lietuvoje aktualus „Susitarimas dėl hibridinių darinių neutralizavimo“ glaudžiai susijęs su naujausiais ES Motininių – dukterinių įmonių direktyvos pakeitimais, kurie buvo atlikti 2014 m. liepos 28 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES, dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

Atsižvelgiant į 2015 m. pateiktas išvadas, įgyvendinant antrąjį BEPS veiksmų planą, kaip neutralizuoti hibridinius darinius, buvo pateiktos tokios rekomendacijos:

1. Atsisakyti atleidimo nuo dividendų mokėjimo lengvatos, ar kitokio dvigubo neapmokestinimo situacijų, kada mokėjimai atliekami naudojant finansines priemones yra priskiriami leidžiamiems atskaitymams (Pavyzdys: vienoje valstybėje dividendai neapmokestinami, kitoje užsienio valstybėje tokie mokėjimai yra laikomi leidžiamiems atskaitymams);
2. Priemonių parengimas, skirtų užkirsti galimybę dvigubinti kreditus prie pajamų šaltinio, naudojantis hibridiniu dariniu (Pavyzdys: įsteigiama tarpinė įmonė, kuri

neapmokestina pajamų prie šaltinio jurisdikcijoje, kurioje įmonė išmoka išmokas tarpinei įmonei, kurioje tarpinė įmonė išmoka išmokas galutinei įmonei dar kitoje jurisdikcijoje);

3. Patobulinti kontroliuojamų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisykles ir kitus investavimo ofšoruose režimų taisykles, susijusias su apmokestinimu pagal investuotojų jurisdikciją;
4. Nustatyti informacijos tiekimo reikalavimus (teikti ataskaitas apie vienetų informaciją), siekiant palengvinti galimybę užsienio investuotojams ir mokesčių administratoriams taikyti nustatytas taisykles;
5. Sukurti taisykles, kurios didintų atvirkštinių hibridinių darinių, kurie priklauso įmonių grupėms, skaidrumą.<sup>7</sup>

Atsižvelgiant į deklaruotus tikslus, kuriais siekiama suvienodinti mokesčių sistemas, pirmoji antihibridinė taisyklė turėtų būti taikoma pajamų šaltinio valstybei, pagal kurią hibridine finansine priemone yra atliekamas mokėjimas neturėtų būti laikomas leidžiamu atskaitymu apmokestinant pelną. Tačiau, jei šaltinio valstybė neapriboja tokių išlaidų atskaitymo, EBPO rekomenduoja valstybei taikyti kitą, „gynybinę“ priemonę, – pagal kurią gavėjo gaunamos pajamos yra įtraukiamos į pelno mokesčio bazę (pavyzdžiui, Lietuvos nacionalinėje teisėje numatyta „dalyvavimo išimtis“ netaikoma ir pajamos apmokestinamos įprasta tvarka).

Europos Sąjungos lygmeniu 2014 m. liepos 28 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES padaryti pakeitimai yra glaudžiai susiję su EBPO pasiūlymais, kuriuose konkrečiai buvo kalbama apie hibridines finansines priemones ir dvigubo neapmokestinimo klausimą. Inicijatyvos dėl tolesnio BEPS projekto įgyvendinimo yra ir toliau plėtojamos, tačiau dėl sąlyginai riboto tiesioginių mokesčių reguliavimo ES lygmenyje, tai įgyvendinti gana sudėtinga. „Inicijatyvos tikslas – pasiekti, kad visų bendrovių realizuotas pelnas būtų apmokestintas atitinkamoje valstybėje narėje ir kad nė viena bendrovė neišvengtų apmokestinimo pasinaudojusi spragomis, kurios susidaro dėl hibridinio finansavimo tarpvalstybinio mastu. Inicijatyva siekiama užtikrinti, kad būtų imamasi efektyvių veiksmų prieš neapmokestinimą šioje srityje.“<sup>8</sup> ES direktyvose paprastai nagrinėjamos kliūtys, kylantios dėl dvigubo apmokestinimo

---

<sup>7</sup> Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20, OECD (2014). p. 13-14

<sup>8</sup> Komisijos tarnybų darbinis dokumentas poveikio vertinimo santrauka. Pridedama prie dokumento Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. SWD/2013/0473 final

išvengimo ar dvigubo neapmokestinimo, tačiau jos nėra susijusios su įmonių pelno mokesčio baze šaltinio valstybėje. Problema apibrėžiama kaip hibridinių paskolų neatitikimai. „Hibridinės paskolos – tai finansinės priemonės, kurioms būdingos ir skolos, ir kapitalo savybės. Valstybės narės hibridines paskolas apmokestina skirtingai (kaip skolą ar kaip kapitalą), todėl pagal tarpvalstybinę paskolą atliekami mokėjimai vienoje (mokėtojo) valstybėje narėje vertinami kaip atskaitytinos išlaidos, o kitoje (gavėjo) valstybėje narėje – kaip nuo mokesčių atleidžiamas pelno (dividendų) paskirstymas, todėl pasitaiko nepageidaujamo dvigubo neapmokestinimo atvejų.“<sup>9</sup> Naujoji Motininių – dukterinių įmonių direktyvos nuostata apima tik vieną normą „tokio pelno neapmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokio pelno neatskaito, ir tokį pelną apmokestina tiek, kiek dukterinė bendrovė tokį pelną atskaito.“<sup>10</sup>

Akivaizdu, jog šios normos formuluotė nekelia abejonių dėl jos privalomumo, t.y. jei paskirstytas pelnas yra atskaitomas dukterinėje įmonėje, motininė bendrovė tokį pelną apmokestina, ir dukterinė įmonė neatskaito tokio pelno, motininė įmonė jo neapmokestina. Iš esmės kyla klausimas, ar ši norma reikalinga, kadangi ja yra siekiama įpareigoti valstybes nars rinkti mokesčius į savo biudžetą, t.y. atsiranda nauja prievolė apmokestinti, kurios iki šiol galbūt nereikėjo, kadangi tokį mokestį buvo galima surinkti iki atsirandant normai – taikant kredito metodą, arba vidaus teisės aktuose nustatant specialias antivengimines normas, jei jos neprieštarauja ES teisei. Nors atrodytų tokie direktyvos pakeitimai yra netikslingi, tačiau žvengiant į pagrindinį šios direktyvos tikslą – suvienodinti mokesčių sistemas skirtingose valstybėse narėse, bei neutralizuoti iškreiptas rinkas tarp valstybių narių, akivaizdu, jog šis koordinavimas sumažins jau esamus iškraipymus rinkoje.

Europos Komisija (toliau – Komisija) atliko poveikio vertinimą, kuriame nagrinėjo įvairias galimybes, kaip iš dalies pakeisti Motininių – dukterinių įmonių direktyvos nuostatas, kurias lygino su „veiksmų nesiėmimo“ arba „*status quo*“ scenarijumi, ir nustatė, jog tokios normos suformavimas yra veiksmingas, siekiant, jog hibridinių finansinių priemonių naudojimas būtų panaikintas, ir su tokia norma bus užtikrinama nuosekli praktika visoje Europos Sąjungoje.<sup>11</sup> Taip pat buvo nustatyta, jog dvigubo

---

<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

<sup>11</sup> Europos komisijos pasiūlymas. *Tarybos Direktyva kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms*. Briuselis, 2013 11 25 COM(2013) 814 final

neapmokestinimo, kuris atsiranda dėl hibridinių finansinių priemonių naudojimo ir agresyvaus mokesčių planavimo panaikinimas, „<...> turės teigiamą poveikį valstybių narių mokestinėms pajamoms, kurias kitu atveju neigiamai veikia bendras susijusių šalių mokamų mokesčių sumažinimas ir papildomi mokesčių planavimo ir susijusių priemonių išlaidų atskaitymai.“<sup>12</sup> Nors poveikio vertinime Komisija negalėjo kiekybiškai įvertinti šių pakeitimų naudos, tai neturėjo įtakos priimtam sprendimui, kadangi pagrindiniai argumentai yra susiję su konkurencijos priešastimis, ekonominiu veiksmingumu, skaidrumu ir sąžiningumu. Komisijos poveikio vertinime taip pat buvo nustatyta, jog efektyviausias būdas kovoti su hibridiniais dariniais yra būtent toks, koks suformuluotas direktyvos naujoje normoje. Komisija argumentuodama teigė, jog ši norma padės pasiekti pagrindinį Motininių – dukterinių įmonių direktyvos tikslą – „sukurti vienodas sąlygas įvairių valstybių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupėms ir tos pačios valstybės narės patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupėms“. Taip pat pabrėžė, jog direktyvos pakeitimais norima pasiekti, jog visų bendrovių realizuotas pelnas būtų apmokestintas atitinkamoje valstybėje ir nei viena bendrovė negalėtų pasinaudoti dvigubo neapmokestinimo situacijomis naudojant hibridinio finansavimo priemones.

Svarbu paminėti, jog hibridiniai dariniai į Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taikymo sritį patenka tada, kai bendrovė valdo ne mažiau nei 10% dukterinės bendrovės akcijų (dalių, pajų). Tai gali sukelti paskatas vengti patekti į direktyvos taikymo sritį arba investuoti į trečiąsias šalis, kur valstybės gali laisvai taikyti trečiųjų šalių gautų dividendų palankesnes sąlygas. Kaip Lietuva įgyvendino šią Motininių – dukterinių įmonių direktyvos specialią antivengiminę normą aptariama trečiojoje darbo dalyje.

## **2.2. Bendroji antivengiminė norma 2015/121/ES direktyvoje, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.**

2015 m. pradžioje daug diskusijų sukėlė EBPO paskelbtas BEPS 15 veiksmų planas. Daugelis valstybių analizavo, diskutavo, siekė įvertinti, ar rekomendacijas reikia skubiai įgyvendinti. Tuo pat metu Europos Komisija pradėjo įgyvendinti priemonę, skirtą kovoti su mokesčių slėpimu, mokestiniu sukčiavimu ar piktnaudžiavimu, bei mokesčių konkurencija ir mokesčių bazės erozija.

---

<sup>12</sup> *Ibid.*

Ilgai svarsčiusi, Europos Komisija priėmė sprendimą ir 2015 m. sausio 27 dieną Tarybos direktyvoje 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, buvo oficialiai patvirtinta Bendroji antivengiminė norma (angl. *General anti-abuse rule*), kuri buvo įtraukta į Europos Sąjungos Motinių – dukterinių įmonių direktyvą. Prieš pakeitimą, Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje nebuvo nustatyta privaloma taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu, tačiau direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje buvo nustatytas leidimas taikyti esamas nacionalines kovos su piktnaudžiavimu taisykles, patenkančias į direktyvos taikymo sritį. Šis leidimas tapo nebe pakankamas dėl kelių priežasčių. Pirma, šios nacionalinėje teisėje įtvirtintos nuostatos gali būti skirtingo griežtumo ir yra skirtos individualiai kiekvienos valstybės narės mokesčių sistemai atspindėti. Antra, yra tokių valstybių narių, kurios nebuvo nustačiusios jokių antivengiminių normų, tai suformavo skirtingų lygių mokesčių sistemas tarp valstybių narių. Dabar direktyva turi privalomą antivengiminę normą, kuria vadovaujantis, valstybės narės turės netaikyti dividendų neapmokestinimo prie šaltinio tais atvejais, kuomet darinio tikslas yra mokestinės naudos siekimas. Svarbu paminėti, jog ši taisyklė taikoma tik dariniams, kurie patenka į direktyvos taikymo sritį, o tos situacijos, kurios nepatenka į direktyvos taikymo sritį (pavyzdžiui, valdoma mažiau nei 10% balsų teisę turinčių akcijų (dalių, pajų)) tampa valstybės narės pasirinkimo teise, t.y. valstybės narės gali išplėsti antivengiminės normos taikymą arba taikyti direktyvoje numatytą minimalią taisyklę.

Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė norma buvo išdėstyta taip: „Valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.“<sup>13</sup>. Taip pat nustatyta apsimestinio darinio sąvoka – „<...> darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“<sup>14</sup>. Šia norma siekiama užkirsti kelią valstybėms narėms suteikti mokestinę naudą apsimestiniams susitarimams, t.y. gauti nustatytas mokesčių lengvatas, neatsižvelgiant į ekonominę realybę. Ši sąlyga

---

<sup>13</sup> 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 21/1 2015 1 28 p. 1-4

<sup>14</sup> *Ibid.* p 1-4



formuluojama kaip minimali taisyklė, o tai reiškia, kad valstybės narės gali taikyti griežtesnes nacionalines taisykles, būtinas užkirsti kelią mokesčių slėpimui, mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui.

2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES teigia, jog kai kurios valstybės taiko nacionalines arba sutartimis paremtas nuostatas, kuriomis siekiama bendrai arba konkrečiai kovoti su mokesčių slėpimu, mokestiniu sukčiavimu arba piktnaudžiavimu, tačiau tokios nuostatos buvo skirtingo griežtumo lygio ir, vertinant skirtingų valstybių mokesčių sistemų ypatumus, gali būti taikomos skirtingai, arba valstybėse narėse visai nėra nustatyta jokių taisyklių, skirtų piktnaudžiavimo prevencijai. Dėl šios priežasties, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui, į direktyvą buvo perkeltos aukščiau nurodytos nuostatos, padėsiančios sukurti bendrą minimalią kovos su piktnaudžiavimu prevenciją. Valstybėms narėms suteikta teisė taikyti normą sprendžiant klausimus susijusius su dariniais, kurie visi yra apsimestiniai arba kai apsimestiniai yra atskiri pavieniai darinio etapai ar jo dalys. Taip pat tokia taisyklė turėtų būti taikoma nedarant poveikio likusiems tam tikro darinio neapsimestiniams, ekonominę pagrindą turintiems, etapams ar dalims, siekiant, jog taip būtų padidintas normos veiksmingumas, garantuojant jos proporcingą taikymą.

Direktyvoje nustatytos lengvatos pagal naująją taisyklę negali būti taikomos, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių lengvatos gavimo tikslų buvo mokestinė nauda. Tai yra subjektyvus požymis, kurio atžvilgiu reikia nustatyti, ar konkretūs dariniai buvo sukurti siekiant mokestinės naudos (direktyvos veikimo lygmenyje). Tiesioginis šios subjektyvios taisyklės taikymas reikštų, jog nereikia, kad pagrindinis darinio tikslas būtų mokestinė nauda, tai netgi neturi būti dominuojanti ar esminė darinio paskirtis. Galima teigti, jog tik vienas iš pagrindinių darinio tikslų gali būtų mokestinės lengvatos siekimas. Tiksliau, darinys gali turėti daug svarbių pagrindinių tikslų, kurie nėra susiję su mokestine nauda, ir vis tiek būti prilyginamas naujai piktnaudžiavimo taisyklei, jei gaunama lengvata taip pat buvo vienas iš tikslų.

Iš pirmo žvilgsnio atrodo, jog direktyvoje nustatyta piktnaudžiavimo taisyklė nustatė labai žemą piktnaudžiavimo ribą – tai, jog „vienas iš pagrindinių tikslų“ būtų mokestinė nauda. Tačiau, tokia riba gali būti nepriimtina, žvelgiant į direktyvos tikslus. Motininių – dukterinių įmonių direktyva buvo sukurta vien tam, kad sukurtų vienodas konkurencijos sąlygas tarp ES valstybių narių įmonių grupių, pašalintų mokesčių kliūtis egzistuojančias ES vidaus rinkoje. Pašalinus tarptautinį teisinį dvigubą apmokestinimą tarp skirtingų valstybių narių bendrovių, direktyva taip siekiama skatinti darinius, kurių

nebūtų buvę be direktyvos nuostatų. Atsižvelgiant į šiuos direktyvos tikslus, keista ir dviprasmiška neleisti naudotis direktyvos suteikiamomis mokestinėmis lengvatomis tik dėl to, jog mokesčių mokėtojas naudojosi šios direktyvos teikiamais privalumais priimdamas verslo sprendimus. Yra įprasta, jog mokesčių mokėtojui mokesčiai yra viena iš didžiausių dalį sudarančių sąnaudų ir atsakingas verslo subjektas atsižvelgia, kokiomis mokestinėmis lengvatomis galėtų pasinaudoti. Būtent dėl tokios priežasties direktyvoje nustatytas subjektyvus kriterijus, „vienas iš pagrindinių tikslų“, gali būti nepriimtinas, nes direktyvos lengvata turėtų būti suteikiama net ir tuo atveju, jei mokestinės naudos gavimas, pasinaudojant Motininių – dukterinių įmonių direktyvos lengvata, yra „vienas iš pagrindinių“ tikslų, tačiau ekonominis darinio pagrįstumas ar reali ekonominė veikla yra vykdoma.<sup>15</sup> Tačiau, atsižvelgiant į didžiulius mokesčių vengimo mastus, svarbu, jog individualiai vertinant darinio tikslus, mokestinė naudos siekimas nebūtų dominuojantis tikslas, t.y. mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiautų tuo, jog mokestinės naudos siekimą gali pateisinti ekonominės veiklos vykdymo faktas. Svarbu užtikrinti, jog darinio tikslai būtų vertinami proporcingai.

Analizuojant sistemiškai ES teisės aktus, galima teigti, jog sąvoka „vienas iš pagrindinių tikslų“ turėtų būti aiškinamas taip, jog naudojimas suteikiama mokestine lengvata būtų vienas iš pagrindinių arba pagrindinis tikslas. Taip yra todėl, kad nauja taisyklė yra labai panaši į 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB (toliau – Susijungimų direktyva) 15 straipsnio 1 dalies a) nuostatą, kurioje vartojama frazė „pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas“<sup>16</sup>, ypačingai tada, kai ši frazė išversta kitomis kalbomis, pavyzdžiui, lietuviškai, ji, tiek Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, tiek Susijungimų direktyvoje, skamba vienodai. Turint omenyje šį panašumą reiktų atsižvelgti į tai, jog ESTT yra kelis kartus išreiškęs nuomonę dėl Susijungimų direktyvos antivengiminės normos, kuri aktuali šios naujos Motininių – dukterinių įmonių direktyvos normos kontekste. Byloje C-321/05 *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet* Europos Teisingumo Teismas išreiškė nuomonę dėl Susijungimų direktyvos antivengiminės normos konteksto ir patikslino, jog minėta nuostata „<...> atspindi bendrąjį Bendrijos

---

<sup>15</sup> F. Debelva, J.Luts. The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive. EUROPEAN TAXATION JUNE 2015. p 223-234

<sup>16</sup> 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. OL L 310/34 2009 1 25 p. 34-46

teisės principą, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas <...><sup>17</sup> ir pabrėžė, kokie dariniai laikomi apsimestiniais – „<...> t. y. operacijas, atliekamas ne sudarant normalius komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti Bendrijos teisėje numatytais lengvatomis <...>“.<sup>18</sup> Byloje C-126/10 *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* prieš *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* toliau nagrinėjama Susijungimų direktyvos norma, kurioje piktnaudžiavimu nėra laikoma, jei dariniu „siekiama kelių tikslų, tarp kurių gali būti ir mokestinio pobūdžio priežastys, su sąlyga, kad numatomoje operacijoje jos nėra vyraujančios“. Taip pat ESTT šioje byloje pabrėžė, jog Susijungimų direktyvos antivengiminė norma, direktyvos kontekste, turi būti aiškinama siaurai, atsižvelgiant į direktyvos formuluotę, tikslą ir kontekstą.<sup>19</sup> Apibendrinant šiuos išaiškinimus, galima teigti, kad bendroji antivengiminė norma galėtų būti taikoma tik tuomet, kai darinių vienintelis ar pagrindinis tikslas yra gauti direktyvos apimtyje nustatytą mokestinę naudą, ir kai tokie dariniai yra laikomi apsimestiniais arba fiktyviais. Todėl panašu, jog Motininių – dukterinių įmonių direktyvos kontekste naujoji antivengiminė norma turėtų taikoma panašiu principu, t.y. aiškinama ir taikoma siaurąja prasme, neišplečiant sąvokos aiškinimo. Iš principo, tai reikštų, jog mokesčių mokėtojas galėtų naudotis mokestine lengvata, jei pateiktų darinio komercinius motyvus, nors šie nebūtų esminiai ar vyraujantys darinio veikloje.

ESTT 2010 m. gegužės 20 d. sprendime Byloje C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg BV* prieš *Staatssecretaris van Financiën* nagrinėjamas klausimas, susijęs su alternatyvios antivengiminės normos, Susijungimų direktyvoje 15 straipsnio 1 dalies a punkto, aiškinimu. Teismas teigė, jog straipsnis, kuriame įtvirtinta antivengiminė norma „<...>“ turi būti aiškinamas taip, jog šioje direktyvoje numatytais lengvatomis mokesčių mokėtojui, kuris teisiniais veiksmais, apimančiais įmonių jungimą, siekia išvengti mokesčio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t.y. perleidimo mokesčio, mokėjimo, turi būti leidžiama pasinaudoti, jeigu šis mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.<sup>20</sup> Pritaikant sistemiškai Motininių – dukterinių įmonių direktyvai šį teismo išaiškinimą, galima teigti, jog jei darinys ir sieks mokestinės naudos, tačiau ši nebus

---

<sup>17</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007-07-05 sprendimas. C-321/05 Hans Markus Kofoed prieš Skatteministerie. EU:C:2007:408. par. 38

<sup>18</sup> *Ibid.* par. 38

<sup>19</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011-11-10 sprendimas byloje C-126/10 *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* prieš *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*. EU:C:2011:718. par.35

<sup>20</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010-05-20 sprendimas byloje C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV* prieš *Staatssecretaris van Financiën*. EU:C:2010:282. par. 56

susijusi su Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taikymu, darinys šios direktyvos teikiamomis lengvatomis pasinaudoti galės. Pavyzdžiui, jei mokestinė nauda bus susijusi ne su dividendų apmokestinimu, ribojimas pasinaudoti dividendų lengvata nebus galimas.

Motininių – dukterinių įmonių direktyvos objektyvusis antivengiminės normos kriterijus yra toks, jog darinys turi prieštarauti direktyvos dalykui ir tikslui.<sup>21</sup> Tai reiškia, jog direktyvos norma, skirta kovai su piktnaudžiavimu, veikia tik tuomet, jei darinys yra nesuderinamas su direktyvos tikslais. Direktyvos dalykas ir tikslas paprastai išdėstomas direktyvos įžangoje. Direktyvos preambulėje išdėstyta, jog vienas iš direktyvos tikslų yra neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymo mokesčių prie šaltinio, t.y. darbe aptariama direktyvos taikoma lengvata. Tačiau, be šio tikslo, taip pat yra ir kitų tikslų, tokių kaip vidaus rinkos sąlygų sukūrimas, bei tokios rinkos efektyvus veikimas, kuris reikalingas įmonių grupavimui, taip pat tokių įmonių grupavimui trukdančių reikalavimų, kliūčių ar suvaržymų, atsirandančių dėl skirtingų valstybių narių nuostatų, taip pat skirtingų mokesčių sistemų, neutralizavimas. Daroma išvada, jog dėl plataus direktyvos tikslų ir dalykų spektro, mokesčių mokėtojui gali tapti sąlyginai lengva įrodyti šio kriterijaus egzistavimą, todėl visa atsakomybė tenka valstybėms narėms, kaip jos vidaus teisės aktuose užtikrins objektyvaus kriterijaus vertinimą.

Naujoji Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taisyklė, skirta kovai su piktnaudžiavimu, suformuluota taip, jog darinys ar dariniai turi turėti ekonominį pagrindumą, t.y. pagrįstas komercines priežastis. Europos Komisija pateikdama rekomendacijas, nukreiptas prieš agresyvių mokesčių planavimą, siūlė naudoti dirbtinio darinio (angl. *artificial arrangement*) ar darinių serijos sąvoką, kuria siekiama išvengti mokesčių ar pasinaudoti mokestine lengvata.<sup>22</sup> Naujojoje Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, lietuviškame vertime vyrauja sąvoka: „Apsimestinis darinys tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“ Sąvoka „svarios komercinės priežastys“ šiuo atveju gali būti laikoma subjektyviu kriterijumi. Direktyvos 1 straipsnio 3 dalyje minima sąvoka „ekonominė realybė“ atspindi visiškai dirbtinio sandorio sąvoką, kurią ESTT teismų praktikoje naudojo vertindama, ar nacionalinė antivengiminė taisyklė Susijungimų direktyvoje,

---

<sup>21</sup> 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 21/1 2015 1 28 p. 1-4

<sup>22</sup> European Commission, Commission Recommendation on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final (6 Dec. 2012). p. 4

ribojanti pagrindinių laisvių naudojimą, gali būti pateisinama būtinumu sustabdyti piktnaudžiavimą: „Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama, jei ja konkrečiai siekiama kovoti su visiškai dirbtiniais, ekonomiškai nepagrįstais sandoriais, kuriais tik siekiama išvengti įprastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdančią veiklą gauto pelno mokesčio.“<sup>23</sup>

Iš pirmo žvilgsnio galima teigti, jog įmonė, kuri neturi ekonominio pagrindo ir nevykdo realios veiklos, ar neatlieka operacijų, yra dirbtinis darinys. Tačiau tokios situacijos neturėtų būti vertinamos tiesiogiai, nors ekonominio pagrindo nebuvimas gali būti sviri priežastis taikyti antivengiminę taisyklę, yra situacijų, kuomet įmonei veikti nereikia didelės ekonominės reikšmės, kasdieninės veiklos požiūriu, pavyzdžiui, akcijų turėjimas. Reiškia, jog kontroliuojančios (angl.  *Holding*) bendrovės vykdo svarbias, tačiau minimalias (akcijų valdymo) veiklas, neturi didelių patalpų, įrangos, ar didelio personalo ir pan. Tai reiškia, jog Motininių – dukterinių įmonių lengvatos būtų suteikiamos mišriems holdingams – („tai toks holdingas, kuris ne tik valdo jam priklausančias akcijas, bet ir suteikia filialams (valdomoms bendrovėms) tokias atskiras paslaugas, kaip bendrasis tiesioginis įmonių valdymas ir konsultavimas, už kurias gaunamas atitinkamas atlyginimas“<sup>24</sup>), kurie vykdo ir kitas operacijas be akcijų valdymo, bet būtų netaikomas, vadovaujantis bendrąja antivengimine norma, grynosioms holdingo įmonėms („tai tokia holdingo bendrovė, kuri tenkinasi akcijų valdymu kitose bendrovėse ir neieško kitos naudos nei ta, kuri atsiranda paprastai valdant savo investicijas, ji paprastai elgiasi kaip savininkas, suinteresuotas gauti pajamų iš savo nuosavybės, tik turi vertybinius popierius ir nesudaro apmokestinamų sandorių“<sup>25</sup>).

Direktyvoje nustatytoje bendrojoje antivengiminėje normoje suformuota ir įtvirtinta sankcija, kuri yra taikoma, kuomet yra piktnaudžiaujama teise, išdėstyta taip: „Valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda“<sup>26</sup>. Esant tokiai formuluotei valstybėms narėms nėra suteikia jokia diskrecija spręsti, ar daryti išimtis dėl

---

<sup>23</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013-10-03 d. sprendimas C-282/12, Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda prieš Fazenda Pública. EU:C:2013:629. par. 34

<sup>24</sup> Europos Teisingumo Teismo 2001-09-27 sprendimas byloje C-16/00, Cibo Participations SA vs. Directeur régional des impôts (2001), ECR I-6663.

<sup>25</sup> Europos Teisingumo Teismo 2004-05-18 sprendimas byloje C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) vs. Belgijos valstybė (2004), ECR I-10157

<sup>26</sup> 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 21/1 2015 1 28 p. 1-4

tokios naudos suteikimo. Todėl labai svarbu, jog valstybės narės suprastų aiškiai ir nedviprasmiškai direktyvos naudą. Direktyvos naudą, sistemiškai aiškinant šį teisės aktą, galima suprasti kaip: 1) dukterinės bendrovės dividendų apmokestinimo lengvata šaltinio valstybėje; 2) dvigubo apmokestinimo panaikinimas. Aiškinant lingvistiniu būdu bendrąją antivengiminę normą Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, svarbu pabrėžti, jog jei darinys patenka į normos taikymo sritį, visos direktyvoje nustatytos naudos gavimas turėtų būti anuluojamas, įskaitant ne tik mokesstinę lengvatą, bei ir dvigubo apmokestinimo panaikinimą. Tačiau žvelgiant į tai, kaip valstybės narės įgyvendino šią direktyvą, galima teigti, jog valstybės narės direktyvos teikiamą naudą supranta siaurai, t.y. tik kaip mokesstinės lengvatos taikymą šaltinio valstybėje.

### **3. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje ir užsienyje**

#### **3.1. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje**

Lietuvos Respublikoje dividendų apmokestinimą reguliuoja Pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI). Pagal pelno mokesčio įstatymo 32 str. 1d.: „<...> Visos nuostatos, kurios yra taikomos dividendams, taip pat taikomos ir paskirstytajam pelnui, nors paskirstytasis pelnas ir nėra teisiškai įformintas kaip vieneto dividendai Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, jeigu šis Įstatymas nenustato kitaip.“<sup>27</sup> Tai reiškia, jog vieneto dalyviams išmokamos pajamos apmokestinamos taip pat kaip dividendai, nepaisant to, jog išmokamos pinigų sumos nėra teisiškai įformintos kaip dividendai.

Pavyzdys. „<...> pagal Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių įstatymo (Žin., 1993, Nr. 20-488; 2002, Nr. 57-2296) 14 straipsnį bendrovės per finansinius metus uždirbtas grynas pelnas bendrovės nariams skirstomas dividendams (pelno daliai, skirstomai proporcingai kiekvieno nario turimo pajaus dydžiui) ir apyvartai proporcingoms išmokoms (t.y. išmokoms iš pelno, mokamoms proporcingai kooperatinės

---

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

bendrovės narių prekių ir paslaugų apyvartai su kooperatine bendrove), išmokėti.“<sup>28</sup> Tai reiškia, jog kooperatyvinės bendrovės išmokamas proporcingas prekių ir paslaugų apyvartai atlygis bendrovės nariams, kurie yra juridiniai asmenys, turi būti apmokestintas kaip dividendai.

Dividendais (paskirstytuoju pelnu) pagal PMĮ nelaikoma: po individualios ar kitos neribotos atsakomybės įmonės, ūkinės bendrijos pelno apmokestinimo, šios įmonės dalyvio gautos pajamos iš šios įmonės (32 str. 1 d.); ir iš įmonės lėšų (dėl turto vertės padidėjimo) įmonės dalyviams proporcingai jų turimai akcijų daliai nemokamai išduotos akcijos ar turimų akcijų nominalios vertės padidinimo suma. (32 str. 2d.)<sup>29</sup> Taip pat yra galimi atvejai, kada įmonė paskirsto pelną ne pinigais, o turtu. Pagal PMĮ 32. Str. 3d. toks turtas turi būti perleidžiamas pagal tikrąją rinkos kainą, nustatytą tą dieną, kada turtas buvo perleistas įmonės dalyviui. Šiuo atveju mokėtina pelno mokesčio suma apskaičiuojama kaip skirtumas tarp to turto rinkos kainos ir to turto įsigijimo kainos. Pagal PMĮ 32 str. 4d. tuomet, kada perleidžiamas ilgalaikis turtas, tai tokio turto vertė apskaičiuojama įsigijimo kainą sumažinus tokio turto nusidėvėjimo kaštais.

Pavyzdys. Žemės ūkio bendrovė už 2015 finansinių metų rezultatus pajininkui – Lietuvos vienietui 2016 m. apskaičiavo 10 000 Eur dividendų. Dividendai pajininko prašymu išmokėti ilgalaikiu materialiuoju turtu. 2016 m. bendrovė perdavė Pajininkui nuosavybėn ilgalaikį materialųjį turtą. Šio turto rinkos kaina yra 10 000 Eur, likutinė vertė 6 000 Eur. Bendrovė, už dividendus atsiskaičiusi turtu, turi pripažinti 4 000 Eur (10 000 Eur – 6 000 Eur) turto vertės padidėjimo pajamas, ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.<sup>30</sup>

Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienietų akcijas apmokestinami pagal PMĮ 33 straipsnyje nustatytą tvarką. PMĮ 33 str. 1 d. išdėstyta, jog Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienietų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15% pelno mokesčio tarifą. Mokestį į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka dividendus išmokantis asmuo.<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos

---

<sup>28</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696. p.323

<sup>29</sup> Dividendų ir kito paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka.  
<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Dividend%C5%B3%20ir+kito+paskirstytojo+pelno+apmokestinimas+.pdf/cfcdb028-b689-4e04-8e36-d18ada430738?version=1.0>

<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696. p.326

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

Seimas 2016 m. kovo 21 d. priėmė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40<sup>1</sup>, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymą Nr. XII-2262, kurio pagrindu nuo 2017 m. sausio 1 d. įsigaliojo nauja pelno mokesčio deklaravimo ir mokėjimo tvarka. Iki šiol, mokesčių mokėtojas mokėtiną pelno mokesčio sumą turėdavo išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip iki 10 dienos kito mėnesio einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti. Tačiau nuo 2017 m. sausio 1 d. pelno mokestis išskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą turi būti ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos, skaičiuojant nuo to mėnesio, kurį buvo išmokėti dividendai. Pavyzdžiui: jei dividendai buvo išmokėti vasario 19 dieną, tai nuo išmokėtų dividendų išskaičiuotą pelno mokestį, mokesčių mokėtojas turi sumokėti ne vėliau, kaip iki kovo 15 dienos.

PMĮ 33 str. 2 d. yra nustatyta „dalyvavimo išimtis“ Lietuvos vienetais t.y. kada Lietuvos vienetų iš kitų Lietuvos vienetų gaunami dividendai pelno mokesčiu nėra apmokestinami. Tokia lengvata yra taikoma tada, kai Lietuvos vienetas (investuotojas) Atitinka šias sąlygas:

1. Valdo ne mažiau kaip 10% vieneto akcijų (dalių ar pajų);
2. Valdo ne trumpiau kaip 12 mėnesių.

Nustatytas 12 mėnesių laikotarpis nėra absoliutus, t.y. vienetas gali taikyti mokestinę lengvatą ir tuomet, kai dar nėra suėjęs šis laikotarpis, tačiau tas dalyvis turi tikslą tas akcijas išlaikyti, ne trumpiau, kaip 12 mėnesių.

Nustačius, jog mokesčių mokėtojas, Lietuvos vieneto dalyvis, neišlaikė akcijų (dalių, pajų) nustatytą 12 mėnesių terminą, jas perleisdamas ar kitaip netekdamas jų valdymo teisės, toks Lietuvos vienetas privalo apskaičiuoti mokėtiną mokestį nuo tų išmokėtų dividendų, kurie buvo neapmokestinti pasinaudojant dalyvavimo išimties taisykle ir sumokėti sumą į valstybės biudžetą. Taipogi, tokioje situacijoje mokesčių mokėtojas turėtų sumokėti delspinigius už nelaiku sumokėtą mokestį, vadovaujantis LR Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

PMĮ 33 str. 3d. teigia „Jeigu vienetas paskirsto pelną išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, išskaityto pelno mokesčio suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus gaunančio Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas mokestis iš jam išmokėtų dividendų. Jei



dividendus gaunančio Lietuvos vieneto užskaitomo išskaityto mokesčio suma viršija to vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tuo mokestiniu laikotarpiu, kada buvo iš išmokamų dividendų išskaitytas mokestis, šis skirtumas dividendus gaunančiam vienetui gražinamas (įskaitomas) taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatytą mokesčių permokos gražinimo (įskaitymo) tvarką.<sup>32</sup> Tai reiškia, jog įmonė, gavusi pelno mokesčiu apmokestintus dividendus, šia suma gali susimažinti mokėtiną pelno mokestį. Svarbu paminėti tai, jog komentuojamas straipsnis nenustato pareigos dividendų gavėjui turėti įrodymus, jog dividendus išmokėjęs Lietuvos vienetas nuo dividendų sumos apskaičiuotą pelno mokestį sumokėjo į valstybės biudžetą.

Pavyzdys. Bendrovė B Lietuvos vienetui A išmokėjo 10 000 Eur dividendų, iš kurių, taikydama 15% tarifą, išskaičiavo 1500 Eur pelno mokesčio. A mokestinių metų mokėtina pelno mokesčio suma sudarė 15 000 Eur. Mokestinių metų pelno mokesčio sumą A gali sumažinti nuo jai išmokėtų dividendų išskaičiuota 1500 Eur mokesčio suma. Įskaitoma 1500 Eur dividendų pelno mokesčio suma turi būti įrašoma į A mokestinių metų pelno mokesčio deklaraciją. A mokestinių metų pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota mokėtina pelno mokesčio suma, įskaičius nuo gautų dividendų išskaitytą pelno mokestį, sudarys 13 500 Eur.<sup>33</sup> Atvejais, kai Lietuvos vieneto gautų dividendų išskaityto pelno mokesčio suma yra didesnė, nei Lietuvos vieneto mokėtino mokesčio suma, toks skirtumas yra tokiam vienetui gražinamas Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo nustatyta tvarka, pateikus mokestinio laikotarpio metinę deklaraciją.

Už Lietuvos įmonėse turimas užsienio investuotojų akcijas (dalis, pajus) užsienio vienetui išmokami dividendai, pagal PMĮ 34 straipsnio nuostatas, apmokestinami 15% pelno mokesčio tarifu. Šiuo metu Lietuvos Pelno mokesčio įstatyme 34 straipsnis numato sąlygas, kuomet galėtų būti taikomas dividendų neapmokestinimas šaltinio valstybėje. Dar 1990 m., 90/435/EEB direktyva buvo siekiama pašalinti mokesčių kliūtis pelno paskirstymui tarp ES bendrovių grupių. Tikslas buvo panaikinti mokesčius prie šaltinio iš skirtingų valstybių narių ir asocijuotų bendrovių dividendų mokėjimo ir užskirsti kelią patronuojančių bendrovių dvigubam apmokestinimui už savo dukterinių bendrovių pelną. Direktyvos preambulėje teigiama, jog norint užtikrinti mokestinį neutralumą, būtina, jog iš dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei paskirstyto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio.

---

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

2003 m. iš dalies keičiant direktyvą buvo atnaujintas įmonių sąrašas, kurioms taikoma direktyva, pakeistos dalyvavimo išimties taisyklės, panaikintas dukterinių bendrovių dvigubas apmokestinimas. Iki 2005 m. patronuojanti bendrovė turėjo valdyti ne mažiau kaip 25% balsų teisę turinčių akcijų (dalių, pajų), o nuo 2009 m., ši dalis sumažinta iki 10%.

Įgyvendinus ES direktyvos nuostatas Lietuvos vieneto išmokami dividendai užsienio vienetai yra neapmokestinami, jei šis atitinka šias sąlygas:

1. Užsienio vienetas atitinka investuotojų „dalyvavimo išimtį“ t.y. ne trumpiau nei dvylika mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10% balsų, suteikiančių akcijų (dalių, pajų);
2. Užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose.<sup>34</sup>

Kaip ir minėtoje apmokestinimo tarp Lietuvos vienetų tvarkoje, akcijų išlaikymo sąlyga nėra absoliuti, t.y. mokestinę lengvatą galima taikyti ir tuomet, kai dalyvis turi tikslą išlaikyti tas akcijas (dalis, pajus) ne trumpiau kaip 12 mėnesių.

Jeigu tarp Lietuvos ir užsienio vieneto valstybės yra sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – DAIS), ir tokios sutarties nuostatos riboja Lietuvos Respublikos teisės aktus reguliuojančius dividendų apmokestinimą ir juose taikomas taisykles, pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintą tarptautinių sutarčių viršenybės principą taikomos DAIS nuostatos. Taikant konkrečias DAIS nuostatas, Lietuvos vienetas, išmokantis užsienio vienetai dividendus, mažesnę pelno mokesčio tarifą taikyti gali tik tais atvejais, jei turi užsienio vieneto prašymą sumažinti išskaičiuojamą mokesį. Atvirkščiai tuomet, kai dividendai, išmokami užsienio valstybės rezidentui, yra neapmokestinami pagal dalyvavimo išimties taisyklę – yra taikoma Pelno mokesčio įstatymo 34 str., 2 dalis, neatsižvelgiant į taikomos DAIS nuostatas.

Pavyzdys. Lietuvos UAB 2014 m. išmoka dividendus Vokietijos rezidentei – akcininkei, kuri nuo 2009 m. be pertraukų valdo 18 procentų Lietuvos vieneto akcijų. Kadangi Vokietijos akcininkė valdo daugiau kaip 10 procentų kapitalo akcijų ilgiau nei 12 mėnesių, pagal PMĮ 34 str. 2d. nuostatas dividendai nėra apmokestinami pelno mokesčių, ir yra neatsižvelgiama į DAIS nuostatas.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

<sup>35</sup> *Dividendų ir kito paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka.*

[https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Dividend%C5%B3%20ir+kito+paskirstytojo+pelno+apmokestinimas+\\_pdf/cfcdb028-b689-4e04-8e36-d18ada430738?version=1.0](https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Dividend%C5%B3%20ir+kito+paskirstytojo+pelno+apmokestinimas+_pdf/cfcdb028-b689-4e04-8e36-d18ada430738?version=1.0)

Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, vadovaujantis PMĮ 35 straipsniu, dividendai apmokestinami taikant 15% pelno mokesčio tarifą, išskyrus dvi straipsnyje numatytas išimtis: 35 str. 2 d. ir 35 str. 3d. Pareiga nuo 2017 sausio 1d. mokesčių apskaičiuoti ir sumokėti tenka dividendus gaunančiam Lietuvos vienetui, ne vėliau kaip iki penkioliktos mėnesio dienos, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo gauti.

Pagal PMĮ 35 str. 2 dalį „Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės ( toliau – EEE) valstybėje ir kurių pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu, akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai neapmokestinami.“. Lietuvos vienetas, norėdamas pasinaudoti šia mokesetine lengvata, Lietuvos mokesčių administratoriui turi pateikti:

1. Užsienio vieneto rezidavimo valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą, jog užsienio vienetas, kuris išmoka Lietuvos vienetui dividendus, yra pelno ar tapataus mokesčio mokėtojas;
2. „Kitus aukščiau minėtą faktą įrodančius dokumentus, pavyzdžiui, EEE valstybės vieneto atsakingų asmenų parašais patvirtintą dokumentą, kad toje valstybėje įregistruotas ar kitaip organizuotas vienetas, iš kurio gauti dividendai, yra pelno mokesčio mokėtojas, ar kitą dokumentą, kuris įrodo, kad dividendus išmokėjo pelno mokesčio mokėtojas. Šiuose dokumentuose turi būti nurodoma užsienio valstybės vieneta, išmokėjusį dividendus, identifikuojanti informacija, pavyzdžiui, pavadinimas, identifikacinis numeris, adresas, valstybė ir komercinis ar kitas registras, kuriame tas vienetas įregistruotas.“<sup>36</sup>

Pagal PMĮ 35 str. 3 d. Dividendų lengvata gali būti taikoma, jei vienetas atitinka šias sąlygas:

1. Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė ne trumpiau, kaip dvylika mėnesių, be pertraukų valdo ne mažiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų);
2. Užsienio vieneto pajamos yra apmokestinamos pelno ar tapačiu mokesčiu užsienio valstybėje;
3. Užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose.

---

<sup>36</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

Taikant mokestinę lengvatą Lietuvos vienetas turi turėti ir pateikti, mokesčių administratoriui pareikalavus, šiuos dokumentus:

1. Užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą, kuriame nurodyta, jog dividendus išmokantis vienetas yra įsisteigęs ar kitaip organizuotas toje valstybėje ir yra pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtojas;
2. Kitus dokumentus, kurie patvirtina investuotojų dalyvavimo išimties taisyklės sąlygų buvimą. Pavyzdžiui: dokumentas, kuris nurodo, jog pelno ar tapatus mokestis yra sumokėtas užsienio valstybėje, taip pat tokį užsienio vieneta identifikuojanti informacija.<sup>37</sup>

Tais atvejais, kuomet užsienio valstybių vienetai, išmokėdami dividendus, naudojami jų rezidavimo šalyse ar kitose šalyse įsisteigusiais tarpininkais (bankai, finansų makleriai, depozitoriumai), tai Lietuvos vienetai išmokami dividendai gali būti neapmokestinami tik tuo atveju, jei jis gali pateikti dokumentą iš tarpininkų, kuris identifiikuotų tikruosius dividendų išmokėtojus, ir aukščiau pateiktus dokumentus apie pelno ar tapataus mokesčio mokėtoją užsienio valstybėje.<sup>38</sup>

Kaip ir Lietuvos vienetais, užsienio vienetai, tapaciai, nuostatos taikomos dėl akcijų (dalių, paju) išlaikymo. Nustačius, jog Lietuvos vienetas, neišlaikė akcijų (dalių, paju) nustatytą 12 mėnesių terminą, jas perleisdamas ar kitaip netekdamas jų valdymo teisės, toks Lietuvos vienetas privalo apskaičiuoti mokėtiną mokestį nuo gautų dividendų, kurie buvo neapmokestinami pasinaudojant dalyvavimo išimties taisykle ir sumokėti sumą į valstybės biudžetą. Taipogi, tokioje situacijoje mokesčių mokėtojas turėtų sumokėti delspinigius už nelaiku sumokėtą mokestį, vadovaujantis LR Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Nuo 2016 m. kovo 26 d. įsigaliojo PMĮ 35 str. 5 d., kuri numato tai, jog 35 str. 2 d. ir 3 d. numatytos nuostatos dėl iš užsienio vietų gaunamų dividendų neapmokestinimo netaikomos dividendams, kuriais užsienio vienetai sumažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapaciu mokesčiu. Šis pakeitimas buvo padarytas siekiant įgyvendinti 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES iš dalies pakeitusios Tarybos Direktyvą 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, nuostatas. Apie šios priemonės, skirtos

---

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

hibridinių darinių neutralizavimui, įgyvendinimą Lietuvoje, plačiau aptariama kitame darbo skyriuje.

### **3.1.1. Hibridinių darinių neutralizavimas Lietuvoje**

Iki šiol Lietuvos Pelno mokesčio įstatyme specialiųjų antivengiminių normų nebuvo įtvirtinta, todėl vienetai, atitinkantys dalyvavimo išimties taisyklės sąlygas, galėdavo dividendų neapmokestinti, pasinaudodami skirtingomis valstybių narių sistemomis. Laikui bėgant, 2011/96/ES direktyvos nuostatos, pagal kurias PMĮ buvo nustatytos dabartinė „dalyvavimo išimties“ taisyklė (ne mažiau 12 mėn. valdomos ne mažiau 10% balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) (išskyrus tikslines teritorijas)) pasiekė didelį piktnaudžiavimo mastą visoje Europos Sąjungoje. Dėl agresyvaus mokesčių planavimo, bei mokesčio vengimo schemų turėjo būti atlikti Motininių – dukterinių įmonių direktyvos pakeitimai, skirti užkirsti kelią piktnaudžiavimui. Siekiant, jog bendrovių grupės negautų nenumatytų mokesčio lengvatų, bei norint išvengti dvigubo neapmokestinimo situacijų, kurios susidarė dėl pelno paskirstymo apmokestinimo tvarkos neatitikimų valstybėse narėse, kuomet patronuojančiosios bendrovės valstybė narė ir šios bendrovės nuolatinės buveinės valstybė narė, neturėtų leisti tokioms bendrovėms pasinaudoti gautam paskirstytajam pelnui taikomu neapmokestinimu tiek, kiek toks pelnas atskaitomas patronuojančiosios bendrovės dukterinėje įmonėje,<sup>39</sup> buvo iš dalies pakeista 2011/96/ES direktyva.

Analizuojant temą apie hibridinius darinius, atkreiptinas dėmesys, jog šiuo metu Lietuvos Respublikoje jau egzistuoja reali naujoji, specialioji antivengiminė norma, kuri iš ES Motininių – dukterinių įmonių direktyvos buvo perkelta į PMĮ. Įgyvendinant 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES iš dalies pakeitusios Tarybos Direktyvą 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, siekiant išvengti paskirstytojo pelno dvigubo neapmokestinimo atvejų, kurie susidaro pasinaudojant valstybių narių mokesčių sistemų skirtumais ar skirtingomis apmokestinimo tvarkomis, nuostatas, PMĮ 35 straipsnis buvo papildytas nauja penkta dalimi ir išdėstytas taip: „Šio straipsnio 2 ir 3

---

<sup>39</sup> 2014 m. liepos 28 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 219/40, 2014 7 25 p. 40-44

dalių nuostatos dėl iš užsienio vienetų gaunamų dividendų neapmokestinimo netaikomos dividendams, kuriais užsienio vienetai sumažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu.<sup>40</sup> Ankščiau PMĮ nebuvo numatyta specialių antivengiminių normų dėl dividendų apmokestinimo.

Pagal naująjį reguliavimą Lietuvos vienetų ar nuolatinių buveinių iš EEE valstybėse įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų gaunami dividendai bei pagal investuotojų „dalyvavimo išimtį“ – Lietuvos vienetų ar nuolatinių buveinių iš užsienio vienetų (išskyrus užsienio vienetus, įsteigtus tikslinėse teritorijose) gaunami dividendai – pelno mokesčiu apmokestinami, jei išmokamais dividendais užsienio vienetai susimažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu.<sup>41</sup> Tai tokios situacijos, kai iš užsienio vienetų gaunami dividendai Lietuvoje neapmokestinami, o išmokėjusio užsienio vieneto valstybėje kvalifikuojami kaip palūkanos ir yra atskaitomos iš pajamų.

Šios naujos nuostatos taip pat taikomos ne tik iš ES valstybių narių vienetų, bet ir iš kitų valstybių vienetų gaunamiems dividendams. Tai reiškia, jog Lietuva įgyvendindama 2014/86/ES direktyvos nuostatas praplėtė šios normos taikymą, taikydama ne tik direktyvoje numatytiems subjektams, bet pritaikydama pagal nacionalinės teisės sistemą subjektus, kuriems taikomas Pelno mokesčio 35 straipsnis.

Pavyzdys: Vienos valstybės įmonė A suteikia paskolą kitos valstybės įmonei B. Už suteiktą paskolą įmonė B suteikia teisę dalyvauti įmonei A įmonės B valdyme. Įmonė B moka Įmonei A palūkanas už suteiktą paskolą. Valstybėje, kurioje reziduoja įmonė B palūkanos yra laikomos leidžiamais atskaitymais, todėl įmonė B skaičiuodama mokėtiną pelno mokestį, palūkanų sąnaudas atskaito. Tuo metu, valstybėje, kurioje reziduoja Įmonė A pajamos gaunamos iš įmonės B yra identifikuojamos ne kaip palūkanų pajamos, tačiau kaip dividendai, kadangi suteikta paskola suteikia teisę dalyvauti Įmonės B valdyme. Galiausiai nutinka taip, jog pritaikius nacionalines nuostatas, kurios buvo perkeltos iš Motininių – dukterinių įmonių direktyvos, gaunami dividendai gali būti neapmokestinami, vadovaujantis „dalyvavimo išimties“ taisykle, todėl mokesčiai nebus mokami taikant hibridinius darinius nei vienoje valstybėje.<sup>42</sup>

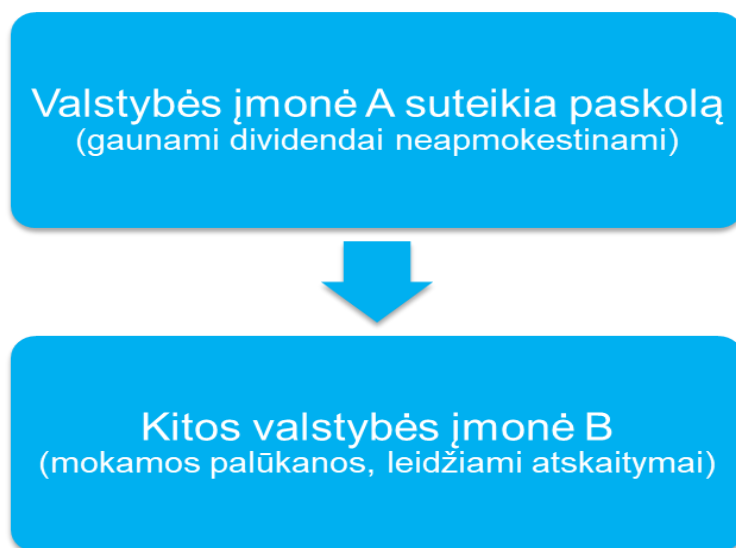
---

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

<sup>41</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

<sup>42</sup> M. Endrijaitis. Naujasis dividendų apmokestinimas kovojant su mokesčių vengimu. <http://aktualijos.lt/straipsniai/naujasis-dividendu-apmokestinimas-kovojant-su-mokesciu-vengimu-ii>

1 lentelė. Dividendų apmokestinimas pagal PMĮ 35 straipsnio 5 dalį.



*Šaltinis:* Sudaryta remiantis: M. Endrijaitis. *Naujasis dividendų apmokestinimas kovojant su mokesčių vengimu.* <http://aktualijos.lt/straipsniai/naujasis-dividendu-apmokestinimas-kovojant-su-mokesciu-vengimu-ii>

Pateiktame pavyzdyje pelno mokestis nebuvo mokamas nei vienoje valstybėje, todėl pateikiamas pavyzdys, kaip dabartinis reguliavimas, PMĮ 35 straipsnio 5 dalis, tokias dvigubo neapmokestinimo situacijas naikintų. Aukščiau patiektame pavyzdyje laikykime, jog Įmonė A yra Lietuvos Respublikos rezidentė, o Įmonė B – Latvijos Respublikos rezidentė. Taikant Lietuvos PMĮ, kuomet Lietuvos vienetas gauna dividendus iš Latvijos, tokie dividendai galėtų būti neapmokestinami, jei būtų tenkinamos „dalyvavimo išimties“ taisyklės. Tada, kai Lietuvos mokesčių administratorius yra informuojamas, jog Latvijos vienetas tokias išmokas, kurios Lietuvoje yra laikomos dividendais, Latvijoje atskaitė, kaip palūkanų sąnaudas iš apmokestinamųjų pajamų, pradedama taikyti PMĮ 35 straipsnio 5 dalis. Nepaisant to, jog Lietuvoje vienetas tenkintų „dalyvavimo išimties“ taisyklę (kuomet ne trumpiau nei 12 mėnesių valdoma ne mažiau kaip 10% balsus turinčių akcijų (dalių, pajų)) iš tokio hibridinio darinio pajamos būtų apmokestinamos kaip apmokestinami dividendai, kadangi tokios išmokos buvo atskaitytos iš apmokestinamųjų pajamų, ir nebuvo apmokestintos nei vienoje valstybėje.

„Igyvendinant šios dalies nuostatas, patronuojančio vieneto valstybė narė ir / arba šio vieneto nuolatinės buveinės valstybė narė neturėtų leisti bendrovėms gauto paskirstytojo pelno neapmokestinti tiek, kiek toks pelnas atskaitomas patronuojančio vieneto dukterinėje bendrovėje. Todėl Lietuvos vienetų ar nuolatinių buveinių iš EEE valstybėse įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų gaunami dividendai bei pagal „dalyvavimo išimtį“ investuotojų – Lietuvos vienetų ar nuolatinių buveinių iš užsienio vienetų (išskyrus užsienio vienetus, įsteigtus tikslinėse teritorijose) gaunami dividendai pelno mokesčiu apmokestinami, jei išmokamais dividendais užsienio vienetai susimažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu.“<sup>43</sup> Iš tiesų Lietuvos mokesčių administratorius, komentuodamas naująją normą, yra gana abstraktus, pateikiamas aiškinimas nėra konkretus, trūksta detalizuoto, konkrečiau, išsamiai, su pavyzdžiais, kaip ši norma veiks praktikoje, paremto aiškinimo.

Šio reguliavimo problema yra tokia, jog norma tinkamai veikti gali tik aktyviai bendradarbiaujant su kitų valstybių mokesčių administratoriais. Iš užsienio valstybių mokesčių administratorių gaunama informacija yra svarbi siekiant identifikuoti, ar tokios pajamos/išmokos yra atskaitomos nuo apmokestinamųjų pajamų, ar dariniai naudojami hibridinėmis priemonėmis. Šiam bendradarbiavimui yra aktyviai siekiama sukurti specialias direktyvas atitinkamos informacijos keitimuisi tarp mokesčių administratorių, tam, jog Motininių – dukterinių įmonių direktyvos aptarta specialioji antivengiminė norma veiktų. Tokiam bendradarbiavimui buvo nauja redakcija išdėstytos „Abipusės pagalbos ir keitimosi mokesčine informacija su Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis taisyklės“ įsigaliojusios 2017 sausio 1 d. Šios taisyklės nustato tokios informacijos keitimosi tvarką ir procedūras, kuriomis vadovaudamasi Valstybinė mokesčių inspekcija bendradarbiaudama su kitų Europos Sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis galės keisti informacija, kuri gali būti reikalinga administruojant, šiuo atveju, pelno mokesčių.

Informacijos susižinojimui palengvinti įsigaliojo Mokesčių administravimo įstatymo 61 str., numatantis pareigą tarptautinių įmonių grupėms (toliau – TĮG) „<...> pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai ataskaitas, kurias sudaro duomenys apie pajamas, pelną (nuostolį), privalomą sumokėti ir sumokėtą pelno mokesčių, įstatinį kapitalą, darbuotojų skaičių, materialųjį turtą, išskyrus grynuosius pinigus ir grynujų pinigų ekvivalentus, išskiriant nurodytus duomenis pagal atskiras jurisdikcijas, kuriose

---

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696. p. 342



TĮG vykdo veiklą, taip pat kiekvieno į TĮG įeinančio subjekto identifikavimo duomenys, duomenys apie pagrindinės veiklos rūšis, kiti duomenys, jeigu jie apibrėžti kaip teiktina informacija pagal tarptautinių sutarčių ar susitarimų dėl informacijos apie TĮG dalyvius mainų nuostatas.“<sup>44</sup> Tačiau ši norma yra taikoma tik toms įmonių grupėms, kurių konsoliduotos pajamos pagal pateiktas konsoliduotas finansines ataskaitas yra didesnės negu 750 000 000 eurų.

### **3.1.2. Bendroji antivengiminė taisyklė Lietuvos Pelno įstatyme**

Lietuvos Respublikos Seimas 2016 m. kovo 21 d. priėmė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 40<sup>1</sup>, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymą Nr. XII-2262, kuriuo į Lietuvos teisės aktus buvo perkelta direktyvos bendroji antivengiminė taisyklė. Bendroji antivengiminė taisyklė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 32 straipsnio 6 dalyje buvo išdėstyta taip: „Šio skyriaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“<sup>45</sup>

Naujoji dividendų apmokestinimo taisyklė buvo priimta 2016 m. kovo 21 dieną, nors pagal Motininių – dukterinių įmonių direktyvos nuostatas turėjo įsigalioti ne vėliau, kaip 2015 gruodžio 31 dieną. Priimto įstatymo pakeitimai Lietuvos Respublikoje įsigaliojo tik 2016 kovo 26 dieną. Kadangi naujosios normos griežtina dividendų apmokestinimą, tai mokesčių administratorius realiai praktikoje taikyti šias normas skirtas kovai su piktnaudžiavimu gali taikyti tik nuo tada, kada įsigaliojo numatyti Pelno

---

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243

<sup>45</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

mokesčio įstatymo pakeitimai. Tačiau žvelgiant plačiau, jei įmonės iki 2016 kovo 26 dienos išsimokės dividendus pasinaudojusios dirbtiniais dariniais, siekdamos mokestinės naudos, mokesčių administratorius galėtų tokius dividendus apmokestinti, neatsižvelgiant į tai jog įmonė formaliai tenkina dalyvavimo išimties taisyklę ir apskaičiuoti mokėtiną Pelno mokestį vadovaudamiesi turinio prieš formą viršenybės principu. Taip pat galėtų pritaikyti teisėtų lūkesčių principą, remdamiesi tuo, jog direktyvos nuostatos buvo paskelbtos 2015 metais ir buvo žinoma, jog įsigalios nuo 2015 gruodžio 31 dienos.<sup>46</sup>

Pagal suformuotą ESTT praktiką, teigiama, jog direktyvos negali sukurti prievolių asmenims, jei jos nebuvo tinkamai perkeltos į nacionalinius teisės aktus.<sup>47</sup> Taip pat, teisinio saugumo principas draudžia direktyvoms pačioms sukurti pareigas asmenims. Taigi valstybė narė negali remtis direktyvomis asmenų atžvilgiu, kol nėra perkeltos į nacionalinius teisės aktus.<sup>48</sup> Tačiau tai nereiškia, jog valstybė narė privalo direktyvą įgyvendinti tiesiogiai ar priimti teisės aktus tokiomis pačiomis sąvokomis ar normų formuluočiais, pavyzdžiui, „<...> jeigu teisinė situacija, išplaukianti iš nacionalinių perkėlimo priemonių, yra pakankamai tiksli ir aiški, kad atitinkami asmenys galėtų žinoti savo teisių ir pareigų apimtį, direktyvos perkėlimas į vidaus teisę nebūtinai reikalauja, kad kiekviena valstybė narė imtųsi teisės aktų leidybos veiksmų.“<sup>49</sup> Svarbu pabrėžti tai, jog valstybių diskrecija priimti skirtingas nuostatas yra leidžiama. Šiuo atveju 2015/121/ES direktyva nustato minimalią bendrąją antivengiminę normą direktyvos veikimo ribose. Tačiau valstybės narės turi teisę priimti griežtesnes nuostatas negu direktyvos ribos. Vienintelis ribojimas yra toks, jog sukurtos griežtesnės taisyklės atitiktų proporcingumo principą ir neribotų pagrindinių ES laisvių ir teisių.

Prieš aptariant, kaip Lietuva bendrąją antivengiminę taisyklę perkėlė į nacionalinius teisės aktus, keltini keli klausimai apie direktyvos įgyvendinimą: 1) kokią diskrecijos teisę turi valstybės narės pasirinkdamos kaip taikyti antivengiminę taisyklę, griežčiau ar taikant minimalius kriterijus; 2) Ar valstybės narės gali taikyti normą, plačiau nei direktyvos ribose?

---

<sup>46</sup> M. Endrijaitis. Naujasis dividendų apmokestinimas kovojant su mokesčių vengimu. <http://aktualijos.lt/straipsniai/naujasis-dividendu-apmokestinimas-kovojant-su-mokesciu-vengimu-ii>

<sup>47</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1987-06-11 sprendimas byloje C-14/86 Pretore di Salò v Persons unknown. EU:C:1987:275. par. 19-20

<sup>48</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007-07-05 sprendimas. C-321/05 Hans Markus Kofoed prieš Skatteministerie. EU:C:2007:408. par. 42

<sup>49</sup> *Ibid.* par. 44

Pirma, vadovaujantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) su 288 straipsniu „Direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.“ Direktyvos nėra taikomos tiesiogiai valstybių narių teisinėse sistemose, tačiau turi būti užtikrintas pilnas direktyvų nuostatų įgyvendinimas. Tokios direktyvos į valstybių narių teisės aktus turi būti perkeltos taip, kad būtų pasiekti direktyvos tikslai ir uždaviniai. Kartu aptariamas 288 SESV straipsnis suformuluotas taip, jog pareiga įgyvendinti direktyvą valstybėje narėje, nėra tik lingvistinis direktyvos perkėlimas į nacionalinius teisės aktus, nes vėliau yra reikalaujama, jog priemonės, kurios numatytos direktyvose būtų veiksmingai taikomos, administruojamos ir praktiškai įgyvendinamos.

Valstybės narės 2015/121/ES direktyvą privalėjo įgyvendinti iki 2015 m. gruodžio 31d. Valstybės narės įgyvendinamos direktyvą gali pasirinkti vieną iš įgyvendinimo būdų: teisingas direktyvos įgyvendinimas, nevykdyti įgyvendinimo, švelnesnių priemonių įgyvendinimas, griežtesnių priemonių įgyvendinimas. Kartais valstybėms narėms, nereikia imtis jokių priemonių ar keisti nacionalinių teisės aktų, nes nacionalinė teisė jau įgyvendina direktyvos priemones ir tikslus. Neperkėlus Motininių – dukterinių įmonių direktyvos nuostatos skirtos kovai su piktnaudžiavimu į nacionalinę teisę, *prima facie* draudžia valstybių narių mokesčių administratoriams tariamais piktnaudžiavimo atvejais taikyti antivengiminę taisyklę. Iš SESV nuostatų aišku, jog valstybės narės turi užtikrinti, jog nacionaliniu lygiu direktyvos tikslai ir priemonės bus įgyvendintos ir vykdomos. Jei valstybė narė direktyvos nuostatų neįgyvendina, ar rezultatas yra nepasiekiamas (jei yra priimta ar numatyta nauja norma) valstybė narė taip pažeidžia SESV 288 straipsnį. Valstybės, kurios pasirenka minimalius antivengiminės normos įgyvendinimo kriterijus, turi užtikrinti, jog su minimaliu kriterijumi, jų pasirinktas įgyvendinimo būdas užtikrins, jog visi direktyvos tikslai būtų įgyvendinti. Valstybės narės įgyvendindamos direktyvą, gali bendrąją antivengiminę taisyklę įgyvendinti griežtesniu lygiu, t.y. išplėsti piktnaudžiavimo ribas, nustatant daugiau situacijų kada darinys atitinka nustatytus piktnaudžiavimo kriterijus. Iš aiškinamojo direktyvos memorandumo galima daryti išvadą, jog priimta bendroji antivengiminė taisyklė Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, yra tik minimali riba, kurią privalo taikyti visos valstybės narės. Tačiau valstybei narei nustatant griežtesnes antivengiminės normos taisykles labai svarbu, nepažeisti pagrindinių SESV laisvių, Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijoje išdėstytų laisvių, teisių ir principų, bei bendrųjų ES teisės principų.

Antra, tai yra diskutuotinas klausimas, kadangi dauguma valstybių, tarp jų ir Lietuva, Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taikymą (pavyzdžiui atleidimą nuo pelno mokesčio prie šaltinio atitinkant dalyvavimo išimties sąlygas), tokiomis pačiomis sąlygomis taiko ir tarp nacionalinių įmonių grupių, pavyzdžiui Lietuvoje atleidimas nuo dividendų apmokestinimo prie šaltiniu, atitinkant dalyvavimo išimties taisyklę, taikomas ir Lietuvos įmonių grupėms, kurios nepatenka į direktyvos taikymo sritį. Akivaizdu, jog kai kurios valstybės narės, tarp jų ir Lietuva šioje situacijoje leido išplėsti Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendrąją antivengiminę normą ir ją taiko Lietuvos vienetui gaunant dividendus iš Europos ekonominės erdvės valstybės narės, taip pat, gaunant dividendus iš kitų užsienio vienetų, pritaikius investuotojų „dalyvavimo išimties“ taisyklę. Tačiau, jei valstybė narė vienašališkai nusprendžia išplėsti antivengiminės normos taikymą, svarbu paminėti, jog ši nuostata, turi būti aiškinama pagal Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendrąją antivengiminę normą, ir tokios normos taikymui turi būti taikoma ESTT jurisdikcija. Tai ESTT nagrinėjo byloje C-28/95 *Leur-Bloem*, kurioje teismas pasisakė, dėl Susijungimų direktyvos nuostatų perkėlimo į nacionalinę teisę. Teismas pasisakė, jog pagal SESV 177 straipsnį, situacija patenka į ESTT jurisdikciją, jei atitinkama situacija nėra tiesiogiai reglamentuojama Bendrijos teisės, tačiau nacionalinis įstatymų leidėjas perkeldamas direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę, nusprendžia taikyti ne tik direktyvos reglamentuojamiems subjektams, tačiau ir nacionaliniu lygiu. Dėl šios priežasties turi būti taikomas vienodas požiūris tiek į direktyvos nustatytus subjektus, tiek valstybės narės nustatytam platesniam subjektų ratui. Naujoji norma pagal PMĮ yra taikoma Lietuvos vienetui išmokant dividendus užsienio vienetui (PMĮ 34 str. 2 d.), Lietuvos vienetui gaunant dividendus iš Europos ekonominės erdvės valstybės narės (PMĮ 35 str. 2 d.) ir Lietuvos vienetui gaunant dividendus iš kitų užsienio vienetų (PMĮ 35 str. 3d.). Dividendų apmokestinimui tarp Lietuvos vienetų Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė norma nėra taikoma.

Pagal suformuotą ESTT praktiką tiek užsienyje, tiek toje pačioje valstybėje įsteigtos valdymo įmonės, patenka į įsisteigimo teisės taikymo sritį ir negali būti diskriminuojamos, joms negali būti taikomos skirtingos taisyklės ir keliamos skirtingos sąlygos. Pagal ES teisę, toks normos įgyvendinimas, kuomet sukuriamos skirtingos, palankesnės sąlygos vidaus įmonėms negu tarptautinėms yra laikomos diskriminaciniu ir pažeidžiama ES laisvė laisvam judėjimui. Keltinas klausimas ar turi būti inicijuotas PMĮ 32 str. 6 dalies pakeitimo procesas, kadangi yra nustatomos skirtingos dividendų neapmokestinimo sąlygos Lietuvoje ir užsienyje įsteigtoms įmonėms, kadangi Lietuvos

įmonių grupėms nėra taikoma bendroji antivengiminė norma. Tačiau šiuo atveju, svarbu pabrėžti, jog ši norma yra aktuali tik tarptautiniam dividendų apmokestinimui ir nėra skirta atvejams, kai įmonių grupė veikia vienoje valstybėje narėje, tai atsispindi ir iš pačios direktyvos, kuri skirta įvairių valstybių narių Motininių – dukterinių bendrovių apmokestinimui. Žinoma, Lietuva galėjo pasirinkti ir nustatyti tokios normos platesnį taikymą ir bendrąją antivengiminę normą taikyti dividendų apmokestinimui tarp Lietuvos vienetų, tačiau to nepadarė.

Lietuvoje 2009 metais, vadovaujantis Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, kurios vienas iš pagrindinių tikslų buvo panaikinti tarpvalstybinį dvigubą apmokestinimą tarp dukterinių įmonių motininėms įmonėms išmokamų dividendų ir kito paskirstomo pelno, buvo atlikti Pelno mokesčio pakeitimai, 34 straipsnio ir 35 straipsnio pakeitimai, kuriuose buvo įtvirtinta dalyvavimo išimties taisyklė, kurios pagrindinis tikslas panaikinti paskirstomo pelno mokestį prie šaltinio. Kaip jau minėta šiame darbe, naudojantis Motininių – dukterinių įmonių teikiama nauda ir naudojantis nacionaliniais mokesčių sistemų skirtumais, padidėjo piktnaudžiavimo atvejų, ko pasekoje, 2015 m. sausio 27 d. buvo priimta naujoji Tarybos Direktyva 2015/12/ES iš dalies keičianti Tarybos direktyvą 2011/96/ES, kuria siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, įvedant bendrąją antivengiminę normą direktyvos taikyme.

Kaip matome naujoji PMĮ taisyklė yra perkeltas direktyvos tekstas ir išdėstyta taip: „Šio skyriaus 34 straipsnio 2 dalies, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“<sup>50</sup>.

Pagal šios dalies nuostatas, PMĮ 34 straipsnio 2 dalies (dėl dividendų neapmokestinimo, t. y. dėl „dalyvavimo išimties“ taisyklės taikymo Lietuvos vienetui

---

<sup>50</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

išmokant dividendus užsienio vienetui) ir 35 straipsnio 2 ir 3 dalių (dėl dividendų neapmokestinimo, Lietuvos vienetui gaunant dividendus iš Europos ekonominės erdvės valstybės narės, gaunant dividendus iš kitų užsienio vienetų, pritaikius investuotojų „dalyvavimo išimties“ taisyklę) nuostatos, dėl užsienio vienetams išmokamų ir iš jų gaunamų dividendų neapmokestinimo, netaikomos darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu:

1. Jų pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą, ir
2. Tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, ir
3. Darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.<sup>51</sup>

Pirmasis požymis kurį turi atitikti darinys, kuriam netaikoma mokestinė lengvata dividendų apmokestinimui – pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą. Mokestinės naudos sąvoka Lietuvoje yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme 69 str. ir išdėstyta taip: Mokestinė nauda „<...> kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, <...>. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.“.

Daug diskusijų kelia sąvoka pagrindinis tikslas, arba vienas iš pagrindinių tikslų. Pirmiausia reikėtų atkreipti dėmesį, jog pats tikslas gauti mokestinę naudą yra subjektyvus kriterijus, teisinių santykių elementas, kuris gali būti nustatomas tik vertinant objektyvių aplinkybių visumą, t.y. pats tikslas negali būti užfiksuotas kažkokių dokumentu, jį galima nustatyti tik vertinant konkrečius įmonės veiksmus. ESTT toks subjektyvus kriterijus buvo paminėtas *Cadbury Schweppes* byloje, ir buvo suformuotas

---

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

kaip „siekis gauti mokesčių lengvatą“<sup>52</sup>. Tačiau, vis dėl to mokesčių motyvai nėra svarbūs, jei mokesčių mokėtojo veiksmai atspindi ekonominę tikrovę.<sup>53</sup> Galima teigti, jog jei darinys yra ne dirbtinis, siekis gauti mokesčių lengvatą neturi papildomo vaidmens vertinant piktnaudžiavimą, tačiau, jei egzistuoja visiškai dirbtinis susitarimas, tikslas gauti mokestinę naudą turi būti vertinamas kaip vienas svarbiausių kriterijų. Lietuvos teismų praktikoje, aiškinant bendrąją antivengiminę normą (MAĮ 69 straipsnis, Turinio viršenybės prieš formą principas), kurioje yra vartojama sąvoka „turint tikslą gauti mokestinę naudą“, teismas konstatavo, „<...>kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą.“<sup>54</sup>.

Sistemiškai aiškinant, naująją Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendrąją antivengiminę normą Lietuvos mokesčių administratorius turėtų vertinti griežčiau, konkrečiau nei jau esamą MAĮ turinio prieš formą viršenybės principą, kadangi naujoji norma yra konkreti, skirta tik dividendų apmokestinimui ir yra griežtesnė savo formuluote nei turinio prieš formą viršenybės principas.

Svarbu pažymėti, jog naujoje normoje, užsienio vienetams išmokami ir iš jų gaunami dividendai gali būti apmokestinami ne tik tais atvejais, kai nustatoma, kad darinio ar kelių darinių tikslas yra vienintelis – gauti mokestinę naudą, bet ir tada, kai vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, todėl kaip Lietuvos mokesčių administratorius vertins konkrečių įmonių veiksmus ir tikslų reikšmingumą nėra aišku. Tačiau sunku įsivaizduoti, kaip darinys, kurio pagrindinis tikslas nėra mokestinės naudos siekimas galės atitikti kitus požymius, tokius kaip dirbtinumas ar ekonominis nepagrįstumas. Kadangi naujoje normoje formuojama sąvoka yra nukreipta į ateitį t.y. kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo, tai reiškia jog

---

<sup>52</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006-09-12 sprendimas byloje C-196/04, Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue. par. 64

<sup>53</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006-09-12 sprendimas byloje C-196/04, Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue. par. 65

<sup>54</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008

mokesčio mokėtojo tikslas gali būti vertinamas tik retrospektyviai vertinant sandorį ir jo teisinės pasekmes.

Tai jog mokesčių administratorius nurodė, jog mokestinės naudos siekimas turi prieštarauti Motininių – dukterinių įmonių direktyvos dalykui ir tikslams, susiaurino mokestinės naudos sąvoką naujosios antivengiminės normos taikyme. Direktyvos dalykas ir tikslas išdėstytas direktyvos įžangoje, bei aptartas antroje šio darbo dalyje. Vienas iš direktyvos tikslų yra neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymo mokesčių prie šaltinio, t.y. darbe aptariama direktyvos taikoma lengvata. Tačiau be šio tikslo taip pat yra ir kitų tikslų, tokių kaip vidaus rinkos sąlygų sukūrimas, bei tokios rinkos efektyvus veikimas, kuris reikalingas įmonių grupavimui, taip pat tokių įmonių grupavimui trukdančių reikalavimų kliūčių ar suvaržymų atsirandančių, dėl skirtingų valstybių narių nuostatų, taip pat skirtingų mokesčių sistemų, neutralizavimas. Daroma išvada, jog lengvata yra ne pagrindinis direktyvos tikslas tai labiau priemonė direktyvos tikslams įgyvendinti. Pagal Lietuvos mokesčių administratoriaus komentarą modeliuojama situacija, jog jei darinys sieks mokestinės naudos, tačiau ši nebus susijusi su Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taikymu, darinys šios direktyvos teikiamomis lengvatomis pasinaudoti galės. Pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas mokestinės naudos siekia iškreipdamas aplinkybes ir siekdamas susimąžinti mokamą pridėtinės vertės mokestį, jo veiksmai neturėtų užkirsti galimybės tokiam mokesčių mokėtojui pasinaudoti mokestine lengvata išmokant dividendus užsienio vienetai.

Kitas Lietuvos mokesčių administratoriaus požymis darinio, kuriam netaikoma dividendų apmokestinimo lengvata – darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Atkreiptinas dėmesys, jog PMI nėra įvirtinta sąvoka „darinys“, nėra apibrėžta nei LR Pelno mokesčio įstatyme, nei Motininių - Dukterinių įmonių direktyvoje, tačiau Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) pateiktame įstatymo komentare nurodyta, jog sąvoka „darinys“ sistemiškai aiškinant pelno mokesčio nuostatų kontekstą, apimtį ir tikslus, gali būti laikomas: transakcija, sandoriu, schema, operacija, įsipareigojimu ar kitokio pobūdžio susitarimu, kurio pagrindu vienetai arba vienetų grupės sukuria struktūrą agresyviai mokesčių planavimui įgyvendinti.

Lietuvos mokesčių administratorius, apibendrintame Pelno mokesčio komentare išdėstė kaip vertina sąvoką dėl darinio komercinio pagrindimo, ir ekonominės realybės:



„Darinys ar keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Kaip nurodoma 2011/96/ES Direktyvoje, požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė „tokia apimtimi, kiek“, gali būti veiksmingas tais atvejais, kai patys atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, tačiau, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis paskirstomas pelnas, yra apsimestinai priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui, t. y., jeigu pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau jo savybės neatspindi ekonominės realybės, t. y. nebuvo jokių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, tokiam akcijų nuosavybės teisės perdavimui.“<sup>55</sup> Remiantis ESTT praktika, nors ji neaiškina tiesiogiai naujųjų direktyvos normų, tačiau yra aktuali aiškinant sistemiškai, sąvoka „tinkamos komercinės priežastys“ apima ne tik mokesčių lengvatų siekį, gali būti, jog tinkama komercinė priežastis yra tokia, kuria siekiama kelių tikslų, tarp kurių gali būti ir mokesčio pobūdžio priežastys, tačiau jos numatomame darinyje negali būti dominuojančios.<sup>56</sup> Kitoje byloje, Europos teisingumo teismas plėtojo sąvoką aiškindamas, jog piktnaudžiavimo sandoriai apibrėžiami, kaip „<...> operacijos, atliekamos ne sudarant normalius komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti Bendrijos teisėje numatytais lengvatomis.“<sup>57</sup>

Iš Europos Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad norėdamos nustatyti ar dariniu (transakcija, sandoriu, schema, operacija, išsipareigojimu ar kitokio pobūdžio susitarimu) siekiama mokesstinės naudos, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti nustatytus bendruosius kriterijus, bet, atsižvelgdamos į konkretų atvejį, išnagrinėti visą aptariamą operaciją.<sup>58</sup> Taigi iš esmės sąvoka „pagrįstos komercinės priežastys“ naujosios normos kontekste, gali būti tik tokios, kurios skirtos pagrįsti ekonominę darinio tikrovę, panašiai kaip ESTT aiškinta *Cadbury Schweppes* byloje, kurioje valstybė narė reikalavo „faktinio įsisteigimo“, „realios ekonominės veiklos“, tam

---

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

<sup>56</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011-11-10 sprendimas byloje C-126/10 Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA prieš Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. EU:C:2011:718. par.34, 35

<sup>57</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007-07-05 sprendimas. C-321/05 Hans Markus Kofoed prieš Skatteministerie. EU:C:2007:408. par. 38

<sup>58</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011-11-10 sprendimas byloje C-126/10 Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA prieš Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. EU:C:2011:718. par.37

jog pagrįstų darinio ekonominę tikrovę.<sup>59</sup> Taip pat pagrįstos komercinės priežastys galėtų būti laikomos kaip subjektyvusis požymis, kuris bendrai vertinamas kaip atsvara mokestinės naudos gavimo tikslui. Praktiškai, jei nustatoma, jog darinys vykdo realią ekonomiškai pagrįstą veiklą (atspindinčią ekonominę realybę), nereiktų įrodinėti komercinių priežasčių, kadangi reali ekonominė veikla – pavyzdžiui tokia kaip pelno siekimas, jau yra pagrindinis darinio tikslas, net jei greta vienas iš pagrindinių tikslų yra mokestinė nauda, darinys nebeturi piktnaudžiavimo požymių.

Lietuvos mokesčių administratorius nustatė bendrus kriterijus, kuriuos vertindamas nustatys ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis. Dirbtinumo kriterijai pagal Lietuvos mokesčių administratorių:

- vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas;
- vienetė nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti;
- vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti;
- vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų;
- svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų;
- vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje;
- vienetas nevykdo realios aktyvios veiklos (pvz., nėra produkcijos);
- vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos;
- įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto būvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui;
- vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas;
- vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą;
- kt.<sup>60</sup>

Kaip matome kriterijų sąrašas nėra baigtinis, mokesčių administratoriui paliekama teisė įvertinti visas aplinkybes ir visumoje nuspręsti ar darinys yra apsimestinis. Svarbu pabrėžti tai, jog jei darinys atitinka aukščiau nurodytus kriterijus, nėra preziumuojama, jog toks darinys yra laikomas apsimestiniu, svarbu atsižvelgti į visumą ir identifikuoti

---

<sup>59</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006-09-12 sprendimas byloje C-196/04, Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue. par. 66

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696

visus svarbius faktus, kurie gali pagrįsti tokių kriterijų ekonominį buvimą. „Kita vertus, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. <...> draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo įgijimu.“<sup>61</sup> Šiuo klausimu reikia atkreipti dėmesį į nusistovėjusią ESTT teismų formuojamą praktiką. Griežtas požiūris skirtas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje yra pateisinamas, tik tiek, kiek jis skirtas kovoti tik su visiškai dirbtinėmis schemomis, kurios skirtos apeiti mokesčių įstatymus, neįtvirtinant jokių bendrų sukčiavimo prezumpcijų.<sup>62</sup> Tai suformuoja praktiką, jog bendros mokesčių vengimo prezumpcijos, tokios kaip pavyzdžiui šių nustatytų požymių taikymas šabloniškai, yra nepakankamos, jog pateisintų kylančią grėsmę SESV tikslams. Dirbtinumo kriterijai negali būti taikomi šabloniškai ne tik todėl, kad neatitiktų proporcingumo kriterijų, bet Europos Teisingumo Teismo suformuotos praktikos, jog norma turėtų konkretų tikslą – lengvatos netaikyti vien apsimestiniams susitarimams.<sup>63</sup>

Taip pat reiktų paminėti, jog pavyzdžiui paskutinytis mokesčių administratoriaus nustatytas dirbtinumo kriterijus (vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą), neturi jokio pagrįsto pagrindo, kadangi mokestinė lengvata dividendų apmokestinimui yra taikoma tik tada kada vienetai atitinka „dalyvavimo išimties taisyklę“ t.y. valdo daugiau negu 10% procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių ar pajų) ir jas valdo ne trumpiau nei dvylika mėnesių be pertraukų. Tai reiškia, jog vienetas kuris įsteigiamas prieš pat dividendų išmokėjimą negalės pasinaudoti lengvata, jei neturės ketinimo išlaikyti jų ilgesnį nei 12 mėnesių laikotarpį, o nustačius, jog vieneto dalyvis, neišlaikė akcijų (dalių, pajų) nustatytą 12 mėnesių terminą, jas perleisdamas ar kitaip netekdamas jų valdymo teisės, privalės apskaičiuoti mokėtiną mokestį nuo tų išmokėtų dividendų, kurie buvo neapmokestinti pasinaudojant dalyvavimo išimties taisykle ir sumokėti sumą į valstybės biudžetą.

Daroma išvada, jog tokie komentaro kriterijai yra pakankamai subjektyvūs. Mokesčių administratorius nurodo, jog įmonės darbuotojų patirtis turi atitikti minimalius

---

<sup>61</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006-02-21 sprendimas byloje C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ir County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise. EU:C:2006:121. Par.75

<sup>62</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007-10-11 sprendimas byloje C-451/05 Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) prieš Directeur général des impôts ir Ministère public. EU:C:2007:594. par. 91

<sup>63</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007-03-13 sprendimas byloje C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue. EU:C:2007:161. par. 79

reikalavimus, vadovai turi turėti tinkamą kvalifikaciją, tačiau nenurodo, kokie tie minimalūs kriterijai, kas yra tinkama kvalifikacija, nėra paaiškinama, koks yra minimalus darbuotojų skaičius. Neaiškūs ir tokie kriterijai, kaip įmonės reali aktyvi veikla, kaip pavyzdys nurodoma gamyba tačiau aktyvi veikla, nėra visuomet susijusi su gamyba. Galima teigti, jog be išsamių, aiškių tokių kriterijų paaiškinimų, juos galima interpretuoti plačiai ir skirtingai.

Lietuvos mokesčių administratorius atkreipia dėmesį į tai, jog normoje įtvirtinti dariniai gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį, ir pabrėžia, jog antivengiminė norma yra aktyvuojama tik apsimestinių darinių etapams, dalims, netaikant poveikio kitiems dariniams, kurie nesiekė mokesstinės naudos.

Nesenai priimtuose dviejuose sprendimuose Europos Teisingumo teismas išreiškė nuomonę, dėl per daug bendrų ir nekonkrečių valstybių narių teisės aktų, kurie nustato antivengimines taisykles. Nors šie sprendimas nėra tiesiogiai susijęs su naujai įtvirtinta bendrąja antivengimine taisykle Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje, tačiau gali turėti didelę įtaką naujai formuojamoms taisyklėms, pagal 2015/121/ES direktyvos normas, skirtas kovai su piktnaudžiavimu. Reiktų pabrėžti, kadangi šiose, toliau aptariamose bylose yra aiškinama buvusios direktyvos normos, todėl visiškai remtis šiais sprendimais aiškinant naująją normą negalima, tačiau tikėtina, kad vertinant naujosios bendrosios antivengiminės normos veikimą ESTT nuo jau suformuotos, panašios praktikos nenukryptų.

Pirmojoje Byloje C-6/16 *Egiom ir Enka* prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 63 straipsnių ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Byloje nagrinėjama situacija, kuomet dividendai iš Prancūzijos buvo išmokėti į Šveicariją per kelis tarpininkus. Dvi bendrovės prašė pritaikyti Prancūzijoje numatytą atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio. Tačiau Prancūzijos mokesčių administratorius atsisakė taikyti atleidimą, remdamasis norma, kurioje numatyta, kad toks atleidimas netaikomas, „<...>jei paskirstytus dividendus gauna juridinis asmuo, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamas vieno ar kelių valstybių, kurios nėra Europos Sąjungos narės, rezidentų, nebent šis juridinis asmuo įrodo, kad dalininkų

grandinės pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų nėra pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio.“<sup>64</sup>

Minėtos bendrovės pareiškė ieškinį Prancūzijos administraciniam teismui siekdamas, kad būtų panaikintas nurodymas joms sumokėti mokesťį prie šaltinio.

Pagal Prancūzijos nacionalinę teisę į ne ES šalį (pavyzdžiui, Šveicariją) išmokami dividendai yra apmokestinami, išskyrus atvejus, kai Prancūzijos įmonė įrodo, kad dividendų išmokėjimo tikslas arba iš vienas tikslų nebuvo mokestinės naudos siekimas. Jeigu Prancūzijos įmonė būtų tiesiogiai mokėjusi dividendus Šveicarijos įmonei, tokiu atveju būtų tekę mokėti ir mokesčius, o pasitelkus kelis tarpininkus mokesčių išvengta. Teismas nurodė, kad mokesčių vengimo faktą turi įrodyti mokesčių administratorius, o ne pats mokesčių mokėtojas. Kartu su šia išvada ESTT pateikė ir išvadas, dėl antivengiminių normų taikymo: „Teisingumo Teismas patikslino, jog tam, kad būtų laikoma, kad nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių tokiems veiksams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata.“<sup>65</sup>

Teismas byloje pabrėžė, jog tikslas kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu negali pateisinti įsisteigimo laisvės kliūtis, o į tokį sukčiavimą nukreiptos normos taikymas galimas tik su sąlyga, jog „Siekdamos patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį.“<sup>66</sup>

Antrojoje byloje, Europos Sąjungos Teisingumo Teismui buvo pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą dėl SESV 49 straipsnio ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB 1 straipsnio 2 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

Sujungtose bylose *Deister Holding AG* (C-504/16) ir *Juhler Holding A / S* (C-613/16) prieš *Bundeszentralamt für Steuern* teismo prašoma pateikti išvadą, dėl

---

<sup>64</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017-09-07 Sprendimas byloje C-6/16 Egiom ir Enka. EU:C:2017:64, par. 10

<sup>65</sup> *Ibid.* par. 30

<sup>66</sup> *Ibid.* par. 32

Vokietijos teisės aktų, kuris numato, jog, pirma, patronuojančios bendrovės nerezidentės neturi teisės į dividendų neapmokestinimą arba šio mokesčio susigrąžinimą, jei jie gauna šiuos dividendus tiesiogiai, antra, tenkinama viena iš nurodytų sąlygų:

1. Jeigu nėra ekonominių arba kitų rimtų priežasčių įterpti patronuojančiąją bendrovę;
2. Jeigu patronuojančioji bendrovė nerezidentė per finansinį laikotarpį gauna ne daugiau kaip 10 % visų bendrųjų pajamų iš savo ekonominės veiklos (be kita ko, taip nėra, kai užsienio bendrovė savo bendrąsias pajamas gauna iš turto valdymo);
3. Jeigu patronuojančioji bendrovė nerezidentė nedalyvauja bendrojoje prekyboje su tinkamos struktūros bendrove vykdydama savo įmonės tikslą atitinkančią veiklą.<sup>67</sup>

Iš paminėtų sąlygų, galime išvelgti jog Vokietija mokesčio įstatyme buvo nustačiusi išlygą dėl dalyvavimo išimties taisyklės taikymo. Dividendų lengvata buvo susieta su patronuojančiosios bendrovės faktiniu buveinės turėjimu, pajamų struktūra, vykdomos veiklos pobūdžiu ir kt., t. y. buvo nustatytos dividendų neapmokestinimo sąlygos labai panašios į dabartinę bendrąją antivengiminę normą pagal PMĮ. Vokietijos mokesčių administratorius pritaikė nacionalines antivengimines normas neatsižvelgdamas į aplinkybių visumą, vien vertindamas tai, jog subjektai būtų neturėję teisės pasinaudoti mokestine lengvata, jei dividendai būtų išmokėti tiesiogiai. Nors iš bylos aplinkybių buvo aišku, jog „<...>Juhler Holding, be kita ko, turi nekilnojamojo turto, ji užsiima grupės finansų kontrole jos palūkanų išlaidoms optimizuoti, prižiūri ir kontroliuoja skirtingų patronuojamųjų bendrovių rezultatus ir turi telefono liniją ir elektroninio pašto adresą. Šios grupės interneto svetainėje ji yra kontaktų sąrašė. Vis dėlto ši bendrovė neturi savo biuro. Prireikus ji naudojasi kitų minėtos grupės bendrovių patalpomis, įranga ir personalu.“, t.y. vykdė ekonominę veiklą. „Taigi tai, kad patronuojančiosios bendrovės nerezidentės ekonominę veiklą sudaro jos patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba kad šios patronuojančiosios bendrovės pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys.“<sup>68</sup>

ESTT teigia, kad priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir piktnaudžiavimui, turi būti konkrečios, kad būtų pasiektas tikslas, t.y. užkertamas kelias

---

<sup>67</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017-12-20 dienos sprendimas sujungtose bylose Deister Holding AG (C-504/16) ir Juhler Holding A / S (C-613/16) prieš Bundeszentralamt für Steuern. EU:C:2017:1009

<sup>68</sup> *Ibid.* par. 73

gauti mokestinės naudos dariniams, kurie neatspindi ekonominės realybės, yra visiškai dirbtini, ir turi aiškų dominuojantį tikslą – gauti mokestinės naudos. Siekdami nustatyti ar darinys siekia mokestinės naudos, valstybių narių mokesčių administratoriai privalo individualiai nagrinėti kiekvieną darinį, ar darinių grupę.

Teismas konstatavo, jog Vokietijos taisyklės skirtos kovai su piktnaudžiavimu, prieštarauja Motininių – dukterinių įmonių direktyvos tikslams, nes įstatymas nėra skirtas tik išskirtinai dirbtiniams dariniams, ir taip pat įtvirtina bendrą sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prielaidą, neleidžiant motininėms įmonėms pateikti ekonominių priešasčių įrodymo. ESTT pabrėžė, kad negalima remtis vien tik bendrąja piktnaudžiavimo prevencija, privaloma atskleisti ir įrodyti konkretų piktnaudžiavimo ir sukčiavimo atvejį, įrodyti, kad kontroliuojantis asmuo buvo įsteigtas siekiant mokestinės naudos, siekiant pasinaudoti Motininių – dukterinių įmonių direktyvos lengvata.

Remiantis šiais teismo sprendimais galima daryti išvadas, jog teisės aktai dėl piktnaudžiavimo turėtų būti griežtai aiškūs, be galimų interpretacijų. Taip pat svarbu, jog valstybių narių nacionalinės priemonės skirtos kovoti su piktnaudžiavimu nepažeistų ES pirminės teisės. Ši byla labai aktuali kiekvienai valstybei narei, kadangi ESTT patiekia nuomonę apie tai, kaip turėtų būti vertinamas darinio atitikimas Motininės – dukterinės direktyvos tikslams: „reikia kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas.“<sup>69</sup>.

Šie sprendimai yra aktualūs ir dėl to, kad ESTT suformavo praktiką, kuri neleis mokesčių administratoriams taikyti šabloniškai iš anksto nustatytų bendrų kriterijų, ir įpareigos tikrinti kiekvieną darinį ar darinių grupę individualiai, tik tuomet aktyvuoti bendrąją antivengiminę normą ir neleisti naudotis mokestine lengvata. Jei nacionalinės priemonės numato bendruosius antivengiminės normos kriterijus, kurie yra taikomi automatiškai arba nereikalaujama, jog mokesčių administratorius pateiktų *prima facie* piktnaudžiavimo įrodymus, šios priemonės pagal suformuotą ESTT praktiką, viršija tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo ir todėl neatitinka ES teisei. Kaip jau minėta, sprendimuose aiškiai nurodoma, kad kiekvienu konkrečiu atveju būtina analizuoti atitinkamą darinį remiantis kriterijais, įskaitant organizacinius, ekonominius ar

---

<sup>69</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017-12-20 dienos sprendimas sujungtose bylose Deister Holding AG (C-504/16) ir Juhler Holding A / S (C-613/16) prieš Bundeszentralamt für Steuern. EU:C:2017:1009

kitus esminius darinio požymius, taip pat tikslus ir struktūrą. Taip pat ESTT nurodė, jog aplinkybė, kad patronuojančiosios bendrovės ne rezidentės ekonominę veiklą sudaro patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime nereiškia, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys.

Taigi vertinant Lietuvos mokesčių administratoriaus poziciją, nors Lietuvos mokesčių administratorius aiškina, jog pateiktas kriterijų sąrašas dar nereiškia darinio dirbtinumo, tačiau atsižvelgiant į jau aptartą ESTT išaiškinimą, vien tokio sąrašo egzistavimas, be platesnio požymių apibrėžtumo prieštarauja pateiktam išaiškinimui, nes valstybės narės pagal minėtą nutarimą, negali taikyti iš anksto nustatytų kriterijų. Lietuvos mokesčių administratoriaus pateiktame komentare nustatyti kriterijai (tokie kaip pajamų kilmė, vykdoma veikla (produkcijos nebuvimas)), kurie ESTT sprendime įvardinti kaip kriterijai, kuriais draudžiama vadovautis taikant įsisteigimo laisvės ribojimus, kadangi jie nėra numatyti Motininių – dukterinių įmonių direktyvoje.

Svarbu, jog Lietuvos mokesčių administratorius vertindamas ar tokiam dariniui, keliems dariniams taikyti antivengiminę priemonę, kiekvienu konkrečiu atveju turi atlikti individualią susijusių faktų ir aplinkybių analizę ir tik tokio tyrimo pagrindu, jei buvo identifikuoti pagrindai dividendų lengvatos netaikymui, aktyvuoti naująją bendrąją antivengiminę normą.

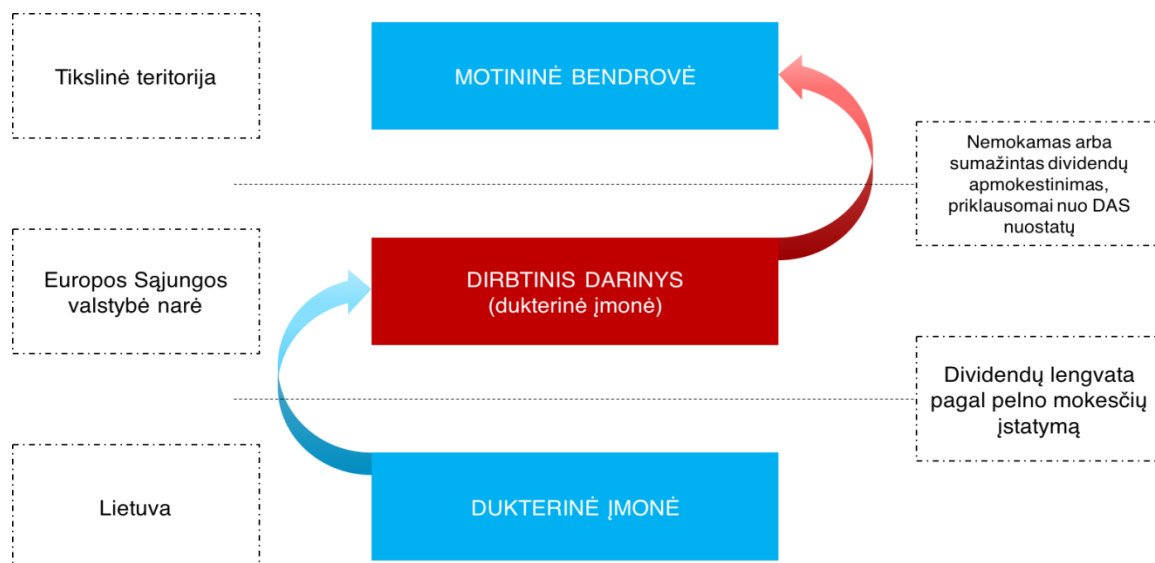
Kokiais atvejais turėtų būti taikoma bendroji antivengiminė norma pagal naująją PMĮ 32 straipsnio 6 dalį, pateikiami keli pavyzdžiai. Šiais pavyzdžiais siekiama aiškiai atriboti, kada visgi turėtų būti, o kada neturėtų būti taikoma ši naujoji bendroji antivengiminė taisyklė dividendams.

Pirmasis pavyzdys. Lietuvos įmonė nori išmokėti dividendus savo dukterinei įmonei, kuri yra įsteigta tikslinėje teritorijoje. Lietuvos įmonė nori pasinaudoti mokesetine lengvata taikoma dividendų apmokestinimui, todėl pasikonsultavusi su mokesčių teisės specialistais įsteigia tarpinę įmonę Estijoje. Estijos įmonė įgyja 100 procentų Lietuvos įmonės akcijų ir ketina jas valdyti ilgiau nei 12 mėnesių, todėl ši Estijos įmonė atitinka „dalyvavimo išimties“ taisyklę ir Lietuvos įmonė išmokėdama dividendus gali pasinaudoti mokesetine lengvata taikoma neapmokestinant dividendų šaltinio valstybėje. Estijos įmonė toliau dividendus išmoka įmonei tikslinėje teritorijoje. Šiuo atveju, tokios įmonės grupės veiklą reiktų atlikti vertinimą pagal naujosios PMĮ 32 straipsnio 6 dalies antivengiminę taisyklę. Nustatoma jog, Lietuvos įmonei išmokant dividendus į tikslinę teritoriją jie būtų apmokestinami ir šio darinio tikslas buvo mokeskinės naudos siekimas



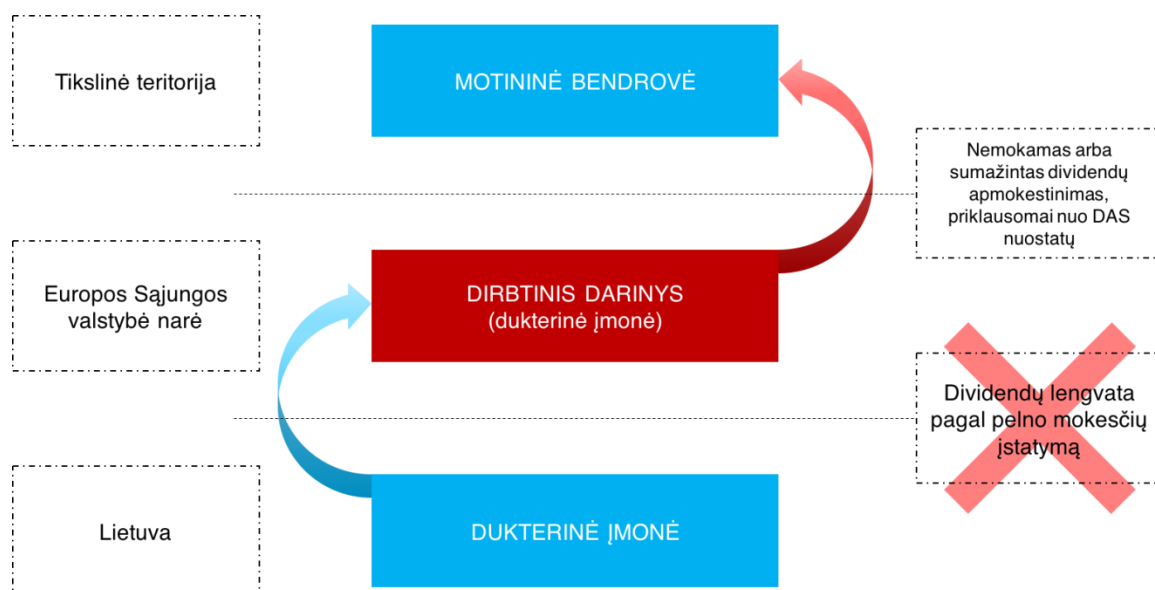
naudojantis mokestine lengvata, Estijos įmonė yra apsimestinis darinys, nes nevykdo jokios ekonominės veiklos, ir įsteigimas nepagrįstas verslo logika.<sup>70</sup>

2 lentelė. Reguliavimas prieš įsigaliojant PMĮ 32 straipsnio 6 daliai.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

3 lentelė. Reguliavimas po PMĮ 32 straipsnio 6 dalies įsigaliojimo.



Šaltinis: Sudaryta autoriaus.

<sup>70</sup> M. Endrijaitis. Naujasis dividendų apmokestinimas kovojant su mokesčių vengimu. <http://aktualijos.lt/straipsniai/naujasis-dividendu-apmokestinimas-kovojant-su-mokesciu-vengimu-ii>

Antrasis pavyzdys. Lietuvos įmonė nori išmokėti dividendus savo dukterinei įmonei, kuri yra įsisteigusi Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV). Lietuvos įmonė įsteigė tarpinę įmonę Estijoje. Kaip ir pirmame pavyzdyje Estijos įmonė įsigyja 100 procentų Lietuvos įmonės akcijų ir ketina jas valdyti ilgiau nei 12 mėnesių, todėl ši Estijos įmonė atitinka „dalyvavimo išimties“ taisyklę ir Lietuvos įmonė išmokėdama dividendus gali pasinaudoti mokestine lengvata taikoma neapmokestinant dividendų šaltinio valstybėje. Estijos įmonė jau išmoka dividendus minėtai įmonei, esančiai JAV. Šiuo atveju akcentuotina, jog taikyti naująją PMĮ 32 straipsnio 6 dalies antivengiminę taisyklę nėra pagrindo, kadangi ir be tarpinės Estijos įmonės į JAV išmokami dividendai būtų neapmokestinami vadovaujantis PMĮ 34 straipsnio 2 dalimi, t.y. nėra įgyjama jokia mokestinė nauda, todėl nėra ir pagrindo vertinti antivengiminės normos taikymo sąlygas.<sup>71</sup>

Apibendrinant, mokesčių planavimo struktūros yra puikiai išstobulintos ir nacionalinės teisės aktų leidėjai dažnai neturi pakankamai laiko į jas atsižvelgti, todėl specialių kovos su piktnaudžiavimu priemonių dažnai nepakanka. Siekiant tinkamai reaguoti į naujoviškas agresyvaus mokesčių planavimo struktūras, būtina tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu nustatyti bent minimalias bendrąsias antivengimines normas. Tokios struktūros gali daryti neigiamą poveikį nacionalinėms mokestinėms pajamoms ir vidaus rinkos veikimui. Valstybėms narėms buvo būtina priimti bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, kuri taip pat turėtų padėti išvengti dvigubo neapmokestinimo situacijų, atsirandančių dėl skirtingų valstybių narių antivengiminių taisyklių taikymo. Atsižvelgiant į tai, taip pat būtina paisyti Europos Sąjungos teisėje nustatytų ribų, susijusių su kovos su piktnaudžiavimu taisyklėmis, kurios aptartos darbe. Pagal Lietuvoje nustatytas sąlygas tokios lengvatos taikymas negalimas tada, kada mokesčių mokėtojas neturintis teisės pasinaudoti mokestine dividendų apmokestinimo lengvata pasinaudoja iškreipdamas ar sukurdamas aplinkybes, kurios neturi ekonominio pagrindo ar komercinio pagrįstumo ir prieštarauja Motininių – dukterinių įmonių direktyvos tikslams ir dalykui. Galima teigti, kad naujosios antivengiminės normos taikymas reikalauja aukšto lygio dirbtinumo. Neaiškus normos formulavimas direktyvoje apsunkina jos perkėlimą į nacionalinius teisės aktus. Vienas iš tikslų įtvirtinant direktyvoje visuotiną bendrąją antivengiminę normą buvo vieningas kovos su mokestiniu piktnaudžiavimų normų taikymas valstybėse narėse, atsižvelgiant į skirtingų nacionalinių mokesčių sistemų skirtumus. Tačiau diskrecijos suteikimas valstybėms narėms perkeliant

---

<sup>71</sup> *Ibid.*

normas į nacionalines teisę lėmė, jog valstybės narės skirtingai interpretavo ir nustatė skirtingą normos taikymo griežtumą. Labai svarbų vaidmenį ar bendroji antivengiminė norma veiks, lems valstybių narių mokesčių administratorių bendradarbiavimas. Su automatinė keitimusi informacija valstybė narė Y sužinotų apie mokamus dividendus dirbtiniam dariniui, kokią veiklą tarpinė įmonė vykdo valstybėje X. Dėl to šaltinio valstybės mokesčių mokėtojas galės bendradarbiaudamas su patronuojančios įmonės valstybės mokesčių administratorių įvertinti darinio ekonominį pagrįstumą bei komercinius požymius ir esant poreikiui pritaikyti antivengiminę normą ir apmokestinti išmokamus dividendus šaltinio valstybėje.<sup>72</sup>

### **3.2. 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvos 2015/121/ES įgyvendinimas kitose ES šalyse**

2015/121/ES direktyvoje teigiama, jog iki šiol kai kurios valstybės taikė nacionalines ar sutartimis paremtas bendrąsias ar specialiąsias antivengimines taisykles, kuriomis siekiama bendrai ar konkrečiai kovoti su mokesčių slėpimu, piktnaudžiavimu ar mokestiniu sukčiavimu. Priimdama naująją direktyvą, Europos Komisija pabrėžė, jog problema yra tokia, jog dažniausiai tokios nacionalinės nuostatos gali būti labai skirtingos, atsižvelgiant tiek į griežtumo lygį, tiek į kiekvienos valstybės narės mokestinės sistemos ypatumus. Taip pat kai kuriose valstybėse narėse iki įsigaliojant direktyvai nebuvo numatyta jokių antivengiminių normų nei nacionaliniu, nei sutartiniu pagrindu, kurios būtų skirtos piktnaudžiavimo, mokesčių srityje, prevencijai. Toliau pateikiami pavyzdžiai ir palyginimai kaip skirtingai ar panašiai Europos Sąjungos valstybės narės, tokios kaip Suomija, Švedija, Olandija, Danija ir Lietuva įgyvendino direktyvos reikalavimus. Šios valstybės narės palyginimui pasirinktos dėl įvairių nacionalinių mokesčių sistemų, skirtingų Europos regionų – tai padės iliustruoti, kaip skirtinguose mokestiniuose klimatuose buvo įgyvendinta bendroji antivengiminė norma.

Suomijoje Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė norma buvo perkelta į Pelną mokesčio įstatymą (suom. *Laki elinkeinotulon verottamisesta*) išdėstyta naujame 6a straipsnyje, kuriame išdėstyta bendroji antivengiminė norma atitinka

---

<sup>72</sup> European Commission - Fact Sheet Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Brussels, 18 March 2015

Tarybos priimtai nuostatai. Suomijos finansų ministerija įgyvendindama direktyvos nuostatas pasirinko būdą nuosekliai laikytis aptariamoms direktyvos nuostatom, nors Suomijos nacionalinėje mokesčių teisėje jau buvo įtvirtinta bendroji antivengiminė nuostata. Įdomu paminėti tai, jog 6a straipsnio taikymas apima ne tik direktyvos taikymo sritį, tačiau apima ir Europos ekonominės erdvės šalis. Šalies specialistai baiminosi, kad antivengiminė nuostata gali būti taikoma atsitiktinai, šabloniškai, atsižvelgiant tik į jos neaiškiai formuluotą, argumentuodami, jog ji yra per plati ir turėtų būti taikoma tik tada, kada vienintelis arba dominuojantis tikslas yra mokestinė nauda, kaip yra nustatyta kituose nacionaliniuose teisės aktuose. Suomijos finansų komitetas, atsakė, jog nuostatos taikymas bus individualus, atsižvelgiant į direktyvos tikslus ir tik tai darinio daliai.<sup>73</sup> Šis Suomijos pasirinktas įgyvendinimo modelis, labai panašus į direktyvos nuostatų taikymą Lietuvoje, kuomet mokesčių administratorius darinio tikslus ir priemones vertins individualiai, pagal nustatytus požymius.

Švedijoje, priešingai nei Suomijoje, nacionaliniai teisės aktai buvo pakeisti labai minimaliai. Kadangi galiojančiuose teisės aktuose buvo įtvirtinta bendroji antivengiminė taisyklė, kuri, kaip manoma, apėmė ir pelno mokesčio situacijas panašias į reglamentuojamas Motininių – dukterinių įmonių direktyvos nuostatas. Šios galiojančios antivengiminės taisyklės taikymo sritis yra platesnė, tačiau laikoma, jog Švedija direktyvos nuostatas įgyvendino teisingai. Nors Švedijai reikėjo pakeisti teisės aktą, reglamentuojantį išmokamą pelną, tačiau tokie pakeitimai buvo atilikti tik tiek, kad apimtų tam tikras piktnaudžiavimo situacijas, kurių neapėmė bendroji Švedijos antivengiminė norma. Pradžioje buvo ketinta išplėsti bendrosios antivengiminės normos taikymą, tačiau tokio pasiūlymo buvo atsisakyta plačiai kritikuojant ir baiminant, jog tokia plati nuostata neatitiktų subsidiarumo principo.<sup>74</sup>

Olandijoje įgyvendintos nuostatos iš esmės atitiko direktyvoje įtvirtintos bendrosios antivengiminės taisyklės tekstą. Tačiau svarbu paminėti, jog Olandija, kaip ir Lietuva, svarstė, kokius kriterijus nustatyti, pagal kokius požymius vadovautis nustatant ar darinys yra pakankamai komerciškai pagrįstas, kokie dirbtinumo požymiai. Galiausiai, nutarta, jog jei įmonė savaime neturi komercinės veiklos (pavyzdžiui gryniesiems holdingams), tai nėra laikoma dirbtiniu dariniu, jei bendrovė funkcionuoja įmonių grupėje (angl. *functioned as a link within a group*). Taip pat Olandija pasirinko modelį, kuomet Motininių –

---

<sup>73</sup> Antti Samuli Vanhanen, *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive - Interpretation and Effects*. University of Helsinki, Faculty of Law, Master's thesis March 2016. p. 62

<sup>74</sup> *Ibid.* p. 63

dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė taisyklė yra taikoma vienodai tiek ES tiek ne ES įmonių grupėms.<sup>75</sup>

Panašiai direktyva buvo įgyvendinta visose ES šalyse, Lietuva taipogi pasirinko panašų modelį ir formuluotes. Pavyzdžiui, Danijoje Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė taisyklė buvo įgyvendinta panašiai, tačiau taikymo sritis buvo išplėsta taip, kad apimtų ne tik Motininių – dukterinių įmonių direktyvą, bet ir Susijungimų direktyvą bei Autorinių atlyginimų direktyvą (Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių).<sup>76</sup>

Peržvelgus kaip anksčiau minėtos valstybės narės įgyvendino 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvą 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, bendrąją antivengiminę normą, galima pastebėti problemas, dėl kurių šios direktyvos įgyvendinimas ir taikymas yra neaiškus. Suformuotas platus normos pobūdis lemia tai, jog normos taikymas ir įgyvendinimas nacionalinėse ES valstybių narių teisės sistemose gali skirtis.

---

<sup>75</sup> *Ibid.* p. 63

<sup>76</sup> <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=169826>

## Išvados

1. Lietuvos mokesčių administratorius, aiškindamas normą, yra gana abstraktus, pateikiamas aiškinimas nėra konkretus, trūksta detalizuoto, konkretaus, išsamiai, su pavyzdžiais, kaip ši norma veiks praktikoje, paremto aiškinimo. Tačiau, kad Lietuva galėtų pritaikyti naująją PMĮ 35 str. 5 dalį, ir apmokestinti dividendus, kuriais užsienio vienetai sumažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu, reikalingas Lietuvos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių bendradarbiavimas ir keitimasis informacija, tam, jog sužinotų, ar tokios išmokos, užsienio valstybėje, buvo priskirtos leidžiamiems atskaitymams.
2. Šiame darbe buvo išnagrinėta naujoji Motininių – dukterinių įmonių direktyvos bendroji antivengiminė norma, atsižvelgiant į galimus normos aiškinimus ir jos poveikį. Pateikiama išvada yra tokia, kad direktyvoje suformuota norma yra neapibrėžta, t.y. neaišku, kaip nuostata turėtų būti taikoma, ir kaip ji praktikoje paveiks tarpvalstybinį įmonių pelno apmokestinimą valstybėse narėse. Kadangi ESTT nėra precedento dėl suformuotos naujosios normos, tiek dėl jos išsamios formuluotės, tiek dėl jos taikymo, galima tikėtis, kad tokio išaiškinimo galėtume sulaukti ateityje.
3. Faktas, jog darinys atitinka Lietuvos mokesčių administratoriaus nustatytus kriterijus, nereiškia, jog toks darinys yra laikomas apsimestiniu ir negalės pasinaudoti dividendų apmokestinimo lengvata. Mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į dirbtinumo požymių visumą ir identifikuoti visus svarbius faktus, kurie gali pagrįsti tokių požymių ekonominį buvimą. Mokesčių administratoriaus priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir piktnaudžiavimui, turi būti konkrečios, kad būtų pasiektas tikslas, t.y. užkertamas kelias gauti mokestinės naudos dariniams, kurie neatspindi ekonominės realybės, yra visiškai dirbtini, ir turi aiškų dominuojantį tikslą – gauti mokestinės naudos. Siekdami nustatyti, ar darinys siekia mokestinės naudos, valstybių narių mokesčių administratoriai privalo individualiai nagrinėti kiekvieną darinį, ar darinių grupę. Taip pat, jei darinys sieks mokestinės naudos, tačiau ši nebus susijusi su Motininių – dukterinių įmonių direktyvos taikymu, darinys mokestine lengvata apmokestinant dividendus pasinaudoti galės.
4. Lietuvos PMĮ 32 str. 6 dalis pagal joje pateiktą nuostatų išdėstymą nėra taikoma dividendų apmokestinimui tarp Lietuvos vienetų, o toks direktyvos įgyvendinimas

turi diskriminacinių požymių, tačiau ši norma yra aktuali tik tarptautiniam dividendų apmokestinimui ir nėra skirta atvejams, kai įmonių grupė veikia vienoje valstybėje narėje – tai atsispindi ir iš pačios direktyvos tikslų. Įvertinus visas sąlygas, galima teigti, jog ES direktyva 2015/121/ES, kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms buvo įgyvendinta teisingai, ir pačios normos formuluotė neprieštaruja Europos Sąjungos teisėms ir laisvėms. Tačiau bendrosios antivengiminės dividendų normos taikymas praktikoje tiesiogiai priklauso nuo Lietuvos mokesčių administratoriaus subjektyvaus vertinimo pagal suformuluotus kriterijus, todėl reikia tikėtis, jog mokesčių administratorius kiekvieną darinį vertins nuosekliai ir proporcingai nustatytoms taikymo sąlygoms.

## Šaltiniai

### Teisės aktai

1. 1990 m. Liepos 23 d. Europos tarybos direktyva 90/435/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 225, 1990 8 20 p. 6-9.
2. 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. OL L 310/34 2009 1 25 p. 34-46
3. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms OL L 345, 2011 12 29 p. 8-17.
4. 2014 m. liepos 28 d. Tarybos direktyva 2014/86/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 219/40, 2014 7 25 p. 40-44
5. 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva 2015/121/ES kuria iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. OL L 21/1 2015 1 28 p. 1-4
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243
8. Europos Bendrijų sutartis (konsoliduota redakcija) Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2
9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-14 redakcija) Nr. KD-5696
10. Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo. OL C 202, 2016 6 7
11. Europos Bendrijų sutartis (konsoliduota redakcija) Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2
12. Hallituxsen esitys HE 59/2015 vp Hallituxsen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 a §:n muuttamisesta (Švedija).



## Teismų praktika

13. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1987 m. liepos 11 d. sprendimas byloje C-14/86 *Pretore di Salò v Persons unknown*, EU:C:1987:275
14. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. rugsėjo 27d. sprendimas byloje C-16/00, *Cibo Participations SA vs. Directeur régional des impôts*, EU:C:2001:495
15. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. gegužės 18 d. sprendimas byloje C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) vs. Belgijos valstybe (2004)*, EU:C:2004:650
16. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21d. sprendimas byloje C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ir County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2006:121
17. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04, *Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2006:544
18. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (2006)*, EU:C:2006:773
19. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. kovo 13 d. sprendimas byloje C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2007:161
20. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas. C-321/05, *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministerie*, EU:C:2007:408
21. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. spalio 11 d. sprendimas byloje C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) prieš Directeur général des impôts ir Ministère public*, EU:C:2007:594
22. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. lapkričio 8 d. sprendimas byloje C-379/05, *Amurta SGPS vs. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam (2007)*, EU:C:2007:655
23. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas byloje C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2010:282

24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas byloje C-126/10, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA prieš Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, EU:C:2011:718
25. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. spalio 3 d. sprendimas C-282/12, *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda prieš Fazenda Pública*, EU:C:2013:629
26. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas byloje C 6/16, *Eqiom ir Enka*, EU:C:2017:641
27. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. gruodžio 20 d. sprendimas sujungtose bylose *Deister Holding AG (C-504/16) ir Juhler Holding A / S (C-613/16) prieš Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009
28. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
29. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.

### **Specialūs šaltiniai**

30. PRECHAL, S., *Directives in EC Law*, Oxford University Press, 2005.
31. WARREN, Alvin C. and GRAETZ, Michael J., *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ Makes Tax Policy*. Harvard Public Law Working Paper No. 07-18. August 31, 2007.
32. ELIO ANDREA PALMITESSA, *New Anti-Abuse Clause to the EU Parent-Subsidiary Directive 2011/96/EU*, 7 Businessjus 65 - (2015).
33. European Commission, *Commission Recommendation on aggressive tax planning*, C(2012) 8806 final (6 Dec. 2012)
34. *Proposal for a council directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*. Brussels, 25.11.2013. Nr. COM(2013) 814 final 2013/0400 (CNS)
35. *Komisijos tarnybų darbinis dokumentas poveikio vertinimo santrauka*. Pridedama prie dokumento Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. SWD/2013/0473 final
36. Europos komisijos pasiūlymas. *Tarybos Direktyva kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių*

*valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms*. COM(2013) 814 final. Briuselis, 2013

37. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20, OECD (2014).
38. Organisation of Economic Co-operation and Development. *Model tax convention in Income and on Capital*. (Condensed version) OECD 2017.
39. VANHANEN, Antti Samuli, *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive - Interpretation and Effects*. University of Helsinki, Faculty of Law, Master's thesis March 2016.

### **Internetiniai šaltiniai**

40. *Dividendų ir kito paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka*. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą:  
[https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Dividend%C5%B3%20ir+kit+o+paskirstytojo+pelno+apmokestinimas+\\_pdf/cfcdb028-b689-4e04-8e36-d18ada430738?version=1.0](https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Dividend%C5%B3%20ir+kit+o+paskirstytojo+pelno+apmokestinimas+_pdf/cfcdb028-b689-4e04-8e36-d18ada430738?version=1.0)
41. *Amendments to the Parent-Subsidiary Directive implemented under Belgian tax law*. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://news.pwc.be/amendments-to-the-parent-subsidiary-directive-implemented-under-belgian-tax-law/>>
42. *GAAR rising. Strengthening the European Union Parent-Subsidiary Directive with a new general anti-abuse rule*. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą:  
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive/\\$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive/$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive.pdf)>
43. ANDERSON, Michael. *Analysis of The new PSD general anti-abuse rule*. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą: <<http://uk.jha.com/wp-content/uploads/2017/08/Joseph-Hage-Aaronson-The-Parent-Subsidiary-Anti-Abuse-Rule.pdf>>
44. Aktas, iš dalies keičiančio Danijos Akcijų įstatymą, Būsto mokesčių įstatymą, Mokesčių įstatymą, Mokesčių administravimo įstatymą ir įvairius kitus įstatymus. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=169826>>

45. DEBELVA, F., LUTS J.. *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*. EUROPEAN TAXATION JUNE 2015. p 223-234 [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.researchgate.net/profile/Filip\\_Debelva/publication/311442171\\_The\\_General\\_Anti-Abuse\\_Rule\\_of\\_the\\_Parent-Subsidiary\\_Directive/links/58ceb4db4585157b6db02c5f/The-General-Anti-Abuse-Rule-of-the-Parent-Subsidiary-Directive.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Filip_Debelva/publication/311442171_The_General_Anti-Abuse_Rule_of_the_Parent-Subsidiary_Directive/links/58ceb4db4585157b6db02c5f/The-General-Anti-Abuse-Rule-of-the-Parent-Subsidiary-Directive.pdf)>
46. ENDRIJAITIS, M. *Naujasis dividendų apmokestinimas kovojant su mokesčių vengimu*. [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aktualijos.lt/straipsniai/naujasis-dividendu-apmokestinimas-kovojant-su-mokesciu-vengimu-ii>>
47. European Commission - Fact Sheet Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Brussels, 18 March 2015 [žiūrėta 2018 m. vasario 31 d.]. Prieiga per internetą: <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-4609\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-4609_en.htm)>

### *Santrauka*

Darbe nagrinėjamas dividendų apmokestinimas Lietuvoje, tiek, kiek jis susijęs su dividendų apmokestinimu tarp Lietuvos ir užsienio vienetų, nagrinėjamos pagrindinės direktyvų 2014/86/ES ir 2015/121/ES, kuriomis iš dalies keičiama direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms įgyvendinimo ir taikymo Lietuvoje, problemos.

Darbo tikslas – atskleisti naujų normų, skirtų kovai su piktnaudžiavimu dividendų apmokestinimo srityje, tikslus, esmę bei atsiradimo priežastis, ir įvertinti ar jos tinkamai perkeltos į nacionalinius Lietuvos teisės aktus ir atskleisti šių normų taikymo esmę Lietuvos Respublikoje. Pagal aukščiau nurodytas direktyvas, 2016 m. kovo 21 d. buvo priimtas įstatymas (Nr.: XII-2262), kuriuo atlikti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 32, 33, 34, 35, 36, 401, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimai, kuriais į Lietuvos teisės aktus buvo perkelta direktyvos bendroji antivengiminė norma ir specialioji antivengiminė norma, skirta Hibridinių darinių neutralizavimui dividendų apmokestinime.

Darbą sudaro trys dalys. Pirmoje darbo dalyje aptariamas dividendų apmokestinimas Europos Sąjungoje, antroje aptariamos minėtos direktyvos, trečioje darbo dalyje apžvelgiama bendra dividendų apmokestinimo pagal Pelno mokesčio įstatymą sistema Lietuvoje, nagrinėjamas naujųjų Lietuvos Pelno mokesčio nuostatų santykis su Europos Sąjungos Teisingumo Teismo suformuota praktika. Aptariamas Lietuvos mokesčių administratoriaus suformuotas komentaras, kaip bus taikomos naujosios nuostatos, skirtos kovai su piktnaudžiavimu.

Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, ar Lietuva, kaip ES valstybė narė, teisingai įgyvendino minimų direktyvų nuostatas, kaip jos bus taikomos praktikoje, ir įvardijamos šių normų taikymo problemos.

### *Summary*

In the thesis the taxation of dividends is analysed in the extent of its relation to the taxation of dividends between Lithuanian and foreign entities. Also, the main problems of European Council Directive 2014/86/EU and Directive 2015/121/EU amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States and its implementation into Lithuanian national law are analysed.

The goal of the thesis is to reveal the goals of new rules designated to combat dividend taxation abuse, their essence and purpose, and to evaluate if they are properly implemented into Lithuanian national law, as well as to reveal the essence of application of these rules in the Republic of Lithuania. According to the abovementioned Directives, the amendments to the Law on Corporate Income Tax of Lithuania, no.: IX-675, articles no.: 32, 33, 34, 35, 36, 401, 47, 51, 53 and to the Appendix no.: 3 were adopted on 21 of March, 2016 (law no.: XII-2262). As a result of the amendments, the general anti-abuse rule and the special anti-abuse rule, dedicated to the neutralization of Hybrid mismatch arrangements, were implemented.

The thesis constitutes of three parts. The first part presents the implementation of dividend taxation in the European Union. The second part investigates the abovementioned directives. The third part reviews the system of dividends taxation according to the Law on Corporate Income Tax of Lithuania, and the relation of the new rules of Lithuanian Corporate Income Tax Law to the cases of European Court of Justice.

Lastly, the thesis provides conclusions on whether Lithuania, as a member of European Union, properly implemented the rules of abovementioned Directives, discusses how these rules will be applied in practice, and identifies problems of their application.