



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

2017-11-14 Nr. (32.42-31-1E) RM-34608

**DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO 32 STRAIPSNIO 6 DALIES, 33 STRAIPSNIO 1 DALIES, 34 STRAIPSNIO 1 DALIES, 35 STRAIPSNIO 1 ir 5 DALIŲ BEI 36 STRAIPSNIO APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO) PAPILDYMO**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 2 punktu, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatais, patvirtintais Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110, siekdama suvienodinti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) taikymo tvarką, parengė PMĮ 32 straipsnio 6 dalies, 33 straipsnio 1 dalies, 34 straipsnio 1 dalies, 35 straipsnio 1 ir 5 dalių bei 36 straipsnio komentaro (apibendrinto paaiškinimo) pakeitimus, kurių nuostatos suderintos su Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2017-11-07 raštas Nr. (14.16.01)-5K-1719087-6K-1706605). Šį komentarą galima rasti VMI prie FM Konsultacinės medžiagos kataloge.

PRIDEDAMA. PMĮ 32 straipsnio 6 dalies, 33 straipsnio 1 dalies, 34 straipsnio 1 dalies, 35 straipsnio 1 ir 5 dalių bei 36 straipsnio komentaro (apibendrinto paaiškinimo) pakeitimų lyginamasis variantas, 9 lapai.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė



**VMI**

**VALSTYBINĖ  
MOKESČIŲ  
INSPEKCIJA**

Biudžetinė įstaiga,  
Vasario 16-osios g. 14,  
LT-01514 Vilnius

Tel. (8 5) 2668 200,  
Faks. (8 5) 212 56 04,  
El. p. [vmi@vmi.lt](mailto:vmi@vmi.lt),  
[www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)

Duomenys kaupiami ir  
saugomi Juridinių  
asmenų registre,  
kodas 188659752

**100** Atkurtai  
Lietuvai

## Projekto lyginamasis variantas

### 1. PMĮ 32 straipsnio 6 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo projektas

#### 32 STRAIPSNIS. Dividendai ir paskirstytasis pelnas

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

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2016 m. kovo 26 d.)

#### Komentaras

1. Tarybos Direktyvoje 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – 2011/96/ES Direktyva), įtvirtinamos taisyklės, kuriomis siekiama išvengti keliose valstybėse veikiančių (toliau - tarpvalstybinių) įmonių pelno dvigubo apmokestinimo situacijų, užtikrinant dukterinių įmonių patronuojančioms įmonėms išmokamų dividendų ir kito paskirstyto pelno neapmokestinimą prie šaltinio bei panaikinant tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios įmonės lygiu. Šiuo tikslu PMĮ 34 straipsnio ir 35 straipsnio nuostatose buvo įtvirtinta „dalyvavimo išimties“ taisyklė, pagal kurią ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdant ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų), išmokami dividendai tarp Lietuvos vienetų arba Lietuvos ir užsienio vienetų (išskyrus tikslines teritorijas) yra neapmokestinami.

Tačiau, pasinaudojant 2011/96/ES Direktyvos teikiama nauda ir nacionalinių mokesčių sistemų skirtumais bei spragomis, gali susidaryti galimybės piktnaudžiauti dividendų neapmokestinimo taisyklėmis, todėl 2015 m. sausio 27 d. Tarybos Direktyva (ES) 2015/121, iš dalies pakeitusia Tarybos direktyvą 2011/96/ES, siekiama užtikrinti, kad 2011/96/ES Direktyvos nuostatomis, reglamentuojančiomis dividendų neapmokestinimo pelno mokesčiu atvejus, nebūtų piktnaudžiaujama.

Atitinkamai PMĮ VII skyriuje įtvirtinti dividendų neapmokestinimo netaikymo atvejai, t. y. dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu atvejai, esant piktnaudžiavimui.

2. Pagal šios dalies nuostatas, PMĮ 34 straipsnio 2 dalies (dėl dividendų neapmokestinimo, t. y. dėl „dalyvavimo išimties“ taisyklės taikymo Lietuvos vienetui išmokant dividendus užsienio vienetui, žr. PMĮ 34 str. 2 dalies komentarą) ir 35 straipsnio 2 ir 3 dalių (dėl dividendų neapmokestinimo, Lietuvos vienetui gaunant dividendus iš Europos ekonominės erdvės valstybės narės, žr. PMĮ 35 str. 2 dalies komentarą, gaunant dividendus iš kitų užsienio vienetų, pritaikius „dalyvavimo išimties“ taisyklę - žr. PMĮ 35 str. 3 dalies komentarą) nuostatos, dėl užsienio vienetams išmokamų ir iš jų gaunamų dividendų neapmokestinimo, netaikomos *darinio* ar *kelių darinių* atžvilgiu, jeigu:

- jų pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokesstinę naudą, ir

- tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, ir

- darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

Tuo atveju, jei atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes identifikuojama, kad vienas iš darinio etapų gali būti apsimestinis, t. y. nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, tačiau tokio darinio egzistavimas nesusijęs su mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, gavimu (t. y. prievolė sumokėti mokesť ir mokesčio suma, pašalinus apsimestinį darinį, išlieka nepakitę), tai prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė nebus taikoma.

3. Nors PMI nėra įtvirtinta „*darinio*“ sąvoka, tačiau sistemiškai vertinant įtvirtinamų nuostatų kontekstą ir tikslus, tai gali būti transakcija, sandoris, schema, operacija, įsipareigojimas ar kitokio pobūdžio susitarimas, kurio pagrindu vienetai arba vienetų grupės sukuria struktūrą agresyviai mokesčių planavimui įgyvendinti.

Darinys ar keli dariniai laikomi apsimestiniais *tokia apimtimi, kiek* jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Kaip nurodoma 2011/96/ES Direktyvoje, požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė „*tokia apimtimi, kiek*“, gali būti veiksmingas tais atvejais, kai patys atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, tačiau, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis paskirstomas pelnas, yra apsimestinai priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui, t. y., jeigu pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau jo savybės neatspindi ekonominės realybės, t. y. nebuvo jokių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, tokiam akcijų nuosavybės teisės perleidimui.

Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Tačiau, jei atskiri, pavieniai darinio etapai arba tik atskiros jų dalys yra apsimestiniai, tai „dalyvavimo išimties“ taisyklė netaikoma tik tiems konkrečioms apsimestiniams etapams ar dalims, nedarant poveikio likusiems tam tikro darinio etapams ar dalims, tokiu būdu užtikrinant, kad prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė būtų taikoma proporcingai.

4. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 dalyje apibrėžtą mokestinės naudos sąvoką, mokestinė nauda susidaro, kai siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus.

5. Užsienio vienetais išmokami ir iš jų gaunami dividendai gali būti apmokestinami ne tik tais atvejais, kai nustatoma, kad darinio ar kelių darinių tikslas yra vienintelis – gauti mokestinę naudą, bet ir tais atvejais, kai vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos. Mokesčių administratoriui įvertinus konkrečių situacijų visus faktus ir aplinkybes ir nustačius, jog darinys ar keli dariniai verslo struktūroje naudojami ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, o siekiant gauti mokestinės naudos, kuri yra pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų, jie bus laikomi apsimestiniais ir dividendų neapmokestinimo lengvata taikoma nebus.

Mokesčių administratorius, vertindamas ar vieneto (vienetų grupės) darinys nėra apsimestinis, atsižvelgia ir kompleksiškai įvertina tokias aplinkybes:

- vieneto vadovai ar valdymo organai neturi tinkamos kvalifikacijos eiti tokias pareigas;
- vienetė nėra darbuotojų arba jų yra per mažai deklaruojamai veiklai vykdyti;
- vieneto darbuotojai neturi tinkamų įgaliojimų sutartoms funkcijoms atlikti;
- vieneto darbuotojų patirtis, kompetencijos, darbo funkcijų vykdymui skiriamas laikas neatitinka vieneto veiklos pobūdžio ir / ar minimalių reikalavimų;
- svarbiausi vieneto sprendimai nėra priimami to vieneto vadovų ar valdymo organų;

- vieneto valdybos narių susirinkimai vyksta ne įsisteigimo (įregistravimo) valstybėje;
- vienetas nevykdo realios aktyvios veiklos (pvz., nėra produkcijos);
- vieneto pajamos yra tik pasyvios veiklos pajamos;
- įsisteigimo valstybėje nėra faktinio vieneto būvimo (nėra patalpų, įrangos ir pan.), jei jos reikalingos veiklos vykdymui;
- vienetas neturi banko sąskaitos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruotas;
- vieneto veikimo laikas trumpas arba jis įsteigiamas prieš pat dividendų mokėjimą;
- kt.

Vien tai, kad vienetas turi aukščiau nurodytų požymių, dar nereiškia, kad jis yra apsimestinis, kadangi vertinant ar darinys apsimestinis, atsižvelgiama į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. vertinami ne tik išmokėti dividendai, bet ir verslo struktūros pasirinkimas, akcijų priskyrimo priežastys, reorganizavimo tikslingumas ir kitos individualios aplinkybės.

Mokesčių administratorius, vertindamas, ar tam tikram dariniui arba keliems dariniams taikyti prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreiptą priemonę, kiekvienu konkrečiu atveju atlieka visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę, kurios pagrindu identifikuoja objektyvius pagrindus dividendų apmokestinimui.

6. Šios dalies nuostatos, įtvirtinančios „dalyvavimo išimties“ taisyklės netaikymo atvejus, galioja ir taikomos nuo 2016 m. kovo 26 d.

## 2. PMĮ 33 straipsnio 1 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo projektas

### 33 STRAIPSNIS. Dividendų, išmokamų Lietuvos vienetais, apmokestinimo tvarka

1. Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Mokestį apskaičiuoja, išskaito ir sumoka į biudžetą dividendus išmokantis Lietuvos vienetas ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, penkioliktos dienos.

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2017 m. sausio 1 d.)

#### Komentaras

1. Šioje dalyje nustatyta Lietuvos vieneto už turimas kito Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitokias teises gaunamų dividendų apmokestinimo tvarka. Atsižvelgiant į PMĮ 34 str. 3 dalį (žr. PMĮ 34 str. 3 dalies komentarą), komentuojamos dalies nuostatos taip pat taikomos apmokestinant nuolatinių buveinių gaunamus dividendus už joms užsienio vieneto priskirtas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalis ar kitas teises.

2. Nuo 2010 m. sausio 1 d. Lietuvos vieneto (ar nuolatinių buveinių) už turimas kitų Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitokias teises gaunami dividendai apmokestinami 15 proc. dydžio pelno mokesčiu.

3. Prieš išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą mokestį nuo Lietuvos vienetais (ar nuolatiniams buveinėms) išmokamų dividendų nustatyta dividendus išmokančiam Lietuvos vienetai. Mokestis į biudžetą privalo būti sumokėtas ne vėliau kaip iki ~~dešimtos~~ **penkioliktos** dienos kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti. Pavyzdžiui, jei akcinė bendrovė savo akcininkams (Lietuvos vienetais) išmokėjo dividendus ~~2010~~ **2017** m. balandžio 6 dieną, tai nuo išmokėtų dividendų išskaičiuotą pelno mokestį ji turi sumokėti į biudžetą iki ~~2010~~ **2017** m. gegužės ~~10~~ **15** dienos.

4. Jeigu Lietuvos vieneto dalyviams dividendai buvo paskirstyti, bet neišmokėti iki 2009 m. gruodžio 31 d., tai juos išmokant nuo 2010 m. sausio 1 d. taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

~~(pakeista pagal VMI prie FM raštą 2011-08-04 Nr. (18.10-31-1) R-7412)~~

### 3. PMĮ 34 straipsnio 1 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) projektas

#### 34 STRAIPSNIS. Dividendai, išmokami užsienio vienetais

**1. Užsienio vienetų gaunami už turimas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą dividendai apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Mokestį apskaičiuoja, išskaito ir sumoka į biudžetą dividendus išmokantis Lietuvos vienetas ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, penkioliktos dienos.**

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2017 m. sausio 1 d.)

#### Komentaras

1. Nuo 2010 m. sausio 1 d. užsienio vienetų už turimas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitokias teises gaunami dividendai apmokestinami 15 proc. dydžio pelno mokesčiu.

2. Prievolė išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą mokestį nuo užsienio vienetais išmokamų dividendų nustatyta dividendus išmokančiam Lietuvos vienetais. Mokestis į biudžetą privalo būti sumokėtas ne vėliau kaip iki ~~dešimtos~~ **penkioliktos** dienos kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti. Pavyzdžiui, jei akcinė bendrovė savo akcininkams (užsienio vienetais) išmokėjo dividendus ~~2010~~ **2017** m. balandžio 6 dieną, tai nuo išmokėtų dividendų išskaičiuotą pelno mokestį ji turi sumokėti į biudžetą iki ~~2010~~ **2017** m. gegužės ~~10~~ **15** dienos.

3. Jeigu Lietuvos vieneto dalyviams dividendai buvo paskirstyti, bet neišmokėti iki 2009 m. gruodžio 31 d., tai juos išmokant nuo 2010 m. sausio 1 d. taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

4. Jeigu tarp Lietuvos ir užsienio valstybės, kurios rezidentui (juridiniam ar fiziniam asmeniui) išmokami dividendai, yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – DAIS) ir jei šios sutarties nuostatos riboja Lietuvos teisę pagal vidaus įstatymus apmokestinti išmokamus dividendus, tai taikomos sutartyse nustatytos apmokestinimo taisyklės (remiantis ~~Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MA)~~ 5 straipsniu).

Taikant konkrečių DAIS nuostatas, Lietuvos vienetas, išmokėdamas dividendus užsienio valstybės rezidentui (juridiniam ar fiziniam asmeniui), mokestį išskaičiuoti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytą mažesnę nei PMĮ nustatytą tarifą gali tik tuo atveju, jei turi to asmens prašymą sumažinti išskaičiuojamą mokestį. Užsienio valstybės rezidento prašymo sumažinti išskaičiuojamą mokestį [FR0021 \(DAS-1\)](#) forma (toliau – DAS-1 forma) patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) viršininko 2001 m. birželio 27 d. [įsakymu Nr. 159](#), [Žin., 2001, Nr. 56-2014; 2010, Nr. 132-6750](#), toliau – įsakymas). Užsienio valstybės rezidentui (juridiniam ar fiziniam asmeniui) dividendus išmokėjęs ir nuo jų pagal taikomoje tarptautinėje DAIS nustatytą sumažintą mokesčio tarifą išskaičiavęs mokestį Lietuvos vienetas užpildytą DAS-1 formos egzempliorių turi pateikti mokesčių administratoriui jam pareikalavus.

Jeigu Lietuvos vienetas, išmokėdamas dividendus užsienio valstybės rezidentui (juridiniam ar fiziniam asmeniui), neturėjo užsienio rezidento prašymo sumažinti išskaičiuojamą mokestį (DAS-1 formos) ir mokestį išskaičiavo pagal įstatymuose nustatytą pelno (pajamų) mokesčio tarifą, tai užsienio valstybės rezidentas arba jo įgaliotas asmuo, norėdamas susigrąžinti permokėtą mokesčio dalį, gali pateikti prašymą (įsakymu patvirtintą Užsienio valstybės rezidento prašymo grąžinti išskaičiuotą mokestį [FR0022 \(DAS-2\)](#) formą) grąžinti išskaičiuotą mokestį.

Pateikiame pavyzdį, kaip turi būti apskaičiuojamas mokestis nuo Slovakijos rezidentui (juridiniam asmeniui) išmokėtų dividendų taikant Lietuvos ir Slovakijos DAIS.

## Pavyzdys

Slovakijos rezidentams išmokamų dividendų apmokestinimas.

Pagal Lietuvos ir Slovakijos DAIS, dividendus išmokėjusios bendrovės rezidavimo valstybė turi teisę apmokestinti šiuos dividendus, tačiau jei tikrasis dividendų savininkas yra Slovakijos rezidentas, toks mokestis negali būti didesnis kaip 10 proc. bendros dividendų sumos.

~~2010~~ **2017** m. balandžio mėnesį Lietuvos akcinė bendrovė išmokėjo 100 000 ~~€~~ **EUR** dividendų įmonei - Slovakijos rezidentei, turinčiai 8 proc. šios Lietuvos bendrovės akcijų. Išmokėdama dividendus, Lietuvos akcinė bendrovė turėjo Slovakijos rezidento tinkamai užpildytą DAS-1 formą (prašymą sumažinti išskaičiuojamą mokestį).

Remdamosi DAIS su Slovakija nuostatomis, iš Slovakijos rezidentui mokamos 100 000 ~~€~~ **EUR** dividendų sumos Lietuvos akcinė bendrovė turi išskaičiuoti pelno mokestį, taikydama sutartyje nustatytą 10 proc. mokesčio tarifą, ir į biudžetą sumokėti 10 000 ~~€~~ **EUR** [(100 000 x 10)/100].

Lietuvoje taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai pateikti VMI prie FM interneto svetainėje (<http://www.vmi.lt>) skyrelyje ~~Juridiniams asmenims~~ **Tarptautinis apmokestinimas** ~~apie VMI > Mokesčiai > Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys > Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių paaiškinimai (komentarai).~~

~~—(pakeista pagal VMI prie FM raštą 2011-08-04 Nr. (18.10-31-1)-R-7412)~~

#### 4. PMĮ 35 straipsnio 1 ir 5 dalių apibendrinto paaiškinimo (komentaro) projektas

##### 35 STRAIPSNIS. Užsienio vienetų dividendai

**1. Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą, išskyrus šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatytus atvejus. Mokestį apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo gauti, penkioliktos dienos.**

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2017 m. sausio 1 d.)

##### Komentaras

1. Nuo 2010 m. sausio 1 d. pagal šioje dalyje nustatytą 15 proc. dydžio pelno mokesčio tarifą apmokestinami iš užsienio vienetų (išskyrus PMĮ 35 str. 2 ir 3 dalyse nustatytus atvejus) Lietuvos vieneto už turimas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalis ar kitokias teises ir nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitokias teises gaunami dividendai.

Nuolatinėi buveinei priskirtomis užsienio vienetų akcijomis laikomos akcijos, kurias užsienio vienetas priskyre (perdavė valdyti) savo nuolatinėi buveinei, nesvarbu ar tokias akcijas įsigijo pats užsienio vienetas, ar jo nuolatinė buveinė, jei investicijų į akcijas veikla yra susijusi su nuolatinės buveinės vykdoma veikla Lietuvoje.

2. Remiantis šios dalies nuostatomis, prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pelno mokestį nuo iš užsienio vienetų gautų dividendų nustatyta Lietuvos vienetai ar nuolatinėi buveinei, gaunančiai dividendus. Dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė pelno mokestį privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą ne vėliau kaip iki ~~dešimtos~~ **penkioliktos** dienos kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo gauti.

3. Lietuvos vienetai iš užsienio vienetų – rezidentų tų užsienio valstybių, su kuriomis Lietuvoje taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (toliau – DAIS), gavę dividendus, kurie Lietuvoje apmokestinami pelno mokesčiu ir nuo kurių užsienio valstybėje prie pajamų šaltinio buvo išskaičiuotas pelno mokestis (ar jam tapatus mokestis), gali naikinti dividendų dvigubą

apmokestinimą. Naikindamas dividendų dvigubą apmokestinimą, Lietuvos vienetas iš pelno mokesčio sumos, apskaičiuotos nuo gautų dividendų taikant 15 proc. mokesčio tarifą, gali atskaityti tokią užsienio valstybėje sumokėtą pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) sumą, kurią ta užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal DAIS nuostatas (remdamosi DAIS nustatyta teise apmokestinti dividendus pagal vidaus mokesčių įstatymą, bet taikant ne didesnę nei DAIS nustatytą maksimalų dividendų mokesčio tarifą).

Norėdamas sumažinti mokesčių nuo dividendų, Lietuvos vienetas privalo turėti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą **pažymą, o jei užsienio administratorius tokių pažymų neišduoda, kitokius dokumentus**, kuriuose būtų nurodyti tokie duomenys: kas, kada ir kokią dividendų sumą išmokėjo Lietuvos rezidentui bei kokią mokesčio sumą išskaičiavo nuo išmokėtosios dividendų sumos.

Jeigu pagal DAIS nuo dividendų išskaičiuojamo mokesčio tarifas priklauso nuo Lietuvos vieneto (faktiškojo dividendų savininko), turimo užsienio vieneto, mokančio dividendus, kapitalo dydžio ir balsų skaičiaus, tai pažymyje, atsižvelgiant į konkrečias dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, turi būti nurodomi dividendų faktiškojo savininko turimo užsienio vieneto kapitalo dydžio ir balsų skaičiaus duomenys procentais.

#### Pavyzdys

Ukrainoje nuo dividendų sumokėto pelno mokesčio atskaitymas taikant Lietuvos ir Ukrainos DAIS.

Iš pelno mokesčio sumos, kurią pagal PMĮ turi sumokėti Lietuvos vienetas nuo iš Ukrainos rezidento (vieneto) gautų dividendų, atskaitoma mokesčio suma, kurią prie pajamų šaltinio išskaičiavo Ukrainos vienetas, išmokėdamas Lietuvos vienetui dividendus. Tačiau, jeigu šis Lietuvos vienetas yra faktiškasis dividendų savininkas, imamo mokesčio suma negali viršyti 5 proc. bendros tokių dividendų sumos, kai šis Lietuvos vienetas (bet ne bendrija) tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 proc. dividendus mokančio vieneto kapitalo, arba negali viršyti 15 proc. bendros tokių dividendų sumos - kitais atvejais.

Lietuvos vienetas ~~2010~~ **2017** metais iš Ukrainos rezidento (vieneto) gavo 50 000 **€** dividendų. Šiuos dividendus gavusiam Lietuvos vienetui priklauso dividendus mokančio Ukrainos vieneto akcijų, kurioms tenka tik 3 proc. kapitalo. Išmokėdamas dividendus Lietuvos vienetui, Ukrainos vienetas iš tų dividendų mokesčių išskaičiavo pagal DAIS nuostatas, taikydamas 15 proc. tarifą, t.y. išskaičiavo 7 500 **€** [(50 000 x 15)/100]. Išskaičiavus mokesčių iš dividendų, Lietuvos vienetas gavo 42 500 **€** (50 000 – 7 500) dividendų. Lietuvos vienetas, gavęs 42 500 **€** dividendų iš Ukrainos, turi Ukrainos mokesčių administracijos patvirtintą pažymą, kurioje nurodyta, kad Ukrainos vienetas nurodytu laikotarpiu Lietuvos vienetui išmokėjo 42 500 **€** dividendų, prieš tai išskaičiavęs 7 500 **€** mokesčių [(50 000 x 15)/100]. Naikindamas dvigubą apmokestinimą, Lietuvos vienetas iš mokesčio sumos, kurią nuo iš Ukrainos gautų dividendų turi sumokėti Lietuvoje, gali atskaityti nuo dividendų Ukrainoje išskaičiuotą 7 500 **€** mokesčių.

Apskaičiuodamas Lietuvoje sumokėtiną mokesčių, Lietuvos vienetas iš Ukrainos gautus 42 500 **€** dividendų padidina 7 500 **€** Ukrainoje išskaičiuoto mokesčio suma ir nuo 50 000 **€** dividendų sumos apskaičiuoja PMĮ nustatytą 15 proc. mokesčių – 7500 **€** [(50 000 x 15)/100] bei iš šios sumos atskaito Ukrainoje nuo tų dividendų sumokėtą 7500 **€** mokesčių. Nors Lietuvos vienetas nuo iš Ukrainos gautų dividendų Lietuvoje pelno mokesčio sumokėti neturi, tačiau jis privalo pateikti dividendų pelno mokesčio deklaraciją apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, kurioje jis įregistruotas mokesčių mokėtoju (žr. PMĮ 36 str. komentarą).

4. Jeigu Lietuvos vienetas iš užsienio vieneto – rezidento tos užsienio valstybės, su kuria nesudaryta ir Lietuvoje netaikoma DAIS, gauna pagal PMĮ apmokestinamų dividendų, tai naikinant dvigubą apmokestinimą, nuo toje užsienio valstybėje gautų pajamų, įskaitant dividendus, sumokėto

pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) suma iš mokestinio laikotarpio mokėtinos į biudžetą pelno mokesčio sumos atskaitoma, vadovaujantis PMĮ 55 straipsnio nuostatomis.

5. Lietuvos kontroliuojančių vienetų iš kontroliuojamųjų užsienio vienetų gauti dividendai apmokestinami, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. [nutarimo Nr. 517](#) „Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“ (~~Žin., 2002, Nr. 40-1497, Nr. 102-4560~~) nuostatas.

6. Jeigu kontroliuojamasis užsienio vienetas kontroliuojančiam Lietuvos vienetui išmoka dividendų sumą, didesnę už tą pajamų sumą, kurios pagrindu šie dividendai išmokėti ir kuri buvo įtraukta į šio kontroliuojančio Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio, buvusio prieš tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo gauti dividendai iš užsienio kontroliuojamojo vieneto, pajamas kaip pozityviųjų pajamų suma, tai dividendų dalis, viršijanti tą pozityviųjų pajamų sumą, apmokestinama šioje dalyje nustatyta tvarka (arba neapmokestinama tais atvejais, kai taikomos PMĮ 35 str. 2 ar 3 dalies nuostatos (žr. PMĮ 35 str. 2 ir 3 dalies komentarus), jei kontroliuojamasis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose).

#### Pavyzdys

Lietuvos vienetas A, apskaičiuodamas ~~2008~~ **2015** mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, į pajamas įtraukė kontroliuojamojo užsienio vieneto B 40 000 ~~€~~ **EUR** apskaičiuotą pozityviųjų pajamų sumą (užsienio vienetas B įsteigtas tikslinėje teritorijoje (Bahamų salose), jo mokestinis laikotarpis – kalendoriniai metai). Į ~~2009~~ **2016** mokestinių metų pajamas Lietuvos vienetas A įtraukė kontroliuojamojo užsienio vieneto B 50 000 ~~€~~ **EUR** apskaičiuotą pozityviųjų pajamų sumą.

~~2009-2016~~ m. kovo 20 d. kontroliuojamasis užsienio vienetas B paskirstė ~~2008~~ **2015** metų pelną. Dividendams išmokėti buvo paskirta 300 000 ~~€~~ **EUR**, iš kurių Lietuvos vienetui A, atsižvelgiant į jo valdomų akcijų skaičių, paskirta 45 000 ~~€~~ **EUR**. Ši dividendų suma Lietuvos vienetui A išmokama ~~2010~~ **2017** metais.

Apmokestinant iš kontroliuojamojo užsienio vieneto B ~~2010~~ **2017** metais gautus dividendus, jų suma palyginama su ta į Lietuvos vieneto A pajamas įtraukta užsienio kontroliuojamojo vieneto B apskaičiuotų pozityviųjų pajamų suma, kurios pagrindu šie dividendai išmokėti. Kadangi Lietuvos vienetas A ~~2010~~ **2017** metais gavo dividendus, paskirstytus iš užsienio kontroliuojamojo vieneto B ~~2008~~ **2015** metų pelno, tai gauta dividendų suma palyginama su ta užsienio kontroliuojamojo vieneto B ~~2008~~ **2015** metų apskaičiuotų pozityviųjų pajamų suma, kuri įtraukta į Lietuvos vieneto A ~~2008~~ **2015** mokestinių metų pajamas.

Pavyzdyje pateiktu atveju, Lietuvos vienetas ~~2010-2017~~ metais iš kontroliuojamojo užsienio vieneto B gavo 45 000 ~~€~~ **EUR** dividendų, o į ~~2008~~ **2015** mokestinių metų pajamas jis įtraukė 40 000 ~~€~~ **EUR** to užsienio vieneto apskaičiuotų pozityviųjų pajamų. Pozityviasias pajamas viršijančią 5 000 ~~€~~ **EUR** (45 000 ~~€~~ **EUR** – 40 000 ~~€~~ **EUR**) dividendų sumą Lietuvos vienetas A turi apmokestinti PMĮ 35 str. 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jei Lietuvos vienetas iš savo kontroliuojamojo užsienio vieneto gauna dividendų, kurie buvo paskirstyti ir išmokami už tuos kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinius laikotarpius, kuriais pozityviųjų pajamų nereikėjo įtraukti į Lietuvos vieneto pajamas (pvz., iš kontroliuojamojo užsienio vieneto Lietuvos vienetas ~~2010~~ **2017** metais gavo dividendus, paskirstytus ~~2009~~ **2016** mokestiniais metais uždirbtų pajamų pagrindu, tačiau pozityviosios pajamos į Lietuvos kontroliuojančio vieneto pajamas ~~2009~~ **2016** mokestiniais metais įtrauktos nebuvo (kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos sudarė mažiau kaip 5 proc. Lietuvos kontroliuojančio vieneto pajamų, arba buvo apskaičiuota neigiama pozityviųjų pajamų suma, žr. PMĮ 39 straipsnio komentarą), tai tokie dividendai apmokestinami bendra PMĮ 35 str. 1 dalyje nustatyta tvarka (arba neapmokestinami tais atvejais, kai taikomos PMĮ 35 str. 2 ar 3 dalies nuostatos, jei



kontroliuojamasis užsienio vienetas nėra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose, žr. PMĮ 35 str. 2 ir 3 dalies komentarus).

——(pakeista pagal VMI prie FM raštą 2011-08-04 Nr. (18.10-31-1) R-7412)

**5. Šio straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl iš užsienio vienetų gaunamų dividendų neapmokestinimo netaikomos dividendams, kuriais užsienio vienetai sumažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu.**

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2016 m. kovo 26 d.)

#### **Komentaras**

Įgyvendinant 2014 m. liepos 8 d. Tarybos direktyvos 2014/86/ES (iš dalies pakeitusios Tarybos Direktyvą 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, nuostatas, PMĮ 35 straipsnis papildytas nauja dalimi, kuria siekiama išvengti paskirstytojo pelno dvigubo neapmokestinimo atvejų, kurie susidaro pasinaudojant valstybių mokesčių sistemų skirtumais ar skirtingomis apmokestinimo tvarkomis.

Nors PMĮ 35 straipsnio nuostatomis siekiama neapmokestinti iš dukterinių vienetų patronuojantiems vienetais išmokamų dividendų prie šaltinio išskaičiuojamais mokesčiais ir taip išvengti įmonių pelno dvigubo apmokestinimo situacijų, tačiau pasinaudojant neapmokestinimo lengvatomis bei pelno paskirstymo apmokestinimo tvarkos skirtumais skirtingose valstybėse, gali susidaryti dvigubo neapmokestinimo situacijos, kada ne tik nemokami pelno paskirstymo mokesčiai, bet ir paskirstytojo pelno išmokomis susimažinamas apmokestinamasis pelnas, taip sumažinant mokėtiną pelno mokesčio dydį.

Įgyvendinant šios dalies nuostatas, patronuojančio vieneto valstybė narė ir / arba šio vieneto nuolatinės buveinės valstybė narė neturėtų leisti bendrovėms gauto paskirstytojo pelno neapmokestinti tiek, kiek toks pelnas atskaitomas patronuojančio vieneto dukterinėje bendrovėje. Todėl Lietuvos vienetų ar nuolatinė buveinių iš EEE valstybėse įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų gaunami dividendai bei pagal „dalyvavimo išimtį“ investuotojų - Lietuvos vienetų ar nuolatinė buveinių iš užsienio vienetų (išskyrus užsienio vienetus, įsteigtus tikslinėse teritorijose) gaunami dividendai pelno mokesčiu apmokestinami, jei išmokamais dividendais užsienio vienetai susimažina pelną, apmokestinamą pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu.

Kadangi PMĮ 35 straipsnyje nustatytos dividendų neapmokestinimo lengvatos taikomos ne tik iš ES valstybių narių gaunamiems dividendams, šios dalies nuostatos taip pat taikomos ne tik iš ES valstybių narių vienetų, bet ir iš kitų valstybių vienetų gaunamiems dividendams.

#### **5. PMĮ 36 straipsnio apibendrinto paaiškinimo (komentarų) projektas**

##### **36 STRAIPSNIS. Dividendų deklaracija**

Deklaracija apie dividendų išmokėjimą vienetui ar dividendų gavimą iš vieneto ir pelno mokesčio apskaičiavimą pateikiama tam vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje įregistruotas pelno mokesčių apskaičiuojantis ir sumokantis vienetas ar nuolatinė buveinė, iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti arba gauti, penkioliktos dienos.

(pagal 2016 m. kovo 22 d. įstatymo Nr. XII-2262 redakciją, įsigaliojo nuo 2017 m. sausio 1 d.)

#### **Komentaras**

1. Šiame straipsnyje nustatyta išmokėtų ir gautų dividendų deklaravimo tvarka. Remiantis šio straipsnio nuostatomis, Lietuvos vienetais ir užsienio vienetais išmokėtų dividendų bei iš šių vienetų gautų dividendų ir nuo jų išskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos turi būti pateikiamos iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti arba gauti, **dešimtos penkioliktos** dienos. ~~pateikiamos tam vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje įregistruotas pelno mokestį apskaičiuojantis ir sumokantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė (toliau – AVMI).~~

~~2. Nuo 2003 metų, VMI prie FM viršininkui 2003 m. sausio 10 d. [įsakymu Nr. V-13](#) „Dėl su dividendų apmokestinimu susijusių deklaracijų formų ir jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2003, Nr. 6-261) patvirtinus iš išmokėtų dividendų išskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos FR0394 formą (toliau – FR0394 forma) ir iš užsienio vienetų gautų dividendų išskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos FR0395 formą (toliau – FR0395 forma), Lietuvos vienetai Lietuvos ir/ar užsienio vienetais išmokėtus apmokestinamus dividendus bei iš jų išskaičiuotą pelno mokestį deklaruoja pagal šiuo įsakymu patvirtintą FR0394 formą, o iš užsienio vienetų gautus apmokestinamus dividendus ir nuo jų apskaičiuotą pelno mokestį – pagal FR0395 formą. FR0394 ir FR0395 formos turi būti pateiktos AVMI iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti arba gauti, dešimtos dienos. Lietuvos vienetai pildydami FR0394 ir FR0395 formas turi vadovautis VMI prie FM viršininko 2003 m. sausio 10 d. įsakymu Nr. V-13 patvirtintomis šių formų užpildymo taisyklėmis.~~

~~3. 2. Nuo **2004-07-01** Lietuvos vienetai, kitiems Lietuvos ir/ar užsienio vienetais išmokėję apmokestinamus dividendus ir/ar juos gavę iš užsienio vienetų, mokesčių administratoriui turi teikti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 20 d. [įsakymu Nr. VA-101](#) „Dėl dividendų pelno mokesčio deklaracijos FR0640 formos, jos priedų pildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 85-3110) patvirtintą Dividendų pelno mokesčio deklaracijos FR0640 formą ir jos priedus (FR0640U priedą „II. Užsienio vienetais išmokėti apmokestinami dividendai ir nuo jų išskaičiuotas pelno mokestis“ ir/ar FR0640G priedą „III. Iš užsienio vienetų gauti apmokestinami dividendai ir nuo jų apskaičiuotas pelno mokestis“), pritaikytus elektroniniam deklaravimui ir duomenų apdorojimui.“~~

~~4. 3. Nuo **2005-01-01** nuolatinės buveinės, gavusios PMĮ 35 str. 1 dalyje nustatytus apmokestinamus dividendus, taip pat ~~turės turi~~ mokesčių administratoriui teikti minėtą Dividendų pelno mokesčio deklaracijos FR0640 formą ir jos FR0640G priedą.“~~

~~(pakeista pagal Vmi prie FM 2004-10-08 [rašta](#) Nr. (18.9-25-1) R-9946~~

**4. Lietuvos vienetais ir užsienio vienetais išmokėtų dividendų bei iš šių vienetų gautų dividendų ir nuo jų išskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos teikiamos Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. VA-135 „Dėl Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka.**

**Nuo 2016 m. spalio 1 d. Lietuvos vienetais ir užsienio vienetais išmokėtų dividendų bei iš šių vienetų gautų dividendų ir nuo jų išskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos teikiamos tik elektroniniu būdu, vadovaujantis Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. liepos 21 d. įsakymu Nr. VA-83 „Dėl Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“.**

**5. Apskaičiuojant ir deklaraujant pelno mokestį nuo 2017 m. sausio 1 d., Lietuvos vienetai, kitiems Lietuvos ir / ar užsienio vienetais ir / ar nuolatinėi buveinei išmokėję apmokestinamus dividendus ir juos gavę iš užsienio vienetų, taip pat nuolatinės buveinės, iš užsienio vienetų gavusios apmokestinamus dividendus už joms priskirtas užsienio vienetų**

**akcijas, kapitalo dalis ar kitų teisių turėjimą, deklaracijos 02 versijos FR0640 formą mokesčių administratoriui privalo pateikti ne vėliau kaip iki mėnesio, einančio po to mėnesio, kurį buvo išmokėti ir / arba gauti dividendai, ir / arba iš neapmokestinto pelno paskirstytas pelnas (ar jo dalis) buvo išmokėtas fiziniams asmenims, 15 dienos.**

