

AR LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYME ĮTVIRTINTA DIVIDENDŲ APMOKESTINIMO TVARKA PRIEŠTARAUJA EUROPOS BENDRIJOS TEISEI?

Doktorantas Herkus Gabartas

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 271 45 21
Elektroninis paštas h.gabartas@takas.lt

Pateikta 2003 m. gegužės 24 d.

Parengta spausdinti 2003 m. spalio 6 d.

*Recenzavo Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Valstybinės teisės katedros docentas dr. **Bronius Sudavičius**
ir Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Tarptautinės teisės ir Europos Sąjungos teisės katedros docentas
dr. **Ignas Vėgėlė***

S a n t r a u k a

Straipsnyje nagrinėjama vadinamųjų „užsienio dividendų“ mokesstinės diskriminacijos problema. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas apmokestinimo tikslais diferencijuoja dividendus, kuriuos Lietuvos įmonės paskirsto kitoms Lietuvos įmonėms (akcininkėms), ir dividendus, kuriuos Lietuvos įmonės paskirsto kitoms užsienio įmonėms (įskaitant Europos Sąjungos valstybių narių įmones kaip akcininkes), pastarųjų dividendų nenaudai. Analogiškai diferencijuojami dividendai, kuriuos Lietuvos įmonės, kaip akcininkės, gauna iš kitų Lietuvos įmonių, ir dividendai, kuriuos Lietuvos įmonės, kaip akcininkės, gauna iš kitų užsienio įmonių (įskaitant Europos Sąjungos valstybių narių įmones). Autoriaus nuomone, tokia dividendų apmokestinimo tvarka, kai „vietiniai“ dividendai apmokestinami palankiau nei „užsienio“ dividendai, akivaizdžiai diskriminuoja „užsienio kapitalo“ Lietuvos įmones ir todėl potencialiai prieštarauja *acquis communautaire* reikalavimams.

2001 m. Pelno mokesčio įstatyme [1] (toliau – Įstatymas) įtvirtinta dividendų ir kito paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka nustato skirtingas dividendų apmokestinimo taisykles, kai dividendai išmokami Lietuvos vienietams (33 str.) ir kai dividendai išmokami užsienio vienietams (34 str.). Kitaip tariant, Įstatymas diferencijuoja dividendų apmokestinimo tvarką pagal tai, ar tų dividendų gavėjas yra užsienyje (įskaitant Europos Sąjungos (ES)¹ valstybes nares), ar Lietuvoje. Dėl tokios diferenciacijos užsienio vienietui dividendus išmokanti Lietuvos įmonė atsiduria mokesčių tikslais mažiau palankioje situacijoje nei Lietuvos įmonė, kuri dividendus išmoka Lietuvos vienietui. Tokia dividendų apmokestinimo praktika aiškiai kertasi su Europos Bendrijos vidaus rinkos koncepcija ir potencialiai prieštarauja Europos Bendrijos² teisei. Toliau šiame straipsnyje bus stengiamasi šį teiginį pagrįsti remiantis Europos Bendrijos sutartyje (toliau – sutartis)³ įtvirtintų pagrindinių laisvių¹ nuostatomis bei Europos Teisingumo Teismo (toliau – Teismas) atitinkama praktika.

¹ *Europos Sąjungos (ES)* terminas čia vartojamas Europos regioninės organizacijos, įkurtos Europos Sąjungos sutartimi (pasirašyta 1992 m. vasario 7 d. Maastrichte, toliau vadinama Maastrichto sutartimi), narystei, teritorijai arba pačiai organizacijai apibrėžti.

² Europos Bendrija yra viena iš trijų Europos Bendrijų. Šiame straipsnyje *Europos Bendrijos (Bendrijos)* terminas vartojamas 1957 m. Romos sutartimi įkurtai Europos Ekonominėi Bendrijai, 1992 m. Maastrichto sutartimi pervardyta į Europos Bendriją, apibrėžti.

³ 1957 m. Romos sutartis, įkurianti Europos Ekonominę Bendriją (Europos Bendriją), su vėlesniais pakeitimais, toliau bus vadinama tiesiog *Sutartimi*.

Dividendų apmokestinimo tvarka pagal Pelno mokesčio įstatymą

Nuo 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujos Įstatymo nuostatos, įtvirtinančios dividendų apmokestinimo tvarką. Pagal šią tvarką dividendai, nepaisant to, ar jie išmokami Lietuvos vienietui² ar užsienio vienietui³, paprastai apmokestinami taikant 15 proc. pelno mokesčio tarifą⁴. Be to, Įstatymas nustato tam tikras sąlygas, kurias patenkinus tiek Lietuvos, tiek užsienio vienietui (įmonei) išmokami dividendai yra neapmokestinami: (i) jei dividendai yra išmokami akcininkui, kuris turi daugiau kaip 10 proc. dividendus išmokančio Lietuvos vieneto akcinio kapitalo, ir (ii) jei toks akcininkas valdo dividendus išmokantį Lietuvos vieneta ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą⁵, tuomet dividendai yra neapmokestinami⁶. Pastaroji dividendų apmokestinimo lengvata dažnai dar vadinama „dalyvavimo išimties“ principu⁷. Taigi dividendams taikomas mokesčio tarifas bei dalyvavimo išimties principas yra taikomi vienodai, nepaisant, ar dividendai išmokami Lietuvos, ar užsienio įmonei⁸.

Nors anksčiau minėtos taisyklės įtvirtina vienodas Lietuvos ir užsienio dividendų apmokestinimo sąlygas, vis dėlto Įstatyme yra keletas nuostatų, kurios skirtingai traktuoja dividendus, išmokamus Lietuvos vienietams, ir dividendus, išmokamus užsienio vienietams. Viena vertus, Įstatymas sudaro galimybę įmonei, išmokančiai dividendus kitam Lietuvos vienietui, atitinkamai susimąžinti mokėtiną apmokestinamojo pelno mokestį ta suma, kuri buvo išskaičiuota iš tos įmonės išmokamų dividendų, tačiau, antra vertus, Įstatymas neleidžia įmonei tokiu pat būdu susimąžinti mokėtiną apmokestinamojo pelno mokestį, jei tokia įmonė dividendus išmoka užsienio vienietui.

Pagal Įstatymo 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 mokėtino pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas ir sumokėtas mokestis iš *išmokėtų Lietuvos vienietams dividendų*“⁹. Taigi dividendus išmokantis Lietuvos vienetas gali iš dalies susimąžinti mokėtiną nepaskirstyto pelno mokestį, tačiau tik esant sąlygai, kad dividendai išmokami Lietuvos vienietams. Deja, tokia mokestinė lengvata nėra taikoma užsienio vienietams išmokamų dividendų atžvilgiu. Tai patvirtina ir Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos ofi-

¹ Pagrindinėmis laisvėmis sutartinai vadinamos Sutartyje įtvirtintos prekių, paslaugų, asmenų, kapitalo bei mokėjimų judėjimo laisvės.

² „Lietuvos vienietu“ yra laikomas juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų tvarka; žr. Įstatymo 2 straipsnio 2 dalį. Kitaip tariant, Lietuvos vienietu vadinamas juridinis asmuo, kurio rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Lietuvoje.

³ „Užsienio vienietu“ yra laikomas užsienio valstybės juridinis asmuo arba organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas arba kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas; žr. Įstatymo 2 straipsnio 3 dalį. Kitaip tariant, užsienio vienietu vadinamas juridinis asmuo arba organizacija, kurios rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra užsienyje.

⁴ Žr. Įstatymo 33 straipsnio 1 dalį ir 34 straipsnio 1 dalį.

⁵ Įstatymo 33 straipsnio 2 dalyje ir 34 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad į minėtą „12 mėnesių“ laikotarpį įskaičiuojamas ir „dividendų paskirstymo momentas“, o tai savo ruožtu reiškia, kad akcininkas šia dividendų neapmokestinimo lengvata gali pasinaudoti net ir tuomet, jei iki pelno paskirstymo momento „12 mėnesių“ laikotarpis dar nėra pasibaigęs; plačiau žr. [2].

⁶ Žr. 33 straipsnio 2 dalį ir 34 straipsnio 2 dalį.

⁷ Angl. *participation exemption*.

⁸ Kita vertus, galima teigti, kad iki pat 2004 m. „dalyvavimo išimties“ principas Lietuvoje liks įgyvendintas ne iki galo: nors pritaikius „dalyvavimo išimties“ principą 2003 m. dividendus išmokanti antrinė įmonė jokio mokesčio nuo dividendų nemokės, tačiau juos gaunanti Lietuvos pagrindinė įmonė šią sumą turės priskirti apmokestinamosioms pajamoms (t. y. 2003 m. dividendus gavusiai pagrindinei įmonei nuo tokių dividendų vis tiek reikės mokėti pelno mokestį, jei ši įmonė dirbs pelningai). Ši situacija iš esmės pagerės tik 2004 m., kai bus pradėti taikyti 2003 m. liepos 1 d. įstatymu Nr. IX–1659 (Valstybės žinios. 2003. Nr. 81) patvirtinti Pelno mokesčio įstatymo 33 ir 35 straipsnių pakeitimai, kuriais remiantis dėl „dalyvavimo išimties“ neapmokestinami dividendai taip pat nebus įtraukiami ir į juos gaunančio vieneto pajamas.

⁹ Išskirta autoriaus; žr. Įstatymo 33 straipsnio 3 dalį (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX–1008 redakcija).

cialus Įstatymo 33 straipsnio 3 dalies komentaras: „[...] jei dividendai yra išmokami užsienio vienetams arba užsienio nuolatiniais gyventojams, tai šio straipsnio 3 dalies nuostatos netaikomos, t. y. nuo užsienio šalių vienetams ir nuolatiniais gyventojams išmokėtų dividendų išskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas pelno (pajamų) mokestis neįskaitomas išmokančio dividendus Lietuvos vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pelno mokesčiui sumažinti“ [3].

Vadinasi, dividendus išmokančią įmonę, kurios akcininkė yra Lietuvos bendrovė, Įstatymo 33 straipsnio 3 dalis traktuoja akivaizdžiai palankiau nei dividendus išmokančią įmonę, kurios akcininkė yra užsienio bendrovė. Jei akcininkė yra Lietuvos bendrovė, akcininko ir įmonės bendra mokesčių našta bus mažesnė (t. y. iš dividendų išskaičiuotas mokestis sumažins įmonės pelno mokestį to mokestinio laikotarpio, kurio dividendai buvo apskaičiuoti) nei tais atvejais, kai akcininkė yra užsienio bendrovė (nes tokiu atveju iš dividendų išskaičiuotas mokestis nemažins įmonės apmokestinamojo pelno mokesčio)¹.

Panašiai skiriama ir Įstatymo 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta „grynųjų dividendų“ apmokestinimo tvarka. Šia tvarka siekiama išvengti susidarancio ekonominio dvigubo apmokestinimo tuo atveju, kai Lietuvos vienetas gautus ir jau vieną kartą apmokestintus dividendus (grynuosius dividendus) perskirto savo dalyviams (akcininkams, pajininkams). Kaip teigiama Įstatyme, „jei Lietuvos vienetas gauna dividendus pinigais [...] ir šie dividendai yra *apmokestinti [Pelno] Įstatymo nustatyta tvarka* (gryniesi dividendai), *tai šis vienetas neįtraukia į pajamas iš kito Lietuvos vieneto gautų dividendų*, iš kurių buvo išskaitytas mokestis. Gauti dividendai yra surenkami į atskirą dividendus gaunančio vieneto sąskaitą. [...]“². Kitaip tariant, „grynųjų dividendų“ apmokestinimo taisyklė reiškia, kad jei Lietuvos įmonė A išmoka dividendus (iš jų išskaičiuodama mokestį) savo akcininkei – Lietuvos bendrovei B, tuomet bendrovė B gali išdalyti savo dalyviams (akcininkams) tuos iš įmonės A gautus dividendus pakartotinai neišskaičiuodama iš jų mokesčio.

„Grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklė yra taikoma, bet tik tada, jei iš gautų dividendų vieną kartą jau yra išskaičiuotas pelno mokestis *Įstatymo nustatyta tvarka*³. Kitaip tariant, pasinaudoti minėta mokesčių lengvata negalima, jei dividendus savo dalyviams perskirstantis Lietuvos vienetas juos (dividendus) gauna iš užsienio vieneto (net jei iš tokių dividendų jau kartą ir buvo išskaičiuotas mokestis pagal tos užsienio valstybės įstatymus, nes tuomet toks mokestis yra išskaičiuojamas jau *ne Įstatymo nustatyta tvarka*)⁴. Taigi ši sąlyga diferencijuoja dividendus perskirstančias Lietuvos bendroves pagal tai, ar jos dividendus gauna iš Lietuvos, ar iš užsienio vieneto: jei dividendai gaunami iš Lietuvos vieneto, tuomet jie (gryniesi dividendai) neapmokestinami⁵, o jei dividendai gaunami iš užsienio vieneto, tuomet „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo lengvata netaikoma.

Vadinasi, Lietuvos vienetai, kuris gauna dividendus iš Lietuvos, Įstatymo 33 straipsnio 4 dalis traktuoja akivaizdžiai palankiau nei tą Lietuvos vienetai, kuris dividendus gauna iš užsienio. Gryniesi dividendai antrą kartą neapmokestinami, jei jie gaunami iš Lietuvos bendrovės, tuo tarpu jei tokie dividendai gaunami iš užsienio bendrovės, jie apmokestinami antrą kartą⁶.

Taigi tiek Įstatymo 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta apmokestinamojo pelno mokesčio mažinimo taisyklė, tiek ir 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklė atskiria įmones, kurios gauna arba išmoka dividendus Lietuvos vienetai, nuo įmonių,

¹ Jei abiem atvejais nėra taikomas dalyvavimo išimties principas. Jei šis principas taikomas, tuomet abiem atvejais dividendų mokestis neskaičiuojamas ir įmonės pelno mokestis nemažinamas.

² Išskirta autorias; žr. Įstatymo 33 straipsnio 4 dalį.

³ Norint pritaikyti „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklę turi būti patenkintos ir kitos sąlygos: (1) dividendai buvo gauti pinigais Akcinių bendrovių, Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar Žemės ūkio bendrovių įstatymų nustatyta tvarka; (2) apmokestinti dividendai buvo surinkti į atskirą dividendus gaunančio vieneto sąskaitą; (3) gryniesi dividendai išmokami Lietuvos vienetai; žr. [3].

⁴ Tai patvirtina ir Įstatymo 35 straipsnio 3 dalis, pagal kurią Lietuvos vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, iš užsienio vienetų gautų dividendų neįtraukia į savo pajamas tik tuo atveju, jei tie dividendai buvo apmokestinti Įstatymo 35 straipsnyje nustatyta tvarka (t. y. *jei tie iš užsienio vienetų gaunami dividendai buvo neapmokestinti* taikant Įstatymo 35 straipsnio 2 dalyje nustatytą išimtį, *tuomet* gauti dividendai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną *įtraukiami* į Lietuvos vieneto pajamas).

⁵ Ši taisyklė taikoma tik per tą patį mokestinį laikotarpį gautiems ir išmokėtiems gryniesiems dividendams.

⁶ Tiksliau pasakius, iš užsienio bendrovės gauti dividendai niekada negali būti laikomi „grynaisiais dividendais“ dividendais“ Pelno mokesčio įstatymo tikslais.

kurios gauna arba išmoka dividendus užsienio vienetai, ir pastarųjų įmonių atžvilgiu atitinkamų mokesčių lengvatų netaiko¹. Ar tokia dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Bendrijos teisei? Manau, taip. Drįsčiau teigti, kad toks Lietuvos vienetai, turinčių tam tikrą ryšį su užsienio rezidentais ir Lietuvos vienetai, neturinčių jokio ryšio su užsienio rezidentais, skirtingas traktavimas potencialiai prieštarauja Sutartyje įtvirtintoms laisvo kapitalo judėjimo nuostatomis². Todėl toliau atsižvelgdami į Europos Teisingumo Teismo praktiką tiesioginių mokesčių srityje panagrinėsime tas principines laisvo kapitalo judėjimo nuostatas, kurios potencialiai draudžia tokio pobūdžio dividendų apmokestinimo taisykles, kokios yra įtvirtintos Įstatyme.

Kadangi nuo 1994 m. buvo pradėtos taikyti Maastrichto sutartimi pakeistos atitinkamos Sutarties nuostatos, kurios iš esmės pakeitė laisvo kapitalo judėjimo sureguliuojamą Bendrijos viduje, ir kadangi didžiojoje daugumoje Europos Teisingumo Teismo išnagrinėtų bylų yra aiškinamos dar iki 1994 m. galiojusios Sutarties nuostatos, Bendrijos teisės analizę šiuo aspektu išskaidysime į dvi dalis: (a) kapitalo judėjimo laisvės nuostatos, taikytos *iki* Maastrichto sutarties įsigaliojimo, ir (b) kapitalo judėjimo laisvės nuostatos, taikomos *po* Maastrichto sutarties įsigaliojimo. Toliau pasistengsime pagrįsti teiginį, kad Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka potencialiai prieštarauja Bendrijos teisės reikalavimams, kurie buvo taikomi tiek prieš įsigaliojant, tiek įsigaliojus Maastrichto sutarčiai.

Kapitalo judėjimo laisvės nuostatos iki Maastrichto sutarties įsigaliojimo

Vienas iš svarbiausių Sutartyje postuluojamų Bendrijos tikslų yra sukurti vidaus rinką³. Vidaus rinka savo ruožtu apibūdinama kaip rinka, kurioje uždrausti prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo laisvo judėjimo suvaržymai⁴. Vadinasi, laisvas kapitalo judėjimas yra viena iš būtinųjų sąlygų Bendrijos tikslams pasiekti: įmonėms turi būti sudarytos sąlygos laisvai skolintis pinigų arba išplatinti savo akcijų emisiją toje valstybėje narėje, kurioje kapitalo išlaidos mažiausios; kita vertus, investuotojams turi būti sudarytos sąlygos laisvai investuoti pinigais tose valstybėse narėse, kuriose investicijos rizika mažiausia.

Iki 1994 m. sausio 1 d.⁵ galiojo Sutarties 67 straipsnis, pagal kurį valstybės narės privalėjo laipsniškai panaikinti „visus kapitalo, priklausančio asmenims, reziduojantiems valstybėse narėse, judėjimo apribojimus, taip pat visokią *diskriminaciją, priklausančią nuo* pilietybės ar vietos, kurioje šalis reziduoja, arba vietos, kur toks kapitalas investuojamas“⁶. Pagal šią nuostatą tapo ginčytini bet kokie valstybės narės nacionaliniai mokesčių įstatymai, pagal kuriuos buvo skirtingai traktuojami tos valstybės narės rezidentai ir nerezidentai, arba nevienodai interpretuojamos vietinės ir iš užsienio gaunamos pajamos⁷. Tačiau Sutarties 67

¹ Įstatymo 33 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nepaskirstyto pelno mokesčio mažinimo taisyklė netaikoma įmonėms, kurios dividendus išmoka užsienio akcininkams (nors ši taisyklė taikoma įmonėms, kurios dividendus išmoka Lietuvos akcininkams), o 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklė netaikoma įmonėms, kurios dividendus gauna iš užsienio bendrovių (nors ši taisyklė taikoma įmonėms, kurios dividendus gauna iš Lietuvos bendrovių).

² Kita vertus, Įstatyme įtvirtintą dividendų apmokestinimo tvarką taip pat galima kvestionuoti remiantis Sutartyje įtvirtintomis įsisteigimo teisėmis (kaip sudėtinės asmenų judėjimo laisvės) nuostatomis (Sutarties 43 [52]–48 [58] str.). Įsisteigimo teisė iš esmės reiškia teisę įsisteigti arba užsiimti savarankiška veikla kitoje valstybėje narėje. Todėl, pavyzdžiui, jei investuotojas įsigyja įmonės, esančios kitoje valstybėje narėje, akcijų kontrolinį paketą, tuomet jis kartu įgyvendina ir savo Sutartyje įtvirtintą teisę įsisteigti, ir bet kokie tokios jo teisės suvaržymai gali būti kvestionuojami remiantis įsisteigimo teisės nuostatomis (taip pat žr. [4; 20]). Vadinasi, Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka taip pat gali būti ginčijama vadovaujantis ir įsisteigimo teisės nuostatomis, jei akcininkai, įsigydami kitos įmonės akcijų, kartu įgyvendino ir savo įsisteigimo teisę. Dėl ribotos šio straipsnio apimties mes tokios galimos situacijos neapstaremsime. Apsiribosime tik laisvo kapitalo judėjimo nuostatų analize.

³ Žr. sutarties 4 [3a] straipsnio 1 dalį.

⁴ Žr. sutarties 3 [3] straipsnį.

⁵ T. y. iki įsigaliojant atitinkamoms Maastrichto sutarties nuostatomis.

⁶ Išskirta autoriaus.

⁷ Šia prasme ginčytina ir Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka, nes ji mokesčių tikslais nevienodai interpretuoja pajamas (dividendus), gaunamas iš Lietuvos ir užsienio vienetai.

straipsnis neturėjo tiesioginio taikymo efekto¹, todėl Teismas palyginti retai turėdavo progos kvestionuoti nacionalines kliūtis, varžančias laisvą kapitalo judėjimą. Kita vertus, Taryba buvo priėmusi keletą direktyvų, detalizuojančių Sutartyje įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo nuostatas. Viena svarbiausių iš jų buvo 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB (toliau Direktyva) dėl EEB Sutarties 67 straipsnio implementavimo [5]. Šios Direktyvos 1(1) straipsnyje teigiama, kad „valstybės narės privalo panaikinti kapitalo judėjimo tarp asmenų, reziduojančių valstybėse narėse, apribojimus“². Direktyva patvirtina ir kapitalo judėjimo apribojimų, kuriuos valstybės narės privalo panaikinti³, negalutinį sąrašą. Atsižvelgiant į tai, kad atitinkamos Direktyvoje įtvirtintos nuostatos turėjo tiesioginio taikymo efektą [6, para. 33], galima teigti, jog Direktyva suvaidino labai svarbų praktinį vaidmenį šalinant visas kliūtis, įskaitant ir mokestinio pobūdžio, laisvo kapitalo judėjimo srityje. Tai, kokio pobūdžio mokestinės kliūtys yra draudžiamos Direktyvoje įtvirtintomis laisvo kapitalo judėjimo nuostatomis, geriausiai iliustruoja byla *Verkooijen* [6].

***Verkooijen* (2000)⁴**

Teismo byloje *Verkooijen* buvo kvestionuojamas Olandijos mokesčių įstatymo, reglamentuojančio fizinio asmens gaunamų dividendų apmokestinimo tvarką, teisėtumas Bendrijos teisės kontekste. Šioje byloje ieškovas buvo p. Verkooijenas, Olandijos pilietis. Mokesčių tikslais jis buvo laikomas nuolatiniu Olandijos gyventoju (rezidentu). Būdamas Belgijoje įregistruotas įmonės nedidelio akcijų paketo savininku p. Verkooijenas gaudavo dividendus, nuo kurių buvo išskaičiuojamas 25 proc. Belgijos mokestis prie šaltinio („dividendų mokestis“). Problema iškilo tuomet, kai Olandijos mokesčių administratorius, remdamasis Olandijos galiojančių pajamų mokesčio įstatymu, paprašė p. Verkooijeno dar kartą sumokėti iš Belgijos gaunamų dividendų Olandijos fizinių asmenų pajamų mokestį (neatsižvelgdamas į Belgijoje jau išskaičiuotą „dividendų mokestį“).

Pagal tuo metu (1991 m.) galiojantį Olandijos pajamų mokesčio įstatymą buvo skirtingai apmokestinami dividendai, gaunami iš Olandijos įmonių, ir dividendai, gaunami iš užsienio įmonių: fiziniams asmenims, kurie gaudavo jau vieną kartą „dividendų mokesčiu“ apmokestintus dividendus iš *Olandijos įmonės*, nebereikėjo papildomai mokėti pajamų mokesčio nuo tų „grynųjų“ dividendų, tuo tarpu fiziniai asmenys, gaunantys jau kartą „dividendų mokesčiu“ apmokestintus dividendus iš *užsienio įmonės*, papildomai privalėjo sumokėti Olandijos pajamų mokestį nuo tų dividendų. Kitaip tariant, Olandijos pajamų mokestis buvo netaikomas fizinio asmens gaunamiems dividendams, jei iš tokių dividendų jau buvo išskaičiuotas „dividendų mokestis“ *Olandijoje*; tuo tarpu net jei nuo šių dividendų jau kartą buvo išskaičiuotas „dividendų mokestis“, tačiau tai buvo padaryta *užsienyje*, tuomet tokie dividendai būdavo pakartotinai apmokestinami Olandijos pajamų mokesčiu. Taigi p. Verkooijenas negalėjo pasinaudoti Olandijos pajamų mokesčių įstatyme įtvirtinta neapmokestinimo lengvata, nes jo gaunami dividendai buvo apmokestinami Belgijoje, o ne Olandijoje⁵. P. Verkooijenas užginčijo tokį Olandijos mokesčių įstatymą, nes jis esą prieštarauja Sutartyje įtvirtintai kapitalo judėjimo laisvei⁶, o tiksliau šią laisvę implementuojančios Tarybos Direk-

¹ Tiesioginio taikymo doktrina iš esmės reiškia, kad asmuo, kvestionuojantis tam tikros nacionalinės taisyklės teisėtumą Bendrijos teisės normų pagrindu, nacionaliniame teisme gali remtis atitinkama Bendrijos teisės nuostata, net jei tokia nuostata ir buvo adresuota valstybėms narėms (bet ne nacionalinę taisyklę ginčijančiam asmeniui).

² Žr. Direktyvos 1 straipsnio 1 dalį.

³ Žr. Direktyvos priedo Nr. 1 XIII F skiltį.

⁴ Pats ginčas tarp p. Verkooijeno ir Olandijos mokesčių inspektoriaus kilo 1991 m. Todėl, nors pati byla Teismo buvo išnagrinėta 2000 m., šioje byloje yra interpretuojamos laisvo kapitalo judėjimo nuostatos, kurios buvo taikomos dar iki įsigaliojant atitinkamoms Maastrichto sutarties nuostatoms (1994).

⁵ Byloje ginčijama Olandijos dividendų apmokestinimo tvarka iš esmės yra labai panaši į įstatymo 33 straipsnio 4 dalyje įtvirtintą „grynųjų dividendų“ apmokestinimo tvarką (nepaisant to, kad byloje ginčijama dividendų apmokestinimo tvarka buvo taikoma fizinių asmenų atžvilgiu, tuo tarpu įstatymo 33 straipsnio 4 dalyje taikoma Lietuvos vienetų (įmonių) atžvilgiu).

⁶ P. Verkooijenas savo reikalavimus taip pat grindė ir įsisteigimo teisės nuostatomis (Sutarties 43[52] str.), bet Teismas išvengė šio klausimo analizės; žr. [6, para. 24 ir 63].

tyvos Nr. 88/361 1(1) straipsniui, kuris reikalavo panaikinti bet kokius kapitalo judėjimo suvaržymus Bendrijoje reziduojančių asmenų atžvilgiu. Nacionalinis Olandijos teismas, pasiekus jį bylai, kreipėsi į Teismą prašydamas paaiškinti, ar Sutartyje įtvirtintos laisvo kapitalo judėjimo nuostatos draudžia tokio pobūdžio nacionalines mokesčių taisykles, kurios buvo įtvirtintos ginčijamame Olandijos mokesčių įstatyme.

Pirmiausia Teismas, dar prieš pradėdamas analizuoti ginčo šalių pateiktus argumentus, konstatavo ryšį, kuris pagrindžia Bendrijos teisės reikalavimų taikymą Olandijos nacionalinio mokesčių įstatymo atžvilgiu:

„[...] nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, šios valstybės narės privalo įgyvendinti tą kompetenciją pagal Bendrijos teisę [...]“ [6, para. 32].

Taigi Teismas pripažino, kad ginčijamas Olandijos nacionalinis mokesčių įstatymas (nepaisant to, kad teisė reglamentuoti nacionalinius įmonių mokesčius iš esmės išlieka valstybių narių suvereninė teise) negali prieštarauti, be kita ko, ir Bendrijos teisės nuostatomis, įtvirtinančioms kapitalo laisvo judėjimo principą.

Svarstydamas, kokį poveikį ginčijamas Olandijos įstatymas turi Olandijos rezidentams, turintiems akcijų kitos valstybės narės įmonėje, Teismas pažymėjo:

„34. Įstatyminė nuostata, tokia kaip ir šioje byloje, sukuria tokį efektą, kad valstybės narės piliečiai, reziduojantys Olandijoje, yra *atbaidomi investuoti* savo kapitalą įmonėse, kurios turi savo buveinę kitoje valstybėje narėje [...].

35. Tokiai nuostatai taip pat būdingas *ribojamas efektas* įmonių, įsteigtų kitose valstybėse narėse, atžvilgiu: ji yra kliūtis didinti kapitalą Olandijoje, nes dividendai, kuriuos tokios įmonės moka Olandijos rezidentams, yra ne taip palankiai traktuojami mokesčių tikslais nei dividendai, kuriuos paskirsto įmonė, įsteigta Olandijoje, todėl jų *akcijos yra mažiau patrauklios* investuotojams, reziduojantiems Olandijoje, nei akcijos įmonėse, kurios turi savo buveinę toje valstybėje narėje.

36. Iš čia išplaukia, kad toks mokesstinės lengvatos suteikimas, kai fizinių asmenų, kurie yra akcininkai, gaunami dividendai yra neapmokestinami, jei tokius dividendus išmoka nacionalinėje teritorijoje įsteigtos įmonės, *sukuria kliūtį kapitalui judėti*, kurią draudžia Direktyvos 88/361 1 straipsnis“¹ [6].

Taigi Teismas pripažino, kad ginčijamas Olandijos įstatymas nepagrįstai atskyrė mokesčių tikslais akcininkus pagal tai, iš kurios įmonės (ar iš olandiškos, ar iš užsienio) jie gaudavo dividendus, ir todėl jis prieštaravo laisvo kapitalo judėjimo principams, įtvirtintiems EB direktyvoje Nr. 88/361.

Olandijos Vyriausybė, siekdama pateisinti ginčijamo Olandijos įstatymo neigiamą poveikį laisvam kapitalo judėjimui, dar bandė įrodinėti Teismui, kad egzistuoja kitos svarbesnės, bendrą interesą saugančios priežastys ir aplinkybės, kurios pranoksta Olandijos įstatymo sukurtą žalą², ir todėl ginčijamas įstatymas neprieštarauja Bendrijos teisėje įtvirtintam laisvo kapitalo judėjimo principui, tačiau tokia argumentacija Teismo neįtikino. Teismas *inter alia* pažymėjo, kad nepalankus, pagrindinėms laisvėms prieštaraujantis nacionalinės mokesčių teisės normos taikymas negali būti pateisintas dėl kitų tame pačiame ir kitame įstatyme įtvirtintų apmokestinimo pranašumų, kuriais gali pasinaudoti diskriminuojamas mokesčių

¹ Išskirta autoriaus.

² Olandijos Vyriausybė, remdamasi bylomis Bachmann [7] ir Commission v. Belgium [8], argumentavo, jog tai, kad atleidimas nuo dividendų apmokestinimo apsiribojo tais dividendais, kurie buvo gaunami iš įmonių, turinčių savo buveinę Olandijoje, yra pateisinama būtinybe išsaugoti Olandijos mokesčių sistemos vientisumą. Anot Olandijos Vyriausybės, atleidžiant nuo dividendų apmokestinimo buvo siekiama sumažinti ekonominio dvigubo apmokestinimo efektą, kuris atsiranda, kai įmonės pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu, ir fizinių asmenų gaunami dividendai iš to paties pelno apmokestinami pajamų mokesčiu. Atleidimas nuo dividendų apmokestinimo yra taikomas tik dividendų, gaunamų iš Olandijos įmonių, atžvilgiu, nes Olandijoje apmokestinamas tik šių įmonių pelnas. O kai užsienio įmonės pelnas apmokestinamas užsienyje, Olandijoje nesusidaro jokie dvigubo apmokestinimo, kurį reikėtų panaikinti remiantis ginčijama mokesčių lengvata. Todėl ginčijama mokesčių lengvata buvo taikoma tik iš Olandijos gaunamiems dividendams [6, para. 49–53]. Be to, anot Olandijos Vyriausybės, jei ginčijama mokesčių lengvata būtų taikoma ir vietos, ir užsienio dividendams, tokie akcininkai gautų dvigubą naudą, nes jie galėtų pasinaudoti mokesčių lengvatomis, taikomomis tiek valstybėje, kur reziduoja dividendus paskirstanti įmonė (t. y. užsienio valstybėje), tiek ir valstybėje, kur tie dividendai gaunami (t. y. „namų“ valstybėje) [6, para. 54].

mokėtojas¹. Olandijos įstatymo sukurta žala negali būti pateisinta kitomis bendrą visuomenės interesą atitinkančiomis priežastimis, kuriomis rėmėsi Olandijos Vyriausybė, todėl Teismas galiausiai pripažino, kad Direktyvoje įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas draudžia taikyti tokią diskriminacinę dividendų apmokestinimo tvarką, kokią įtvirtino ginčijamas Olandijos įstatymas. Todėl remiantis byloje *Verkooijen* priimtu sprendimu bei šiame sprendime Teismo pasitelkta motyvacija galima teigti, kad nacionalinė mokesčių tvarka, diferencijuojanti dividendų apmokestinimą pagal tai, ar juos išmokanti įmonė yra vietinė, ar užsienio įmonė, prieštarauja *Verkooijen* ginčo metu (t. y. 1991 m.) galiojusioms Bendrijos teisės nuostatoms, įtvirtinančioms laisvo kapitalo judėjimo principą. Turint galvoje šią bendrą taisyklę įdomu dar kartą aptarti mūsų jau anksčiau nagrinėtą dividendų apmokestinimą tvarką, taikomą Lietuvoje.

Įstatymo 33 straipsnio 3 dalis irgi diferencijuoja (dividendus išmokančio Lietuvos vieneto nepaskirstyto pelno apmokestinimo tikslais) dividendus, kurie išmokami Lietuvos vienetais, ir dividendus, kurie išmokami užsienio vienetais. Vadinasi, panašiai kaip ir byloje *Verkooijen*, 33 straipsnio 3 dalis „atbaido“ Lietuvos įmones platinti savo akcijų emisiją užsienyje (ir taip sukuria Lietuvos įmonėms tam tikrą „apribojamąjį efektą“), nes Lietuvos įmonės pelnas, kai dividendai išmokami užsienio vienetais, apmokestinamas labiau nei tais atvejais, kai dividendai išmokami Lietuvos vienetais. Kita vertus, Lietuvos įmonės akcijos yra „mažiau patrauklios“ užsienio akcininkams ir labiau patrauklios Lietuvos akcininkams, nes Lietuvos įmonė moka mažesnę pelno mokestį tuomet, kai dividendai išmokami Lietuvos akcininkams.

Panašiai dividendus diferencijuoja ir Įstatymo 33 straipsnio 4 dalis, įtvirtinanti „grynųjų dividendų“ neapmokestinimo taisyklę: jei Lietuvos įmonė perskirsto savo dalyviams grynuosius dividendus, gaunamus iš kito Lietuvos vieneto, tuomet šie dividendai pakartotinai neapmokestinami; tuo tarpu jei Lietuvos įmonė perskirsto savo dalyviams iš užsienio gautus grynuosius dividendus, tuomet iš šių dividendų pakartotinai išskaičiuojamas mokestis (net kai tokie dividendai jau kartą buvo apmokestinti užsienyje). Taip 33 straipsnio 4 dalis „atbaido“ Lietuvos įmonę investuoti savo kapitalą į užsienio vienetų akcijas, nes tokiu atveju iš užsienio gaunami dividendai (net jei iš jų jau buvo išskaičiuotas mokestis užsienyje) bus pakartotinai apmokestinami, kai Lietuvos įmonė juos perskirstys savo dalyviams. Be to, užsienio vienetų akcijos yra „mažiau patrauklios“ Lietuvos įmonėms, nes dividendai, kuriuos Lietuvos įmonės gauna iš užsienio vienetų, yra traktuojami mokesčių tikslais ne taip palankiai

¹ Žr. [6, para 61].

kaip dividendai, gaunami iš Lietuvos vienetų.

Todėl vadovaujantis byloje *Verkooijen* Teismo pateikta motyvacija galima teigti, kad Įstatymo 33 straipsnio 3 ir 4 dalys taip pat prieštarauja laisvo kapitalo judėjimo nuostatoms, įtvirtintoms Tarybos Direktyvoje Nr. 88/361.

Kita vertus, nereikia pamiršti, kad minėta Direktyva buvo priimta siekiant detalizuoti iki 1994 m. galiojusiame Sutarties 67 straipsnyje įtvirtintus kapitalo judėjimo laisvės principus. Todėl nuo tada, kai remiantis Maastrichto sutartimi Sutarties 67 straipsnis buvo pakeistas, kyla abejonių dėl minėtos Direktyvos, įskaitant minėtą Direktyvą interpretuojančių Teismo sprendimų (taip pat *Verkooijen*), legitimumo. Nepaisant to, kad Direktyva formaliai niekada taip ir nebuvo panaikinta, argumentas, kad minėta Direktyva nebėra *acquis communautaire* sudėtinė dalis, yra ganėtinai svarus, nes teisinis minėtos Direktyvos pagrindas (t. y. Sutarties 67 str.) yra panaikintas. Todėl kai kas gali argumentuoti, kad byla *Verkooijen* šiandien jokios precedentinės reikšmės nebeturi. Toliau, remdamiesi šiuo metu galiojančių, Sutartyje įtvirtintų pagrindinių laisvo kapitalo judėjimo nuostatų trumpa analize, pabandydysime tokį argumentą paneigti ir pagrįsti teiginį, kad Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka, nepaisant abejonių dėl minėtos Direktyvos legitimumo, potencialiai prieštarauja taip pat ir šiuo metu galiojantiems Bendrijos teisės reikalavimams.

Kapitalo judėjimo laisvės nuostatos įsigaliojus Maastrichto sutarčiai

Kaip jau minėta, Maastrichto sutartis, be kai kurių naujovių, patikslino ir tam tikras kapitalo judėjimo laisvę įtvirtinančias nuostatas. Maastrichto sutartis įterpė į Sutartį naujus 56–60 [73b–73g]³ straipsnius, kurie įsigaliojo 1994 m. sausio 1 d. ir kurie pakeitė iki tol galiojusius 67–73 straipsnius. Analizę pradėsime nuo Sutarties 56 [73b] straipsnio 1 dalies, įtvirtinančios bendro pobūdžio nuostatą, pagal kurią uždraudžiami „visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių *apribojimai*“².

Nors pati Sutartis neapibrėžia termino „apribojimai“, kuriuos draudžia Sutarties 56 [73b] straipsnis, daugelis autorių teigia, kad „apribojimai“ kapitalo judėjimo laisvės kontekste turi būti suprantami taip pat kaip ir „apribojimai“, sudarantys kliūtis kitoms laisvėms (laisvam prekių, paslaugų ir asmenų judėjimui) įgyvendinti³. Be to, kitaip negu iki tol galiojęs Sutarties 67 straipsnis, Sutarties 56 [73b] straipsnis yra tiesiogiai taikytinas [10, para. 26], [11, para. 24], [4, p. 20], todėl asmenys teisme gali ginčyti nacionalinę mokesčių taisyklę tiesiogiai remdamiesi draudimu, įtvirtintu Sutarties 56 [73b] straipsnyje.

Nepaisant tokio plataus Sutarties 56 [73b] straipsnyje įtvirtinto draudimo laipsnio, kitos Sutarties nuostatos labai susiaurina Sutarties 56 [73b] straipsnio taikymą. Sutarties 58 [73d] 1 dalies (a) punkte nustatyta, kad nepaisydamos bendrojo draudimo taikyti laisvo kapitalo judėjimo suvaržymus valstybės narės gali:

„taikyti atitinkamas jų mokesčių įstatymų nuostatas, atskiriančias mokesčių mokėtojus, kurių *padėtis nevienoda*⁴, pagal jų rezidavimo vietą arba vietą, kur yra investuotas jų kapitalas“⁵.

³ 1997 m. Amsterdamo sutartis ne tik išplėtė, bet ir pakeitė daugelio Sutarties straipsnių numeraciją. Todėl šiame straipsnyje vartojamas konsoliduotos Sutarties atitinkamo straipsnio numeris, o skliausteliuose primenama prieš tai buvusi, todėl daugeliui geriau žinoma to straipsnio senoji numeracija.

² Išskirta autoriaus.

³ Todėl kai kurie autoriai tvirtina, kad Sutarties 56 [73b] straipsnis, draudžiantis kapitalo laisvo judėjimo suvaržymus, turi būti interpretuojamas taip pat plačiai kaip ir Sutarties 28 [30] straipsnis, draudžiantis suvaržymus prekių laisvo judėjimo kontekste. Todėl, anot jų, remiantis *Dassonville* formuluote Sutarties 56 [73b] straipsnis draudžia visus suvaržymus, kurie gali „tiesiogiai ar netiesiogiai, faktiškai ar potencialiai“ trukdyti kapitalui laisvai judėti Bendrijos viduje; žr. [9; 4, p. 19].

⁴ Išskirta autoriaus.

⁵ Nepaisydamos šios taisyklės pagrindu sukurtų plačių įgaliojimų valstybėms narėms ir toliau skirtingai interpretuoti mokesčių mokėtojus jų rezidavimo vietos ir pajamų šaltinio atžvilgiu pagal Deklaraciją prie Maastrichto Sutarties Nr. 7 valstybės narės *politiškai* įsipareigojo Sutarties 58 [73d] 1 dalies (a) punktą taikyti tik tų nacionalinių taisyklių atžvilgiu, kurios galiojo dar iki 1994 m., t. y. valstybės narės *įsipareigojo nepriiminti naujų mokesčių įstatymų*, kurie diferencijuotų mokesčių mokėtojus pagal jų rezidavimo vietą arba vietą, kur buvo investuotas jų kapitalas: „Konferencija patvirtina, kad valstybių narių teisė taikyti jų mokesčių įstatymų atitinkamas

Taigi, kitaip negu iki 1994 m. galiojęs absoliutų draudimą postulavęs Sutarties 67 straipsnis, dabar galiojanti Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalis legitimizuoja tam tikrą mokesčių mokėtojų diskriminaciją jų rezidavimo vietos bei pajamų šaltinio atžvilgiu, t. y. tam tikrais atvejais pateisina pajamų (pvz., dividendų), gaunamų iš investicijos nacionalinėje teritorijoje, ir pajamų (pvz., dividendų), gaunamų iš investicijos užsienyje, nevienodą interpretavimą mokesčių tikslais¹.

Santykis tarp bendro pobūdžio draudimo (Sutarties 56 [73b] str. 1 d.) ir išimties iš šio draudimo (Sutarties 58 [73d] str. 1 d. (a) punktas) tampa dar painesnis, kai „prieiname“ prie Sutarties 58 [73d] straipsnio 3 dalies. Šioje dalyje įtvirtinta dar vadinamoji „išimties iš išimties“ taisyklė, nustatanti, kad nevienodas mokesčių mokėtojų traktavimas jų rezidavimo vietos arba pajamų šaltinio atžvilgiu:

„negali prilygti savavališkai diskriminacijai arba paslėptiems kapitalo ir mokėjimų laisvo judėjimo apribojimams, kaip tai nustatyta 56 straipsnyje [t. y. bendro draudimo taisyklėje]“.

Vadinasi, net jei tam tikrais atvejais du mokesčių mokėtojai ir gali būti mokesčių tikslais diferencijuojami, atsižvelgiant į jų rezidavimo vietą arba į vietą, kur yra investuotas jų kapitalas (Sutarties 58 [73d] str. 1 d. (a) punktas), tuo pat metu toks mokesčių mokėtojų diferencijavimas negali tapti diskriminacija arba apribojimu, kuris būtų tam tikra kliūtis kapitalui laisvai judėti (Sutarties 58 [73d] str. 3 d.).

Ką gi iš tikrųjų reiškia Mastrichto sutartimi įtvirtintos Sutarties 56 [73b] straipsnio 1 dalis, Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalies (a) punktas ir Sutarties 58 [73d] straipsnio 3 dalis visas šias nuostatas kartu paėmus? Kitaip tariant, ar taikant šiuo metu galiojančias Sutarties nuostatas bylos *Verkooijen* baigtis būtų tokia pati? Manychiau, kad taip.

Atsižvelgiant į Teismo naudojamą motyvaciją byloje *Verkooijen* ir anksčiau minėtas Sutarties nuostatas galima teigti, kad pritaikius šiandien galiojančias laisvo kapitalo judėjimo nuostatas byla *Verkooijen* būtų išspręsta lygiai taip pat, kaip ji ir buvo išspręsta pritaikant iki 1994 m. galiojusias Sutarties nuostatas. Šiuo metu galiojančios Sutarties nuostatos neturėtų būti interpretuojamos kaip užtikrinančios mažesnę laisvo kapitalo judėjimo liberalizavimo laipsnį nei tas, kuris buvo pasiektas prieš įsigaliojant Mastrichto sutarčiai. Mastrichto sutartis, pakeisdama, be kita ko, atitinkamas kapitalo judėjimo laisvės nuostatas, gali būti interpretuojama tik kaip kodifikuojanti tam tikras jau anksčiau Teismo patvirtintas taisykles. Taip interpretuoti Sutarties pakeitimus galima dėl kelių priežasčių.

Pirmiausia, jau pačios Mastrichto sutarties 3 [C] straipsnyje deklaruojama, kad valstybės narės įsipareigoja laikytis jau pasiekto *acquis communautaire* lygio bei toliau jį plėtoti [12, p. 4]. Vadinasi, Mastrichto sutartis negali būti interpretuojama kaip „atmetanti“ arba kaip nors „susiaurinti“ Teismo jurisprudenciją, kurioje buvo interpretuojamos iki Mastrichto sutarties įsigaliojimo taikomos kapitalo judėjimo laisvės nuostatos. Priešingai, Mastrichto sutartimi valstybės narės ne tik pripažino Teismo iki tol pasiektą *acquis communautaire* lygį (įskaitant *Verkooijen*), bet įsipareigojo ir toliau žengti kapitalo judėjimo liberalizavimo link.

Antra vertus, pats Teismas yra netiesiogiai išreiškęs savo nuomonę, kad Mastrichto sutartis šia prasme nesukuria naujų, o tik kodifikuoja tam tikras Teismo jau anksčiau patvirtintas taisykles. Kai byloje *Verkooijen* Olandijos Vyriausybė pabandė argumentuoti, kad Mastrichto sutartimi įtvirtintas 58 [73d] straipsnio 1 dalies (a) punktas leido Olandijai mokesčių tikslais diferencijuoti mokesčių mokėtojus atsižvelgiant į jų rezidavimo vietą arba į vietą, kur yra investuojamas jų kapitalas, Teismas netiesiogiai pripažino, kad *Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalies (a) punktas nesukūrė jokių naujų išimčių* iš bendro draudimo varžyti laisvą kapitalo judėjimą, o tik įtvirtino dar iki Mastrichto sutarties įsigaliojimo Teismo taikomas išimtis²:

nuostatas, numatytas šios Sutarties 73d(1)(a) straipsnyje, bus taikoma tik toms atitinkamoms nuostatoms, kurios galiojo iki 1993 m. pabaigos“.

¹ Todėl iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka, diferencijuojanti dividendus, gaunamus iš Lietuvos ir užsienio vienetų, yra lyg ir pateisinama remiantis Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalyje įtvirtinta išimtimi.

² Ginčas tarp p. *Verkooijen* ir Olandijos mokesčių administratoriaus kilo dar prieš įsigaliojant Mastrichto sutarčiai, todėl byloje *Verkooijen* buvo taikoma dar iki Mastrichto sutarties galiojanti Bendrijos teisė. Nepaisant to, Olandijos Vyriausybė bandė argumentuoti, kad šioje byloje taikoma teisė turi būti interpretuojama atsižvelgiant į iš naujo Mastrichto sutartimi patvirtintas išimtis iš laisvo kapitalo judėjimo, kurios, Olandijos Vyriausybės teigimu,

„[...] Sutarties 73d(1)(a) straipsnyje įtvirtinta *galimybė* valstybėms narėms taikyti savo mokesčių įstatymuose atitinkamas nuostatas, kurios atskirtų mokesčių mokėtojus pagal jų rezidavimo vietą ar vietą, kur jų kapitalas yra investuojamas, *jau buvo Teismo patvirtinta*. Remiantis ta precedentine teise, priimta dar prieš įsigaliojant Sutarties 73d(1)(a) straipsniui, nacionalinės mokesčių nuostatos, apie kurias tas straipsnis kalba tiek, kiek jos įtvirtina tam tikrus skirtumus, ypač mokesčių mokėtojų rezidencijos pagrindu, gali būti suderinamos su Bendrijos teise, jei jos taikomos situacijoms, kurios *objektyviai sulyginamos* [...] arba gali būti *pateisinamos* tam tikromis svarbesnėmis bendrą interesą saugančiomis priežastimis [...]“ [6, para. 43]¹.

Kitaip tariant, Teismas pripažino, kad Maastrichto sutartis iš esmės jokių naujų bendros taisyklės, pagal kurią visi kapitalo laisvo judėjimo suvaržymai yra draudžiami, išimčių nesukūrė; Maastrichto sutartis tik kodifikavo tai, ką Teismas jau ir pats iki to laiko buvo „sukūręs“. Vadinasi, galima pagrįstai teigti, kad bylos *Verkooijen* baigtis būtų tokia pati, jei toje byloje būtų taikoma Maastrichto sutartimi įtvirtintos naujos kapitalo judėjimo laisvės nuostatos, nes šios nuostatos tik pakartoja iki tol Teismo taikytas taisykles. O tai savo ruožtu reiškia, kad byla *Verkooijen* yra dalis šiandieninės *acquis communautaire*, kuria remiantis galima kvestionuoti, be kita ko, ir įstatyme įtvirtintą dividendų apmokestinimo tvarką, taikomą Lietuvoje.

Apibendrinant Teismo analizę byloje *Verkooijen* galima teigti, kad valstybės narės tik tuomet gali taikyti nacionalines mokesčių teisės normas, skirtingai traktuojančias mokesčių mokėtojus tos vietos, kur yra investuojamas jų kapitalas, atžvilgiu, kai tokių mokesčių mokėtojų *padėtis (situacija) nėra vienoda* (Teismo žodžiais, „sulyginama“)². Tačiau *jei*, nepaisant to, kad jų kapitalas yra investuojamas skirtingose valstybėse, tokių mokesčių mokėtojų *situacija yra vienoda*, tuomet atitinkamos nacionalinės mokesčių nuostatos, kurios diferencijuoja asmenis pagal jų kapitalo investavimo vietas, turi būti dar kartą kvestionuojamos dėl jų (nacionalinių nuostatų) atitikties Sutarties 56 [73b] straipsnio 1 dalies reikalavimams, t. y. turi būti papildomai klausama, ar ta nacionalinė mokesčių nuostata, nepaisant jos neigiamo poveikio Sutarties prasme, gali būti *pateisinta* remiantis tą neigiamą poveikį pranokstančiomis bendro intereso priežastimis³. Todėl būtų klaidinga Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalies (a) punktą interpretuoti kaip leidžiantį valstybei narei mokesčių tikslais diferencijuoti mokesčių mokėtojus, investuojančius savo kapitalą skirtingose valstybėse narėse neatsižvelgiant į tai, ar tokių diferencijuojamų mokesčių mokėtojų situacija yra vienoda [4, p. 23].

Taigi siekdami atsakyti į mūsų ankščiau iškeltą klausimą, ką gi iš tikrųjų reiškia Sutarties 56 [73b] straipsnio 1 dalis, Sutarties 58 [73d] straipsnio 1 dalies (a) punktas ir Sutarties 58 [73d] straipsnio 3 dalis, galime „išvesti“ tam tikrą abstrakčią „formulę“, kuri gali padėti nustatyti, kokiais atvejais ginčijama nacionalinė mokesčių taisyklė, diferencijuojanti mokesčių mokėtojus jų rezidavimo vietos arba vietos, kur yra investuojamas jų kapitalas, atžvilgiu, prieštarauja Sutartyje įtvirtintoms kapitalo judėjimo laisvės nuostatoms:

mokesčių mokėtojų *diferencijavimas* mokesčių tikslais pagal jų rezidavimo vietą arba vietą, kur yra investuojamas jų kapitalas, *pats savaime dar nėra neteisėtas*⁴ (Sutarties 58 [73d] str. 1 d. (a) punktas);

pateisino ginčijamą Olandijos mokesčių įstatymą. Nors Teismas ir atsisakė byloje taikyti Maastrichto sutartimi įtvirtintas nuostatas atgaline data, jis vis dėlto netiesiogiai išreiškė savo nuomonę, kad Maastrichto sutartis įtvirtino tai, ką Teismas jau ir pats ankščiau buvo patvirtinęs [6, p. 38–46].

¹ Išskirta autoriaus.

² Norint atsakyti į klausimą, ar situacijos yra vienodos („sulyginamos“), prieš tai reikia nustatyti, ar lyginamų mokesčių mokėtojų faktinės aplinkybės yra panašios vienos ir tos pačios ginčijamos nuostatos atžvilgiu. Pavyzdžiui, byloje *Verkooijen* [6] šios situacijos buvo vienodos, nes ginčijamo Olandijos mokesčio įstatymo atžvilgiu p. Verkooijenas, gaudamas dividendus iš Belgijos, niekuo, išskyrus dividendų mokėjimo šaltinį, nesiskyrė nuo hipotetinio Olandijos rezidento, gaunančio dividendus iš Olandijos.

³ Pavyzdžiui, byloje *Verkooijen* [6] Teismas rėmėsi prielaida, kad p. Verkooijeno, gaunančio dividendus iš Belgijos, ir hipotetinio Olandijos rezidento, gaunančio dividendus iš Olandijos, situacija buvo vienoda („sulyginama“), todėl nustatęs, kad ginčijamas Olandijos įstatymas suvaržė p. Verkooijeno laisvę į nevaržomą kapitalo judėjimą, Teismas toliau ėmėsi spręsti kitą klausimą, ar toks suvaržymas gali būti pateisintas svarbesnėmis, bendrą interesą saugančiomis priežastimis; žr. [6, para. 46].

⁴ „Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacijos paprastai yra nesulyginamos. Pajamos, kurias nerezidentas gauna valstybės narės teritorijoje, dažniausiai sudaro tik dalį visų jo pajamų, kurios yra

tačiau toks diferencijavimas yra *neteisėtas*, jei diferencijuojamų mokesčių mokėtojų *situacijos yra sulyginamos*¹ (Sutarties 58 [73d] str. 3 d.), *nebent* jis galėtų būti *pateisintas* remiantis Sutartyje įtvirtintomis išimtimis arba kitomis su viešojo pobūdžio interesų apsauga susijusiomis priežastimis² (Sutarties 56 [73b] str. 1 d.) [4, p. 24].

Išvados

Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka nustato skirtingą dividendų apmokestinimo tvarką pagal tai, iš kur tokie dividendai yra gauti ar kam jie išmokami. Dividendai, kuriuos įmonė gauna arba išmoka užsienio vienetais mokesčių tikslais, yra traktuojami ne taip palankiai kaip tie dividendai, kuriuos įmonė gauna arba išmoka Lietuvos vienetais.

Pagal Įstatymo 33 straipsnio 3 dalį Lietuvos įmonė gali sumažinti savo mokėtiną apmokestinamojo pelno mokestį ta mokesčio suma, kuri buvo išskaičiuota iš tokios įmonės išmokamų dividendų, jei dividendai išmokami Lietuvos vienetais. Vadinas, Lietuvos įmonė, išmokanti dividendus užsienio vienetais, yra ne taip palankiai traktuojama kaip ta Lietuvos įmonė, kuri dividendus išmoka užsienio įmonei.

Antra vertus, pagal Įstatymo 33 straipsnio 4 dalį „grynųjų“ (t. y. jau kartą apmokestintų) dividendų neapmokestinimo taisyklė yra taikoma tik tais atvejais, jei Lietuvos įmonė dividendus gauna iš Lietuvos vieneto. Jei Lietuvos įmonė dividendus gauna iš užsienio vieneto, tuomet tokie dividendai nelaikomi „grynaisiais“ dividendais Pelno mokesčio įstatymo tikslais, t. y. jų atžvilgiu netaikoma „grynųjų“ dividendų neapmokestinimo taisyklė. Vadinas, iš Lietuvos bendrovių gaunami dividendai mokesčių tikslais irgi yra palankiau traktuojami nei iš užsienio bendrovių gaunami dividendai.

Tokia dividendų apmokestinimo tvarka, pagal kurią tam tikros apmokestinimo lengvatos yra taikomos tik tarp Lietuvos įmonių paskirstytų dividendų atžvilgiu, sudaro dideles kliūtis kuriant Sutartyje postuluojamą Bendrijos vidaus rinką³. Galima teigti, kad Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka potencialiai prieštarauja Sutartyje įtvirtintoms laisvo kapitalo judėjimo nuostatoms, kurios, be kita ko, draudžia nepagrįstą mokesčių mokėtojų diferencijavimą pagal tai, kur yra investuojamas jų kapitalas. Tai, kad Įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka potencialiai prieštarauja laisvo kapitalo judėjimo nuostatoms, patvirtina ir neseniai Teismo išspręsta byla *Verkooijen*⁴. Autoriaus nuomone, tarp skirtingų ES valstybių narių įmonių paskirstomi dividendai turėtų būti apmokestinami lygiai taip pat kaip ir dividendai, kuriuos viena Lietuvos įmonė išmoka kitai Lietuvos įmonei.

Šiame straipsnyje buvo aptarta tik labai nedidelė „didelės problemos“ dalis, t. y. buvo pabandyta pažvelgti į atskiras Įstatyme įtvirtintas dividendų apmokestinimo taisykles pagal Sutartyje įtvirtintus kapitalo judėjimo laisvės reikalavimus. Straipsnyje nagrinėta problema yra „didelė“ dėl dviejų priežasčių: pirma, nacionalinės mokesčių teisės normos gali būti

sutelktos jo rezidencijos vietoje. [...] Rezidentų situacija yra skirtinga tuo požiūriu, kad jų pajamų pagrindinė dalis paprastai yra sutelkta rezidencijos valstybėje. [...] *Atitinkamai faktas, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentui tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentui, paprastai nėra diskriminacinis, nes šių dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis nėra sulyginama* (išskirta autoriaus)“; žr. [13, para. 31–34].

¹ „[...] Diskriminacija tarp rezidentų ir nerezidentų Sutarties požiūriu gali būti tikrai tuomet, kai nepaisant jų rezidavimo skirtingose valstybėse narėse buvo nustatyta, kad *atsižvelgiant į ginčijamų nacionalinių nuostatų tikslą ir turinį, dviejų mokesčių mokėtojų kategorijų padėtis yra sulyginama* (išskirta autoriaus)“; žr. [14, para. 26].

² „[...] iš Teismo jurisprudencijos išeina, kad nacionalinės priemonės, galinčios suvaržyti arba padaryti mažiau patrauklų Sutartimi garantuotų pagrindinių laisvių įgyvendinimą, turi atitikti keturis reikalavimus: jos turi būti taikomos nediskriminuojant; jos turi būti pateisintos *viešo intereso imperatyviais reikalavimais*; jos turi būti tinkamos užtikrinti saugomus tikslus, kurių yra siekiama; ir jos neturi daryti to, kas nėra reikalinga norint tai pasiekti [...] (išskirta autoriaus)“; žr. [15, para. 37].

³ Tai patvirtina ir Komisijos nuomonė, 2002 m. spalio 23 d. išsakyta Komisijos komunikate Tarybai, Europos Parlamentui ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Vidaus rinkos be mokestinių kliūčių link“, žr. [16, para. 38].

⁴ Visas dėl tokio interpretavimo kilusias abejones turėtų išsklaidyti bylos C–319/02 *Manninen* ir C–315/02 *Lenz*, kurios šio straipsnio pateikimo spaudai dieną dar nebuvo Teismo išspręstos arba viešai skelbiamos.

kvestionuojamos ne tik remiantis kapitalo laisvo judėjimo principu, bet ir vadovaujantis prekių, paslaugų bei asmenų laisvą judėjimą įtvirtinančiomis nuostatomis; antra, ir turbūt svarbiausia, yra tai, kad Bendrijos teisės kontekste gali būti kvestionuojamos ne tik tos nacionalinės mokesčių teisės normos, kurios diferencijuoja mokesčių mokėtojus pagal tai, iš kur jie gauna ar kam išmoka dividendus (t. y. remiantis Bendrijos teise gali būti ginčijamos ne tik nacionalines taisyklės, diferencijuojančios mokesčių mokėtojus pagal vietą, kur yra investuojamas jų kapitalas), bet gali būti kvestionuojamos ir tos nacionalinės mokesčių teisės normos, kurios diferencijuoja mokesčių mokėtojus pagal tai, kur tokie mokesčių mokėtojai gyvena arba yra įsisteigę (t. y. remiantis Bendrijos teise gali būti ginčijamos net ir tos nacionalinės taisyklės, kurios diferencijuoja mokesčių mokėtojus pagal jų rezidavimo vietą). Turint galvoje tai, kad bene visų esamų ir būsimų ES valstybių narių, įskaitant ir Lietuvą, tiesioginių mokesčių sistemos kaip tik ir yra pagrįstos mokesčių mokėtojų skirstymu į rezidentus ir nerезidentus¹, daugybė nacionalinių mokesčių teisės normų, kurios kiekvienam nacionalinės mokesčių teisės specialistui gali atrodyti kaip visiškai normalios ir pagrįstos Teismo vis dažniau pripažįstamos kaip prieštaraujančios Sutartyje įtvirtintoms pagrindinių laisvių nuostatomis.



LITERATŪRA

1. **Lietuvos Respublikos** pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 110 (su vėlesniais pakeitimais).
2. **Gabartas H.** Paskirstyto pelno apmokestinimas pagal Europos Bendrijos teisę // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002. Nr. 5.
3. **Valstybinės** mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos raštas Nr. 08–2–02–3417 „Dėl Pelno mokesčio įstatymo VII skyriaus komentaro (paaiškinimo)“. 2002 m. balandžio 25 d. // www.vmi.lt
4. **Sedlaczek M.** Capital and payments: The Prohibition of Discrimination and Restrictions // European Taxation. 2000. Vol. 40. No. 1/2.
5. **Council** Directive 88/361/EEC of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty (Official Journal L 178, 08/07/1988 P. 0005–0018).
6. **Byla C–35/98 Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen** [2000] ECR I–04071.
7. **Byla C–204/90 Bachmann v. Belgium State** [1992] ECR I–249.
8. **Byla C–300/90 Commission v. Belgium** [1992] ECR I–305.
9. **Byla 8/74 Procureur du Roi v. Dassonville** [1974] ECR 837.
10. **Byla C–222/97 Trummer and Mayer** [1999] ECR I–01661.
11. **Byla C–302/97 Konle v. Republic of Austria** [1999] ECR I–3099.
12. **European Union Law, Documents.** Ed. Frank Emmert. Kluwer Law International. 1999.
13. **Byla C–279/93 Schumacker** [1995] ECR I–0225.
14. **Byla C–391/97 Gschwind** [1999] ECR I–5451.
15. **Byla C–55/94 Gebhard** [1995] ECR I–04165.
16. **Annex** „Executive Summary of the Commission Services Study on „Company Taxation in the Internal Market“ [SEC(2001)1681]“ to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee „Towards an Internal Market Without Tax Obstacles“. Brussels, 23.10.2001, COM(2001) 582 final.



Do the Dividend Taxation Rules Established in the Law on Profit Tax of the Republic of Lithuania violate the European Community Law?

Doctoral Candidate Herkus Gabartas

¹ Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas visus mokesčių mokėtojus skirsto į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus (2 str. 2 d.), o Pelno mokesčio įstatymas visus mokesčių mokėtojus skirsto į Lietuvos ir užsienio apmokestinamuosius vienetus (2 str. 1 d.).

SUMMARY

The article analyses the problem of tax discrimination of the so-called "foreign dividends". The Lithuanian Law on Profit Tax treats differently the dividends which are distributed to a foreign company (shareholder), on the one hand, and the dividends distributed to a Lithuanian company (shareholder), on the other hand, in favour to the latter dividends. The same differentiation applies to the dividends which are received by a Lithuanian shareholder from a foreign company, on the one hand, and the dividends which are received from a Lithuanian company, on the other.

*Such a differentiation of dividends, depending on the nationality of a shareholder or the nationality of a company distributing the dividends, creates the serious restrictions to the free movement of capital and is in an obvious conflict with the concept of European internal market. Therefore it is suggested that such dividend taxation rules, when "foreign dividends" are treated in a less favourable manner than the "national dividends", are in a potential violation of *acquis communautaire*.*

The author argues that such "foreign dividends" shall be treated for tax purposes in the same manner as "national dividends". In support to his position the author analyzes the relevant provisions of the EC Treaty related to the free movement of capital and illustrates his arguments with a recent jurisprudence of the European Court of Justice.

In his conclusions the author notes that the article covers only a small part of a "big problem", i.e., there could be many more Lithuanian tax rules which may be disputed under the fundamental freedom provisions of the EC Treaty. This is so because not only those national tax law provisions which differentiate taxpayers depending on the place where their capital is invested, but also the provisions which differentiate the tax payers depending on their place of residence, may be disputed in the light of the EC Treaty provisions. The latter problem, i. e., the application of different tax rules to residents and non-residents, is of particular importance and complexity, because the national tax laws of almost all European countries recognise such a differentiation (for tax purposes) between resident and non-resident. However, this is often not a case under the European Community law, because such a differentiation may constitute to the indirect discrimination of a foreign national, or it may amount to the illegal restriction of the fundamental freedoms of the EC Treaty. Therefore the Lithuanian taxation rules, even if they are legal and "innocent" from the point of view of national tax law, in all cases shall also be examined from the perspective of the European Community law.

