

DIVIDENDŲ APMOKESTINIMAS (1)

Lietuvos vieneto kitiems vienetais išmokamų dividendų mokesčiai aspektai

Auditorė

Jurga Vaitkienė

Skirstydami įmonės per ataskaitinius arba ankstesnius metus uždirbtą grynąjį pelną, akcininkai dažnai priimama sprendimą išmokėti dividendus. Dėl to įmonių finansininkams neišvengiamai kyla klausimų dėl šių akcininkams išmokamų sumų apmokestinimo.

Lietuvos teisės aktų nuostatos dėl dividendų apmokestinimo keitėsi ne kartą. Buvo pakeistas ir tarifų dydis, ir išimčių sąrašas. Dividendų apmokestinimo tema yra gan plati, todėl šio straipsnio tikslas yra tik pateikti aktualias Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nuostatas dėl dividendų išmokėjimo įmonėms ir apžvelgti su tuo susijusius mokesčių administratoriaus komentarus. Kita vertus, nereikia pamiršti, kad pelno mokesčiai gali būti taikomas ir kitoms, ne dividendų, lėšoms, išmokamoms akcininkams, pavyzdžiui, kai mažinamas įstatinis kapitalas ar kt.

I. Kai Lietuvos įmonė dividendus išmoka Lietuvos įmonėms

Šiuo atveju prievolė teisingai ir laiku iš dividendų išskaičiuoti pelno mokestį tenka dividendus išmokančiai įmonei. Deklaracija apie dividendų išmokėjimą Lietuvos įmonei ir apie pelno mokesčio apskaičiavimą turi būti pateikiama tam vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje įregistruota dividendus išmokanti įmonė, iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, 10 dienos (*Pelno mokesčio įstatymo 36 straipsnis*). Ne vėliau kaip tą pačią dieną išskaitytas iš dividendų pelno mokestis turi būti sumokėtas į biudžetą (*PMĮ 33 str.*).

PMĮ nustatytas 15% dividendų mokestis (*PMĮ 33 str. 1 d.*). Toks tarifas yra taikomas nuo 2003 metų. 2002 metais šis mokestis buvo beveik dvigubai didesnis – 29%. Taigi 2002 metai buvo perėjimo prie naujai įsigaliojusių PMĮ nuostatų laikotarpis, kai nustojo galioti Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Be to, tik nuo 2003 metų buvo galima taikyti PMĮ nuostatas, palankias stambesniems ir ilgalaikiams investuotojams: Lietuvos įmonės gaunami dividendai iš Lietuvos įmonių, kuriose dividendus gaunanti Lietuvos įmonė ne

trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų), pelno mokesčiu neapmokestinami (*PMĮ 33 str. 2 d.*).

Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI) komentuoja, kad dividendų neapmokestinimo išimties taikymas siejamas išskirtinai su dividendų išmokėjimo momentu, todėl yra nesvarbu, už kuriuos finansinius metus dividendai yra išmokami. Taip pat mokesčių administratorius komentuoja, kad minimalus 12 mėnesių balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų) valdymo laikotarpis, kuris suteikia teisę neapmokestinti kitoms Lietuvos įmonėms išmokamų dividendų, nebūtinai turi būti suėjęs dividendų paskirstymo data. Svarbiausia, kad akcininkas turi tikslą išlaikyti valdomą 10% akcijų dalį ne trumpiau kaip 12 mėnesių.

Tačiau, jei dar nepasibaigus 12 mėnesių laikotarpiui, akcininkas savo akcijas kam nors perleidžia ar kitaip nustoja jas valdyti ir dėl to jo valdomos balsus suteikiančios akcijos nebesudaro 10% dalies, tai neapmokestinamus dividendus išmokėjusi Lietuvos įmonė turi apskaičiuoti pelno mokestį nuo šiam akcininkui jau išmokėtų dividendų ir sumokėti jį į biudžetą. Už ne laiku sumokėtą dividendų mokestį bus taikomos papildomos ekonominės sankcijos, kaip nustatyta Mokesčių administravimo įstatyme.

Pavyzdys

2005 m. rugsėjo mėnesį UAB X įsigijo 12% bendrovės Y akcijų. Kai bendrovė Y 2006 m. gegužės mėnesį mokėjo akcininkams dividendus, tai iš UAB X priklausančių dividendų dalies neišskaičiavo jokio pelno mokesčio, nes UAB X atstovas tvirtino, kad išlaikys šias investicijas. Tačiau 2006 m. liepos mėnesį UAB X perleido 3% savo akcijų kitam asmeniui. Vadinasi, bendrovė Y neteisingai pritaikė dividendų neapmokestinimo išimtį.

Taikant dividendų neapmokestinimo išimtį, reikia atsižvelgti ne tik į reikalavimus dėl akcijų balsų teisės bei akcijų valdymo laikotarpio, bet ir į kitas PMĮ apibrėžtas sąlygas. Yra dar vienas reikalavimas – dividendus išmokančios Lietuvos įmonės pelnas turi būti apmokestinamas taikant 15 arba 13% pelno mokesčio tarifus. Vadinasi, dividendus išmokanti įmonė negali taikyti jokių PMĮ arba specialiose sutartyse numatytų pelno mokesčio lengvatų. Iš tokių įmonių, kurios gali taikyti lengvatas, jei atitinka *PMĮ 58 straipsnyje* nustatytus reikalavimus bei apribojimus, gali būti paminėtos:

- įmonės, kurios dar gali taikyti su užsienio kapitalo investicijomis susijusias lengvatas;
- žemės ūkio produkciją gaminančios įmonės ir paslaugas žemės ūkiui teikiančios specializuotos įmonės;
- laisvųjų ekonominių zonų įmonės;
- įmonės, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50% visų gautų pajamų ir kuriose dirba riboto darbingumo asmenys;
- kredito unijos.

Dabar detaliau aptarsime apmokestinimo išimtis ir nuostatas, atsižvelgdami į tai, kokiems Lietuvos juridiniams asmenims yra išmokami dividendai.

Valstybė ir savivaldybės

Pagal naująjį Civilinį kodeksą (CK), taikomą nuo 2001 m. liepos 1 d., valstybė ir savivaldybės yra juridiniai asmenys (2.35 str.), o pagal PMĮ juridinis asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Nors pagal *PMĮ 3 straipsnį* valstybė ir savivaldybės pelno mokesčio nemoka, tačiau joms yra taikomos *VII skyriaus nuostatos*, t. y. dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka. Todėl įmonė, išmokėdama dividendus valstybei ar savivaldybei, nuo 2003 m. turi taikyti 15% tarifą, atsižvelgdama į *PMĮ 33 straipsnį* (kaip ir tuo atveju, kai dividendai išmokami Lietuvos įmonei). Dividendai, išmokami valstybei ar savivaldybėms, yra neapmokestinami, jeigu:

- valstybė ar savivaldybė ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų;
- Lietuvos įmonės, išmokančios dividendus, pelnas apmokestinamas taikant 15 arba 13% pelno mokesčio tarifus.

Nors pelno mokesčio išskaičiavimas iš dividendų, išmokėtų, pavyzdžiui, valstybei, nekeičia dividendų pervedimo tvarkos (ir pelno mokesčio nuo dividendų, ir pati dividendų suma „keliauja“ į tą pačią mokesčių inspekcijos sąskaitą, tik nurodomas kitas mokėjimo kodas), tačiau reikia nepamiršti, kad įmonė turi teisę išskaitytą dividendų mokesčio sumą užskaityti ir sumažinti ja savo mokėtiną pelno mokesčių (ta pačia tvarka, kaip ir dividendų mokėjimo Lietuvos įmonėms atveju; tai bus komentuojama straipsnio III dalyje).

Investicinės bendrovės ir draudimo įmonės

Pagal ankstesnę *PMĮ 12 str. 5 punkto* redakciją neapmokestinamosioms pajamoms buvo priskiriamos visos šių juridinių asmenų investicinės pajamos, įskaitant dividendus:

- investicinių kintamo kapitalo bendrovių;
- draudimo įmonių.

Tačiau nuo 2004 metų ši lengvatinė nuostata buvo panaikinta, todėl šiuo metu ir investicinėms kintamo kapitalo bendrovėms, ir draudimo įmonėms mokami dividendai turi būti apmokestinami bendra tvarka.

Pelno mokesčio įstatymas

2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675

Vilnius

<...>

12 straipsnis. Neapmokestinamosios pajamos

Mokesčiu neapmokestinamos šios Lietuvos vieneto bei užsienio vieneto per nuolatinės buveinės uždirbtos ir (arba) gautos pajamos:

<...>

~~5) pensijų fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos pensijų fondų įstatymą, į asmenines pensijų programų dalyvių sąskaitas gautos pensijų įmokos bei šių fondų investicinės pajamos, investicinių kintamo kapitalo bendrovių ir uždarytų investicinių fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos investicinių bendrovių įstatymą, investicinės pajamos, taip pat draudimo įmonių gautos pensinio draudimo įmokos, gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos;~~

(galiojo nuo 2002 01 01 pagal 2001 12 20 LR įstat. Nr. IX-675 iki 2003 07 24, panaikinta 2003 07 01 LR įstat. Nr. IX-1659)

~~5) pensijų fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos pensijų fondų įstatymą, į asmenines pensijų programų dalyvių sąskaitas gautos pensijų įmokos bei šių fondų investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, investicinių kintamo kapitalo bendrovių ir uždarytų investicinių fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos investicinių bendrovių įstatymą, investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, taip pat~~

~~draudimo įmonių gautos pensinio draudimo įmokos, gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną; (neįsigaliojo nuo 2003 07 25 pagal 2003 07 01 LR įstat. Nr. IX-1659, panaikinta 2003 07 04 LR įstat. Nr. IX-1713)~~

~~5) investicinių kintamo kapitalo bendrovių, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, taip pat draudimo įmonių gautos pensinio draudimo įmokos, gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną;~~

~~(galiojo nuo 2003 07 25 pagal 2003 07 04 LR įstat. Nr. IX-1713 iki 2004 04 29, panaikinta 2004 04 29 LR įstat. Nr. IX-2201. Šio punkto nuostatos taikomos apskaičiuojant 2004 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną)~~

5) investicinių kintamo kapitalo bendrovių, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, taip pat draudimo įmonių gautos gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nuostatas, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną;

(galioja nuo 2004 04 30 pagal 2004 04 29 LR įstat. Nr. IX-2201. Šio punkto nuostatos taikomos apskaičiuojant 2004 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną)

<...>

Citatos šaltinis: Pelno mokestis: norminių aktų sąvadas. – V.: Pačiolis, 2001–2006. p. VI-8-1.

Pensijų fondai ir investiciniai fondai

Pagal VMI komentarus, jei pensijų fondai ir investiciniai fondai nėra apmokestinamieji vienetai pagal PMĮ nuostatas, tai jų gaunamų dividendų apmokestinimui VII skyriaus nuostatos netaikomos.

Mokesčių administratorius pateikia šiuos pavyzdžius:

- pensijų fondai, įsteigti pagal Pensijų sistemos reformos įstatymą, Pensijų kaupimo įstatymą ir Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą, nėra apmokestinamieji vienetai, nes pagal šių įstatymų nuostatas pensijų fondas – tai fiziniams asmenims, pagal Lietuvos Respublikos pensijų sistemos reformos įstatymą dalyvaujantiems pensijų kaupime (arba savanoriškai kaupiantiems pensijas bei mokantiems pensijų įmokas į pensijų fondą), bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausantis pensijų turtas, kurio valdymas perduotas pensijų kaupimo bendrovei (arba pensijų fondo valdymo įmonei) ir kuris investuojamas pagal pensijų fondo taisykles. Pensijų kaupimo bendrovė (ar pensijų fondo valdymo įmonė) pensijų turtą valdo, naudoja ir juo disponuoja turto patikėjimo teisės pagrindais;
- investiciniai fondai, įsteigti pagal Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, taip pat nėra apmokestinamieji vienetai, nes pagal šio įstatymo nuostatas investicinis fondas – tai bendrosios dalinės nuosavybės teise juridiniams ar fiziniams asmenims priklausantis turtas, kurio valdymas perduotas valdymo įmonei.

Todėl pensijų ar investicinių fondų už į vertybinius popierius (akcijas) investuotą turtą gaunami dividendai nėra pelno mokesčio objektas, t. y. dividendai, kurie išmokami minėtiems fondams, neturi būti apmokestinami.

II. Kai Lietuvos įmonė dividendus išmoka užsienio įmonėms

Kai dividendai išmokami užsienio įmonėms, tai prievolė pateikti deklaraciją apie dividendų išmokėjimą ir pelno mokesčio apskaičiavimą nustatyta Lietuvos įmonei, išmokančiai dividendus. Deklaracija turi būti pateikiama ir mokestis nuo dividendų turi būti sumokamas iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, 10 dienos (*PMĮ 34 ir 36 str.*).

Užsienio įmonių už turimas Lietuvos įmonės akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai apmokestinami taikant 15% pelno mokesčio tarifą. Tačiau stambesniems ir ilgalaikiams užsienio investuotojams irgi gali būti taikoma dividendų neapmokestinimo išimtis, jeigu gali būti įvykdytos visos šios sąlygos:

- užsienio įmonė ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo Lietuvos įmonės, kurioje gauna dividendus, daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų (dalių, paju);
- dividendus gaunanti užsienio įmonė nėra įregistruota ar kitaip organizuota tikslinėse teritorijose, kurių sąrašas yra patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344;
- dividendus išmokančios Lietuvos įmonės apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant 15 arba 13% mokesčio tarifus, t. y. Lietuvos įmonė netaiko PMI arba specialiose sutartyse numatytų pelno mokesčio lengvatų.

Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad dividendų neapmokestinimo išimtis gali būti pritaikyta, jeigu dividendus išmokanti bendrovė taiko *PMI 58 straipsnyje* numatytą lengvatą laisvosios ekonominės zonos įmonėms.

Išmokant dividendus užsienio juridiniams asmenims, jeigu yra įsigaliojusios tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, sprendžiant dividendų apmokestinimo klausimą, gali būti taikomos šių sutarčių nuostatos. Palankiausias sutartys sudarytos su mūsų šalies kaimynėmis. Pavyzdžiui, jeigu dividendai išmokami Latvijos įmonei, tai pagal *Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo 10 straipsnį* Latvijos įmonės gaunami dividendai yra neapmokestinami, jeigu Latvijos įmonė yra bendrovė, taip pat tikrasis dividendų savininkas ir nuosavybes teise turi dividendus mokančios Lietuvos bendrovės akcijų, kurios sudaro ne mažiau kaip 25% Lietuvos bendrovės kapitalo ir visų balsų. Tačiau reikia nepamiršti, kad Lietuvos įmonė, išmokanti dividendus, taikydama tarptautinės sutarties nustatytą sumažintą pelno mokesčio tarifą (arba iš viso neapmokestinama dividendų), turi turėti užsienio valstybės įmonės rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą –DAS-1 formą, patvirtintą užsienio valstybės mokesčių administratoriaus.

Pavyzdys

2005 m. gruodžio mėn. Latvijos įmonė įsigijo 30% Lietuvos bendrovės akcijų. Lietuvos bendrovė, 2006 m. birželio mėn. mokėdama akcininkams dividendus, iš Latvijos įmonei priklausančių dividendų dalies neišskaičiavo jokio pelno mokesčio, nes turėjo Latvijos įmonės rezidavimo vietą patvirtinančią pažymą. 2006 m. liepos mėn. Latvijos įmonė pardavė

visas Lietuvos bendrovės akcijas. Kadangi Latvijos įmonė valdė Lietuvos įmonės akcijas trumpiau negu 12 mėnesių, tai šiuo atveju negalima taikyti dividendų neapmokestinimo išimties, todėl buvo pritaikytos tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos.

III. Dividendų mokesčio užskaitymas

Jeigu tarp akcininkų yra Lietuvos įmonių (taip pat valstybė ar savivaldybės), kurioms mokant dividendus reikia išskaičiuoti 15% pelno mokestį, tai dividendus išmokėjusi įmonė turi teisę taikyti *PMĮ 33 str. 3 dalį* ir 15% mokesčio, išskaityto bei sumokėto į biudžetą, sumą gali užskaityti ir sumažinti ja savo mokėtino pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaitytas ir sumokėtas mokestis iš Lietuvos įmonėms išmokėtų dividendų.

Pelno mokesčio įstatymas

2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675

Vilnius

<...>

33 straipsnis. Dividendų, išmokamų Lietuvos vienetais, apmokestinimo tvarka

<...>

~~3. Jei vienetas paskirsto pelną išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, tai pajamų ir pelno mokesčių, išskaitytų ir sumokėtų į biudžetą, suma yra užskaitoma ir sumažina dividendus išmokančio vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo išskaityti ir sumokėti mokesčiai iš išmokėtų Lietuvos vienetais ar nuolatiniais gyventojams dividendų. Jei dividendus išmokančio vieneto užskaitomų išskaitytų ir sumokėtų į biudžetą mokesčių suma viršija to vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tuo mokestiniu laikotarpiu, kada buvo iš išmokamų dividendų išskaitytas ir sumokėtas mokestis, tai šis skirtumas perkeliamas į po to einančius mokestinius laikotarpius. Užskaitomų išskaitytų ir sumokėtų mokesčių sumos gali būti perkilnojamos ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant nuo to mokestinio laikotarpio, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį buvo išskaityti ir sumokėti mokesčiai iš sumokėtų dividendų.~~

(galiojo nuo 2002 01 01 pagal 2001 12 20 LR įstat. Nr. IX-675 iki 2002 12 31, panaikinta 2002 07 02 LR įstat. Nr. IX-1008)

►3. Jei vienetas paskirsto pelną išmokėdamas dividendus pinigais Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka, 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 vienetais dividendų. Jei dividendus išmokančio vieneto užskaitomo išskaityto ir sumokėto į biudžetą mokesčio suma viršija to vieneto mokėtino pelno mokesčio sumą tuo mokestiniu laikotarpiu, kada buvo iš išmokamų dividendų išskaitytas ir sumokėtas mokestis, tai šis skirtumas perkeliamas į po to einančius mokestinius laikotarpius. Užskaitomo išskaityto ir sumokėto mokesčio sumos gali būti perkilnojamos ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant nuo to mokestinio laikotarpio, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį buvo išskaitytas ir sumokėtas mokestis iš sumokėtų dividendų.◀

(galioja nuo 2003 01 01 pagal 2002 07 02 LR įstat. Nr. IX-1008)

Citatos šaltinis: Pelno mokestis: norminių aktų sąvadas. – V.: pačiolis, 2001–2006. P. VI-16-2.

Pažymėtina, kad Lietuvos įmonė, išmokėdama dividendus užsienio įmonei, net ir išskaičiavusi pelno mokestį, negali išskaityti iš dividendų mokesčio suma sumažinti savo mokėtino pelno mokesčio, nes *PMĮ 34 straipsnyje* tokia galimybė nenumatyta.

Dividendų mokesčio užskaitymo su pelno mokesčiu, kurį nuo savo apmokestinamojo pelno turi mokėti dividendus išmokanti įmonė, mechanizmas nėra naujovė, nes analogiška galimybė buvo numatyta Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo, galiojusio iki 2001 m. pabaigos, 22 straipsnyje. Tačiau tuo atveju, kai dividendų mokesčio suma yra didesnė nei mokėtino pačios įmonės pelno mokesčio suma, *PMĮ* papildomai leidžiama šį skirtumą perkelti į po to einančius mokestinius laikotarpius. Užskaitomo dividendų mokesčio sumos gali būti perkilnojamos ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant nuo to mokestinio laikotarpio (metų), kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį buvo išskaitytas ir į biudžetą sumokėtas dividendų mokestis.

Pavyzdys

Bendrovė už 2005 metus neturi mokėti pelno mokesčio, nes iki 2005 m. sausio 1 d. susidaręs mokestinis nuostolis buvo didesnis nei 2005 m. apmokestinamasis pelnas. Ši bendrovė iš 2006 metais Lietuvos įmonėms išmokėtų dividendų išskaičiavo 20 000 Lt pelno mokesčių. Kadangi bendrovė mokėtino pelno mokesčio už 2005 metus neapskaičiavo (jis lygus 0 Lt), tai visa 20 000 Lt dividendų mokesčio suma, išskaičiuota iš Lietuvos įmonėms išmokėtų dividendų, gali būti perkeliama į ateinančius metus.

Sakykime, kad 2007 m. spalio 1 d. mokėtina bendrovės pelno mokesčio suma už 2006 mokestinius metus bus 15 000 Lt. Taigi visa ši 15 000 Lt suma galės būti užskaitoma kaip dar „nepanaudota“ dividendų mokesčio suma. Tai reiškia, kad bendrovei reikės deklaruoti savo 2006 metų pelno mokesčių, tačiau jo pervesti į biudžetą nereikės. Taip pat į vėlesnius metus galės būti keliama likusi 5000 Lt dividendų mokesčio suma (20 000 – 15 000).

Įdomu, kokios įtakos 15% dividendų mokestis bei galimybė šio dividendų mokesčio suma sumažinti mokėtiną bendrovės pelno mokesčių turi vėlesniam bendrovės finansinio pelno paskirstymui bei vėlesniems dividendų mokėjimams. Toliau yra pateiktas dividendų mokesčio užskaitymo pavyzdys. Teoriniai apskaičiavimai atlikti atsižvelgiant į šias sąlygas:

- dividendai yra išmokami Lietuvos įmonėms, kurių nė viena neturi 10% balsus suteikiančių akcijų, todėl iš dividendų turi būti išskaitytas 15% pelno mokestis;
- dividendai išmokami kiekvienais metais;
- dividendus išmokanti bendrovė kasmet visą išskaityto dividendų mokesčio sumą užskaito ir sumažina ją savo mokėtiną pelno mokesčių, todėl dividendų mokesčio suma vėl gali būti įtraukta į bendrovės finansinį pelną ir vėl „dalyvauti“ skirstant pelną, t. y. išmokant kitų metų dividendus;
- dividendus išmokančios bendrovės 2005 m. finansinis pelnas iki apmokestinimo sudaro 240 000 Lt;
- dividendus išmokančios bendrovės 2005 m. apmokestinamasis pelnas yra lygus 310 000 Lt (dėl neleidžiamų atskaitymų 70 000 Lt didesnis negu finansinis pelnas iki apmokestinimo), todėl už 2005 m. apskaičiuotas mokėtinas 15% pelno mokestis sudaro 46 500 Lt.

Nagrinėjamoje situacijoje neatsižvelgiama į dividendus išmokančios bendrovės 2005–2010 m. iš bendrovės veiklos uždirbtą pelną, todėl B stulpelio sumos apima tik užskaityto pelno mokestį, kuris gali „dalyvauti“ skirstant bendrovės pelną.

1 lentelė

Dividendų mokesčio užskaitymo su mokėtiniu pelno mokesčiu schema, kai dividendai išmokami Lietuvos įmonėms

Metai, kurių pelnas yra skirstomas dividendams išmokėti	Bendrovės finansinis pelnas iki apmokestinimo	15% pelno mokestis nuo bendrovės apmokestinamojo pelno	Bendrovės paskirstytinasis pelnas (po apmokestinimo), kuris visas skiriamas dividendams išmokėti	Metai, kuriais išmokami dividendai	Išskaitytas 15% dividendų mokestis	Akcininkų (Lietuvos įmonių) gauti dividendai po apmokestinimo
A	B	C	$D = B - C$	E	$F = D \times 15\%$	$G = D - F$
2005	240000	46500	193500	2006	29025	164475
2006	29025		29025	2007	4355	24670
2007	4355		4355	2008	655	3700
2008	655		655	2009	100	555
2009	100		100	2010	15	85
2010	15		15	2011	0	15
Iš viso		46500			34150	193500

Iš šio teorinio pavyzdžio matyti, kad akcininkų (Lietuvos įmonių) bendra per 2006–2011 m. gauta dividendų suma – tai 2005 m. bendrovės finansinio pelno iki apmokestinimo ir bendrovės 15% pelno mokesčio, apskaičiuoto nuo 2005 m. apmokestinamojo pelno, skirtumas:

$$193500 = 240000 - 46500 \text{ Lt.}$$

Taigi visas bendrovės 2005 m. paskirstytinasis pelnas (po apmokestinimo) dividendų forma atitenka akcininkams – Lietuvos įmonėms per 5 metų laikotarpį. Jeigu bendrovės akcininkams išmokami dividendai būtų neapmokestinami pelno mokesčiu, tai bendrovės 2005 m. pelno – 193 500 Lt po apmokestinimo suma būtų išmokėta dividendais iš karto (2006 metais).

Taikant dividendų mokesčio užskaitymo mechanizmą, reikia nepamiršti, kad dividendus išmokanti bendrovė, pildydama metinę pelno mokesčio deklaraciją, turės taip pat užpildyti FR0475E priedą. Be to, jeigu išmokami dividendai buvo apmokestinami neteisingai, tokiu atveju negalima taikyti dividendų mokesčio užskaitymo su mokėtiniu įmonės pelno mokesčiu mechanizmo.

PMĮ nustatytas dividendų apmokestinimo (neapmokestinimo) mechanizmas, galimybė užskaityti dividendų mokestį, o ypač apmokestinimo sąlygų keitimas įmonių finansininkams gali būti „kietas riešutėlis“, jei įmonė yra valdoma daugelio įvairių akcininkų. Kyla klausimų ne tik dėl teisingo dividendų mokesčio išskaitymo ar deklaravimo, bet ir dėl dirbtinai sukurtų apmokestinimo išlygų.

Pavyzdžiui, neaišku, kodėl įmonė su savo mokėtiniu pelno mokesčiu gali užskaityti tik tą dividendų mokestį, kuris buvo išskaitytas mokant dividendus Lietuvos juridiniams asmenims. Kodėl analogiškos sąlygos nesudarytos, kai dividendai išmokami užsienio juridiniams asmenims?

Kitas aktualus aspektas yra susijęs su 2005 m. birželio 7 d. priimtu Laikinojo socialinio mokesčio įstatymu, pagal kurį 2006–2007 m. laikotarpiu juridiniai asmenys laikinai apmokestinami papildomu mokesčiu, taikymu. Socialinis mokestis, kaip ir mokėtinas įmonės pelno mokestis, yra apskaičiuojamas nuo įmonės apmokestinamojo pelno. Be to, pagal *PMĮ 31 straipsnį* socialinis mokestis yra neleidžiami atskaitymai. Kyla klausimas, kodėl nėra galimybės dividendų mokestį užskaityti su mokėtiniu socialiniu mokesčiu, nes juk iš esmės socialinis mokestis yra pelno mokesčio tarifo padidinimas.

Taip pat kyla klausimas, kodėl prieš įstojant į Europos Sąjungą *PMĮ 34 str. 2 dalis* buvo papildyta užsienio investuotojams naudingomis apmokestinimo nuostatomis, kai dividendus išmoka laisvosios ekonominės zonos įmonės. Taigi nuo 2004 m. gegužės 1 d. dividendų neapmokestinimo išimtis gali būti taikoma dividendams, kuriuos iš laisvosios ekonominės zonos įmonės gauna užsienio įmonės (nors dividendus išmokanti bendrovė

naudojasi pelno mokesčio lengvatomis), bet negali būti taikoma dividendams, kuriuos gauna Lietuvos įmonės. Tai reiškia, kad Lietuvos investuotojai yra diskriminuojami.

Esant tokiems PMĮ nuostatų prieštaravimams, galima tikėtis, kad ateityje bus papildomų dividendų apmokestinimo nuostatų pakeitimų.