

**Vilniaus universiteto Teisės fakultetas**

**Viešosios teisės katedra**

Mingailės Petkevičiūtės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

**Magistro Darbas**

**Juridinių asmenų apmokestinimo modeliai**

Vadovas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2019

## Turinys

IŽANGA .....	3
I. JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO MODELIAI.....	6
II. KLASIKINIS BENDROVIŲ APMOKESTINIMO MODELIS.....	7
2.1. Pirminis apmokestinimo etapas bendrovės lygmenyje .....	10
2.2. Antro lygmens apmokestinimas .....	13
2.2.1. Dividendų apmokestinimas Lietuvoje .....	13
2.2.2. Fiziniam asmeniui išmokamų dividendų apmokestinimo sistema .....	17
III. ĮMONIŲ GRUPIŲ APMOKESTINIMO SISTEMA .....	20
3.1. Įmonių grupių apmokestinimo reglamentavimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje.....	25
IV. PINIGŲ SRAUTŲ APMOKESTINIMO SISTEMA .....	32
4.1. Estijos apmokestinimo modelis .....	37
IŠVADOS .....	42
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	44
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA .....	48
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA .....	49

## IŽANGA

Juridiniai asmenys laikomi specifiniais mokesčių teisės subjektais, kurių apmokestinimą gali lemti netgi keli faktoriai: pasirinkta teisinė forma, vykdomos veiklos pobūdis, bendrovės dydis, veikimas keliose jurisdikcijose ir pan. Juridinių asmenų apmokestinimas yra vienas iš šalies konkurencingumo veiksnių, nuo kurio priklauso ir šalies patrauklumas investuotojų pobūdžiu. Juk šiais laikais valstybės konkuruoja vienos su kitomis, siekdamos prieiti prie palankiausios verslui mokestinės sistemos, siekiant ne tik užtikrinti šalies ekonomikos augimą, tačiau ir surinkti pajamas į valstybės biudžetą. Pagrindiniu juridinių asmenų tikslu galima laikyti pelno siekimą, todėl bendrovių veiklai ypatingai svarbiu aspektu tampa palanki pelno mokesčio apmokestinimo sistema. Palankus apmokestinimo modelis svarbus ne tik bendrovės uždirbto pelno atžvilgiu, tačiau ir jos steigėjų, formuojančių bendrovės tikslus, kapitalą bei dalyvaujančių jos veikloje. Todėl būtina atskleisti ir akcininkam tenkančią mokestinę našą pelno mokesčio (kuomet akcininkas yra juridinis asmuo) bei gyventojų pajamų mokesčio (kuomet akcininkas yra fizinis asmuo) kontekste. Juridinių asmenų apmokestinimo modeliai darbe skirstomi į klasikinę pelno apmokestinimo sistemą, t.y. dviejų lygių apmokestinimą bendrovės bei akcininkų atžvilgiu, taip pat į grynujų pinigų srautų apmokestinimo sistemą, kuomet mokesčio bazė yra pinigų įplaukų ir grynujų pinigų srautų skirtumas, o ne uždirbtas pelnas. Valstybės, kurdamos bei tobulindamos mokestines sistemas turi užtikrinti ne tik pagrindinių apmokestinimo principų laikymąsi, tačiau ir balansą tarp paprasto mokestinės sistemos administravimo bei jos efektyvumo: išvengiant dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo, mokesčių vengimo pasinaudojant skirtingomis valstybių jurisdikcijomis, nacionalinių teisės aktų atitikties Europos Sąjungos aktams ir pan.

**Magistrinio darbo objektas.** Magistro darbo objektą lemia analizuojamai temai atskleisti išsikeltas tikslas bei uždaviniai. Objektas - juridinių asmenų apmokestinimas pelno mokesčiu.

**Magistrinio darbo tikslas.** Darbo tikslas yra ne tik atskleisti pagrindines bendrovių pelno apmokestinimo ypatumus, tačiau atskleisti reguliavime egzistuojančias ar ateityje galinčias egzistuoti problemas. Šio tikslo bus siekiama sprendžiant tokius uždavinius:

- Išskirti labiausiai mokestine prasme išsiskiriančius juridinių asmenų apmokestinimo modelius.
- Aptarti sudėtinius mokesčio elementus: mokesčio bazę, taikomas lengvatas bei tarifus, taip pat bendrovių pelno apmokestinimo sąsają su gyventojų pajamų mokesčiu.

- Aptarti Lietuvoje taikomą bendrovių pelno apmokestinimo modelį atskleidžiant pagrindinius elementus, privalumus bei trūkumus.

Pirmoje dalyje aptariamas klasikinis dviejų lygių bendrovių pajamų apmokestinimo modelis, taikomas daugelyje Europos valstybių: detalai įvertinamas pirminis bendrovių apmokestinimo etapas gavus pajamas, bei antrinis – apmokestinant juridinio asmens dalyvių paskirstytojo pelno atžvilgiu (išmokant dividendus). Antroje dalyje analizuojami įmonių grupę sudarančių juridinių asmenų apmokestinimo ypatumai, remiantis mokestinių nuostolių perkėlimo institutu. Paskutinėje darbo dalyje dėmesys skiriamas Estijos mokestinei sistemai, kadangi Estijoje egzistuojantis juridinių asmenų apmokestinimo modelis kardinaliai skiriasi nuo klasikinio bendrovių apmokestinimo – taikomas grynujų pinigų srautų modelis paskirstomajam pelnui. Visose darbo dalyse atskleidžiami pagrindiniai tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių mokestinio reguliavimo ypatumai, tikslai, pranašumai bei trūkumai.

**Magistrinio darbo metodai.** Lyginamuoju metodu darbe siekiama išsiaiškinti skirtingų valstybių mokestinių sistemų struktūras, jų ypatumus, taip pat palyginti jas su Lietuvoje egzistuojančiu reglamentavimu. Loginio - analitinio metodo pagalba išskiriami pagrindiniai juridinių asmenų apmokestinimo modeliai, pagal tai kam tenka pagrindinė pelno mokesčio našta (bendrovei ar jos akcininkams). Teologinis metodas padėjo atskleisti pagrindinius tikslus, kurių siekė įstatymų leidėjas priimdamas teisės aktus dėl juridinių asmenų pajamų apmokestinimo.

**Magistrinio darbo šaltiniai.** Pagrindiniai šaltiniai yra Lietuvos Respublikos bei pasirinktų valstybių pelno mokesčio įstatymai, jų komentarai bei institucijų paaiškinimai. Ypatingai svarbus ir fizinių asmenų pajamų apmokestinimą reglamentuojantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas bei kiti juridinių asmenų teisinį bei mokestinį reglamentavimą padedantys atskleisti teisės aktai. Nagrinėjant įmonių grupių apmokestinimą atsižvelgiama ne tik į nacionalinius teisės aktus, tačiau ir į Europos Sąjungos direktyvas (Motininių - Dukterinių įmonių direktyvą, „Susiliejimų direktyvą“) bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. Darbui ypatingai svarbi Lietuvos bei užsienio autorių tiriamoji medžiaga analizuojanti juridinių asmenų apmokestinimo probleminius aspektus.

**Darbo naujumas ir originalumas.** Darbo naujumą lemia tai, jog pelno mokesčio įstatymas yra bene dažniausiai atnaujinamas teisės aktas, kuriuo iš dalies ar visiškai pakeičiamas galiojęs teisinis reguliavimas. Todėl šiame darbe dėmesys suteikiamas tam tikros juridinių asmenų

teisininėms formoms, taip pat naujausiems bendrovių apmokestinimo pakeitimams. Juridinių asmenų apmokestinimo modeliai atskleidžiami pasirinkus kelis labiausiai išsiskiriančius bendrovių apmokestinimo modelius (sutinkamus Lietuvoje ar užsienio valstybėse) bei analizuojant tiek pačiai bendrovei, tiek jos akcininkams tenkančią mokestinę naštą.

## I. JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO MODELIAI

Mokesčius galima įvardinti kaip vieną svarbiausių valstybės biudžeto formavimo būdų, kuris padeda palaikyti valstybės vykdomų funkcijų balansą bei sudaro ekonomiškai ir teisiškai pagrįstą visumą – valstybinę mokesčių sistemą. Tinkamai suformuota mokesčių sistema yra kiekvienos valstybės sėkmingo egzistavimo pagrindas, todėl formuojant ją svarbu atsižvelgti ir į pagrindinius mokesčių sistemos principus. Specifiniais mokesčių teisės subjektais galima laikyti juridinius asmenis, kurių apmokestinimo ypatumus nulemia pati juridinio asmens teisinė prigimtis. Pasak J. S. Millio aiškinamos pelno maksimizavimo teorijos, pagrindinis tikslas steigiant juridinį asmenį yra būtent pelno siekimas, todėl ypatingas dėmesys skiriamas juridinio asmens apmokestinimui. Tokį subjektą galima laikyti savarankišku, savo vardu teisiniuose santykiuose gebančiu dalyvauti subjektu. Tačiau svarbu nepamiršti, kad būtent jo dalyviai (steigėjai) formuoja šio subjekto tikslus, kapitalą, dalyvauja veiklos. Taigi juridinio asmens egzistavimas tampa neatsiejamu jo sudarančių asmenų interesų. Todėl nagrinėjant juridinio asmenų apmokestinimo modelius dėmesys sutelkiamas ir į jo dalyviams tenkančią naštą.

Mokesčių teisėje egzistuoja kelios juridinių asmenų apmokestinimo sistemos. Tačiau siekiant atskleisti tokių sistemų privalumus ir trūkumus detalesnė analizė bus skiriama dviems pagrindiniams juridinių asmenų apmokestinimo modeliams: klasikiniui juridinių asmenų pelno mokesčiui nuo pajamų (*angl. corporate income tax*) bei priešingam jam grynųjų pinigų srauto mokesčiui (*angl. cash flow tax*). Įmonių apmokestinimas yra nepaprastai sudėtingas procesas, todėl ypatingas dėmesys skiriamas esminiems mokesčio elementams: mokesčio bazei, apmokestinamiesiems subjektams, taikomui tarifui bei lengvatoms. Nors pelno mokestis valstybių biudžetuose sudaro sąlyginai nedidelę dalį, o jo administravimas brangus, tačiau šis mokestis išlieka pagrindiniu veiksniumi, skatinančiu investicijas tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu, kas lemia ir valstybių ekonominės sistemos gerinimą bei augimą. Šiuolaikiniame pasaulyje apmokestinimą galima įvardinti netgi kaip ekonominės politikos priemonę, darančią įtaką gamyboms apimčiai, vartojimui, pramonės vietos pasirinkimui ir pan. Visi šie apmokestinimo aspektai kartu ir atskirai atskleidžia pagrindinius bei šalutinius tikslus, kurių siekiama apmokestinant juridinius asmenis. Kuriant tokias apmokestinimo sistemas taip

pat būtina atsižvelgti ir į klasikinius apmokestinimo principus: teisingumą, administracinį paprastumą, ekonominį efektyvumą bei mokestinių įplaukų produktyvumą ir elastingumą<sup>1</sup>.

## II. KLASIKINIS BENDROVIŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO MODELIS

### 2.1. Pirminis apmokestinimo etapas bendrovės lygmenyje

Klasikine juridinių asmenų apmokestinimo sistema laikomas – bendrovės pajamų apmokestinimas (angl. *Corporate income tax* arba *CIT*). Toks bendrovei taikomas mokestis yra kintantis, priklausomai nuo gauto pelno. Paprastai į pajamas įtraukiamas tik grynasis turtas, gautas pardavus turtą ar pardavimui skirtas prekes. Daugelis valstybių neapmokestina pajamų, uždirbtų kitose valstybėse arba suteikia bendrovei kreditą už mokesčius, sumokėtus už tokias pajamas kitose jurisdikcijose. Pajamų apmokestinimo sistema yra naudojama daugelyje pasaulio valstybių, todėl detaliau bus atskleidžiama ir Lietuvos mokestinė sistema, kuriuose taikoma būtent CIT apmokestinamasis modelis. Tokios sistemos gali būti laikomos progresyviomis, kuomet didėjant pajamoms didėja ir mokestinė našta arba proporcingomis, kuomet nustatomas standartinis (bendras) pelno mokesčio tarifas visoms pajamoms, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis. Aptariama apmokestinimo sistema valstybėse gali būti įgyvendinama skirtingai, todėl analizuojant gautų pajamų apmokestinimą, pirmiausia reikia atskleisti pagrindinius mokesčio elementus: pelno mokesčio bazę bei tarifą. Būtent šie elementai lemia ne tik pelno mokesčio apskaičiavimą, bet ir pačios sistemos privalumus, trūkumus bei kryptingumą. Taip pat šį apmokestinimo modelį tikslingiausia nagrinėti dviem etapais: vertinant pirminį bendrovės apmokestinimo etapą gavus pajamas bei antrinį - apmokestinant juridinio asmens dalyvius paskirstytojo pelno atžvilgiu.

Remiantis Pelno mokesčio įstatymu Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra jo uždirbtos pajamos tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse (apmokestinamos pasaulinės pajamos). Per šio vieneto nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio basei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse<sup>2</sup>. Užsienio juridinio asmens mokesčio bazė

---

<sup>1</sup> Common consolidated corporate tax base working group “*General tax principles*” 2004, December 10, Brussels, Taxud-E1-TN. [interaktyvus, žiūrėta 2019-08-22]. Prieiga per internetą: <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/cctbwp1finalrev1\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf) >

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 4 str.

priklauso nuo to ar veikla vykdoma per nuolatinę ar nenuolatinę buveinę. Užsienio vieneto mokesčio bazė yra:

- *ne per nuolatinę buveinę* Lietuvos teritorijoje gautos pajamos kurių kilmė yra Lietuvos Respublikoje. Jei užsienio juridinis asmuo vykdo veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje per kelias nuolatinės buveines, tokiu atveju kiekvienos buveinės mokesčio bazė turi būti apskaičiuojama atskirai<sup>3</sup>;

- *per nuolatinę buveinę* Lietuvos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos, per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 proc. transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje (arba atvirkščiai), pajamų ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje<sup>4</sup>.

Nors mokesčio bazę sudaro juridinio asmens gautos pajamos, tačiau bendrovės gauto pelno negalima tapatinti su apmokestinamomis pajamomis. Nustatant apmokestinamas pajamas atsižvelgiama į pajamas, kurių įstatymas neapmokestina, priskiria prie leidžiamų atskaitymų ar ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų<sup>5</sup>. Literatūroje mokesčio bazė yra dažniausiai kritikuojamas mokesčio elementas, kadangi mokesčio bazę nustatančios taisyklės gali būti laikomos subjektyviomis, kas lemia ir piktnaudžiavimą (pavyzdžiui, prie sąnaudų priskiriant tam tikras asmeninio naudojimo išlaidas ir pan.).

Kitas svarbus mokesčio elementas yra mokesčio tarifas. Lietuvoje, kaip ir daugumoje Europos Sąjungos valstybių taikomas proporcinis apmokestinimo būdas<sup>6</sup>, t.y. apmokestinamoms pajamoms taikomas vienas bendras mokesčio tarifas. Lietuvoje taikomas 15 proc. tarifas yra vienas žemiausių Europos Sąjungoje, jis taikomas bendrai visoms juridinio asmens apmokestinamosioms pajamoms. Taip pat, įstatymas numato atvejus, kada galima taikyti mažesnę mokesčio tarifą. Tai leidžia Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas mokesčio lengvatas skirstyti į dvi grupes: lengvatas, suteikiančias teisę taikyti lengvatinį mokesčio tarifą bei apmokestinamąjį pelną mažinančias lengvatas. Lengvatinis, sumažintas tarifas taikomas šiais atvejais:

---

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

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992.

<sup>5</sup> *Ibid.*, V skyrius.



- Naujai įsteigtiems juridiniams asmenims (išskyrus pelno nesiekiančius), kuriuose vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 tūkst. eurų, už pirmąjį mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 0 proc. pelno mokesčio tarifu, kitų mokestinių laikotarpių apmokestinamasis pelnas – taikant 5 proc. mokesčio tarifą. Lengvatinis 0 proc. tarifas taikomas tik tokiam vienetui, kurio dalyvis yra fizinis asmuo, ir tik tuo atveju, kai per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, vieneto veikla nėra sustabdoma, jis nėra likviduojamas, reorganizuojamas, jo akcijos neperleidžiamos naujiems dalyviams<sup>7</sup>.
- Žemės ūkio veiklą vykdančių juridinių asmenų, kurių pajamos iš žemės ūkio veiklos (įskaitant kooperatinių bendrovių pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių pagamintus žemės ūkio produktus) per mokestinį laikotarpį sudaro daugiau kaip 50 proc. jų pajamų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. mokesčio tarifą<sup>8</sup>.
- Užsienio vienetų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje, išvardytos Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 4 dalies 1, 3 ir 5 punkte apmokestinamos be atskaitymų taikant 10 proc. mokesčio tarifą, o išvardytos 4, 6 ir 7 punktuose – taikant 15 proc. mokesčio tarifą, išskyrus įstatyme numatytus atvejus<sup>9</sup>.
- Užsienio vienetų, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje, išvardytos šio Įstatymo 4 straipsnio 4 dalies 1 punkte, neapmokestinamos<sup>10</sup>.

Kita grupė lengvatų susijusi su išmokomis, kuriomis leidžiama mažinti apmokestinamąjį pelną, tai: sąnaudos patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, neatlygintinai suteiktos lėšos filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje, apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms suteikiama lengvata bei lengvata juridiniams asmenims, kuriuose dirba riboto darbingumo

<sup>7</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 5 str. 2 d.

<sup>8</sup> *Ibid.*, 6 d.

<sup>9</sup> *Ibid.*, 5 str., 1 d. 2 p.

<sup>10</sup> *Ibid.*, 5 str., 1 d. 2 p.

asmenys. Taip pat priskiriamos sąnaudos patirtos dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo, amortizacijos, eksploataavimo ar rekonstravimo, komandiruočių bei reklamos/reprezentacinės sąnaudos, paramai skirtos išmokos bei kitos įstatyme įtvirtintos sąnaudos ar mokėjimai, kurie gali būti priskirti prie leidžiamų ar ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų<sup>11</sup>. Tam, kad šios lengvatos galėtų būti taikomas kiekvienu atveju juridinis asmuo turi atitikti įstatyme numatytas sąlygas ar apribojimus. Pagrindiniu veiksniumi, lemiančiu lengvatų taikymą galima laikyti ne juridinio asmens teisinę formą, o būtent jo vykdomą ekonominę veiklą. Lengvatos, nukreiptos į tam tikrų juridinių asmenų veiklą atskleidžia ir pačios mokestinės sistemos ypatumus. Tai leidžia Lietuvos pelno mokesčio sistemą vertinti kaip orientuotą į investicijų ir inovacijų skatinimą, palankių sąlygų kūrimą smulkiąjam verslui, žemės ūkiui bei naujai steigiamiems juridiniams asmenims. Mokesčio tarifas yra akivaizdžiai mažesnis palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis, taikomos lengvatos vertinamos labai palankiai juridinių asmenų atžvilgiu. Artimiausias Lietuvai mokesčio tarifas yra Airijoje (12,5 proc.), tai vienas mažiausių tarifų tarp Europos Sąjungos valstybių. Nyderlanduose bendrovių pelnui taikoma progresinio apmokestinimo sistema, t.y. didėjant pajamoms didėja ir mokestinė našta. Šiuo metu standartinė bendrovių pelno apmokestinimo norma yra 25 proc. Mokestinėje sistemoje išskiriamos dvi apmokestinamųjų pajamų grupės. Pajamoms, neviršijančioms 200 tūkst. eurų taikomas 20 proc. tarifas. Standartinis (25 proc.) tarifas taikomas apmokestinamųjų pajamų perviršiui (pajamoms, viršijančioms 200 tūkst. eurų). Šie tarifai bus mažinami: standartinė tarifo norma bus sumažinta pažingsniui nuo 25 proc. 2020 m. bei iki 20,5 proc. 2021 m. Žemesnė norma sumažės nuo 20 proc. iki 19 proc. 2019 m. bei iki 15 proc. 2021 m. Taip pat, specialus režimas taikomas pelnui (įskaitant honorarus), gaunamam už paties sukurtą nematerialų turtą, dar vadinamą inovacijų dėžės režimu (*angl. Innovation box regime*)<sup>12</sup>. Nuo 2018 m. efektyvus inovacijų dėžės režimo mokesčio tarifas yra septyni procentai, kuriais galima sumažinti mokesčio bazę. Taip pat taikomos specialios lengvatos laivybos kompanijoms ir investiciniams fondams. Galima teigti, jog valstybių pasirinkti mokestiniai modeliai yra nukreipti į labiausiai išvystytas verslo sritis, todėl būtent joms suteikiami mažesni mokesčio tarifai ar kitos specialios lengvatos. Investicijų skatinimas ypač palankiai įgyvendintas Estijoje, kadangi reinvestuojamas pelnas į bendrovę nėra apmokestinamas pelno mokesčiu.

---

<sup>11</sup> *Ibid.*, 17 str.

<sup>12</sup> Takamura H., “*The Dutch IP Box regime, where are the economic, domestic legal and international legal boundaries?*” [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-25]. Prieiga per internet: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=144816>

Šis pirminis bendrovės apmokestinimo etapas sukelia mažiau probleminių aspektų, kadangi mokesstinės sistemos palankų vertinimą lemia suteikiamų lengvatų apimtis bei taikomo tarifas dydis. Matoma tendencija, jog valstybės palaipsniui siekia mažinti taikomų tarifų dydžius, taip pat mokesstinę sistemą padaryti kuo paprastesnę ir lankstesnę tiek verslo, tiek mokesčių administratoriaus atžvilgiu. Oficialių siūlymų dėl bendrų mokesčių tarifų Europos Sąjungos lygmenyje suvienodinimo šiuo metu nėra pateikta. Manoma, jog mokesčio tarifo harmonizavimą ypač nepalankiai vertintų mažesnės valstybės, turinčios nedidelius pelno mokesčio tarifu. Juk būtent vienas iš veiksnių, skatinančių valstybes tobulinti savo mokesčines sistemas yra konkurencija tarp valstybių, todėl harmonizavimo įvedimas lemtų tam tikros žalos padarymą konkurencijai vieningoje rinkoje<sup>13</sup>. Šiai dienai Bendrijos lygmeniu atliktas tik dalinis pelno mokesčio harmonizavimas tam tikrose srityse įtvirtinant bendrus apmokestinimo aspektus. Vienomis svarbiausių laikomos šios direktyvos:

- *Susiliejamų direktyva*, reglamentuojanti valstybėse narėse veikiančių įmonių reorganizavimo klausimus (jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo, keitimosi akcijomis atvejais)<sup>14</sup>;
- *Motinių – dukterinių įmonių direktyva*, skirta panaikinti išskaičiuojamąjį mokestį prie šaltinio dukterinės įmonės išmokamiems dividendams ir kitiems pelno paskirstymo mokesčiams motininei bendrovei ir panaikinti motininės bendrovės pelno dvigubą apmokestinimą<sup>15</sup>;
- *Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva*, skirta panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokestį valstybėje narėje, kurioje jie atsiranda išskaitant prie šaltinio, kai mokėjimai vykdomi tarp susijusių kompanijų ir nuolatinių buveinių<sup>16</sup>.

Kalbant apie pelno mokesčio harmonizavimą svarbu paminėti ir siekį įvesti bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę Europos Sąjungoje (toliau – BKPMB), kuris Europos Komisijos nagrinėjamas jau nuo 2011 m. Pagrindiniais BKPMB tikslais galima laikyti siekį

---

<sup>13</sup>Lietuvos laisvosios rinkos institutas, „Kaip pelno mokesčio bazės harmonizavimas paveiks Lietuvą?“ [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-26]. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/26220/lrinka>

<sup>14</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. Oficialusis leidinys L 310.

<sup>15</sup> 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345.

<sup>16</sup> 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (su pakeitimais), Oficialusis leidinys L 157, 26/06/2003.

pagerinti įmonėms veiklos sąlygas Bendrijoje, taikant mokesčių mokėtojams vieną pelno mokesčio teisės aktų taisyklių rinkinį visoje vidaus rinkoje, taip pat padaryti sistemą griežtesnę ir atsparesnę agresyviai mokesčių palavimui<sup>17</sup>. Abu šie tikslai turi lemiamą tiesioginę įtaką vidaus rinkai, konkrečiai, jais siekiama pašalinti jos veikimo iškreipimus. Šia iniciatyva nesiekama suvienodinti pelno mokesčio tarifų tarp valstybių, kiekviena valstybė narė galėtų taikyti savo tarifą mokesčio mokėtojams tenkančiai mokesčio bazės daliai (įmonių grupių pelno ir nuostolių atžvilgiu). Tačiau BKPMB iki šiol nėra priimta, nors jos įvedimą palaikė didžiosios valstybės (Prancūzija, Vokietija), kurios tokiu būdu tikėjosi sustabdyti investicijų kryptis į valstybes nares, turinčias mažesnius mokesčio tarifus. Galima teigti, jog tam tikrais atvejais valstybių konkurencija mokesčių srityje gali būti vertinama teigiamai, kadangi tai skatina valstybes nustatyti tokius mokesčio tarifus, kurie per ne lyg neapsunkintų mokesčių mokėtojų bei skatintų investicijas, verslo aplinkos plėtrą. Tokia konkurencija turėtų atitikti ne tik Europos Sąjungos teisės aktus, tačiau turi būti nustatyta ir atitinkama reguliacinė aplinka bei saugikliai, leidžiantys išvengti agresyvaus mokesčių planavimo, lemiančio mokesčių prievolių išvengimą.

---

<sup>17</sup> Pasiūlymas, Tarybos Direktyva dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), [Interaktyvus] Strasbūras, 2016 10 25 COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS) [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-28]. Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF)

## 2.2. ANTRO LYGMENS APMOKESTINIMAS

### 2.2.1 Dividendų apmokestinimas Lietuvoje

Antruoju lygmeniu nagrinėjant juridinio asmens apmokestinimą laikomas pajamų iš paskirstytojo pelno apmokestinimas. Remiantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu (toliau – „Įstatymas“), paskirstytuoju pelnu laikomos pajamos, įskaitant dividendus, gaunamos skirstant pelną vieneto dalyviams<sup>18</sup>. Dividendų apmokestinimo nuostatos gali būti taikomos ir paskirstytajam pelnui, kuris nėra teisiškai įformintas kaip dividendai<sup>19</sup>. Tokiais atvejais taikomas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 10 str. įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių įstatymo 14 str. numato, kad įmonės per finansinius metus uždirbtas grynas pelnas bendrovės nariams skirstomas dividendais (pelno daliai, skirstomai proporcingai kiekvieno nario turimo pajaus dydžiui) ir apyvartai proporcingoms išmokoms (išmokoms iš pelno, mokamoms proporcingai įmonės prekių ir paslaugų apyvartai su kooperatine įmone) išmokėti<sup>20</sup>. Vadinasi, pelno dalis, prekių ir paslaugų apyvartai su kooperatine įmone dydžiui bus apmokestinama kaip dividendai<sup>21</sup>.

Įstatymas taip pat numato, jog „iš juridinio asmens lėšų ar turto vertės padidėjimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotos akcijos (dalys, pajai) arba anksčiau išduotų akcijų nominalios vertės arba pajų vertės padidinimo suma nelaikoma dividendais ar paskirstytuoju pelnu“<sup>22</sup>. Tačiau, jei padidinus kapitalą vėliau jis yra mažinamas ir juridinio asmens dalyviams išmokamos atitinkamos lėšos, tai tokiu atveju laikoma, jog pirmiausia vieneto dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta ne iš juridinio asmens dalyvių įnašų, o iš paties juridinio asmens lėšų (pelno, rezervų ar akcijų priedų) didinant įstatinį kapitalą<sup>23</sup>. Juridinio asmens dalyviams išmokamos lėšos (jų dalis), tenkanti įstatinio kapitalo, sudaryto ne iš vieneto dalyvių įnašų, sumažinimo daliai, priskiriama dividendams ir apmokestinama remiantis Pelno mokesčio įstatymo 33 str. ir 34 str. nuostatomis<sup>24</sup>.

---

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 2 str. 25 d.

<sup>19</sup> *Ibid.*, 32 str. 1 d.

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija) 32 str.

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 32 str.

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija).

Pasak J. S. Millio pelno maksimizavimo teorijos, pagrindinis tikslas steigiant juridinį asmenį yra būtent pelno siekimas, todėl ypatingai svarbiu aspektu tampa dividendų išmokėjimas. Dividendų išmokėjimą galima laikyti pagrindine akcininkų turtine teise, užtikrinančia teisę gauti įmonės pelno dalį, proporcingą jo turimų akcijų daliai. Išmokant dividendus svarbu atsižvelgti ir į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso bei Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, kurios reglamentuoja detalią dividendų mokėjimo tvarką bei tam tikrus apribojimus. Dividendų išmokėjimas priklauso ir nuo įmonės pasirinktos dividendų politikos. Bendrovė turi galimybę pasirinkti: ar įtvirtinti konkrečią dividendų mokėjimo strategiją įstatuose ar nenurodyti tokios strategijos. Lietuvos teisės aktai neįpareigoja įmonės sukurti konkrečios dividendų mokėjimo politikos. Tačiau, nepasirinkus dividendų mokėjimo politikos įmonė investuotojams gali atrodyti nepatraukli, nestabili bei nesuteikianti garantijų, jog dividendai bus apskritai išmokami. Taigi, tokioje įmonėje nebus nustatyti pelno skirstymo prioritetai ar ilgalaikių strategiškai parengtų dividendų politikos įgyvendinimo planai, neatliekama dividendų išmokų įtakos bendriems ekonominiams ir įmonių finansiniams rodikliams tyrimai, akcininkų ar pačios įmonės interesų analizė<sup>25</sup>. Todėl, dividendų politikos pasirinkimą galima laikyti svarbia aplinkybe, lemiančia investuotojų pritraukimo galimybes bei apmokestinimo pelno mokesčiu ypatumus.

Nuo 2010 m. išmokamiems dividendams taikomas bendras 15 proc. mokesčio tarifas. Šis tarifas taikomas Lietuvos juridiniam asmeniui gavus dividendus už Lietuvos bei užsienio vienetų akcijas, taip pat užsienio juridinių asmenų gaunamiems dividendams už Lietuvos vieneto akcijas. Lietuvoje įgyvendinus ES Direktyvos „Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“ (toliau – „Direktyva“) nuostatos<sup>26</sup> įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ (*angl. participation exemption*) taisyklė. Remiantis ja dividendai išmokami akcininkui, turinčiam ne mažiau kaip 10 proc. vieneto akcijų (dalių, pajų) bei šias akcijas valdančiam be pertraukų ne trumpiau kaip 24 mėnesius (įskaitant dividendų paskirstymo momentą)<sup>27</sup> yra neapmokestinami. Tačiau paaiškėjus, jog nesuėjus nustatytam terminui vieneto dalyvio akcijos buvo perleistos ar kitokiu būdu vienetas nustojo jas valdyti, tokiu atveju neapmokestinamus dividendus išmokėjęs

---

<sup>25</sup> MARTIŠIŪTĖ V., VAŠKELAITIS V., *Dividendai ir jų mokėjimas: teisinis vertinimas*. ISSN 1392-1274, Teisė, 2010, [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-29], Prieiga per internetą:

[https://www.researchgate.net/publication/330724307\\_Dividendai\\_ir\\_ju\\_mokejimas\\_teisinis\\_vertinimas](https://www.researchgate.net/publication/330724307_Dividendai_ir_ju_mokejimas_teisinis_vertinimas)

<sup>26</sup> Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, *OL 1990 L225, p.6, 1990-07-23*.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 33 str. 2 d.

vienetas turi apskaičiuoti ne tik pelno mokestį nuo išmokėtų dividendų, tačiau ir delspinigius, už laiku nesumokėtą pelno mokestį Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo nustatyta tvarka. Taip siekiama įgyvendinti pagrindinį Direktyvos tikslą: suvienodinti pelno mokesčio mokėjimą paskirstytą tarp įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse narėse bei panaikinti dvigubą apmokestinimą, palengvinant sąlygas tarp nacionalinių įmonių steigimui, veiklai, konkurencijos didinimui<sup>28</sup>. Nors Direktyvoje nurodytas 24 mėnesių kapitalo/balsavimo teisių dalies nepertraukiamas išlaikymas, tačiau tai nekliudo valstybėms nacionaliniuose teisės aktuose nustatyti trumpesnį terminą. Remiantis ESTT praktika, dviejų metų terminas neprivalo būti suėjęs, užtenka ketinimo išlaikyti akcijas/balsavimo teises<sup>29</sup>. Tai gali būti nurodoma akcininkų sutartyse, kaip įsipareigojimas neparduoti akcijų tam tikrą laiką. Būtent tokią poziciją yra pasirinkusi Lietuva, nustatanti, jog dividendai gali būti neapmokestinami jei jų paskirstymo momentu nėra suėjęs 12 mėnesių terminas, bet vieneto dalyvis turi tikslą išlaikyti akcijas šį laikotarpį<sup>30</sup>. „Dalyvavimo išimties“ taisyklė taikoma nepaisant to ar dividendai išmokami Lietuvos, ar užsienio valstybės juridiniam asmeniui. Tačiau gali susidaryti situacijos, kada pasinaudojus valstybių narių mokesčių sistemų skirtumais kuriami fiktyvūs juridiniai asmenys (dariniai) su tikslu pasinaudoti dividendų neapmokestinimo lengvatomis. Siekiant to išvengti Direktyva papildyta antivengiminėmis nuostatomis prieš galimą fiktyvių darinių kūrimą. Šios nuostatos į Lietuvos Pelno mokesčio įstatymą perkeltos tik 2016 m. ir nurodo „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<sup>31</sup>“. Nors įstatyme mokestinės naudos siekiantis darinys nėra tiksliai apibrėžtas, tačiau sistemiškai vertinant įtvirtinamų nuostatų kontekstą bei tikslus, tai gali būti įvardijama kaip tam tikras sandoris, schema, operacija ar kitokio pobūdžio susitarimas, kuriuo juridiniai asmenys ar jų

---

<sup>28</sup> Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, *OL 1990 L225, p.6*, 1990-07-23.

<sup>29</sup> Europos Teisingumo Teismas. 1996 m. spalio 17 d. sprendimas byloje *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen*, Nr. C-307/97, ECR I-06161.

<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija, 33 str.

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 32 str. 6 d.

grupės sukuria struktūrą agresyviai mokesčių planavimui įgyvendinti, t.y. siekti mokesstinės naudos. Vertinant ar darinys yra apsimestinis atsižvelgiama į visus susijusius faktus ir aplinkybes, pavyzdžiui: pasirinktą verslo struktūrą, akcijų priskyrimo priežastis, reorganizavimo tikslingumą, realiai vykdomą aktyvią vieneto veiklą, darinio įsteigimą prieš dividendų išmokėjimą, komercinės priežastys atspindinčios ekonominę realybę, tokiam dividendų perleidimui ir pan. Mokesčių administratorius analizuodamas ar darinys siekė gauti tam tikrą mokesstinę naudą, atsižvelgia ne į formalią veiklos išraišką, o į pačios veiklos turinį, t.y. ar buvo siekta konkrečios mokesstinės naudos, ar ji atsirado tik kaip veiklos rezultatas<sup>32</sup>. Pažymėtina, jog Direktyva nustato tik minimalią bendrąją antivengiminę nuostatą jos taikymo ribose. Valstybėms narėms suteikiama teisė priimti ir griežtesnes, proporcingumo principą atitinkančias bei pagrindinių ES teisių ir laisvių neribojančias normas. Lietuva Direktyvoje įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę įtvirtino plačiau t.y. pritaikė ir Lietuvos juridinio asmens gaunamiems dividendams už turimas Lietuvos vienetų akcijas ar kapitalo dalį<sup>33</sup>.

Nagrinėjant dividendų apmokestinimo sistemą atkreipiamas dėmesys ir į Pelno mokesčio įstatymo 33 str. bei 35 str., kuriuose nustatomos tam tikros dividendų apmokestinimo išimties. Pagal nagrinėjamo įstatymo 33 str. 3 d. nuostatas iš Lietuvos vieneto (juridinio asmens) gaunamų dividendų už jo turimas kitų Lietuvos vienetų akcijas išskaityto pelno mokesčio suma yra įskaitoma ir ja sumažinama dividendus gaunančio Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio suma tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas mokestis iš jam išmokėtų dividendų<sup>34</sup>. Dividendų išskaitytas pelno mokestis gali būti užskaitomas, jeigu juos išmokantis Lietuvos vienetas paskirsto pelną, išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos Akcinių bendrovių, Kooperatinių bendrovių ar Žemės ūkio bendrovių įstatymų nustatyta tvarka. Taigi, įmonė gavusi pelno mokesčiu apmokestintus dividendus šia suma gali susimąžinti mokėtiną pelno mokesčių. Pažymėtina, jog minimoje įstatymo normoje nėra nustatytas reikalavimas dividendų gavėjui turėti tam tikrus įrodymus, pagrindžiančius, jog juos išmokėjęs Lietuvos vienetas nuo dividendų sumos išskaičiuotą pelno mokesčių yra sumokėjęs į biudžetą. Dar viena svarbi lengvata užsienio vienetų dividendams įtvirtinta Įstatymo 35 str. 2 d., pagal kurią „Lietuvos vienetų už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas EEE valstybėse įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai neapmokestinami, jeigu dividendus išmokėjo Europos Ekonominės

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 69 str.

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 33 str. 2 d.

<sup>34</sup> *Ibid.* 33 str. 3 d.



Erdvės (toliau – EEE) valstybės vienetas, kurio pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu<sup>35</sup>. Taikant šią lengvatą, Lietuvos vienetas (ar nuolatinė buveinė) turi turėti bei mokesčių administratoriui pareikalavus pateikti vieną iš šių dokumentų:

1. EEE valstybės mokesčių administratoriaus dokumentą, patvirtinantį, jog toje valstybėje įregistruotas ar kitaip organizuotas vienetas, iš kurio yra gauti dividendai yra pelno mokesčio subjektas – mokėtojas;
2. Kitas dokumentas, patvirtinantis aukščiau minėto fakto egzistavimą. Šie dokumentai turi suteikti informaciją apie dividendus išmokėjusio užsienio vieneta: vieneto pavadinimas, identifikacinis numeris, registras, kuriame vienetas yra įregistruotas ir pan<sup>36</sup>.

Apibendrinant galima teigti, jog Lietuvoje įstatymo leidėjo įtvirtintos dividendų apmokestinimo lengvatos pačią sistemą leidžia vertinti kaip lanksčią, palankią juridinių asmenų atžvilgiu. Tam tikros, iš Europos Bendrijos perimtos nuostatos Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos plačiau, pavyzdžiui „dalyvavimo išimties“ taisyklė Lietuvos juridiniams asmenims. Lengvatų taikymas egzistuojant tarptautiniam elementui yra sudėtingesnis, todėl skirtingų užsienio valstybių mokesčių administratoriai turi aktyviai bendradarbiauti, tam, kad bendrovės nepasinaudotų, nepiktnaudžiautų skirtingomis užsienio valstybių mokestinėmis sistemomis.

#### 2.2.2. Fiziniais asmenims išmokamų dividendų apmokestinimo sistema

Bendrovės (uždarnosios akcinės bendrovės bei akcinės bendrovės) akcininkais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Lietuvoje fiziniam asmeniui išmokami dividendai apmokestinami remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis. Skirtingai nei juridinių asmenų atžvilgiu, įstatymas neįtvirtina „dalyvavimo išimties“ taisyklės ar kitų lengvatų taikymo fizinių asmenų gaunamiems dividendams. Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinami visi gauti dividendai, nepriklausomai nuo turimų akcijų skaičiaus, jų išlaikymo termino ar kokio juridinio asmens pelnas yra skirstomas (Lietuvos ar užsienio). Po 2019 m. atliktų Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimų dividendų apmokestinimas nepakito, pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos bendru 15 proc. mokesčio tarifu, neįtvirtinant

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 35 str. 2 d.

<sup>36</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija, 35 str. 2 d.

naujų lengvatų<sup>37</sup>. Taigi, įstatymų leidėjas įtvirtino skirtingą teisinį režimą apmokestinant fizinio bei juridinio asmens gaunamas dividendų pajamas. Toks reguliavimas laikomas mažiau palankiu fiziniams asmenims, todėl galimos situacijos, kai akcininkai siekia pasinaudoti juridiniams asmenims suteikiamomis lengvatomis bei išvengti apmokestinimo. Tokia situacija nagrinėta 2017 m. gruodžio 18 d. Mokestinių ginčų komisijos sprendime<sup>38</sup>, kuriame Valstybinė mokesčių inspekcija konstatavo, „kad Bendrovės akcininkai (fiziniai asmenys G.R. ir D.B), žinodami, jog Bendrovė turi sukaupto nepaskirstyto pelno, siekdami išvengti mokestinių prievolių išmokant dividendus, formaliai nepažeisdami mokesčio įstatymo, dirbtinai sukūrė teisės aktų reikalavimus atitinkančią ūkinių operacijų grandinę tarp Bendrovės, Estijos įmonės (įkurtos prieš dividendų išmokėjimą, kurios akcininkais buvo G.R. ir D.B) ir G.R. D.B, formaliai vykdė teisės aktų normoms neprieštaraujančius juridinius sandorius – įformino paskolų, reikalavimo teisių perleidimo ir kitas sutartis, tačiau išanalizavus visas aplinkybes ir nusiėptus faktus buvo nustatyta, kad G.R. per Kipro įmonę ir D.B. įsigijo Estijos įmonę kuri buvo reikalinga ne verslo plėtojimui, o kaip užsienio juridinis asmuo aukščiau minėtų sandorių įforminimui bei siekiant išvengti mokestinės prievolės atsiradusios Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pagrindu“. Nors nagrinėjama byla perduota iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui, tačiau tai parodo, jog egzistuoja situacijos, kai gali būti dirbtinai kuriami juridiniai asmenys, sudaromos paskolų sutartys tarp įmonių ir jos akcininkų siekiant išvengti dividendų apmokestinimo. Nagrinėjant konkrečius atvejus mokesčių administratorius taiko turinio viršenybės prieš formą principą, kompleksiškai vertina visas apmokestinimą lėmusias aplinkybes. Galima teigti, jog dividendų apmokestinimas fizinių ir juridinių asmenų (akcininkų) atžvilgiu Lietuvoje nėra vienodas – fiziniams asmenims nėra suteikiama galimybė pasinaudoti mokesčio lengvatomis, kas lemia fiktyvių, mokestinės naudos siekiančių darinių kūrimą siekiant išvengti mokestinių prievolių.

Siekiant didinti prevenciją prieš agresyvų mokesčių planavimą nuo 2019 m. sausio 1 d., įgyvendinant 2016 m. Tarybos direktyvą (ES)2016/1164<sup>39</sup>, Pelno mokesčio įstatymo 11 str. buvo papildytas bendraja prieš agresyvų mokesčių planavimą nukreipta priemone . Ja siekiama apriboti galimybę naudotis pelno mokesčio lengvatomis ar apmokestinimo išimtimis, kuomet siekiama mokestinės naudos, ir tai yra pagrindinis ar vienas iš pagrindinių darinio (pavyzdžiui

<sup>37</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085, 6 str.

<sup>38</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2017 m. gruodžio 18 d. sprendimas dėl UAB “II” 2017-10-11 skundo Nr. S-257 (7-225/2017).

<sup>39</sup> 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, L193/1.

tam tikro sandorio ar ūkinės operacijos ir pan.) tikslų. Iki šiol ši taisyklė buvo taikoma tik lengvatiniams iš užsienio apmokestinamųjų vienetų gaunamiems ir užsienio vienetams išmokamiems dividendams, tačiau atlikus pakeitimus ji taikoma visais atvejais (ne tik užsienio vienetams išmokamiems ar iš užsienio vienetų gaunamiems dividendams). Remiantis šia priemone, mokesčių administratorius galės apskaičiuoti pelno mokestį, neatsižvelgiant į darinius, kurie atsižvelgus į visus susijusius faktus bei aplinkybes yra laikomi apsimestinais. Galima teigti, jog neįtvirtinus lengvatų fizinių asmenų gaunamų dividendų atžvilgiu toks apmokestinimas nėra palankus bei skatina vengti mokestinių prievolių. Tačiau kitavertus, Lietuvoje nustatytas 15 proc. Gyventojų pajamų mokesčio dydis vertinant kitų valstybių kontekste nėra didelis.

### III. JURIDINIŲ ASMENŲ GRUPIŲ APMOKESTINIMO SISTEMA

Nors įmonės yra savarankiškai funkcionuojantys juridiniai asmenys, jos taip pat gali priklausyti ir įmonių grupei. Įmonių grupių egzistavimas yra susijęs su ekonomikos plėtra nacionaliniu bei tarptautiniu mastu, kuriam reikalingos naujos organizavimo formos. Todėl įmonių grupę galima laikyti veiksmingiausiu būdu, kad bendrovės galėtų geriau vykdyti savo veiklą tarptautiniu mastu. Europos Sąjungos lygmeniu įmonių grupės nėra visapusiškai reglamentuotos, įtvirtinami tik atskiri reguliavimo aspektai. Pavyzdžiui, Belgijos teisės aktuose įmonių grupės sąvoka įtvirtinta tik mokesčių tikslais, Italijos Civilinis kodeksas nepateikia įmonių grupės sąvokos. Vienas išsamiausių įmonių grupių reguliavimų yra Vokietijoje, kurios Akcinių bendrovių įstatymas nurodo, jog tarp susijusių įmonių gali egzistuoti net penkių rūšių santykiai<sup>40</sup>. Įvairiose šalyse paplitusios skirtingos įmonių grupių struktūros, todėl nėra įtvirtintos ir universalios įmonių grupės sąvokos, kuri būtų pritaikoma ne tik skirtingose valstybėse, bet ir visose teisės šakose. Tai lemia ir skirtingus pelno mokesčio modelius ar sistemas įmonių grupių apmokestinimo srityje. Įmonių grupės egzistavimą aiškina ir bendrovių teisė, kurioje išskiriamos šios dvi pagrindinės doktrinos:

- Ekonominio vieneto teorija, pagal kurią įmonių grupė suvokiama kaip vieningas ekonominis vienetas.
- Įmonių grupė traktuojama kaip susidedanti iš atskirų, teisiškai savarankiškų juridinių asmenų.

Vieningos pozicijos aiškinančios įmonių grupės sąvoką nepateikia ir mokesčių teisė, kurioje sutinkami du požiūriai į grupę: ekonominis bei teisinis, kurie yra analogiški bendrovių teisėje išskiriamoms doktrinoms<sup>41</sup>. Todėl ypatingai svarbu trumpai aptarti įmonių grupės požymius, kurių analizė padeda atskleisti ir tam tikrus apmokestinimo aspektus, įskaitant ir mokesčių bazės apskaičiavimą bei nuostolių perkėlimo institutą tarp grupę sudarančių vienetų. Visų pirma, literatūroje išskiriami šie pirminiai įmonių grupės požymiai: grupės struktūrą sudaro dvi ar daugiau įmonių (tai neapima įmonės įsteigtų filialų), motininė įmonė turi galimybę daryti tiesioginę ar netiesioginę kontrolę dukterinės įmonės ūkinei ir/ar finansinei veiklai.

---

<sup>40</sup> Advokatų profesinės bendrijos „Baltic Legal Solutions“ taikomas mokslinis tyrimo darbas: „Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste“, 2012 m. [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-29]. Prieiga per internetą: <https://financedocbox.com/108575413-Investing/Taikomasis-mokslinis-tyrimo-darbas-tyrima-parengė-advokatu-profesine-bendrija-baltic-legal-solutions-lietuva-m.html>

<sup>41</sup>European Commission, Common consolidated corporate tax base working group: „Issues related to group taxation“. Working Document, [interaktyvus, žiūrėta 2019-11-30]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp035\\_consolidationfinal\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp035_consolidationfinal_en.pdf)

Dažniausiai kontrolė įgyjama motininei įmonei tampant dukterinės įmonės akcininke (dalyve). Netiesioginė kontrolė egzistuoja, net jei patronuojanti bendrovė neturi minimalaus balsavimo teisių procento dukterinėje bendrovėje. Galima išskirti ir šiuos netiesioginės kontrolės požymius: įvairūs susitarimai su kitais investuotojais, teisė valdyti finansinę ir veiklos politiką, teisė paskirti arba atšaukti didžiąją dalį direktorių valdybos ar lygiaverčio valdymo organo narius ir pan. Ekonominio pobūdžio aiškinimui ypatingai svarbu tai, kad įmonių grupėje egzistuoja vieningas valdymas, kuris pasireiškia grupės veikloje vykdant vieningą veiklos strategiją<sup>42</sup>. Taip pat, svarbūs ir antriniai įmonių grupės požymiai: bendras personalas, administracinė ir finansinė priklausomybė bei bendra verslo organizavimo ir veiklos politika<sup>43</sup>. Nėra aišku, ar įmonių grupės turėtų būti vertinamos kaip bendras mokestinis vienetas, ar atskiri apmokestinamieji subjektai. Tačiau neabejotinai galima teigti, kad mokestine prasme grupę sudarančios įmonės yra susijusios. Įmonių grupių apmokestinimo aspektų analizė ypatingai svarbi tarptautinėje rinkoje, kadangi keliose jurisdikcijose veikiančios įmonės gali susidurti su sunkumais apskaičiuojant pelno mokestį, taip pat mokestine prasme gali būti vertinamos skirtingai (pavyzdžiui suteikiant lengvatas tik nacionaliniu lygiu veikiančioms įmonių grupėms ir pan). Todėl tarptautinėje rinkoje veikiančios bendrovių grupės paprastai siekia dviejų mokesčių tikslų: leisti kompensuoti grupės narių patirtą pelną ir nuostolius, ir atidėti pelną, atsirandantį dėl turto pervedimo grupės viduje. Literatūroje sutinkamos šios įmonių grupių apmokestinimo klasifikacijos, padedančios atskleisti grupės vienetų pelno mokesčio bazių nustatymo ypatumus<sup>44</sup>:

#### 1. Grupės įmokų paskirstymo sistema (*angl. Group Contribution system*)

Ši sistema taikoma mokestinei priemonei, kai vienas grupės narys įneša įnašą kitam nariui pervedamas pelną t.y. iš vienos bendrovės kitai. Rezultatų konsolidavimo galimybė grupėje atsiranda perkeliant pelno siekiančios įmonės įnašą (pelną) į nuostolius patiriančią grupės įmonę. Šiuo tikslu kiekvieno grupės nario pajamos ar nuostoliai, pirmiausiai apskaičiuojami atskirai. Grupės įmokos laikomos apmokestinamosiomis išlaidomis (nors jos nėra apibūdinamos kaip mokėjimai ar pervedimai kaip atlygis už prekes ar paslaugas), įmokų gavėjo ar mokėtojo lygiu. Ši schema leidžia sušvelninti pelno siekiančių grupės narių

---

<sup>42</sup> Advokatų profesinės bendrijos „Baltic Legal Solutions“ taikomas mokslinis tyrimo darbas: „Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste“, 2012 m. [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-29]. Prieiga per internetą: <https://financedocbox.com/108575413-Investing/Taikomasis-mokslinis-tyrimo-darbas-tyrima-parengė-advokatu-profesine-bendrija-baltic-legal-solutions-lietuva-m.html>

<sup>43</sup> *Ibid.*

<sup>44</sup> SILVA B. *The impact of tax treaties and EU Law on Group Taxation regimes*. Wolters Kluwer, 2016

mokestinę prievolę, perkelti dalį jos mokesčių bazės nuostolingiems tokios grupės nariams, todėl galima pasiekti efektyvų grupės vidaus nuostolių kompensavimą. Pagal šį režimą kiekviena grupės įmonė laikoma atskira mokesčių mokėtoja, taip pat skirtingai nuo konsolidavimo sistemos, nėra sukuriama viena grupės mokesčio bazė.

## 2. Grupės lengvatos sistema (*angl. Group Relief System*)

Grupės lengvatos sistema veikia leidžiant nuostolius perkelti iš vieno grupės nario į kitą. Tuo tikslu kiekvieno grupės nario pajamos ar nuostoliai pirmiausiai apskaičiuojami atskirai, o tada įmonės nuostoliai perkeltami pelno siekiantiems grupės nariams. Ši sistema iš dalies atspindi aukščiau aptartąjį režimą, tačiau čia perkeliamas ne pelnas, o patys nuostoliai. Taip pat, grupės lengvatų sistema neapima vienos mokesčio bazės sukūrimo. Šiuo atžvilgiu ši sistema yra mažesnė, palyginti su pilna konsolidavimo sistema. Jos tikslas iš esmės yra pasiūlyti gana greitą ir paprastą veiklos nuostolių panaudojimo mechanizmą.

## 3. Konsolidavimas (*angl. Consolidation*)

Sąvoka konsolidacija gali būti naudojama siekiant nustatyti skirtingus įmonių grupių integracijos laisptus mokesčių tikslais. Galima išskirti du pagrindinius konsolidavimo schemų tipus: dalinį konsolidavimą ir visišką konsolidavimą. Nepriklausomai nuo tokio integracijos laipsnio, pagrindinis bruožas, skiriantis šią sistemą nuo aukščiau aptartų tipų yra tai, kad sukuriama grupės mokesčio bazė: grupės narių pelnas ir nuostoliai yra priskiriami ir sujungiami vienam iš grupės narių – paprastai patronuojančiai bendrovei - kad būtų galima kompensuoti kiekvienos grupės nario pelną ir nuostolius. Taigi kiekvieno iš grupių narių pajamos arba nuostoliai apskaičiuojami atskirai ir po to sujungiami siekiant gauti konsoliduotą rezultatą, kuris bus grupės apmokestinamasis pagrindas, paprastai renkamas patronuojančios bendrovės, kaip konsoliduojančio grupės nario lygiu.

### 3.1. Dalinis konsolidavimas:

#### 3.1.1. Susivienijimas (*angl. Pooling*)

Susijungimo režimas pagal dalinio konsolidavimo sistemą taip pat būdingas Europos Sąjungos valstybėms. Jis veikia sujungiant kiekvienos įmonių grupei priklausančios bendrovės rezultatus, paprastai, kaip minėta, patronuojančios grupės nario lygiu, todėl grupės viduje galima pasiekti pelno ir nuostolių kompensaciją. Šiuo atveju nėra visapusiško konsolidavimo pagal patvirtintą klasifikaciją, kadangi nėra ir vieno iš tipinių grupės apmokestinimo režimų

požymio: turto perleidimui grupės viduje atidėjimas netaikomas ir atsiranda tiesioginis apmokestinimas.

### 3.1.2. „Organschaft“

Tai yra Vokietijoje priimta grupės apmokestinimo tvarka. Pagrindinė šio režimo samprata yra tai, kad įmonių grupės nariai, kontroliuojamieji patronuojančios bendrovės yra laikomi „patronuojančios įmonės vidiniais kūnais“. Šiam režimui būdinga tai, kad nėra atidedamas pelnas ar nuostoliai, atsirandantys dėl pervedimų grupės viduje. Atitinkamai, poveikis yra tik nuostolių užskaitymas grupės viduje perkeltant dukterinių įmonių pajamas ar nuostolius į patronuojančią bendrovę. Dėl šios sistemos ypatumų dažnai teigiama, kad šis modelis yra tarp konsolidavimo (sudedant grupės narių pelną ir nuostolius) ir grupės lengvatų modelių (perkeltant pajamas ar nuostolius)<sup>45</sup>.

## 3.2. Pilnas konsolidavimas

Pilna konsolidavimo sistema yra grindžiama aukštesniu integracijos laipsniu pagal du pagrindinius grupės apmokestinimo režimo mokesčius požymius. Šiuo atžvilgiu įmonių grupės paprastai traktuojamos kaip vienas subjektas, su tam tikromis išimtimis.

### 3.2.1. Susivienijimas (*angl. Pooling*)

Pilna konsolidavimo sistema (taip pat vadinama atskirų vienetų konsolidavimu) yra bendro sprendimo tarp Europos Sąjungos narių sistema. Pagrindinis jos bruožas yra tai, kad patronuojanti įmonė ir jos dukterinės įmonės pajamų mokesčio tikslais yra traktuojamos kaip atskiri subjektai, o kiekvieno grupės nario apmokestinamosios pajamos (arba nuostoliai) apskaičiuojamos individualiai. Tada atkiros įmonės rezultatai yra sudedami įmonės lygiu (paprastai koreguojant grupės vidaus sandorius), kad būtų galima nustatyti bendrą konsoliduotą grupės mokesčio bazę. Šis režimas derina *teisinį požiūrį į įmonę*: kiekviena įmonė yra laikoma atskira mokesčių mokėtoja nustatant atitinkamas apmokestinamasias pajamas. *Ekonominio požiūrio* laikomasi vėlesniame etape, kuriame visų grupės narių rezultatai yra sujungiami siekiant nustatyti konsoliduotą bazę. Šio režimo pagrindinis pranašumas yra paprastumas, kadangi dauguma taisyklių nustatomos pagal bendrą principą, kad viena įmonė yra viena mokesčių mokėtoja.

---

<sup>45</sup> EICKE R. *Tax Planning with Holding Companies – Repatriation of US profits from Europe. Concept, Strategies, Structures*. Kluwer Law International, 2009.

### 3.2.2. Priskyrimas (*angl. Attribution*)

Priskyrimo sistemą yra priėmę Nyderlandai. Taikant visišką konsolidavimo režimą, esant fiskalinei vienybei, visos grupei priklausančio įmonės faktiškai laikomos vienu ekonominiu vienetu (*angl. fiscal unity*). Jame dalyvaujančių įmonių pelnas nėra atskirai nustatomas. Vadinasi, kaip fiskalinės vienybės dalis įmonių grupę sudarančios bendrovės bus apmokestinamos kaip vienas mokesčių mokėtojas. Pagrindinis skirtumas šiuo atveju yra tas, kad visas dukterinių įmonių turtas ir įsipareigojimai yra priskiriami patronuojančiai grupės įmonei. Taigi visos mokesčių grupės rezultatų (pelno/nuostolių) apskaičiavimas priskiriamas patronuojančiai įmonei. Iki 2003 m. fiskalinė vienybė buvo naudojama kaip absorbcijos sistema, nes visos dukterinės įmonės buvo laikomos patronuojančios įmonės. Tai turėjo tam tikrų pasekmių, susijusių su dukterinių įmonių galimybe reikalauti mokesčių lengvatų. Todėl nuo 2003 m. įsigaliojo priskyrimo sistema, kurioje aiškiai nurodoma, kad visi grupės nariai išlieka atskirais apmokestinamaisiais subjektais, siekiant reikalauti atitinkamų lengvatų.

### 3.2.3. Absorbcija (*angl. Absorption*)

Šiuo metu absorbcijos sistema yra priimta tik Australijoje ir yra laikomu stipriausiu *Įmonės požiūrio* taikymo pavyzdžiu mokesčių tikslais. Vieno subjekto sąvoka, dar vadinama vieno subjekto taisykle, yra reglamentuota mokesčių įstatyme. Remiantis šia sistema visos dukterinės įmonės yra laikomos patronuojančios įmonės dalimis (padaliniais), o ne atskirais subjektais. Todėl laikoma, kad dukterinės įmonės nebeegzistuoja kaip individualios įmonės mokesčių tikslais ir tampa patronuojančios įmonės padaliniais, kurių turtas tiesioginiai priklauso patronuojančiai bendrovei. Turto pervedimai grupės viduje yra visiškai ignoruojami, t.y. ne tik nekyla pasekmių bendrovėms tenkantiems mokesčiams, bet ir nereikalaujama atsekti turto judėjimo, sudarinėti atskirų pelno (nuostolių) ataskaitų, pakartotinai užfilisuoti pelną ar nuostolius kai pasitraukia viena iš įmonių pasitraukia iš grupės.

Taigi, teoriškai išskiriami netgi keli įmonių grupių apmokestinimo modeliai. Siekiant išsiaiškinti kaip veikia šie modeliai pritaikomi valstybių reglamentavime detalesnė analizė skiriama Lietuvoje reglamentuojamam įmonių grupės nuostolių perkėlimo instituto nagrinėjimui, kurį galima priskirti prie anksčiau nagrinėtos Grupės lengvatos sistemos.



### 3.1. Įmonių grupių apmokestinimo reglamentavimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje

Įmonių grupių apmokestinimo modelį tikslingiausia analizuoti per specifinį, iš tarptautinės apmokestinimo praktikos perimtą, mokestinių nuostolių perkėlimo institutą. Šis institutas Lietuvos Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas tik 2010 metais, kaip tam tikra lengvata įmonių grupę sudarantiems vienetais. Įstatymų leidėjas suteikia teisę grupę sudarančioms įmonėms, mokestiniu laikotarpiu patirtus nuostolius perkelti kitai grupės įmonei, kuri gautų mokestinių nuostolių suma galėtų susimažinti savo apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną<sup>46</sup>. Patirti nuostoliai gali būti skirstytomi į veiklos, vertybinių popierių bei išvestinių finansinių priemonių nuostolius. Vertybinių popierių, išvestinių finansinių priemonių ir veiklos nuostoliai turi būti apskaičiuojami atskirai, kadangi perduodami nuostoliai, patirti dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo, gali būti atskaitomi tik iš nuostolius perimančio vieneto vertybinius popierius ar išvestines finansines priemones perleidimo veiklos apskaičiuotos apmokestinamojo pelno sumos<sup>47</sup>. Veiklos nuostoliai gali būti perduodami tarp skirtingą veiklą vykdančių vienetų (pavyzdžiui, gamybos įmonė – draudimo įmonei), apribojimų įprastinės veiklos nuostoliais mažinti kito vieneto iš vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių apmokestinamąjį pelną, nėra. Taip pat, šį institutą teigiamai galima vertinti ir dėl to, kad nėra įtvirtinto draudimo patirtus nuostolius perduoti dalimis keliems įmonių grupę sudarantiems vienetais. Tačiau siekiant pasinaudoti šia lengvata turi būti tenkinamos tam tikros sąlygos.

Pagrindinis aspektas perkeliant nuostolius yra tai, jog vienetai sudaro įmonių grupę: patronuojanti įmonė privalo tiesiogiai ar netiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 2/3 dukterinės įmonės akcijų ar turėti kitų teisių į paskirstytojo pelno dalį<sup>48</sup>. Grupę sudarančiais vienetais negali būti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys. Taip pat, mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių Lietuvos vienetų, kurių teisinė forma yra akcinė bendrovė (uždaroji akcinė bendrovė), įskaitant Europos bendrovę, kooperatinę bendrovę (kooperatyvą), įskaitant Europos kooperatinę bendrovę, žemės ūkio bendrovę ar ūkinę bendriją<sup>49</sup>. Atitinkamo mokestinio laikotarpio nuostoliai tarp įmonių grupės vienetų gali būti perkeliama pagal horizontalią ar vertikalią įmonių grupės struktūrą, pavyzdžiui: dukterinė įmonė gali perkelti

<sup>46</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 30 str.

<sup>47</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija, 30 str. 2 d.

<sup>48</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 56<sup>1</sup> str.

<sup>49</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija).

nuostolius motinei įmonei (ir atvirkščiai), nuostoliai gali būti perkelti tarp tarpusavyje nepavaldžių dukterinių įmonių. Pavaldumo santykiai nėra laikomi esmine aplinkybe.

Antrąją sąlyga laikomas reikalavimas, jog vienetai įmonių grupėje iki nuostolių perdavimo dienos turi išbūti ne trumpiau nei 2 metus be pertraukų arba nuostolius perduoda ar perima įmonių grupės įmonė, kuri toje grupėje yra nuo jos įregistravimo dienos ir bus įmonių grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus, skaičiuojant nuo šios įmonės įregistravimo dienos<sup>50</sup>. Taip pat, nuostoliai gali būti perduodami už 2010 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį, tam vienetai, kuris turi teisę jam perduotais nuostoliais sumažinti apmokestinamojo pelno dydį, už tą laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai<sup>51</sup>. Bene vienintelėje įmonių grupės nuostolių perkėlimo byloje LVAT pažymėjo, jog „nesant specialių įstatymo nuostatų, atitinkamo mokestinio laikotarpio mokestinių nuostolių perkėlimas (ar tikslinimas) galimas per visą mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties laikotarpį t.y. byloje nagrinėtu atveju 2011 metų mokestiniai nuostoliai tarp tos pačios įmonių grupės vienetų galėjo būti perkelti ir 2014 metais“<sup>52</sup>. Pabrėžiama, jog mokestinių nuostolių laikotarpis ir šiuos nuostolius perėmusio vieneto apmokestinamasis laikotarpis dažniausiai sutampa. Nors specialus terminas nėra nustatytas, svarbiausia, kad vienetas įmonių grupėje išbūtų dvejus metus. Minimoje byloje teismas taip pat nurodė, jog nuostolių perkėlimas tarp grupės vienetų galimas tik tada, kai anksčiau aptartos bei Pelno mokesčio 56<sup>1</sup> straipsnyje nurodytos sąlygos egzistuos kartu<sup>53</sup>.

Taigi, visos aptartosios sąlygos privalo egzistuoti nuostolių perdavimo dieną. Ja gali būti laikoma diena, kai sudaroma nuostolių perdavimo sutartis, pardavimo-priėmimo aktas ar kitas laisvos formos juridinę galią turintis dokumentas. Svarbiausia, jog vienetai turėtų informaciją, pagrindžiančią grupės struktūrą, akcijų paketo dydį, jo valdymo laikotarpį bei kitus lengvatos taikymą pagrindžiančius dokumentus. Nuostolius perkelti draudžiama tik dviem atvejais: kai perleidžiantysis vienetas turi mokestinę nepriemoką arba vieneto apmokestinamajam pelnui taikomas 0 proc. mokesčio tarifas ar jis būtų atleidžiamas nuo mokesčio mokėjimo<sup>54</sup>. Tačiau įmonių grupę sudarantys vienetai gali egzistuoti ne tik Lietuvos teritorijoje, tačiau ir kitose šalyse. Įstatymo leidėjas suteikia teisę užsienio vienetai perkelti nuostolius Lietuvos vienetai

---

<sup>50</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 56<sup>1</sup> str.

<sup>51</sup> *Ibid.*

<sup>52</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2017 m. spalio 5 d. Sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017.

<sup>53</sup> *Ibid.*

<sup>54</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 56<sup>1</sup> str. 7 ir 8 d.

tuo atveju, jei be anksčiau nurodytų sąlygų tenkins ir kitas Pelnų mokesčio įstatymo 56<sup>1</sup> dalyje nurodytas sąlygas. Vienareikšmiškai galima teigti, jog tokio instituto atsiradimas yra ypatingai svarbus tais atvejais, kai įsteigta nauja dukterinė įmonė veiklos pradžioje gali patirti nuostolių, kurių atsiradimas turės įtakos ir pačios motininės bendrovės veiklai. Drausti perkelti nuostolius įmonių grupę sudarantiems vienetais nebūtų tikslinga ir todėl, jog įmonių grupė savo veikloje vadovaujasi bendra veiklos strategija, taip pat yra susijusios ir ekonomine prasme.

Svarbu paminėti, jog nuostolių perkėlimas galimas ne tik įmonei vykdant įprastinę veiklą. Įmonių grupių apmokestinimui ypatingai svarbi 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos priimta vadinamoji „Susiliejamų direktyva“<sup>55</sup> (toliau – Direktyva). Vienas iš Direktyvos tikslų yra užtikrinti, kad nuostolių perkėlimo galimybe galėtų pasinaudoti tie grupės vienetai, kurie yra reorganizuojami, sujungiami ar kitaip pertvarkomi<sup>56</sup>. Taigi, taip užtikrinama, kad reorganizuojant įmonę sukaupti mokesčiai nuostoliai nebus prarasti. Direktyvos taikymas yra ribotas. Visų pirma, ji taikoma tik tarptautinėms operacijoms (dalyvauja mažiausiai dviejų valstybių įmonės), kurių baigtinis sąrašas įtvirtintas Direktyvoje. Taip pat, įmonės privalo atitikti šiuos, vienoje valstybėje narėje išpildytus požymius:

- įmonė yra vienos iš Direktyvos priede įvardintų formų;
- pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente (taip pat, pagal su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį);
- jai nustatyta prievolė mokėti vieną iš Direktyvoje įvardintų mokesčių, be galimybės pasirinkti ar būti atleisti nuo jų<sup>57</sup>.

Nuostolių perkėlimas įtvirtintas Direktyvos 6 straipsnyje, kuriuo vadovaujantis „tik tais atvejais, kai numatyta, kad jeigu 1 straipsnyje nurodytos operacijos būtų vykdomos tarp valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonių, valstybė narė turėtų taikyti nuostatas, leidžiančias gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais, ji gali išplėsti tų nuostolių taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems

---

<sup>55</sup> 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, L310/34.

<sup>56</sup> Nors Direktyva reglamentuoja kur kas platesnių teisinių santykių ratą, darbe plačiau aptariama tik nuostolių perkėlimo procese susiklostantys santykiai.

<sup>57</sup> 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. L310/34, 3 str.

nuostoliams<sup>58</sup>. Tai, kad nuostolių perkėlimas neabejotinai siejamas su nacionaliniu reglamentavimu, tai atsispindi ir ESTT praktikoje. Viena svarbiausių bylų galime laikyti Marks and Spencer<sup>59</sup>, kurioje buvo siekiama paaiškinti Europos Bendrijos nuostatų dėl įsisteigimo laisvės poveikį valstybės narės bendrovių mokesčių sistemai: ar Bendrijos teisė draudžia tokius teisės aktus (kaip Didžiosios Britanijos teisės aktai dėl „grupės lengvatos“), pagal kuriuos nuostolius įmonių grupės viduje leidžiama perkelti tik tada, kai įmonės vykdo veiklą ar yra įsteigtos Didžiojoje Karalystėje<sup>60</sup>. Marks and Spencer buvo Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė, įmonių grupės pagrindinė bendrovė, kuri valdė Vokietijoje, Belgijoje ir Prancūzijoje įsteigtas dukterines bendroves. Dukterinėms bendrovėms pradėjus patirti nuostolius, dukterinių įmonių veikla žemyninėje Europoje buvo nutraukta. Marks and Spencer pateikė mokesčių inspektoriui prašymą suteikti grupės lengvatą dėl dukterinių bendrovių patirtų nuostolių. Remiantis Didžiosios Britanijos teisės aktais tokia lengvata leidžia grupės patronuojančiai bendrovei tam tikromis sąlygomis dukterinių įmonių patirtus nuostolius kompensuoti savo turtu. Tačiau, Marks and Spencer prašymas buvo atmestas, kadangi grupės lengvata netaikoma dukterinėms bendrovėms, kurios neturi savo buveinės ir nevykdo ūkinės veiklos Didžiojoje Britanijoje, todėl buvo kreiptasi į Teisingumo Teismą. Didžiosios Britanijos teisės aktai buvo ginčijami dviem aspektais: kad patronuojančioms bendrovėms nėra suteikiami tokie patys privalumai pagal tai ar užsienyje jos turi dukterinių bendrovių ar filialų bei dėl to, kad bendrovių grupės, norinčios įsisteigti užsienyje atsiduria blogesnėje padėtyje nei grupės, kurios yra Didžiosios Britanijos rezidentės. Teisingumo Teismas pripažino, kad toks reguliavimas pažeidžia įmonių įsisteigimo laisvės principą, tuo pačiu skirtingas nuostolių traktavimas dukterinės įmonės rezidentės ir dukterinės įmonės ne rezidentės atgraso įmones steigti dukterines bendroves kitose valstybėse narėse. Teismas pripažino, kad galimi tik trys nuostolių neįskaitymą pateisinantys veiksniai: apmokestinimo galios pasidalijimo išsaugojimas tarp valstybių narių, mokesčių slėpimo rizika bei nuostolių panaudojimas kelis kartus<sup>61</sup>. Pažymėtina, jog šie veiksniai gali būti laikomi pateisinančius ribojimą tik tada, kai nuostoliai nėra galutiniai. Teismas nurodė, kad buvo pažeistas proporcingumas, kadangi dukterinių įmonių mokesčiai nuostoliai buvo galutiniai, todėl draudimas perkelti nuostolius

---

<sup>58</sup> *Ibid*, 6 str.

<sup>59</sup> 2005 m. gruodžio 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/03, Marks and Spencer plc prieš David Halsey.

<sup>60</sup> *Ibid*.

<sup>61</sup> WATTEL J. P., TERRA, M.M. B., *European Tax Law, 6<sup>th</sup> Edition*, Kluwer Law International B.V., 2012m, 1030 p.

prieštaravo įsisteigimo laisvei. Taip pat svarbu paminėti kitą nuostolių perkėlimą nagrinėjančią bylą. Šioje byloje nagrinėjami Vokietijos teisės aktai bei keliamas klausimas ar draudžiami tokie valstybės narės teisės aktai, kurie riboja valstybėje narėje reziduojančios motininės įmonės galimybę atskaityti šios įmonės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių įmonių kapitalo nuvertėjimo. Vokietijos vyriausybė šių normų taikymą grindė kaip būtinybę siekiant išvengti, kad įmonė kelis kartus nepasinaudotų mokestine nauda dvigubo atsižvelgimo į užsienyje patirtus nuostolius forma (kaip ir dvigubo nuostolių panaudojimo rizika aptarta ankstesnėje byloje)<sup>62</sup>. Kaip argumentas buvo nurodytas ir mokesčių kontrolės veiksmingumas, kadangi Vokietijos vyriausybės teigimu, nacionalinės mokesčių institucijos turi ribotas galimybes patikrinti užsienyje sudarytus sandorius. Tačiau teismas pažymėjo, jog dėl turimų kapitalo dalių atsiradę nuostoliai negali būti tapatinami su kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės įmonės patirtais nuostoliais, nagrinėtais Marks and Spencer byloje. Teisingumo Teismas nurodė, kad kai patronuojanti įmonė dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės įmonės (ne rezidentės) kapitale ir taip jai galint daryti įtaką dukterinės įmonės sprendimams, nulemti jos veiklą, EB draudžia tokius teisės aktus, kuriais ribojamos šioje valstybėje narėje reziduojančios patronuojančios bendrovės galimybę atskaityti šios bendrovės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse įmonėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo<sup>63</sup>. Taigi, remiantis nagrinėta ESTT praktika galime teigti, kad tam tikrais atvejais valstybių narių teisės aktus, reguliuojančius nuostolių perkėlimą įmonių grupėje galime laikyti diskriminuojančiais, ribojančiais įmonių įsisteigimo laisvę. Tačiau, kaip minėta Marks and Spencer byloje, įsisteigimo laisvė nėra absoliuti, jos ribojimai gali būti pateisinami išimtiniais atvejais.

Svarbu pažymėti, jog nagrinėjama Direktyva nesiekia įtvirtinti unifikuoto nuostolių perkėlimo mechanizmo, kadangi valstybių narių teisės aktuose įtvirtintos apmokestinimo taisyklės yra per daug skirtingos. Taip pat, nėra pateikiama ir nuostolių sąvoka ar nustatomas galimas jų perkėlimo dydis. Nagrinėta Direktyvos nuostata tiesiogiai įtvirtinta LR Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje. Įstatymas numato, jog įsigyjančiam vienetai gali būti perduodami tik su įsigyjamo ar perleidžiančiojo vieneto (vienetų) įsigyjančiajam vienetai perleista ir jame tęsiama veikla ar jos dalis, susijusi su mokestinių laikotarpių nuostoliais<sup>64</sup>. Ši

---

<sup>62</sup> 2007 m. kovo 29 d. Europos Teisingumo Teismas sprendimas byloje RC-347/04, Rewe Zentralfinanz eG prieš Finanzamt Köln-Mitte.

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

<sup>64</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992, 43 str. 1 d.

veikla turi būti tęsiama ne trumpiau kaip 3 metus. Tačiau, jei veikla tęsiama trumpesnį laikotarpį, tokiu atveju atitinkamo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas turi būti perskaičiuojamas, mokesčių administratoriui pateikiamos patikslintos mokesčio deklaracijos. Pasibaigus šiam laikotarpiui įsigyjant vienetui perduoti su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto (vienetų) perleista veikla ar jos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai, pradedant mokestiniu laikotarpiu, kurį įsigyjantysis vienetas nebetęsia perimtos veiklos ar veiklos dalies, nebeperkeliami<sup>65</sup>. Taip siekiama, kad įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto mokestiniai nuostoliai nebūtų nepagrįstai perkeliama į pelningą vienetą, taip siekiant sumažinti šio vieneto mokestinę bazę<sup>66</sup>.

Šiems tikslams užtikrinti remiantis Bendrijos direktyva 2016/881<sup>67</sup> bei EBPO rekomendacijomis, įvirtinta CbC ataskaitos teikimo prievolė, kurią turės pateikti motininės tarptautinės įmonių grupės įmonės, jei bendros grupės pajamos viršija 750 mln. eurų. Šios taisyklės kontekste įmonių grupė yra sudaryta iš dviejų ar daugiau bendrovių, kurių rezidavimo vieta mokesčių tikslais priklauso skirtingoms jurisdikcijoms, arba kurios sudėtyje yra įmonė, kurios rezidavimo vieta mokesčių tikslais priklauso vienai jurisdikcijai, o jos apmokestinamojo verslo veikla vykdoma per kitai jurisdikcijai priklausančią nuolatinę buveinę<sup>68</sup>. Mokesčių administratoriui ataskaitoje pateikiama informacija apie: pajamas uždirbtas sandoriuose su (ne)susijusiomis šalimis, bendras uždirbtas pelnas, sumokėtas pelno mokesčio dydis, įstatinis kapitalas, taip pat įmonių grupei priklausančios įmonės verslo veikla kitose valstybėse ir pan. Šiose ataskaitose pateikiama informacija yra naudojama identifikuoti grupėje tarp skirtingų valstybių vykdytus sandorius, kurių pagrindu skirtingose valstybėse gali būti apskaičiuojamas nepakankamas apmokestinamųjų pajamų dydis atsižvelgiant į atliekamas funkcijas ir tokiu būdu sumokant mažiau mokesčių. Taigi, šio instituto pagrindinis tikslas yra padėti mokesčių administratoriui identifikuoti bendroves (jų grupes), kurios galimai perkelia apmokestinamąjį pelną į šalis, kuriose taikomas palankesnis pelno mokesčio tarifas ar apmokestinimo lengvatos. Galima teigti, jog įmonių grupių mokestiniams reglamentavimo aspektams yra skiriamas didelis dėmesys: siekiama mažinti piktnaudžiavimo skirtingomis jurisdikcijomis aplinkybe,

---

<sup>65</sup> *Ibid.*, 43 str.2 d.

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija).

<sup>67</sup> 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų, L146/8.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 61 str.1 ir 2 d.

tiesiogiai perkelti mokestinius nuostolius tarp įmonių, tiek šioms įmonėms bandant pasinaudoti palankesniais mokestiniais režimais užsienio valstybėse.

Vienareikšmiškai galima teigti, jog įmonių grupių apmokestinimo institutas mokesčių teisėje yra ypatingai svarbus: tokia juridinių asmenų veiklos organizavimo forma yra palankiausia vystyti pelną keliose jurisdikcijose dėl grupei suteikiamų lengvatų bei taikomo bendro apmokestinimo režimo visai grupei. Vyraujantys du skirtingi požiūriai į įmonių grupės egzistavimą lemia ir skirtingus mokestinius aspektus nustatant pelno mokesčio bazę, suteikiant grupei įmonėms tam tikras lengvatas. Vienu esminiu įmonių grupių apmokestinimą reglamentuojančiu institutu Europos Sąjungoje galima laikyti mokestinių nuostolių perkėlimo institutą, kurio aptarti požymiai bei kriterijai įmonių grupę leidžia laikyti teisiškai atskirą, tačiau ekonomine prasme tarpusavyje susijusių subjektų junginiu. Įmonių grupių apmokestinimui didelis dėmesys skiriamas ir todėl, kad veikdamos keliose valstybėse bendrovės gali pasirinkti palankesnę mokestinį režimą, atlikti sandorius įmonės lygmenyje bei pasinaudoti skirtingomis mokestinėmis jurisdikcijomis išvengti mokestinių prievolių.

#### IV. PINIGŲ SRAUTO APMOKESTINIMO MODELIS

Viena iš mokslininkų pasiūlytų alternatyvų klasikiniam apmokestinimo modeliui yra apmokestinimo objekto perkėlimas iš pelno į grynujų pinigų srautus. Tokie režimai dažniausiai vadinami CFT sistemomis (angl. *cash flow*). CFT gali būti apibrėžiamas kaip „įmonės grynujų pinigų srautų mokestis, kuris kaip mokesčių bazę naudoja pinigų įplaukų ir grynujų pinigų srautų skirtumą, o ne uždirbtą pelną, vertinamą pajamomis atėmus išlaidas“. Grynujų pinigų srautų mokestis ekonominiu požiūriu gali būti klasifikuojamas kaip vartojimo ar išlaidų mokestis. Pirmieji pasiūlymai dėl tokių mokesčių kilo dar 1970 m. Nuo to laiko įvairūs mokslininkai pateikė išsamesnių pasiūlymų dėl CFT sistemos. Grynujų pinigų srautų mokesčių sistemą (toliau – CFT) galima apibrėžti kaip sistemą, kurią sudaro šie pagrindiniai elementai: mokestis, kuris gali būti klasifikuojamas kaip R, R+F ar S pagrindu pagrįsta sistema su neatidėliotinomis sąnaudomis, vienodu požiūriu į skolą bei nuosavybę, pagrįsta grynaisiais pinigais be kaupiamosios apskaitos apimančios pelno mokestį. CFT yra kelių formų, tačiau paprastai skirstomos į šias tris pagrindines kategorijas:

1. “Tikrosios verslo veiklos” pinigų srautų mokestis (toliau - R-CFT). Jo mokesčių bazė nustatoma pagal grynujų pinigų įplaukų (angl. *cash-inflow*) ir grynujų pinigų išmokų (angl. *cash-outflows*) skirtumą. Pinigų srautų įplaukas sudaro: produktų ir paslaugų pirkimas, ilgalaikio turto ir atsargų pardavimas. Pinigų srauto išskaitymus/išmokas sudaro išlaidos susijusios su: medžiagų pirkimu, darbo užmokesčio mokėjimu ir kitų versle naudojamų paslaugų ir prekių pirkimu, įskaitant ir ilgalaikio turto ir atsargų pirkimą. Apmokestinamieji pinigų srautai atsiranda tik iš „realios veiklos“. Į grynuosius finansinius sandorius, tokius kaip palūkanos už paslaugų suteikimą, mokėjus atliekant finansinius sandorius (pavyzdžiui skolos grąžinimas, skolininkų skaičiaus padidėjimas, kreditorių sumažėjimas ir pan), neatsižvelgiama. Išskaita taip pat negalima. Grynosios pajamos apmokestinamos tik faktiškai gavus arba atlikus mokėjimus. Kapitalo išlaidos yra apskaitomos iš kart įtraukiamos į sąnaudas t.y. turto (turto, įrangos) pirkimai yra išskaičiuojami iš mokesčio bazės, taip pat visi atsargų pirkimai. Įplaukos iš turto ir atsargų pardavimo padidina mokesčio bazę. Tam tikros sukauptos sumos (kaip rezervai nenumatytiems atvejams) neturi reikšmės.
2. Pinigų srautų mokestis realiams ir finansiniams sandoriams (toliau - R+F-CFT) pagrįstas realių ir finansinių operacijų apmokestinimu. Jo mokesčių bazė yra tokia pati kaip ir R-CFT bazės, pridedant gautą skolinimąsi ir paskolos grąžinimą ir sumokėtus



palūkanas. Priešingai nei R pagrindu, R+F pagrįstas CFT gali būti taikomas finansų sektoriuje. Atitinkamai, srautai iš finansinių operacijų sumažina/padidina mokesčio bazę, pavyzdžiui: už skolas sumokėtos palūkanos sumažina mokesčio bazę, už pasiskolintas sumas gautos palūkanos padidina mokesčio bazę ir t.t.

3. Pinigų srautų mokestis už dividendų (akcijų) paskirstymą (toliau - S-CFT). Šio tipo mokesčio bazė yra ekonomiškai tolygi R+F-CFT. Tačiau S-CFT bazė yra grynujų pinigų srautai akcininkų atžvilgiu. Mokestis imamas iš grynujų pinigų srautų, susijusių su kompanijos įplaukomis/išplaukomis iš jos dalyvių (akcininkų). Tai sąlyginai matuoja verslo „sėkmę“ atsižvelgiant į bendrovės akcininkų įnašus ir akcininkams pateiktą pelno paskirstymą. Iš esmės, per visą bendrovės gyvavimo laikotarpį mokesčio bazė yra lygi „pelniui“, gautam iš bendrovės verslo. Tačiau šiuo pagrindu sukurta CFT sistema negali sukelti mokesčių naštos, palyginus su R bazės apmokestinimu, kadangi S-CFT neįmanoma atskirti realiųjų ir finansinių pinigų srautų. Taip pat, mokesčio bazę pagrįstą S-CFT išskiria šios sąvokos:

- mokesčio bazė yra grynas bendrovės pelno paskirstymas jos akcininkui;
- atviras paskirstymas padidina mokesčio bazę;
- akcijų išpirkimas padidina mokesčio bazę;
- padidėjęs savų akcijų kiekis sumažina mokesčio bazę;
- bendrovės lygiu nereikia skaičiuoti pelno.

Kaip ir pagal R-CFT ir R+F pagrįstą CFT, apmokestinimas atliekamas tik faktiškai paskirstant pelną (atvirą ar „paslėptą“ akcininkams teikiamose išmokose, nesusijusiose su akcijų paketo įsigijimu). Todėl ilgalaikio turto įsigijimas, atsargų kaupimas ir įplaukos iš turto ir atsargų nėra svarbu. Mokestis neturi įtakos, išskyrus tai, kad S pagrindu formuojama CFT sistema teikia pirmenybę investavimui į įmonę – kol pelnas išlieka įmonėje, joks mokestis nėra taikomas. Sukauptos sumos (kaip rezervai nenumatytiems atvejams) taip pat neturi reikšmės.

CFT sistemos analizė, jos trūkumai bei privalumai tinkamiausiai gali būti atskleidžiami remiantis valstybėmis, turinčiomis grynąją CFT sistemą, esminius CFT elementus turinčias valstybes, bei valstybes, kuriose buvo įvestas tik vienas neesminis CFT požymis. Literatūroje išskiriamos šios trys pagrindinės jurisdikcijos, kuriose buvo įgyvendinta visavertė CFT Sistema – Meksikoje, Estijoje ir Makedonijoje.

- Meksikoje – CFT sistema veikė lygiagrečiai su grynujų pinigų pervedinimo sistema ir taikė R-CFT pagrįstą sistemą, tuo tarpu finansų įstaigoms taikė R+F pagrįstą CFT. Tačiau šios sistemos buvo atsisakyta 2014 m. dėl administracinės naštos, kurią Meksikos verslui uždėjo papildomas mokestis.
- Tiek Makedonija, tiek Estija taikė S bazės CFT elementus, apmokestindamos tik paskirstytą pelną, neapmokestindamos nepaskirtytojo pelno. Makedonija šios sistemos atsisakė 2014 m. nes taikomas mokestinis režimas buvo laikina priemonė, įvesta siekiant neutralizuoti Makedonijos ekonomikos finansinį nuosmūkį tuo metu. Priešingai nei Meksikoje bei Makedonijoje, CFT bazė Estijoje vis dar egzistuoja. Dažnai sutinkama nuomonė, kad Estijos mokesčių sistema yra konkurencingiausia mokesčių sistema tarp OECD valstybių. Palankiai šią sistemą vertina ir verslo subjektai, kadangi jos suteikiamos lengvatos ir mokesčių bazės sistema skatina investicijas tiek įmonės viduje, tiek išorėje. Šiuo tikslu bei siekiant išsiaiškinti S bazės CFT sistemos pritaikymą bei veikimą mokestinėse sistemose bus detaliau analizuojama Estijos mokestinė sistema.

Diskusijos dėl nagrinėjamos sistemos įvedino vyko Australijoje, Naujoje Zelandijoje ir JAV, tačiau dėl įvairios kritikos šios diskusijos netapo teisėkūros pasiūlymais. Vienos iš priežasčių dėl kurių buvo nustatyta šių sistemų neįgyvendinti buvo: mokesčio pagrįstumas, tarptautinis pripažinimas (kaip tai paveiktų tarptautinius mokesčių taisyklės aktus) ir politinės paramos stoka. Iš trijų teoriškai daugiausiai aptariamų CFT tipų būtent R-CFT yra laikomas patraukliausiu mažoms įmonėms (daugiausia vykdančioms vidaus sandorius ir turinčioms ribotą apyvartą ar darbuotojų skaičių), kurių veikla grindžiama “realia verslo” veikla, o ne finansiniais sandoriais. Taip pat R-CFT modelis užtikrina administracinį paprastumą, kadangi mokesčių administratoriams turėtų būti teikiama informacija tik apie grynujų pinigų įplaukas ir jų išleidimą. Praktiškai tokios sistemos korporacijoms yra taikomos retai. Tačiau teoriniam CFT supratimui yra būdingas administracinis paprastumas praktikoje ne visada yra aiškiai matomas. Tai priklauso ne nuo pačios CFT sistemos, o būtent nuo to, kokios priemonės yra pasirenkamos jos įgyvendinimui. Pavyzdžiais, jog CFT sistema palengvina administracinę naštą tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams galima laikyti Makedonijos ir Estijos režimus. Tačiau, tais atvejais, kai CFT pradeda taikyti pakeičiant CIT sistemą tai sukuria papildomą administracinę naštą. Pereinamasis laikotarpis gali sukelti didelių problemų, susijusių su R bazės ir R+F bazėmis pagrįstomis CFT sistemomis. Tačiau būtent pereinamojo

laikotarpio klausimų bei problemų yra mažiau S pagrindu sukurtoje CFT sistemoje. Taip pat manoma, jog tokią sistemą įdiegti yra paprasčiau. Pavyzdžiui, Estijoje S bazės pagrindu sukurta CFT sistema visiškai pakeitusi anksčiau galiojusią CIT sistemą nesukėlė jokių konkrečių pereinamojo laikotarpio problemų. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, jog S bazės pagrindu veikianti sistema yra laikoma pačia paprasčiausia kitų CFT tipų atžvilgiu. CFT sistemos pranašumai bus akivaizdžiai matomi tais atvejais, kuomet CIT sistema nebus panaikinta bei abi sistemos veiks lygiagrečiai.

Taip pat pažymėtina, jog literatūroje išskiriami du nagrinėjamo modelio taikymo pasiūlymai: CFT pagrįsta šaltiniu/gyvenamąja vieta arba CFT pagrįsta tikslo pagrindais, kuomet apmokestinamosios pajamos gali būti nustatomos remiantis šaltinio/gyvenamosios vietos ar paskirties (tikslo) aspektu. Manoma, jog šaltinio/gyvenamosios vietos pagrindu vykdoma CFT turi du pagrindinius trūkumus. Visų pirma, tai iškreipia gamybos vietos sprendimus, visų antra tai sukuria paskatas perkelti pelną iš šalių, kuriose įstatymų nustatytas mokesčio režimas yra mažesnis. Naujesnėje literatūroje siūloma būtent tikslinė CFT sistema, pagal kurią įmonės gautas pelnas yra apmokestinamas toje šalyje, kurioje yra prekės ar paslaugas įsigyjantis klientas. Kitaip tariant, būtent rinkos šalis turi teisę apmokestinti įmonės gautą pelną. Pagal klasikinius pelno paskirstymo šalims principus (kurie sutinkami beveik visose klasikinėmis apskaitos priemonėmis pagrįstomis pelno mokesčio sistemose (CIT)) pajamos yra apmokestinamos toje šalyje, kur gaminamos prekės ar teikiamos paslaugos t.y. kur yra uždirbamas pelnas. Tai išplaukia iš to, kad verslo pajamos yra apmokestinamos verslo savininko (fizinio ar juridinio asmens) gyvenamojoje šalyje. Jei savininkas gamina prekes ar teikia paslaugas ne savo reziduojamoje šalyje, pajamos apmokestinamos toje šalyje. Tačiau rezidavimo valstybė apmokestinant tokį pelną privalo išvengti dvigubo apmokestinimo (atleidžiant tokias pajamas nuo apmokestinimo arba jei jos yra įtrauktos į mokesčių bazę kredituoti užsienio mokesčius, kuriuos nuostato šaltinio valstybė). Taigi, minėtas paskirties CFT modelis, suteikia teisę į mokesčines pajamas valstybei, kurioje yra klientas. Šiuo metodu siekiame išvengti iškraipymų, kurie būdingi klasikinėms mokesčių sistemoms su šaltinio ar gyvenamosios vietos idėja. Tikslinis CFT gali būti laikomas egzistuojančiu, kai:

- Neapmokestinamos pajamos, susijusios su prekėmis ar paslaugomis, teikiamomis užsienio klientui, o užsienio prekių ar paslaugų tiekėjų vidaus vartotojui pajamos yra apmokestinamos, arba

- Pajamos, susijusios su užsienio klientui teikiamomis prekėmis ar paslaugomis yra apmokestinamos tiekėjo valstybėje, tačiau apmokestinamos pagal paskirties valstybės nustatyta mokesčio tarifą, o šių pajamų mokestis pervedamas į paskirties valstybę, arba
- Su prekėmis ar paslaugomis susijusios pajamos, teikiamos užsienio klientui yra apmokestinamos tiekėjo valstybėje, tačiau yra apmokestinamos pagal paskirties valstybės nustatytą mokesčio tarifą.

Šaltinio/gyvenamosios vietos pagrindu apskaičiuojama CFT gali būti taikoma, kai:

- Tiekėjo valstybė apmokestina prekių ar paslaugų tiekėjo pajamas, nepriklausomai nuo to, kur yra klientas. Tokiu atveju mokesčio tarifas, taikytinas tiekėjo pajamoms neturi reikšmės kliento valstybės mokesčio tarifui;
- Dvigubo apmokestinamo išvengiama tik tuo atveju, jei laikoma, kad pajamos yra gaunamos iš užsienio (pavyzdžiui, kai egzistuoja nuolatinė užsienio užsienio) arba užsienio mokesčiui suteikiamas kreditas arba tokios pajamos nėra apmokestinamos.
- Užsienio tiekėjo pajamos laikomos vietinio šaltinio pajamomis (pavyzdžiui dėl nuolatinės buveinės buvimo šalyje) ir yra apmokestinamos pagal šaltinio valstybės nustatytą tarifą.

Aptarieji CFT sistemos požymiai, taip pat galintys egzistuoti tipai, leidžia išskirti šiuos tikslus, kurių siekiama įgyvendinti įvedus CFT mokesčio bazės modelį: įveikti mokesčių spragas tarp skolos ir nuosavybės finansavimo, gerinti taisyklių laikymąsi ir palengvinti administracinę našą atsirandančią dėl klasikinio įmonių pelno mokesčio sudėtingumo, skatinti vidaus ir tarptautines investicijas, apriboti mokesčių pajamų mažėjimą, atsirandantį dėl sandorių kainodaros. Neabejotinai nagrinėjama sistema teoriniu bei praktiniu pobūdžiu gali veikti šiek tiek skirtingai. To pasekoje CFT rūšies mokesčių sistemoje reikalaujama sukurti ir specialias kovos su mokesčių vengimu taisykles. Realus modelio įgyvendinimas bei veikimas bus plačiau analizuojamas Estijos mokestinio režimo kontekste. Nagrinėtą pinigų srautų pelno mokestį galima laikyti bandymu sukurti mokestinę sistemą, kuri būtų neutrali tiek priimant finansinius, tiek investicinius sprendimus ir tuo pačiu teikianti vyriausybei teigiamas pajamas iš atliktų investicijų pelno grąžos, taip pat užsienio investuotojų finansuojamos veiklos. Modelis patrauklus ir dėl to, kad mokesčio bazės apskaičiavimas yra paprastesnis, nereikia sudėtingų indeksavimo nuostatų dėl nusidėvėjimo (kurios reikalingos klasikinėse mokestinėse sistemose). Taip yra dėl to, kad mokestis nėra pagrįstas pelno (nuostolių) ataskaitomis. Nagrinėjama sistema pašalina būtinybę apskaičiuoti „ekonominį pelną“. Taigi nereikia

apskaičiuoti ir tikro nusidėvėjimo dydžio ar atlikti pakeitimus atsižvelgiant į infliacijos padarinius. Iš esmės šias sąvybes galima vertinti teigiamai, kadangi jos turėtų padėti mokesčių administratoriui lengviau administruoti CFT modelį, o atitinkamai mokesčių mokėtojams - lengviau jo laikytis.

#### 4.1 Estijos mokesstinio modelio sistema

Nuo 2000 m. įsigaliojus naujam Pelno mokesčio įstatymui Estija ėmėsi ryškaus verslo apmokestinimo eksperimento, kuriuo panaikintas įprastas pelno mokestis bei įvestas įmonių pelno paskirstymo mokestis (S-CFT bazė). Reformos tikslas buvo palengvinti įmonių plėtrą ir pritraukti investuotojus, tačiau nesukuriant palankesnių taisyklių tam tikriems ekonomikos sektoriams, skatinantiems investicijas ar specialių mokesčių lengvatų užsienio investuotojams. Įgyvendinus šią reformą Estijos mokesčių politika tapo viena liberaliausių ir paprasčiausių Europos Sąjungoje, kuri paremta šiais pagrindiniais principais:

- Paprasta ir stabili mokesčių sistema (mokesčių administravimas);
- Plati mokesčių bazė, žemi mokesčio tarifai;
- Optimali mokesčių našta ir struktūra;
- Skaidri sistema.

Vieną pagrindinių reformos tikslų atskleidžia ištrauką iš įstatymo projekto, nustatančio naują apmokestinimo sistemą nuo 2000 m. sausio 1 d. Aiškinamojo rašto: *“Privatinės teisės juridinis asmuo yra įsteigtas privačių interesų srityje, toks juridinis asmuo turi uždirbti pelno savo steigėjams. Juridinis asmuo yra abstrakcija, jo veikla yra fizinių asmenų, kurie remiasi jos įsteigimu, interesų ir valios išraiška. Verslo veiklos rezultatas, naudojamas tame versle teoriškai nėra pagrįstas, kad būtų laikomas pajamomis, apmokestinamomis pajamų mokesčiu. Pajamos yra tada, kai verslo rezultatas yra atitraukiamas nuo verslo, t.y. tenkinant privačius akcininkų interesus”*. Galima teigti, jog tokia įstatymų leidėjo išdėstoma pozicija paneigia vieną iš prigimtinių teorijų, padėjusių suformuoti ir šiuolaikinę juridinio asmens sąvoką. Fikcijos teorija juridinį asmenį apibrėžia kaip *personae fictae* - dirbtinį teisės subjektą, kuris teisiniuose santykiuose dalyvauja savo, o ne jį sudarančių narių vardu. Todėl pakeitus Estijos mokesstinės sistemos modelį ypatingas dėmesys suteikiamas būtent bendrovės akcininkams, kaip pagrindiniams subjektams kurie ne tik steigia bendrovę, tačiau ir dalyvauja kasdienėje jos veikloje.

Įgyvendinus reformą, Estijos mokesstinis režimas buvo pakeistas į anksčiau nagrinėtą S-CFT sistemą, pagal kurią Estijos bendrovės rezidentės (taip pat ir Estijos nerezidentinių

įmonių nuolatinės buveinės) moka pajamų mokestį tik iš paskirstytojo pelno (dividendų) ir išmokų, prilygintų pelno paskirstymui. Pelno paskirstymas gali būti konkretus (t.y. dividendai, akcijų gražinimas ar pelno paskirstymas sumažinant kapitalą) arba numatomas (t.y. apimantis išlaidas ir mokėjimus, nesusijusius su verslo veikla, taip pat dovanos ar aukos). Tai reiškia, kad mokestinė prievolė yra keičiama nuo pelno uždirbimo momento iki jo paskirstymo momento. Pažymėtina, jog ne pelno organizacijoms nagrinėjamas mokestinis modelis netaikomas, kadangi jos neskirsto pelno akcininkams. Mokesčio baze yra laikoma suma, paskirstyta akcininkams. Į paskirstymą įeina ne tik dividendai, bet ir išmokos, prilygintos paskirstytajam pelnui, tokios kaip išlaidos nesusijusios su verslo veikla ir reprezentacinės išlaidos. Be to, mokesčio bazę padidina šie elementai:

1. Papildoma nauda, kuri apima papildomas išmokas asmenims, dirbantiems pagal darbo sutartį ar teikiantiems paslaugas pagal kitokio pobūdžio paslaugų teikimo sutartis, valdybos ar kontroliuojančiosios organizacijos nariams, taip pat asmenims, parduodantiems prekes tam tikrai įmonei ilgiau nei 6 mėn. Tačiau bendrovės savininkai nėra įtraukiami, jei jie priklauso kažkuriai iš šių nurodytų kategorijų.
2. Sandoriai su subjektais, nesusijusiais su rinkos sąlygomis. Jeigu tokių subjektų sudarytų sandorių kaina skiriasi nuo atitinkamo sandorios tikrosios rinkos vertės, pajamų mokestis apmokestinamas sumai, kurią mokesčių mokėtojas būtų gavęs kaip pajamas arba suma, kurios mokesčių mokėtojas nebūtų patyręs kaip išlaidų, jei sandorio kaina atitiktų tokio sandorio rinkos vertę.
3. Aukos/dovanos neviršijančios tam tikrą sumų. Bendrovės, išskyrus įtrauktas į pelno mokesčio lengvatomis besinaudojančių ne pelno asociacijų, fondų ir religinių asociacijų sąrašą, moka pajamų mokestį už gautas dovanas ir aukas, išskyrus atvejus, kai taikomos įstatymų numatytos išimties.
5. Dividendai. Bendrovės (įskaitant bendrasias ir komanditines bendrijas) moka pelno mokestį už paskirstytą pelną, kaip dividendus ar kitokį pelno paskirstymą sumokėdamos jį pinigine ar nepinigine forma. Pelno mokestis nuo dividendų neapmokestinamas jeigu: dividendai gaunami iš dukterinės bendrovės, esančios Europos ekonominės erdvės valstybės narėje ar Šveicarijoje (išskyrus įmones esančias žemo mokesčio tarifo teritorijoje), jei patronuojanti Estijos bendrovė turi ne mažiau kaip 10 proc. tokios įmonės akcijų ar balsavimo teisių dividendų gavimo metu (įtvirtinta dalyvavimo išimties taisyklė); dividendai išmokami iš pelno, priskiriamo nuolatinėms užsienio bendrovės

buveinėms ir nuo tokio pelno buvo sumokėtas pajamų mokestis; dividendai išmokami iš pelno priskiriamo bendrovės nuolatinėms buveinėms, esančioms Europos Ekonominės Erdvės valstybėje arba Šveicarijos konfederacijoje.

6. Likvidavimo pajamos ir kapitalo sumažinimas. Juridiniai asmenys turi mokėti pajamų mokestį už išmokas, padarytas iš nuosavo kapitalo, sumažinus įstatinį kapitalą ar įmokas, išperkant ar gražinant akcijas ar kitais atvejais, už likvidavimo paskirstymo dalį, kuri viršija į įmonės nuosavybę sumokėtas pinigines ir nepinigas įmokas (taikoma ir tais atvejais kai bendrovė išbraukta iš registro nelikviduojant).

7. Pelno koregavimai. Paslėptas pelno paskirstymas, nustatytas pagal turinio viršenybės principą, yra apmokestinamas kaip ir dividendai.

8. Su verslu nesusijusios išlaidos. Bendrovės moka pelno mokestį už išlaidas, nesusijusias su verslo veikla, kai tokios išlaidos dar nėra apmokestinamos kaip papildomos išmokos, dovanos ar aukojimai, ar paskirstomas pelnas. Su verslu nesusijusiomis išlaidomis gali būti laikoma: stojamasis nario mokestis, kai dalyvavimas tokiose asociacijose nėra tiesioginiai susijęs su mokesčio mokėtojo verslu, išlaidos ir mokėjimai, turto įsigijimas, kuris nėra susijęs su juridinio asmens veikla.

Taip pat, remiantis Estijos Komercinio kodekso 276 straipsniu, pelnas gali būti paskirstomas tik tada, kai nėra nuostolių, patirtų ankstesniais mokestiniais metais. Tačiau nuostolius patiriantiems subjektams, t.y. neturintiems paskirstytinojo pelno, vis tiek taikomas kitų apmokestinamųjų išlaidų ir mokėjimų pajamų mokestis. Mokesčio bazė yra grynojo pelno paskirstymo ar išlaidų, apmokestinamų pajamų mokesčiu suma. Pelno mokestis apskaičiuojamas nuo grynosios sumos, mokesčių bazę padauginus iš 20 proc ir padalijus iš 80 proc.

Ekonominis poveikis, įvedus S-CFT sistemą Estijoje buvo ypatingai žymus. Investicijų augimas 2000-2004 m. buvo 39 proc. spartesnis nei kaimyninėse šalyse. Tačiau, vienu iš sistemos trūkumu gali būti laikomas įstatyme neįtvirtintas įpareigojimas bendrovėms paskirstyti pelną, todėl dauguma Estijos bendrovių vengia skirstyti pelną bei mokėti pelno mokestį. Statistikos biuro ir Mokesčių valdybos duomenimis, 2005-2016 metais pelną paskirstė tik 5 procentai visų Estijos bendrovių. Nepaisant to Estijos pelno mokesčio režimas sukuria puikias pajamų mokestinio atidėjimo galimybes, kadangi nepaskirstytas pelnas gali būti skolinamas, investuojamas į nekilnojamąjį turtą, užsienio valiutą, vertybinių popierių rinką ir kt.

Kita problema, atlikus mokestinės sistemos reformą buvo tai, jog pelno mokestis Estijos biudžeto dažnai nepasiekdavo, kadangi bendrovių lėšos buvo skolinamos tarp įmonių grupę sudarančių bendrovių, o ne išmokamos dividendų pavidalu. Taigi 2018 m. buvo atlikta reforma, kuria siekiama apmokestinti neatlygintinas arba ilgalaikes paskolas, gautas iš įmonės pelno ir suteiktas patronuojančiai įmonei, arba kitoms įmonių grupę sudarančioms įmonėms. Šių paskolų apmokestinimu siekiama išvengti paslėpto pelno perleidimo, kuriuo siekiama mažesnio pajamų mokesčio mokėjimo. Tarp įmonių sudaromos paskolos, pervedimai į grupės sąskaitą yra laikomi su verslu nesusijusiomis išmokomis ir apmokestinamos standartiniu pelno mokesčio tarifu kaip su verslu nesusijusios išmokos. 20 proc. avansinis pelno mokestis imamas nuo suteiktų paskolų sumos, viršijančios visas pinigines ir nepinigas įmokas, sumokėtas į bendrovės nuosavybę. Pervedimai į grupės sąskaitą taip pat laikomi suteiktomis paskolomis, išskyrus atvejus, kai jos yra skirtos visos grupės likvidumui valdyti. Šis išankstinis pelno mokestis yra neapibrėžtas įsipareigojimas t.y. jei paskola bus gražinta per dvejus metus, už ją sumokėtas pajamų mokestis bus gražintas. Tačiau, jei paskola per šį laikotarpį gražinta nebus pilnai, pajamų mokestis bus gražintas proporcingai gražintos paskolos sumai. Atitinkamai, jei paskola nebus gražinta, už ją sumokėtas pajamų mokestis taps galutiniu. Toks apmokestinimas bus taikomas visoms paskoloms, suteiktoms nuo 2017 m. liepos ir vėliau, taip pat šiais atvejais, jei:

1. paskolos suma buvo padidinta;
2. paskolos sutartis buvo pratęsta, arba
3. buvo pakeistos esminės paskolos sąlygos<sup>69</sup>.

Taigi, nuo 2018 m. įmonės privalės deklaruoti ne tik įnašus į nuosavą kapitalą ar mokėjimus iš jo, tačiau ir suteiktas paskolas. Paskolos davėjas mokesčių administratoriaus prašymu turės įrodyti, jog skolininkas turės finansines galimybes bei ketina gražinti paskolą. Jeigu sudaryto sandorio aplinkybių visuma rodo, kad tai yra paslėptas pelno paskirstymas, o ne paskola tarp įmonių grupę sudarančių bendrovių, tokia paskola bus apmokestinama standartiniu pelno mokesčiu.

Atliktus šio mokestinio modelio analizę bene didžiausiu privalumu galima laikyti tai, jog visiškai eliminuojama ekonominio dvigubo apmokestinimo atsiradimo galimybė, kadangi bendrovės akcininkams nekyla papildomų mokestinių prievolių. Taip pat, nuo pelno mokesčio

---

<sup>69</sup> HandelsHaus Startup and Compliance, Taxation of Dividends from 1 st January, 2019, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: <https://hshaus.com/taxation-of-dividends-in-estonia/>



yra atleidžiamas į bendrovę reinvestuojamas pelnas, kas atitinkamai skatina verslo subjektus išnaudoti savo pelną ir jį reinvestuoti į savo bendrovę. Taip pagerinama ne tik įmonės veikla ar jos plėtra, tačiau ir pačios ekonomis augimas. Visi aptarti apmokestinimo aspektai rodo šios sistemos paprastumą, kas lemia ir mažesnius kaštus pačios sistemos administravimui. Estijos mokestinę sistemą palankiai vertina ne tik užsienio investuotojai, tačiau ir kitos valstybės, kurios aptartąjį modelį vertina kaip sektiną bendrovių pelno apmokestinimo pavyzdį. Viena jų – Latvija, kuri nuo 2018 m. sausio 1 d. prisijungė prie Estijos, pakeisdama savo tradicinę pelno mokesčio apmokestinimo sistemą. Iki 2018 m. reformos Latvijoje kaip ir kitose klasikinę apmokestinimo sistemą turinčiose valstybėse bendrovių pelnas buvo apmokestinamas pagal CIT modelį. Nors aptartas apmokestinimo modelis pastaraisiais metais paskatino investicijas tiek Estijoje, tiek Latvijoje, atkreiptinas dėmesys, jog mažos šalies mokesčių administratoriaus pajėgumai yra ganėtinai riboti, todėl ypatingai svarbu nustatyti saugiklius prieš agresyvų mokesčių planavimą. Tačiau plečiantis tarptautiniams informacijos mainams tarp skirtingų valstybių mokesčių administratorių, taip pat pelno mokesčio įstatymuose įtvirtinant vis naujus apribojimus (pavyzdžiui, bendrovių suteikiamų paskolų apmokestinimas Estijoje), galimybių pasinaudoti šiomis išskirtinę apmokestinimo sistemą turinčiomis valstybėmis, kaip tarpine stotele siekiant išvengti mokesčių mokėjimo, galimybių vis mažėja.

## IŠVADOS

1. Nors klasikinis (dviejų lygmenų) bendrovių pajamų apmokestinimas dažnai kritikuojamas dėl dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo, tačiau ši sistema vis dar išlieka pagrindiniu apmokestinimo modeliu Europos Sąjungoje. Visų pirma, valstybės siekdamos sumažinti apmokestinimo našta tiek bendrovei, tiek jos akcininkams siekia nustatyti plačią lengvatų taikymo tvarką bei palankų mokesčio tarifą. Vienu iš pagrindinių veiksnių, skatinančių valstybes gerinti apmokestinimo sistemą bei mažinti pelno mokesčio tarifus yra valstybių konkurencija, mokesčių srityje. To pasekoje, siekis pilnai harmonizuoti pelno mokestį Bendrijoje tampa nebereikalingas.
2. Klasikinė pajamų apmokestinimo sistema laikoma sudėtingesne, tiek mokesčių mokėtojų, tiek administratoriaus atžvilgiu: įvirtintos lengvatos, amortizacijos, dalyvavimo išimties, nuostolių perkėlimo taisyklės lemia didesnius kaštus bendrovei apskaičiuojant pelno mokestį bei centriniui mokesčių administratoriui vykdant jo priežiūrą bei administravimą.
3. Bendrovėms išmokamų dividendų apmokestinimo sistema yra vertinama teigiamai, kadangi valstybės Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų taikymą nacionalinių lygiu yra praplėtusios, nustatant palankias mokestines lengvatas. Tačiau didesnę mokesčio tarifą turinčioms valstybėms reikėtų tobulinti fiziniams asmenims išmokamų dividendų institutą, nustatant išimtis ar lengvatas.
4. Vyraujantys du skirtingi požiūriai į įmonių grupės egzistavimą lemia ir skirtingus mokestinius aspektus nustatant pelno mokesčio bazę, suteikiant grupės įmonėms tam tikras lengvatas. Vienu esminiu įmonių grupių apmokestinimą reglamentuojančiu institutu Europos Sąjungoje galima laikyti mokestinių nuostolių perkėlimo institutą, kuris įmonių grupę leidžia laikyti teisiškai atskirų, tačiau ekonomine prasme tarpusavyje susijusių subjektų junginiu.
5. Pagrindinis CFT modelio skirtumas nuo klasikinio pajamų apmokestinimo yra mokestinė bazė, kurią sudaro piniginių įplaukų ir grynųjų pinigų srautų skirtumas. Analizuotas šio modelio pritaikymas Estijoje parodė, jog šis modelis yra paprastesnis tiek mokesčių mokėtojų, tiek administratoriaus atžvilgiu. Taip pat, suteikiamos palankios sąlygos pilnai investuoti bendrovės lygmenyje. Tačiau ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas mokesčių administratoriaus veiklos, keitimosi informacija tarp skirtingų valstybių mokesčių administratorių gerinimui, kad būtų nustatyti tinkami

saugikliai prieš agresyvų mokesčių planavimą (pasinaudojant skirtingomis jurisdikcijomis, išvengiant pelno paskirstymo užslėptais būdais).

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais), *Valstybės žinios*, 2000-09-06, Nr. 74-2262.
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001-12-20, Nr. IX-675, (2019-11-12 redakcija).

Tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai ir kiti dokumentai:

1. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. Oficialusis leidinys L 310.
2. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (nauja redakcija). Oficialusis leidinys L 345.
3. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, L193/1.
4. 2016 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/881, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2011/16/ES nuostatos dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos mainų, L146/8.
5. Pasiūlymas Tarybos Direktyva dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB), [Interaktyvus] Strasbūras, 2016 10 25 COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS) [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-28]. Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d11e6868c01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF)

6. Common consolidated corporate tax base working group “*General tax principles*” 2004, December 10, Brussels, Taxud-E1-TN. [interaktyvus, žiūrėta 2019-08-22]. Prieiga per internetą:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/cctbwp1finalrev1\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf)
7. European Commission, Experiences with cash-flow taxation and prospects. Final report. Working paper Nr. 55-2015, [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-22]. Prieiga per internetą:  
<file:///C:/Users/User/Desktop/magistro/sitas%20labai%20geras%20apie%20cash-flow%20detaliai.pdf>

Teismų praktika:

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, 2017 m. spalio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017.
2. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2017 m. gruodžio 18 d. sprendimas dėl UAB “II” 2017-10-11 skundo Nr. S-257 (7-225/2017).
3. 1996 m. spalio 17 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen, Nr. C-307/97, ECR I-06161.
4. 2005 m. gruodžio 13 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje C-446/03, Marks and Spencer plc prieš David Halsey.
5. 2007 m. kovo 29 d. Europos Teisingumo Teismo sprendimas byloje RC-347/04, Rewe Zentralfinanz eG prieš Finanzamt Köln-Mitte.

Specialioji literatūra:

1. AUERBACH, A.J., HINES J. R., SLEMROD J. *Taxing corporate income in the 21st century*. Cambridge University Press, 2007;
2. EICKE R. *Tax Planning with Holding Companies – Repatriation of US profits from Europe. Concept, Strategies, Structures*. Kluwer Law International, 2009;
3. SILVA B. *The impact of tax treaties and EU Law on Group Taxation regimes*”. Wolters Kluwer, 2016;

4. WATTEL J. P., TERRA, M.M. B., *European Tax Law, 6<sup>th</sup> Edition*, Kluwer Law International B.V., 2012.

Internetiniai šaltiniai:

1. Advokatų profesinės bendrijos „Baltic Legal Solutions“ taikomasis mokslinis tyrimo darbas: „*Įmonių grupės atsakomybės už kiekvienos įmonės – grupės narės – finansinę padėtį (mokumą) nustatymo teisinės galimybės ir taikymo efektyvumas tyčinių bankrotų prevencijos kontekste*“, 2012 m. [interaktyvus, žiūrėta 2019-10-29]. Prieiga per internetą: <https://financedocbox.com/108575413-Investing/Taikomasis-mokslinis-tyrimo-darbas-tyrima-parengė-advokatu-profesine-bendrija-baltic-legal-solutions-lietuva-m.html>
2. European Commission, Common consolidated corporate tax base working group: „*Issues related to group taxation*“. Working Document, [interaktyvus, žiūrėta 2019-11-30]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp035\\_consolidationfinal\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ccctbwp035_consolidationfinal_en.pdf)
3. HandelsHaus Startup and Compliance, „*Taxation of Dividends from 1 st January, 2019*“, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: <https://hshaus.com/taxation-of-dividends-in-estonia/>
4. Schreiber U., Furhrich G. „*European Group Taxation – Formula Apportionment versus Current Inclusion*“. University of Mannheim, 2007. [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: [file:///C:/Users/User/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/SSRN-id964009%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/SSRN-id964009%20(1).pdf)
5. Devereux M.P., Sorensen P.B. „*The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform*“, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/pages/publication530\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication530_en.pdf)
6. Institute on Taxation and Economic policy. „*Tax Policy Nuts and Bolts: Understanding the tax base and tax rate*“, 2011, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: <https://itep.org/wp-content/uploads/pb50bolts.pdf>

7. Keightley M. P., Sherlock M. „*The corporate income tax system: overview and options for reform*“, 2012, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31], Prieiga per internetą: [https://www.researchgate.net/publication/239823793\\_The\\_Corporate\\_Income\\_Tax\\_System\\_Overview\\_and\\_Options\\_for\\_Reform](https://www.researchgate.net/publication/239823793_The_Corporate_Income_Tax_System_Overview_and_Options_for_Reform)
8. Correia M. „*The regulation of Corporate Groups: can tax help with regulation?*“ 2011, [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31], Prieiga per internetą: [https://www.academia.edu/1072843/The\\_Regulation\\_of\\_Corporate\\_Groups\\_Can\\_Tax\\_Help\\_with\\_Regulation](https://www.academia.edu/1072843/The_Regulation_of_Corporate_Groups_Can_Tax_Help_with_Regulation)
9. Loyens Loeff, „*The Belgian Corporate income tax reform 2018-2020*“, 2018. [interaktyvus, žiūrėta: 2019-10-31]. Prieiga per internetą: <https://www.loyensloeff.com/media/69026/the-belgian-corporate-income-tax-reform-2018-2020-loyens-loeff.pdf>
10. ALLEY C., BENTLEY D. “*A remodelling of Adam Smith’s tax design*” *Bondu university, law faculty publications*”, Nr. 6-15-2005, [interaktyvus, žiūrėta 2019-11-22]. Prieiga per internetą: [https://www.researchgate.net/publication/27827461\\_A\\_remodelling\\_of\\_Adam\\_Smith's\\_tax\\_design\\_principles](https://www.researchgate.net/publication/27827461_A_remodelling_of_Adam_Smith's_tax_design_principles)

## SANTRAUKA

Šiame magistro baigiamajame darbe nagrinėjami juridinių asmenų apmokestinimo modeliai (mokestinės sistemos). Pagrindiniu tikslu steigiant bendroves yra pelno siekimas, būtent dėl šios priežasties juridinių asmenų apmokestinimas nagrinėjamas pelno mokesčio kontekste. Pagal tai, kam tenka mokestinė našta darbe išskiriamos šios juridinių asmenų apmokestinimo sistemos. Visų pirma, dviejų lygių apmokestinimas, egzistuojantis daugelyje klasikinę mokestinę sistemą pasirinkusių valstybių (įskaitant ir Lietuvoje). Detaliai atskleidžiamas pirminis bendrovės apmokestinimas gavus pelną, analizuojant pagrindinius mokesčio elementus: bazę, tarifą, taikomas lengvatas bei išimtis. Taip pat analizuojamas ir antrojo lygio apmokestinimas akcininkams išmokamų dividendų atžvilgiu. Šis apmokestinimo modelis dažnai kritikuojamas dėl dvigubo ekonominio apmokestinimo susidarymo t.y. tas pačias pajamas apmokestinant du kartus. Todėl atkreiptinas dėmesys ir į bendrovių mokamo pelno bei gyventojų pajamų mokesčio sąsają. Tais atvejais, kuomet bendrovės akcininkas yra juridinis asmuo, jis gali pasinaudoti tam tikromis įstatymo leidėjo suteiktomis lengvatomis („dalyvavimo išimties taisykle“, nuostolių perkėlimu ir pan). Tačiau, fiziniui asmeniui išmokant dividendus, gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinami visi gaunami dividendai, nepriklausomai nuo turimų akcijų skaičiaus, jų išlaikymo ir pan. Todėl iškyla klausimas, ar bendrovės akcininkai, t.y. fiziniai ir juridiniai asmenys yra apmokestinami vienodai. To pasekoje, gali būti kuriami fiktyvūs, tarpusavyje susiję dariniai, kurių pagrindinis tikslas yra mokestinė naštos vengimas. Todėl darbe analizuojamas ir įmonių grupių apmokestinimo institutas. Taip pat išskiriamas tik keliose valstybėse įtvirtintas pinigų srautų apmokestinimo modelis. Pagrindinis šio modelio skirtumas nuo klasikinės sistemos yra mokestinė bazė, kuria sudaro bazę pinigų įplaukų ir grynujų pinigų srautų skirtumas, o ne uždirbtą pelną. Tačiau, iškyla klausimas, ar šio modelio skirtumas nėra tik teorinis, ar mokestinė našta yra mažesnė nei klasikinę mokestinę sistemą turinčiose valstybėse. Šiekiant išsiaiškinti pagrindinius šių sistemų skirtumus detaliai analizuojama Estijos mokestinė sistema, atskleidžiant pagrindinius mokesčio elementus, sistemos privalumus ir trūkumus.



## SUMMARY

Master's thesis

### Models of Taxation of Legal Persons

This Master's thesis examines the models of taxation of legal persons (tax systems). The main purpose of company formation is profit-making, which is why corporate taxation is considered in the context of corporate tax. The tax burden on labor distinguishes between these tax systems for legal persons. First of all, there are two levels of taxation that exist in many countries that have opted for the classic tax system (including Lithuania). The company's initial taxation on profits is analyzed in detail, analyzing the main element of the tax: base, rate, applicable benefits and exemptions. Second-level taxation of dividends paid to shareholders is also analyzed. This model of taxation is often for generating double economic taxation, i.e. taxing the same income twice. Therefore, the link between corporation tax and personal income tax also deserves attention. In cases where a shareholder of a company is a legal person, it may benefit from certain advantages granted by the legislator („participation exemption rule“, loss carry-forward, etc.). However, when a natural person pays dividends, personal income tax is levied on all dividends received, regardless of the number of shares held, their retention, etc. The question therefore arises whether the shareholders of the company, i.e. natural and legal persons are taxed in the same way. As a result, fictitious, interdependent structures may be created with the primary objective of tax avoidance. Therefore, the thesis also analyzes the Institute of Corporate Taxation. It also distinguishes between the single-level taxation model, which is established in only few countries. The main difference between this model and the classical system is the period of tax liability, i.e. corporation tax is levied only on the profits distributed by the company. However, the question arises whether the difference in this model is not merely theoretical or whether the tax burden is lower than in countries with a classical tax system. In order to find out the main differences between these systems, the Estonian tax system is analyzed in detail, revealing the main elements of the tax, its advantages and disadvantages.