

RYŠKĖJANČIOS NAUJOS VALSTYBIŲ NARIŲ TIESIOGINIO APMOKESTINIMO TENDENCIJOS

Herkus Gabartas *

*Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Europos Sąjungos teisės katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius
Telefonas 271 45 12
Elektroninis paštas estk@mr.uni.lt*

Pateikta 2007 m. liepos 24 d., parengta spausdinti 2007 m. rugsėjo 12 d.

Santrauka. Europos Teisingumo Teismo praktikoje tiesioginių mokesčių srityje ryškėja nauja tendencija: bylos, kuriose keliamas nacionalinių mokesčių taisyklių atitikties pirminei Europos Bendrijos teisei klausimas, vis dažniau sprendžiamos palankiai valstybėms narėms. Ankstesni Europos Teisingumo Teismo sprendimai paprastai būdavo palankūs mokesčių mokėtojams. Todėl autorius šiame straipsnyje nagrinėja, kokią įtaką nacionaliniam tiesioginiam apmokestinimui turi Europos Bendrijos sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės, trumpai apžvelgia Europos Teisingumo Teismo nuostatas plėtojant netiesioginės diskriminacijos bei apribojimų koncepcijas ir galiausiai apsistoja analizuodamas atitinkamą Europos Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su dividendų apmokestinimu. Straipsnyje autorius neapsiriboja vien tik abstrakčiu Europos Bendrijos teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje tyrimu, bet gilinasi ir į tas su dividendų apmokestinimu susijusias Lietuvos Respublikos mokesčių teisės normas, kurios labiausiai pažeidžiamos ir todėl galbūt prieštarauja *acquis communautaire*.

Pagrindinės sąvokos: tiesioginis apmokestinimas, pelno mokestis, dividendų apmokestinimas, pagrindinės laisvės, rezidentas, Europos Bendrijos teisė.

I. ĮVADAS

Lietuvos įstojimas į Europos Sąjungą buvo neabejotinai didžiulis mūsų šalies teisės raidos postūmis. Dar prieš narystę Europos Sąjungoje Lietuva spėjo suderinti ir savo nacionalinėje, taip pat ir mokesčių, teisėje įtvirtinti didžiąją daugumą Europos Sąjungos teisės reikalavimų. Tačiau pati Europos Sąjungos teisė nėra statiška, ji nuolat evoliucionuoja. Todėl teigti, kad praėjus trejiems metams nuo įstojimo į Europos Sąjungą dienos Lietuvos nacionalinė mokesčių teisė, ypač įmonių pelno mokesčio teisinis reglamentavimas, jau visiškai atitinka *acquis communautaire*, būtų labai drąsu.

Reikia pripažinti, kad šiuo metu valstybės narės iš esmės vis dar gali savarankiškai reglamentuoti nacionalinį tiesioginį apmokestinimą, todėl Europos Sąjungos institucijų iniciatyva šioje srityje yra gana ribota. Netiesioginių mokesčių srityje, priešingai, Europos Sąjungos institucijų kompetencija yra labai plati, o tai apriboja

valstybių narių diskreciją veikti šioje srityje savarankiškai. Todėl neatsitiktinai Lietuvos narystės Europos Sąjungoje poveikis iki šiol buvo labiau juntamas būtent netiesioginių mokesčių (tokių kaip pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai) srityje. Tuo tarpu dauguma su tiesioginių mokesčių (tokių kaip gyventojų pajamų ir įmonių pelno mokesčiai) reglamentavimu susijusių klausimų, kurie iki galo nėra išgildinti net pačioje Europos Sąjungoje ir todėl dar nėra aiškiai formalizuoti Europos Bendrijos pozityviosios teisės aktuose, liko lyg nepastebėti. Antra vertus, neretai valstybėms narėms iki šiol sunku suprasti, kokie gi iš tikrųjų yra *acquis communautaire* reikalavimai nacionalinio tiesioginio apmokestinimo srityje, ypač jei tokius reikalavimus lemia ne Europos Sąjungos teisės aktų leidimo, bet teisminės valdžios institucijų veiksmai. Paradoksalu, bet Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) mokesčio pobūdžio bylose aiškindamas Europos Bendrijos steigimo sutartyje (toliau – Sutartis) įtvirtintus bendro pobūdžio nediskriminacijos ir judėjimo laisvės principus (jie iš pirmo žvilgsnio neturi nieko bendra su mokesčiais) užima

* Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Europos Sąjungos teisės katedros docentas.

vos ne teisės aktų leidėjo pozicija, nes daugelis Bendrijos teisės reikalavimų tiesioginio apmokestinimo srityje yra suformuluoti ne Europos Bendrijos teisės aktuose, o ETT jurisprudencijoje. Todėl toliau pabandysiu trumpai paaiškinti, kodėl Sutartyje įtvirtintų pagrindinių (t. y. prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo) judėjimo laisvių aiškinimas yra svarbus valstybių narių tiesioginių mokesčių nacionaliniam teisiniam reglamentavimui ir kokias išvadas įmonių pelno apmokestinimo srityje dėl to turėtų padaryti Lietuva.

II. EUROPOS SAJUNGA IR NACIONALINIS TIESIOGINIS APMOKESTINIMAS

Diskusija dėl būtinumo vienodinti valstybių narių nacionalinius mokesčių įstatymus kuriant Europos Bendrijos bendrąją rinką prasidėjo dar 1957 m., kai šešios Europos valstybės pasirašė Sutartį¹. Deja, reikia pripažinti, kad Europos Sąjungai iki šiol nepavyko pasiekti itin didelių laimėjimų derinant valstybių narių tiesioginių mokesčių įstatymus. Sutartyje nėra nustatyta teisių pagrindų, kurie išakmiai įtvirtintų Europos Sąjungos institucijų kompetenciją priimti atitinkamus teisės aktus, skirtus nacionaliniams tiesioginiams mokesčiams vienodinti. Todėl valstybės narės iš esmės yra kompetentingos savarankiškai spręsti bene visus svarbiausius su nacionaliniu tiesioginiu apmokestinimu susijusius klausimus. Kita vertus, atkreiptinas dėmesys į tai, kad valstybės narės, pasirašydamos Sutartį, kartu įgaliojo Europos Bendriją priiminėti teisės aktus, būtinus vidaus rinkai sukurti bei sėkmingai jai funkcionuoti. Vidaus rinkos idėja, be kita ko, suponuoja ir vienodą tiesioginio apmokestinimo tvarką skirtingose valstybėse narėse, todėl Taryba yra priėmusi keletą direktyvų, kuriomis remiantis buvo vienodinti atskiri nacionalinio tiesioginio apmokestinimo aspektai [1, 2, 3, 4]. Tačiau iki šiol valstybės narės pasiekė tik labai nedidelę pažangą šalinamos kliūtis, kylančias iš nacionalinių tiesioginių mokesčių tarpusavio nesuderinamumo, ypač jei ją lyginsime su pažanga netiesioginio apmokestinimo srityje. Taip, matyt, yra ne todėl, kad Europos Bendrija stokoja kompetencijos tiesioginio apmokestinimo srityje. Pagrindinė pažangos stokos tiesioginio apmokestinimo srityje priežastis veikiausiai yra ta, kad valstybės narės paprasčiausiai neleidžia Europos Bendrijai imtis visų vidaus rinkai sukurti reikalingų priemonių, nes jos nenori atsisakyti savo turimų galių tiesioginio apmokestinimo srityje. Stokojant valstybių narių politinės valios imtis ryžtingesnių žingsnių reformuojant nacionalinio tiesioginio apmokestinimo tvarką, iniciatyvą šioje srityje perėmė ETT. Tam tikra prasme praplėsdamas Sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių taikymo ribas ETT pradėjo sėkmingai naudoti šias laisves kaip priemonę šalinant ir mokesčio pobūdžio kliūtis vidaus rinkai sukurti. Sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės šiuo metu tapo bene svarbiausiu tei-

sės šaltiniu, taikytinu šalinant kliūtis vidaus rinkai sukurti tiesioginio apmokestinimo srityje. Galima manyti, kad Sutarties kūrėjai net nenumatė, jog šios laisvės, nors specialiai ir nebuvo formuluojamos siekiant jas taikyti ir mokesčių teisėje, bus labai sėkmingai panaudotos įgyvendinant Bendrijos tikslus tiesioginio apmokestinimo srityje [5].

Bene pirmą kartą Sutartyje įtvirtintos pagrindinės laisvės buvo sėkmingai panaudotos kvestionuojant nacionalinę tiesioginio apmokestinimo tvarką 1986 m., kai ETT priėmė savo sprendimą garsiojoje sutartinais *avoir fiscal* vadinamoje byloje [6]. Šioje byloje ETT pripažino, kad „nors tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisės reikalavimus“². Po šio ETT sprendimo daugybė valstybių narių įstatymų, įtvirtinančių nacionalinio tiesioginio apmokestinimo tvarką, buvo pradėti kvestionuoti nacionaliniuose teismuose remiantis Sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis. Svarstydami klausimą, ar ginčijamas nacionalinis mokesčių įstatymas atitinka pagrindinių laisvių reikalavimus, nacionaliniai teismai vis dažniau yra priversti kreiptis į ETT dėl pagrindinių laisvių interpretavimo mokesčių srityje. Todėl priėmus palyginti nedaug Bendrijos teisės aktų, vienodinančių valstybių narių nacionalines tiesioginio apmokestinimo taisykles, galima teigti, kad šiuo metu dauguma Bendrijos teisės reikalavimų, taikytinų tiesioginio apmokestinimo srityje, yra įtvirtinti ne Tarybos direktyvose arba kituose Bendrijos teisės aktuose, o ETT jurisprudencijoje.

III. DRAUDŽIAMA DISKRIMINACIJA

Vienas pirmųjų svarbesnių žingsnių, leidusių Bendrijos teisei išsiskverbti į valstybių narių tiesioginio apmokestinimo sritį, buvo žengtas, kai ETT pripažino, jog pagrindinės laisvės, be tiesioginės diskriminacijos draudimo, taip pat reiškia ir netiesioginės diskriminacijos draudimą. Būtent toks platesnis diskriminacijos draudimo principo aiškinimas ir leido mokesčių bylose taikyti Sutartyje įtvirtintas pagrindines laisves.

Netiesioginė diskriminacijos koncepcija iš esmės skelbia, kad asmenų diferenciacija gali būti pripažinta neteisėta ne tik tada, kai tokie asmenys skirstomi atsižvelgiant į pilietybę (ar į kitus Sutartyje aiškiai neteisėtais įvardytus kriterijus), bet ir kai jie diferencijuojami remiantis, regis, visai „nekaltais“ kriterijais, tačiau kai tokio skirstymo rezultatas iš esmės toks pat kaip ir diferenciacijos atsižvelgiant į pilietybę (ar į kitus Sutartyje aiškiai įvardytus neteisėtais kriterijus). Todėl nacionalinis mokesčių įstatymas, nustatantis skirtingą rezidentų ir nerezidentų apmokestinimo tvarką, gali būti pripažintas diskriminuojančiu dėl pilietybės, jeigu jis iš esmės neišvengiamai veikia kitų valstybių narių piliečius.

¹ Sutartis, steigianti Europos Ekonominę Bendriją (pasirašyta 1957 m. kovo 25 d. Romoje, įsigaliojo 1958 m. sausio 1 d., dar vadinama Romos sutartimi), Europos Sąjungos sutarties II skyriaus G straipsniu padarius pakeitimus ir papildymus pervardyta į Sutartį, steigiančią Europos Bendriją.

² Šis teiginys, beje, iki šiol, kaip mantra yra kartojamas bene kiekviena ETT byloje, kurioje pagrindinių laisvių turinys yra aiškinamas mokesstinėje dimensijoje.

Pagal Bendrijos teisę diskriminacija paprastai atsiranda, kai panašūs (sulyginami) atvejai traktuojami skirtingai [7, 8, 9]. Todėl remiantis netiesioginės diskriminacijos koncepcija valstybė narė negali skirtingai apmokestinti rezidentų ir nerezidentų, jei jų padėtis yra panaši (sulyginama). Svarstant klausimą, ar ginčijama nacionalinė mokesčių teisės norma sukuria netiesioginę diskriminaciją, paprastai sunkiausia yra nustatyti, ar lyginami atvejai iš tiesų yra panašūs (sulyginami), pvz., ar rezidentui, kuriam yra taikoma (arba, atvirkščiai, netaikoma) ginčijama mokesčių teisės norma, ir nerezidentui, kuriam ta pati mokesčių teisės norma yra netaikoma (arba, atvirkščiai, yra taikoma), padėtis yra panaši (sulyginama). Diskriminacija atsiranda, kai rezidentas yra apmokestinamas palankiau nei nerezidentas, nors jų abiejų padėtis yra panaši (sulyginama).

IV. DRAUDŽIAMY IR NEDISKRIMINACINIO POBŪDŽIO APRIBOJIMAI

Antras labai svarbus žingsnis, pateisinęs pagrindinių laisvių taikymą numatant valstybių narių nacionalinius tiesioginius mokesčius, buvo žengtas, kai pagrindinės laisvės ilgainiui buvo pradėtos ETT interpretuoti ne tik kaip draudžiančios diskriminacinio pobūdžio nacionalines priemones, bet ir kaip draudžiančios nepagrįstus nacionalinėje teisėje įtvirtintus apribojimus tomis pagrindinėmis laisvėmis pasinaudoti, net jei tokie apribojimai yra nediskriminacinio pobūdžio³. Taigi net ir tokios tiesioginių mokesčių reglamentavimą įtvirtinančios nacionalinės teisės normos, vienodai taikomos tiek rezidentams, tiek ir nerezidentams, galėjo būti kvestionuojamos nacionaliniame teisme remiantis pagrindinių laisvių reikalavimais.

Svarstant klausimą, ar ginčijama mokesčių teisės norma sukuria neleistinus apribojimus, paprastai yra lyginamas rezidentas, besinaudojantis Sutarties laisvėmis (pvz., įmonė, kuri įsteigia nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje), su rezidentu, kuris tokia Sutarties laisve nesinaudoja (pvz., įmonė įsteigia atstovybę toje pačioje valstybėje, kurioje veikia ir pati įmonė). Tokie rezidentai turi būti apmokestinami vienodai, jeigu jų padėtis yra panaši (sulyginama). Mokesčių teisės norma, rezidentą, kuris naudojasi Sutarties laisvėmis, traktuojanti prasčiau nei tą rezidentą, kuris Sutarties laisve nesinaudoja, potencialiai apriboja rezidento teisę nevaržomai naudotis Sutarties laisvėmis, todėl gali būti pripažinta prieštaraujančia atitinkamos pagrindinės laisvės reikalavimams.

Spręsdamas bylas, kuriose yra įrodinėjamas įmonių, kaip rezidenčių, neleistinas apribojimas [11, 12, 13, 14, 15], iki šiol ETT paprastai mokesčių tikslais tapatino įmonę, kuri įgyvendina antrinio įsisteigimo teisę kitoje valstybėje narėje (pvz., pagrindinė įmonė įsteigia antrinę bendrovę kitoje valstybėje narėje), su įmone, kuri įgyvendina antrinio įsisteigimo teisę toje pačioje valsty-

bėje narėje (pvz., pagrindinė įmonė įsteigia antrinę bendrovę toje pačioje valstybėje narėje, kurioje reziduoja ir pati pagrindinė įmonė). Todėl jei antrinis įsisteigimas kitoje valstybėje narėje dėl mokesčių sistemos būdavo ne toks palankus kaip antrinis įsisteigimas toje pačioje valstybėje narėje, tokia apmokestinimo tvarka potencialiai sukurdavo neleistinus apribojimus pasinaudoti Sutartyje įtvirtinta įsisteigimo laisve. Tačiau pastarųjų metų ETT praktika [16] liudija, kad ši taisyklė (t. y. kai pagrindinės ir antrinės bendrovių, esančių toje pačioje valstybėje narėje, padėtis yra tapatinama su pagrindinės ir antrinės bendrovių, esančių skirtingose valstybėse narėse, padėtimi), taikoma ne be išimčių.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad pagrindinės laisvės yra taikomos ne tik valstybės narės nacionaliniuose mokesčių įstatymuose įtvirtintų teisės normų atžvilgiu, bet ir tokios valstybės narės su kitomis valstybėmis narėmis bei su trečiosiomis šalimis sudarytų tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatų atžvilgiu. Kitaip tariant, ne tik valstybės narės nacionalinė mokesčių teisė, bet ir tokioje valstybėje narėje taikytina tarptautinė mokesčių teisė privalo atitikti pagrindinių laisvių reikalavimus. Todėl valstybės narės, įgyvendamos savo kompetenciją sudaryti tarptautines sutartis tiesioginių mokesčių reguliavimo srityje, negali pažeisti pagrindinių laisvių reikalavimų [17]. Priešingu atveju, atsižvelgiant į Bendrijos teisės pirmenybę tarptautinės mokesčių teisės atžvilgiu [17, para. 56–57], valstybės narės sudaryta tarptautinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis gali būti pripažinta neatitinkanti pagrindinių laisvių reikalavimų.

V. AR PELNO MOKESTIS LIETUVOJE ATITINKA PAGRINDINIŲ LAISVIŲ REIKALAVIMUS?

Kokios gi Lietuvos mokesčių įstatymų nuostatos potencialiai gali prieštarauti pagrindinių laisvių reikalavimams? Ieškodamas atsakymo į šį klausimą apsiribosiu tik su dividendų apmokestinimu susijusių Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo [18] (toliau – PMĮ) nuostatų tyrimu, atkreipdamas dėmesį į taisykles, kurios, mano nuomone, potencialiai gali neatitikti pagrindinių laisvių reikalavimų ir todėl yra traktuotinos kaip labiausiai pažeidžiamos.

Pagal bendrą PMĮ 33 straipsnio 1 dalyje ir 34 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą dividendų apmokestinimo tvarką, Lietuvos juridinio asmens išmokami dividendai kitiems (tiek Lietuvos, tiek užsienio) juridiniams asmenims yra apmokestinami 15% pelno mokesčio tarifu. Prievolė teisingai ir laiku deklaruoti ir, jei reikia, iš dividendų išskaičiuoti pelno mokesťi tenka dividendus išmokančiam Lietuvos juridiniam asmeniui (toliau – Lietuvos vienetas)⁴. Kita vertus, remiantis vadinamąja „dalyvavimo išimties“ taisykle neretai kitiems vienetais

³ Bene pirmą kartą nacionaliniame įstatyme įtvirtinti nediskriminacinio pobūdžio apribojimai kaip nesuderinami su pagrindinėmis laisvėmis buvo ETT pripažinti garsiojoje *Cassis del Dijon* byloje [10], išnagrinėtoje aiškinant prekių judėjimo laisvę.

⁴ Deklaracija apie dividendų išmokėjimą ir pelno mokesčio apskaičiavimą turi būti pateikiama tam vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje įregistruota dividendus išmokanti įmonė, iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, 10 dienų (žr. PMĮ 33 str. 1 d., 34 str. 1 d. ir 36 str.).

išmokamų dividendų apskritai nereikia apmokestinti⁵. Tačiau tais atvejais, kai minėta „dalyvavimo išimties“ taisyklė nėra taikoma (paprastai taip būna, kai dividendai yra išmokami smulkiesiems akcininkams, turintiems mažiau nei 10% dividendus išmokančio Lietuvos vieneto akcijų, arba stambiesiems akcininkams, neišlaikiusiems dividendus išmokančio Lietuvos vieneto akcijų nepertraukiamą 12 mėnesių laikotarpį), ir dėl to dividendai turi būti apmokestinti, PMĮ įtvirtina keletą taisyklių, kuriomis yra nustatoma dividendų apmokestinimo tvarka atsižvelgiant į tai, ar dividendai yra išmokami Lietuvos, ar užsienio įmonei.

Pirmiausia, PMĮ leidžia Lietuvos vienetai, išmokančiam dividendus kitai Lietuvos įmonei (akcininkui), atitinkamai susimažinti savo mokėtiną mokestį nuo apmokestinamojo pelno ta suma, kuri buvo išskaityta iš to Lietuvos vieneto išmokamų dividendų, tačiau tuo pat metu kažkodėl draudžia Lietuvos vienetai tokiu pat būdu susimažinti savo mokėtiną mokestį nuo apmokestinamojo pelno, jei tas Lietuvos vienetas dividendus išmoka užsienio įmonei (akcininkui).

Pagal PMĮ 33 straipsnio 3 dalį, „jei vienetas paskirsto pelną išmokėdamas dividendus pinigais (...), tai pelno mokesčio, išskaityto ir sumokėto į biudžetą, suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus išmokančio vieneto mokėtiną pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas ir sumokėtas mokestis iš išmokėtų Lietuvos vienetais dividendų“⁶. Taigi dividendus išmokantis Lietuvos vienetas gali susimažinti mokėtiną mokestį nuo nepaskirstyto apmokestinamojo pelno, tačiau tik ta dividendų mokesčių dalimi, kuri buvo išskaityta mokant dividendus Lietuvos įmonėms.

Deja, tokia mokesčių lengvata nėra taikoma užsienio vienetais išmokamiems dividendams⁷. Lietuvos vienetas, išmokėdamas dividendus užsienio įmonei, net ir išskaičiavęs pelno mokestį, negali išskaityti iš dividendų mokesčio suma sumažinti savo mokėtiną pelno mokesčio, nes PMĮ 34 straipsnyje tokia galimybė nenumatyta [19]. Kitaip tariant, jei akcininkas yra Lietuvos įmonė, akcininko ir dividendus išmokančio Lietuvos vieneto bendra mokesčių našta bus mažesnė nei tais atvejais, kai akcininkas yra užsienio įmonė⁸. PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta mokesčio nuo apmokesti-

namojo pelno mažinimo taisyklė atskiria Lietuvos vienetus, kurie išmoka dividendus Lietuvos įmonei (akcininkui), nuo tų Lietuvos vienetai, kurie išmoka dividendus užsienio, įskaitant valstybes nares, įmonei (akcininkui), ir pastariesiems Lietuvos vienetais atitinkamų mokesčių lengvatų netaiko.

Antra problema, kylanti dėl nevienodos ir todėl galbūt „diskriminacinės“ dividendų apmokestinimo tvarkos taikymo, susijusi su PMĮ 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta vadinamąja grynujų dividendų⁹ neapmokestinimo taisykle. Šia taisykle siekiama išvengti susidarančio ekonominio dvigubo apmokestinimo, jei Lietuvos vienetas gautus ir jau vieną kartą apmokestintus dividendus (t. y. grynuosius dividendus) perskirsto toliau savo dalyviams (akcininkams, pajininkams): „jei Lietuvos vienetas gauna dividendus pinigais (...) ir šie dividendai yra apmokestinti [PMĮ] nustatyta tvarka (grynieji dividendai), tai šis vienetas neįtraukia į pajamas iš kito Lietuvos vieneto gautų dividendų, iš kurių buvo išskaitytas mokestis. Gauti grynieji dividendai yra surenkami į atskirą dividendus gaunančio vieneto sąskaitą. Iš dividendų, kuriuos išmoka dividendus gavęs vienetas jo paties dalyviams, nebus atskaitomos šio [PMĮ 33] straipsnio 3 dalyje nustatytos sumos (...)“¹⁰. Grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklė yra palanki tuo, kad jei dividendus gavęs Lietuvos vienetas perskirsto juos savo dalyviams (akcininkams) – kitiems Lietuvos vienetais, tai išmokamų dividendų dalis, kuri neviršija per tą mokestinį laikotarpį surinktų grynujų dividendų likučio atskiroje sąskaitoje, pelno mokesčiu neapmokestinama¹¹. Todėl jei Lietuvos bendrovė A išmoka dividendus savo akcininkui – Lietuvos bendrovei B, nuo kurių jau vieną kartą yra išskaičiuotas mokestis prie šaltinio, bendrovė B gali toliau išmokėti tuos iš įmonės A gautus dividendus savo pačios akcininkui – Lietuvos bendrovei C, ir Lietuvos bendrovei C pakartotinai susimokėti pelno mokestį nuo šių dividendų neberekės (net jeigu ši Lietuvos bendrovė C negalėtų pasinaudoti PMĮ 33 str. 2 dalyje įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ lengvata, nes ji, pavyzdžiui, turi mažiau kaip 10% Lietuvos bendrovės B akcijų).

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklė taikoma, tik jeigu grynieji dividendai yra išmokami Lietuvos įmonei¹², bet netaikoma, kai tokie pat vieną kartą jau apmokestinti divi-

⁵ Lietuvos vieneto kitam vienetai išmokami dividendai neapmokestinami su sąlyga, kad: 1) dividendus gaunantis akcininkas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10% Lietuvos vieneto akcijų; 2) dividendus išmokančio Lietuvos vieneto apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 13% mokesčio tarifus; 3) dividendus gaunantis akcininkas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose (žr. PMĮ 33 str. 2 d. ir 34 str. 2 d.).

⁶ Išskirta autoriaus.

⁷ Remiantis PMĮ 33 straipsnio 3 dalies komentaru, „(...) jei dividendai yra išmokami užsienio vienetais (...), tai šio straipsnio 3 dalies nuostatos netaikomos, t. y. nuo užsienio šalių vienetais (...) išmokėtų dividendų išskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas pelno (...) mokestis neužskaitomas ir išmokančio dividendus Lietuvos vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pelno mokesčio nemažina“.

⁸ Esant sąlygai, kad abiem atvejais nėra taikoma „dalyvavimo išimties“ taisyklė, įtvirtinta PMĮ 33 straipsnio 2 dalyje ir 34 straipsnio 2 dalyje. Jei ši taisyklė taikoma, abiem atvejais mokėti mokestį nuo dividendų apskritai nereikia.

⁹ Gryniaisiais dividendais laikytina ta dividendų suma, kuri susidaro jau išskaičiuavus iš dividendų pelno mokestį.

¹⁰ Žr. PMĮ 33 straipsnio 4 dalį.

¹¹ Tačiau tuo atveju, jei Lietuvos vieneto dalyviams (akcininkams) – kitiems Lietuvos vienetais – išmokami dividendai viršija surinktų grynujų dividendų likutį atskiroje sąskaitoje, ta dalis, kuria šis likutis viršijamas, apmokestinama PMĮ nustatyta tvarka [20].

¹² Norint pritaikyti grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklę, be 1) sąlygos, kad grynieji dividendai turi būti išmokami Lietuvos vienetais, papildomai turi būti tenkinamos ir kitos sąlygos, t. y.: 2) iš gautų dividendų PMĮ nustatyta tvarka turi būti išskaičiuotas pelno mokestis; 3) dividendai turi būti gauti pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių, Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ir Žemės ūkio bendrovių įstatymuose nustatyta tvarka; 4) apmokestinti dividendai turi būti surenkami į atskirą juos gaunančio vieneto sąskaitą; žr. PMĮ 33 straipsnio 4 dalį.

dendai yra išmokami užsienio įmonei¹³. Ši sąlyga iš esmės diferencijuoja Lietuvos vienetus, kurie toliau perskirtu gautus dividendus savo akcininkams atsižvelgiant į tai, ar jie dividendus išmoka Lietuvos, ar užsienio įmonei: jei gryniesi dividendai yra išmokami Lietuvos įmonei, jie yra neapmokestinami, jei gryniesi dividendai yra išmokami užsienio įmonei, nuo tokių grynujų dividendų papildomai gali būti išskaitomas 15 % dydžio mokestis prie šaltinio remiantis PMĮ 34 straipsnio 1 dalmi¹⁴. Kitaip tariant, gryniesi dividendai visais atvejais antrą kartą perskirstant yra neapmokestinami, jeigu jų gavėjas (akcininkas) yra Lietuvos įmonė, tačiau pagal bendrąsias PMĮ taisykles jie gali būti apmokestinami pakartotinai, jeigu jų gavėjas (akcininkas) yra užsienio įmonė. Todėl grynuosius dividendus perskirstantį Lietuvos vieneta, kurio akcininkas reziduoja Lietuvoje, PMĮ traktuoja akivaizdžiai palankiau nei tą Lietuvos vieneta, kurio akcininkas reziduoja užsienyje (įskaitant kitas ES valstybes nares).

Galiausiai, kad grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklė yra taikoma, tik jeigu Lietuvos įmonė gauna dividendus pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių, Lietuvos Respublikos kooperacinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka ir šie dividendai yra apmokestinami PMĮ nustatyta tvarka¹⁵, t. y. tik jeigu Lietuvos įmonė gauna dividendus iš kito Lietuvos vieneto. Kitaip tariant, prie grynujų dividendų gali būti priskirti tik „lietuviškos kilmės“ dividendai. Vadinasi, jei Lietuvos įmonė dividendus gavo iš kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, net jeigu tokie dividendai buvo jau kartą apmokestinami toje valstybėje narėje ir, jei reikia, papildomai apmokestinami pagal PMĮ 35 straipsnio nuostatas, tokie dividendai vis tiek negalės būti laikomi gryniaisiais dividendais pagal PMĮ 33 straipsnio 4 dalį.

Tiek PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta mokesčio nuo apmokestinamojo pelno mažinimo taisyklė, tiek ir 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklė atskiria Lietuvos vieneta, kuris išmoka dividendus Lietuvos rezidentui, nuo Lietuvos vieneto, kuris išmoka dividendus užsienio rezidentui, ir pastarajam Lietuvos vienetai atitinkamų mokestinių lengvatų netaiko. Be to, pagal PMĮ 33 straipsnio 4 dalį diferencijuojami iš Lietuvos ir užsienio vieneta gauti ir viena kartą jau apmokestinami dividendai, prie grynujų dividendų priskiriant išimtinai iš Lietuvos vieneta gautus dividendus. Atsižvelgiant į atitinkamą Europos Teisingumo Teismo praktiką tiesioginio apmokestinimo

srityje [21, 22, 23, 24] galima manyti, kad toks Lietuvos vieneta, kurių akcininkas yra kitoje valstybėje narėje, ir Lietuvos vieneta, kurių akcininkas yra Lietuvoje, skirtingas traktavimas tam tikrais atvejais gali prieštarauti Sutartyje įtvirtintoms kapitalo judėjimo ir/ar įsisteigimo laisvėms¹⁶. Tokią prielaidą galima daryti remiantis pastarųjų metų ETT praktika, kurią, nepaisant jos prieštaravimo, toliau trumpai ir pabandysime apibendrinti.

Štai byloje *Verkooijen* [21] ETT iš esmės pripažino, kad Olandijos nacionalinė mokesčių teisės norma, kuri diferencijavo akcininko gaunamų dividendų apmokestinimą pagal tai, ar juos išmokanti įmonė buvo vietos, ar užsienio rezidentė, prieštaravo laisvo kapitalo judėjimo nuostatoms. Šioje byloje Olandijos rezidento – fizinio asmens iš Belgijos įmonės gaunami užsienio dividendai buvo apmokestinami gyventojų pajamų mokesčiu, tuo tarpu iš Olandijos įmonės gaunami vietiniai dividendai buvo atleidžiami nuo tokio apmokestinimo. Nepaisant to fakto, kad ginčijamo Olandijos mokesčių įstatymo tikslas buvo išvengti *Olandijoje susidarančio* ekonominio dvigubo apmokestinimo (t. y. kad Olandijoje uždirbamas įmonės pelnas, apmokestinamas Olandijos pelno mokesčiu, antrą kartą nebūtų apmokestinamas Olandijos gyventojų pajamų mokesčiu kaip akcininko dividendų pajamos), ir kad tokio ekonominio dvigubo apmokestinimo Olandijos pelno mokesčiui neatsiranda, kai dividendai mokami iš Belgijos įmonės pelno (nes Belgijos įmonės uždirbamas pelnas apmokestinamas ne Olandijoje, o Belgijoje), ETT pripažino, kad Olandija privalo taikyti ginčijamą ekonominio dvigubo išvengimo taisyklę ne tik vietiniams, bet ir užsienio dividendams. Taip ETT tam tikra prasme privertė Olandiją iš savo valstybės biudžeto pasirūpinti, kad ekonominio dvigubo apmokestinimo būtų išvengta ne tik Olandijoje, bet ir *visoje Europos Sąjungoje* (t. y. kad ir Belgijoje uždirbamas įmonės pelnas, apmokestinamas Belgijos pelno mokesčiu, antrą kartą nebūtų apmokestinamas Olandijos gyventojų pajamų mokesčiu kaip akcininko dividendų pajamos). ETT nuomone, vietiniams dividendams taikoma ekonominio dvigubo apmokestinimo iš-

¹⁶ Jei užsienio investuotojas (akcininkas) turi tik dalį Lietuvos vieneta kapitalo, kuri neleidžia jam visiškai kontroliuoti Lietuvos įmonės, toks užsienio vienetas (akcininkas), įsigydamas Lietuvos vieneta akcijų, realizuoja savo kapitalo judėjimo laisvę, o ne įsisteigimo laisvę. Kita vertus, jei užsienio vienetas įsigyja Lietuvos vieneta akcijų kontrolinį paketą, jis kartu įgyvendina ir savo laisvę įsisteigti kitoje valstybėje narėje, o ne savo kapitalo judėjimo laisvę. Manytina, kad PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisyklė, tiek ir įsisteigimo laisvės nuostatomis (pvz., kai užsienio vienetas turi daugiau kaip 10% Lietuvos vieneta akcijų, bet neišlaiko jų ilgiau kaip metus ir todėl taip pat praranda teisę pasinaudoti „dalyvavimo išimties“ taisykle). Tas pats yra taikytina ir PMĮ 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtintai grynujų dividendų neapmokestinimo taisyklei, nes užsienio vienetai išmokami „gryniesi“ dividendai gali būti pakartotinai apmokestinami tiek tais atvejais, kai užsienio vienetas visiškai kontroliuoja dividendus išmokantį Lietuvos vieneta (nes neišlaiko akcijų ilgiau kaip metus), tiek ir tais atvejais, kai jis turi mažiau kaip 10% dividendus išmokančio Lietuvos vieneta akcijų (nes neatitinka visų „dalyvavimo išimties“ taisyklės taikymo sąlygų).

¹³ Remiantis PMĮ 33 straipsnio 4 dalies komentaru, „(...) viena kartą apmokestinami ir tapę gryniaisiais dividendais, dividendai daugiau neapmokestinami ir į juos gavusių Lietuvos vieneta pajamas neištraukiami tol, kol jie nėra išmokami gyventojams ar užsienio vienetais“.

¹⁴ Išskyrus atvejus, jei taikoma PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje nustatyta „dalyvavimo išimties“ taisyklė arba su tos užsienio įmonės valstybe pasirašytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatyta atitinkama mokesčių lengvata.

¹⁵ Žr. PMĮ 33 straipsnio 4 dalį: „jei Lietuvos vienetas gauna dividendus pinigais (...) ir šie dividendai yra apmokestinami [PMĮ] nustatyta tvarka (gryniesi dividendai), tai šis vienetas *neįtraukia į pajamas iš kito Lietuvos vieneta gautų dividendų*, iš kurių buvo išskaitytas mokestis. Gauti gryniesi dividendai yra surenkami į atskirą dividendus gaunančio vieneta sąskaitą“ (*išskirta autorias*).

vingimo taisyklė taip pat turi būti taikoma ir užsienio dividendams, neatsižvelgiant į tai, kad pastaruoju atveju dividendai ir įmonės pelnas, iš kurio yra mokami tie dividendai, yra apmokestinami skirtingose jurisdikcijose.

Panašios nuomonės ETT laikėsi ir *Lenz* [22] bei *Manninen* [23] bylose, mokesčių tikslais sutapatindamas užsienio ir vietinius dividendus. Šiose bylose vietiniai dividendai taip pat buvo apmokestinami palankiau nei užsienio dividendai. ETT nuomone, toks skirtingas apmokestinimas lemia tai, kad *investuotojai yra atbaidomi investuoti* savo kapitalą į įmones, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, o skatinami investuoti į vietines įmones, iš kurių gaunami dividendai yra apmokestinami palankiau [22, para. 20; 23, para. 22]. Toks skirtingas apmokestinimas sudaro *kliūtis kitoje valstybėje narėje esančioms įmonėms platinti savo akcijų emisiją*, nes tų kitoje valstybėje narėje esančių įmonių akcijos yra ne tokios patrauklios investuotojams, palyginti jas su akcijomis tų įmonių, kurios turi savo buveinę toje pačioje valstybėje narėje kaip ir investuotojai [22, para. 21; 23, para. 23]. Minėtose bylose ETT pripažino, kad kai valstybė taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo taisyklės tiems dividendams, kuriuos rezidentas (akcininkas) gauna iš kito rezidento (dividendus išmokančios įmonės), ta valstybė taip pat privalo tokias pat taisykles taikyti ir tiems dividendams, kuriuos rezidentas (akcininkas) gauna iš nerezidento (t. y. iš dividendus išmokančios įmonės, reziduojančios kitoje valstybėje narėje) [24, para. 55].

Todėl, panašiai kaip ir minėtose bylose *Verkooijen*, *Linz* bei *Manninen*¹⁷, PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta mokesčio nuo apmokestinamojo pelno mažinimo taisyklė taip pat gali atbaidyti Lietuvos įmones platinti savo akcijų emisiją užsienyje (ir taip Lietuvos įmonės yra ribojamos nekludomai naudotis kapitalo judėjimo laisve), nes Lietuvos įmonė, išmokanti dividendus Lietuvos vienetai, apmokestinama palankiau nei tais atvejais, kai ji išmoka dividendus užsienio vienetai. Antra vertus, dėl PMĮ 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtintos grynųjų dividendų neapmokestinimo taisyklės Lietuvos įmonės akcijos užsienio investuotojams tampa ne tokios patrauklios nei Lietuvos investuotojams (ir dėl to užsienio investuotojai yra diskriminuojami), nes Lietuvos investuotojams išmokami gryniesi dividendai visais atvejais yra neapmokestinami, tuo tarpu vieną kartą jau apmokestinti ir užsienio investuotojams išmokami (t. y. „pseudo-gryniesi“) dividendai tam tikrais atvejais gali būti apmokestinti pakartotinai.

Tikėtina, kad jei PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalys būtų kvestionuojamos ETT, Lietuvos Vyriausybei būtų gana sunku pasiteisinti, kodėl ji taiko ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo taisyklę išimtinai vietiniams

¹⁷ Atkreiptinas dėmesys, kad bylose *Verkooijen*, *Linz* bei *Manninen* buvo ginčijama *fizinių asmenų*, kaip akcininkų, gautinų dividendų apmokestinimo tvarka, tuo tarpu PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalyse yra įtvirtinta *įmonių*, kaip akcininkų, gautinų dividendų apmokestinimo tvarka. Nepaisant to, autoriaus nuomone, minėtose bylose išsakytais ETT motyvais taip pat galima remtis vertinant ir PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalyse įtvirtintų dividendų apmokestinimo taisyklių atitiktį kapitalo judėjimo laisvei.

ir netaiko jos užsienio dividendams. Vienas iš galimų Lietuvos Vyriausybės argumentų galėtų būti grindžiamas tuo, kad *Verkooijen*, *Linz* bei *Manninen* bylose faktinė situacija skiriasi nuo pagal PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalis modeliuojamos situacijos, ir todėl minėtose bylose suformuluota *ratio decidendi* netaikoma Lietuvai, nes minėtose bylose dividendus gavę akcininkai ginčijo savo *rezidencijos* valstybės mokesčių įstatymus (nes tie akcininkai toje valstybėje gyveno), tuo tarpu kvestionuojant PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalių teisėtumą užsienio akcininkai ginčytų Lietuvos, kaip *šaltinio* valstybės, mokesčių įstatymus (nes tie akcininkai reziduoja kitoje valstybėje narėje). Kitaip tariant, minėtose ETT bylose yra kalbama apie *iš užsienio gautų* dividendų apmokestinimą rezidencijos valstybėje¹⁸, tuo tarpu Lietuvos atveju mes iš esmės kalbame apie *į užsienį išmokamų* dividendų apmokestinimą šaltinio valstybėje. Remiantis neseniai ETT išplėstinės kolegijos išnagrinėta byla *ACT Group Litigation* [24, para. 58] galima daryti prielaidą, kad nors situacijos, kai Lietuvos akcininkas gauna iš Lietuvos ir užsienio įmonių dividendus, laikomos sulyginamomis (ir todėl nustatant mokesčius turi būti traktuojamos vienodai), tai dar nereiškia, kad atvejais, kai Lietuvos vienetas išmoka dividendus Lietuvos ir užsienio įmonei, taip pat turėtų būti laikytini sulyginamais (ir todėl nustatant mokesčius taip pat turėtų būti traktuojamos vienodai). Todėl Lietuvos Vyriausybė, remdamasi byla *ACT Group Litigation*, galėtų laikytis pozicijos, kad kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės nedraudžia taikyti PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalyje numatytų taisyklių.

Remiantis *ACT Group Litigation* byla [24, para. 68] ir atsižvelgiant į tai PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta mokesčio nuo apmokestinamojo pelno mažinimo taisyklė yra ginčytina ne dėl paties užsienio įmonei išmokamų dividendų apmokestinimo fakto¹⁹, bet dėl to, kad užsienio įmonei dividendus išmokėjęs Lietuvos vienetas negali pasinaudoti apmokestinamojo pelno mažinimo lengvata (kuria jis galėtų naudotis, jei tuos dividendus būtų išmokėjęs kitai Lietuvos įmonei), galima daryti išvadą, kad Lietuvos ir užsienio akcininkų padėtis taikant PMĮ 33 straipsnio 3 dalį yra vienoda (ir todėl nustatant mokesčius taip pat turėtų būti traktuojama vienodai): „(...) kai valstybė narė vienašališkai arba remdamasi konvencija apmokestina ne tik reziduojantiems akcininkams, bet ir nereziduojantiems akcininkams išmokamus dividendus, kuriuos jie gauna iš reziduojančios įmonės, tų reziduojančių ir nereziduojančių akcininkų padėtis tampa sulyginama“ [24, para 68–70]. Kitaip tariant, tokie atvejais, kai Lietuvos vienetas išmoka dividendus Lietuvos ir užsienio įmonei, taip pat turėtų būti laikytini sulyginamais, ir atsižvelgiant į PMĮ 33

¹⁸ Atkreiptinas dėmesys, kad pagal PMĮ 35 straipsnio 5 dalį, Lietuvos vienetai visais atvejais nereikia įtraukti į pajamas iš užsienio gautų dividendų.

¹⁹ Nes Lietuva vienodai apmokestina tiek Lietuvos, tiek užsienio įmonei išmokamus dividendus, kai jie neatitinka PMĮ 33 straipsnio 2 dalyje ir 34 straipsnio 2 dalyje numatytos „dalyvavimo išimties“ taisyklės.

straipsnio 3 dalyje įtvirtintą taisyklę turėtų būti traktuojamos vienodai.

Kiek lengviau pateisintinas atrodo PMĮ 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtintos grynųjų dividendų neapmokestinimo taisyklės taikymas, ypač jei šiuo atveju būtų kvestionuojamas pats užsienio įmonei išmokamų dividendų apmokestinimo faktas. ETT nuomone, reikalavimas pritaikyti ekonominio dvigubo apmokestinimo išvengimo taisyklę ne tik vietinei, bet ir užsienio įmonei išmokamiems dividendams faktiškai reikštų, kad valstybė būtų priversta atsisakyti savo teisės apmokestinti pelną, kuris buvo uždirbtas iš jos teritorijoje vykdytos ekonominės veiklos [24, para. 59]. *Tais atvejais, kai dividendus išmoka įmonė rezidentė, Bendrijos teisė nedraudžia valstybei narei taikyti mokesčių lengvatą išimtinai akcininkui rezidentui ir netaikyti tos lengvatą akcininkui, reziduojančiam kitoje valstybėje narėje, kuris nėra apmokestinamas dividendus išmokančios įmonės valstybėje*²⁰ [24, para 72-73]. Autoriaus nuomone, darydamas tokią išvadą ETT iš dalies nukrypo nuo savo ankstesnės praktikos [11, 12, 13, 14, 15], kai pagrindinių ir antrinių bendrovių, esančių toje pat valstybėje narėje, padėtis buvo sulyginama (ir todėl mokesčių tikslais traktuotina vienodai) su pagrindinės ir antrinės bendrovių, esančių skirtingose valstybėse narėse, padėtimi. Nepaisant to, remiantis *ratio decidendi*, išplaukiančia iš bylos *ACT Group Litigation*, PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje nustatytos grynųjų dividendų neapmokestinimo taisyklės taikymas išimtinai Lietuvos įmonėms išmokamiems dividendams ir jos netaikymas užsienio įmonėms išmokamiems dividendams yra laikytinas pagrįstu. Kita vertus, tai dar nereiškia, kad pati grynųjų dividendų samprata, įtvirtinta PMĮ 33 straipsnio 3 dalyje, visiškai atitinka Bendrijos teisės reikalavimus, nes ji apsiriboja „PMĮ nustatyta tvarka apmokestinamais“ (t. y. iš kito Lietuvos vieneto gautais) dividendais ir neapima iš užsienio gautų dividendų, kurie buvo apmokestinti toje kitoje valstybėje narėje nustatyta tvarka, o tai remiantis bylomis *Verkooijen*, *Linz*, *Manninen* ir *FII Group Litigation* [16, para. 63–65] vis dar suponuoja skirtingą (ir todėl neleistiną) sulyginamų situacijų traktavimą.

Taigi darytina prielaida, kad Lietuvos vieneto, kaip akcininko, gaunamų dividendų skirtingas apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar dividendus išmokanti įmonė reziduoja Lietuvoje ar užsienyje, yra draudžiamas (nes tokios situacijos laikomos sulyginamomis), tuo tarpu Lietuvos vieneto, kaip dividendus išmokančios įmonės, išmokamų dividendų skirtingas apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar akcininkas reziduoja Lietuvoje, ar užsienyje, yra leistinas (nes tokios situacijos laikomos nesulyginamomis).

Galiausiai reikėtų pridurti, kad net ir tuo atveju, jei nagrinėjant ETT bylą tam tikri PMĮ 33 straipsnio 3 ir 4 dalyse įtvirtintų taisyklių taikymo aspektai būtų pripažinti sukuriantys diskriminaciją ar apribojimus, kuriuos draudžia įsisteigimo ir/ar kapitalo judėjimo laisvės, Lietuvos Vyriausybė dar galėtų bandyti pateisinti tokių taisyklių taikymą remiantis poreikiu užtikrinti nacionalinių

mokesčių sistemų fiskalinį vientisumą [25] ar siekiu užkirsti kelią piktnaudžiavimui teise [11].

Atsižvelgiant į sparčiai evoliucionuojančią ir todėl vis dar galutinai nenusistovėjusią ETT praktiką tiesioginio apmokestinimo klausimais, aiškiai įvardyti visus Bendrijos teisės dividendų apmokestinimo reikalavimus gana sunku. Todėl, nepaisant tam tikrų autoriaus šiame straipsnyje išsakytų prielaidų, tiesaus atsakymo į klausimą, ar pelno mokestis Lietuvoje atitinka pagrindinių laisvių reikalavimas, dar reikės palaukti.

VI. IŠVADOS

Lietuvos narystės Europos Sąjungoje reikšmė nacionaliniam tiesioginių mokesčių teisiniam reguliavimui yra labai svarbi, ir praėjus jau trejiems metams, kai Lietuva yra Europos Sąjungos narė, iki galo dar nėra tinkamai įvertinta. Nepaisant to, kad Lietuva gali iš esmės savarankiškai tvarkytis nacionalinio tiesioginio apmokestinimo srityje, tuo pat metu ji privalo užtikrinti, kad Lietuvos tiesioginių mokesčių įstatymai būtų suderinti ne tik su atitinkamų Tarybos direktyvų reikalavimais, bet ir su Sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvių nuostatomis. Atsižvelgiant į tai, kad iki šiol yra priimta vos keletas Tarybos direktyvų, skirtų valstybių narių tiesioginiam apmokestinimui vienodinti, šiuo metu bene daugiausia problemų valstybėms narėms sukelia ETT kuriami pagrindinių laisvių reikalavimai. Interpretuodamas pagrindines mokesčių laisves ETT vis rečiau toleruoja valstybių narių daromus skirtumus tarp rezidentų ir nerезidentų ir iš to plaukiantį šių mokesčių mokėtojų kategorijų skirtingą apmokestinimą. Skirtingas rezidentų ir nerезidentų apmokestinimas dažnai ETT atrodo nesuderinamas su Bendrijos vidaus rinkos, kurioje visi ūkio subjektai turi vienodas galimybes veikti, idėja. Be to, neleistinas ir rezidentų, kurių padėtis vienoda, skirtingas apmokestinimas atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami Sutartyje įtvirtintomis laisvėmis, ar ne.

Lietuvos Respublikos tiesioginių mokesčių sistema iš esmės yra pagrįsta visų mokesčių mokėtojų aiškiu skirstymu į rezidentus ir nerезidentus, kuriems neretai yra taikoma skirtinga apmokestinimo tvarka. Be to, įmonių grupės, tuo pat metu vykdančios veiklą Lietuvoje ir kitose valstybėse narėse, neretai nustatant mokesčius traktuojamos ne taip palankiai kaip tos, kurių veikla apsiriboja vien tik Lietuvos teritorija. Todėl PMĮ galima aptikti nemažai teisės normų, kurios potencialiai prieštarauja Sutartyje įtvirtintoms pagrindinėms laisvėms, kaip jos yra interpretuojamos ETT jurisprudencijoje. Lietuva neturėtų laukti, kol Lietuvos mokesčių įstatymų teisėtumą mokesčių mokėtojai pradės tikrinti nacionaliniuose teismuose. Ji turėtų atidžiai sekti sparčiai evoliucionuojančią ETT jurisprudenciją tiesioginio apmokestinimo srityje ir laiku priimti atitinkamus Lietuvos Respublikos įstatymų pakeitimus. Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktai turėtų būti pakeisti taip, kad būtų panaikinta ne tik bet kokia galima užsienio rezidentų diskriminacija, bet ir visi mokesčio pobūdžio apribojimai Lietuvos rezidentams nevaržomai pasinaudoti Sutartyje įtvirtintomis pagrindinėmis laisvėmis.

²⁰ Išskirta autoriaus.

LITERATŪRA

1. **1990 m. liepos 23 d.** Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patrunuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais.
2. **1990 m. liepos 23 d.** Tarybos direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos sandoriams, kuriais įvairių valstybių narių bendrovės susijungia, skyla, perduoda turta ir keičiasi akcijomis, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais.
3. **2003 m. birželio 3 d.** Tarybos direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos tarp skirtingose valstybėse narėse esančių susijusių įmonių mokamoms palūkanoms ir atlyginimui už teisių perleidimą, su vėlesniais pakeitimais bei papildymais.
4. **2003 m. birželio 3 d.** Tarybos direktyva Nr. 2003/48/EB dėl pajamų iš santaupų, gaunamų palūkanų forma, apmokestinimo, su vėlesniais pakeitimais bei papildymais.
5. **Lehner M.** Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty // *EC Tax Review*, 2000. No. 1.
6. **C-270/83** Commission v. French Republic, [1986] ECR-273.
7. **C-106/83** Sermide v. Cassa Conguaglio Zucchero and Others, [1984] ECR 4209.
8. **C-248/95** ir **C-249/95** SAM Schiffahrt and Stapf v. Germany [1997] ECR I-4475.
9. **C-354/95** The Queen v. Minister for Agriculture, Fisheries and Food ex parte National Farmers' Union and Others, [1997] ECR I-4559, para. 61.
10. **C-120/78** Cassis del Dijon, [1979] ECR 649.
11. **C-264/96** Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer, [1998] ECR I-04695.
12. **Sujungtos bylos** C-397/98 ir C-410/98 Metallgesellschaft & Hoecht, [2001] ECR I-01727.
13. **C-324/00** Lankhorst-Hohorst GmbH, [2002] ECR I-11779.
14. **C-168/01** Bosal Holding BV v. Staatssecretaris van Financien, [2003] ECR I-9409.
15. **C-446/03** Marks & Spencer [2005] ECR I-10837
16. **C-446/04** Test Claimants in the FII Group Litigation, [2006] ECR I-11753.
17. **C-307/97** Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, [1999] ECR I-06161.
18. **Lietuvos Respublikos** pelno mokesčio įstatymas su vėlesniais pakeitimais ir papildymais // *Žin.* 2001. Nr. 110–3992.
19. **Vaitkienė J.** Dividendų apmokestinimas (1): Lietuvos vieneto kitiems vienetais išmokamų dividendų mokesčiai aspektai // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2007. Nr. 1.
20. **Savčuk O., Tumkienė V.** Dividendų apmokestinimas (3): Lietuvos vieneto gaunamų dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. 2007. Nr. 3.
21. **C-35/98** Verkooijen, [2000] ECR I-04071.
22. **C-315/02** Lenz, [2004] ECR I-7063.
23. **C-319/02** Manninen, [2004] ECR I-7477.
24. **C-374/04** Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, [2006] ECR I-11673.
25. **C-204/90** Bachmann v. Belgium State, [1992] ECR I-249.

THE RISING NEW TENDENCIES IN THE AREA OF DIRECT TAXATION OF MEMBER STATES

Herkus Gabartas *

Mykolas Romeris University

Summary

Although direct taxation falls within the competence of Member States, the latter must none the less exercise that competence consistently with Community law. This phrase probably has been used by the European Court of Justice in nearly each case where the national direct tax rule was questioned on the basis of the Fundamental Freedoms of the EC Treaty. Having no intention to raise any doubts as to the soundness and validity of the aforesaid phrase, one may ask another what are in fact those requirements of Community law that Member States should follow when exercising their competence in the area of direct taxation. Thus, being inspired by this question the author in this article first discusses the impact of the Fundamental Freedoms to the national direct taxation, then reveals the concepts of indirect discrimination and restrictions of non-discriminative nature, and finally analyses in depth the national dividend taxation rules of the Lithuanian Law on company profit tax as well as provides his opinion as to compatibility of these rules to the relevant jurisprudence of European of Court of Justice. Author thinks that certain provisions of Lithuanian Law on Company Profit Tax provide more favourable tax treatment of residents than of non-residents and are therefore capable of creating discrimination. Furthermore, certain Lithuanian taxation rules potentially create a restriction that is prohibited by the EC Treaty because they have an effect of dissuading taxpayers from exploiting their rights and liberties enshrined in the EC Treaty or make the employment of the Fundamental Freedoms less attractive. Therefore the necessary amendments to the respective legal acts should be made so that not only potential discrimination, but also a potential restriction on the Fundamental Freedoms would be excluded.

Keywords: direct taxation, profit tax, dividend taxation, fundamental freedoms, resident, European Community law.

* Dr., ass. professor at Department of European Union Law of Faculty of Law of Mykolas Romeris University, Lithuania.