

**VISUOMENĖS PATEIKTŲ PASTABŲ IR PASIŪLYMŲ
DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO 2 STR. 7, 29, 38, 41, 42 DALIŲ, 4 STR. 2 D., 39 STR., 55 STRAIPSNIO
APIBENDRINTŲ PAAIŠKINIMŲ (KOMENTARŲ) PROJEKTO ĮVERTINIMAS**

Eil. Nr.	Pastabą ir (ar) pasiūlymą pateikęs asmuo*	Pastabos ir pasiūlymai	Žyma, ar atsižvelgta į pastabą ir (ar) pasiūlymą	Trumpas paaiškinimas, kai į pastabą ir (ar) pasiūlymą neatsižvelgta
1.	UAB Pricewaterhouse Coopers	<p>I. Dėl Projekto nenuoseklumo ir prieštaravimo PMĮ nuostatoms</p> <p>Mūsų nuomone, Projektas įveda naują, Lietuvos mokesčių teisės aktuose neįtvirtintą kredito metodo skaičiavimo logiką – toks skaičiavimo būdas nėra numatytas PMĮ 55 straipsnyje ar kitose PMĮ nuostatose.</p> <p>Mokesčių teisės teorijoje yra išskiriami du kredito metodo tipai, naikinantys dvigubą apmokestinimą:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Visiškas kreditas (angl. full credit method) – rezidavimo valstybė leidžia atimti visą užsienyje sumokėto mokesčio sumą, kurią kita valstybė turėjo teisę apskaičiuoti pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį; - Įprastinis kredito metodas (angl. ordinary credit method). Įprastinis kredito metodas (angl. ordinary credit method) – tai dvigubo apmokestinimo panaikinimo būdas, kai 	Neatsižvelgta	<p>Nesutinkame su teiginiu, kad Projekte įtvirtinamas naujas, PMĮ nenumatytas užsienio valstybėje sumokėto mokesčio kredito apskaičiavimo metodas. Proporcinis paskirstymas šiuo atveju nėra naujos materialinės taisyklės sukūrimas, o vienas iš galimų techninių būdų identifikuoti įstatyme jau nustatytą ribą.</p> <p>Dėl argumento, kad PMĮ 55 straipsnyje expressis verbis nėra įtvirtinta proporcinio paskirstymo taisyklė, todėl toks metodas negali būti taikomas, pažymėtina, kad šis vertinimas nėra pagrįstas visos normos struktūros analize. PMĮ 55 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta taisyklė, kad užsienyje sumokėtas mokestis gali būti įskaitytas tik tiek, kiek jis neviršija Lietuvoje pagal PMĮ apskaičiuotos pelno mokesčio sumos, tenkančios toms pačioms pajamoms. Ši nuostata pati savaime suponuoja būtinybę nustatyti, kokia bendro pelno mokesčio dalis yra priskirtina konkrečioms pajamoms. Tai reiškia, kad įstatymas apibrėžia ne tik rezultatą (kredito ribą), bet ir būtiną tarpinį veiksmą, t. y. mokesčio paskirstymą visoms pajamoms pagal santykį tarp pajamų, kurioms turi būti taikomas kreditas, ir bendrų pajamų. Projekte siūlomas proporcinis metodas grindžiamas PMĮ 55 straipsnio formuluote ir bendruoju mokesčių neutralumo principu. PMĮ 55 straipsnio 2 dalis imperatyviai riboja atskaitą iki sumos, kuri būtų apskaičiuota Lietuvoje „nuo tų pajamų“.</p> <p>Įstatymas neįpareigoja mokesčių administratoriaus vertinti fiktyvių ar hipotetinių sąnaudų struktūrų, o reikalauja nustatyti realią mokesčio dalį. Proporcijos metodas leidžia matematiškai tiksliai išskirti užsienio pajamų dalį bendroje įmonės mokestinėje bazėje. Kadangi bendras pelno mokestis apskaičiuojamas nuo viso apmokestinamojo pelno (o ne nuo atskirų pajamų rūšių ar veiklos segmentų), nustatant jo dalį, tenkančią užsienio pajamoms, būtina paskirstyti bendrą mokestį pagal objektyvų kriterijų. Šiuo atveju, pajamų proporcija yra racionalus ir administravimo požiūriu aiškus būdas tokiai daliai nustatyti.</p> <p>Pagal galiojantį PMĮ, apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš visų mokestinio laikotarpio pajamų atimant visus leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus (sąnaudas). PMĮ nenumato modelio, pagal kurį reikėtų segmentuoti</p>

rezidavimo valstybė (šiuo atveju Lietuva) leidžia iš savo apskaičiuotos pelno (ar pajamų) mokesčio sumos atimti užsienio valstybėje nuo tų pačių pajamų sumokėtą mokestį, tačiau tik tokia apimtimi, kiek tas mokestis neviršija rezidavimo valstybėje nuo tų pajamų apskaičiuotos mokesčio sumos. Šis metodas grindžiamas neutralumo principu – užsienyje gautos pajamos neturi suteikti nei mokestinės naudos, nei mokestinės žalos lyginant su tuo, jei jos būtų gautos rezidavimo valstybėje. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas gali „kredituoti“ (atskaityti) užsienyje sumokėtą mokestį, bet ne daugiau, nei būtų mokėjęs savo rezidavimo valstybėje nuo tų pajamų. Tokiu būdu užtikrinama, kad pajamos nėra apmokestinamos du kartus, tačiau mokesčių mokėtojui nesuteikiama galimybė susigrąžinti užsienyje sumokėtų didesnių mokesčių, jei jie viršija rezidavimo valstybėje tenkantį mokestį. Įprastinis kredito metodas ir yra įtvirtintas PMĮ 55 straipsnyje. PMĮ 55 straipsnio 1 dalies nuostatos įtvirtina, jog „Lietuvos vienetas iš šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pelno mokesčio sumos <...> gali atskaityti pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tuos mokestinius metus gautų

šnaudas pagal konkrečias veiklas (pvz., neleisti atskaityti prekybos nuostolių iš palūkanų pajamų). Veiklos, kurioms taikomos specialios apmokestinimo taisyklės (pvz., moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra (MTEP), yra reglamentuojamos atskirai ir joms taikomi specialūs apmokestinimo režimai. PMĮ nenumato prievolės mokėti mokestį nuo pelningos veiklos dalies (pvz., palūkanų pajamų), jei bendras mokestinio laikotarpio rezultatas dėl kitų veiklų šnaudų yra nuostolingas. Vertinamas metinis vieneto apmokestinamasis rezultatas, o ne atskirų pajamų rūšių ar veiklos segmentų atskiras apmokestinimas.

Lietuvoje taikomas užsienyje sumokėto pelno mokesčio atskaitymo (kredito) proporcinis metodas, visiškai atitinka PMĮ 55 straipsnio 2 dalies esmę ir tikslą – apriboti užsienio mokesčių įskaitymą iki sumos, tenkančios toms pajamoms pagal Lietuvos mokestinį reguliavimą.

Toks skaičiavimo modelis dera su EBPO Modelinės konvencijos komentarais bei užtikrina mokesčių bazės apsaugą nuo erozijos, todėl mokesčių mokėtojo pretenzijos dėl Projekto nuostatų neteisėtumo atmestinos kaip nepagrįstos.

Pažymėtina, kad komentaro projekte nurodyta, jog skaičiuojant maksimalią kredito sumą neatsižvelgiama į šnaudas, reikalingas užsienio pajamoms uždirbti. Toks sprendimas taikomas siekiant vienodo ir praktiškai administruojamo PMĮ 55 straipsnio taikymo, kai atskiros šnaudų priskyrimo taisyklės PMĮ 55 straipsnyje nėra nustatytos.

Papildomai pažymėtina, kad Komentare aprašyta metodika yra suderinama ir atitinka Metinės pelno mokesčio deklaracijos PLN204 formos C priede „Užsienio valstybėse gautos pajamos ir Lietuvoje atskaitytino tose užsienio valstybėse sumokėto pelno mokesčio apskaičiavimas“ taikomą metodą, apskaičiuojant maksimalią Lietuvoje įskaitomo užsienio mokesčio sumą. Ši forma įtvirtina praktinį PMĮ 55 straipsnyje nustatyto kredito ribojimo įgyvendinimą, kai siekiama identifikuoti maksimalią atskaitytino užsienio mokesčio sumą. Todėl projekte siūlomas proporcinis metodas atitinka jau egzistuojančią deklaravimo praktiką, o ne kuria naują, iki šiol Lietuvos mokesčių teisėje nežinomą skaičiavimo principą.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratoriaus komentarai pagal savo teisinę prigimtį nėra teisės norminiai aktai. Jie nekuria naujų teisių ar pareigų, o pateikia mokesčių administratoriaus poziciją dėl įstatymo taikymo. Todėl projekte pateikta metodika negali būti laikoma naujo teisinio reguliavimo sukūrimu.

Atsižvelgiant į tai, manome, kad projekte pateikta PMĮ 55 straipsnio 2 dalies interpretacija atitinka įstatymo tikslą ir turinį, o proporcinė metodika yra pagrįstas techninis būdas nustatyti maksimalią užsienio valstybėje sumokėto mokesčio sumą, kuri gali būti atskaityta iš Lietuvoje apskaičiuoto pelno mokesčio.

pajamų, atsižvelgiant į dividendus, kurie neįtraukiami į vieneto pajamas, išskyrus pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą nuo per Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamų, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita.“

PMĮ 55 straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad „Jeigu nuo užsienio valstybėje gautų pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pelno mokesčio suma yra mažesnė negu pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio suma, sumokėta nuo tų pajamų užsienio valstybėje, tai atskaitoma tik šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pelno mokesčio suma.“

Pažodinis PMĮ 55 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų aiškinimas leidžia teigti, kad įstatymų leidėjas siekė užtikrinti, jog užsienyje sumokėta pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma, atimama iš Lietuvoje mokėtino pelno mokesčio, nebūtų didesnė nei nuo tų pajamų Lietuvoje apskaičiuota pelno mokesčio suma. Taigi, PMĮ 55 straipsnio 1 ir 2 dalys referuoja į pačiame PMĮ įtvirtintą pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką, vertinant,

kokia pelno mokesčio suma būtų sumokėta Lietuvoje nuo užsienio valstybėje gautų pajamų. Lietuvoje pelno mokesčio suma apskaičiuojama remiantis šiomis PMĮ nuostatomis:

- Vadovaujantis PMĮ 11 straipsnyje pateiktais principais apskaičiuojama

apmokestinamojo pelno suma;

- Apmokestinamojo pelno suma dauginama iš atitinkamo PMĮ 5 straipsnyje numatyto pelno mokesčio tarifo;

- Įprastai skaičiuojant Lietuvos mokesčių mokėtojo pelno mokesčių aktualios ir kitos PMĮ nuostatos, pvz., įtvirtinančios pelno mokesčio lengvatas ar paskirstytų / gautų dividendų apmokestinimą, tačiau kredito metodo taikymo kontekste svarbiausia nustatyti apmokestinamųjų pajamų sumą bei pritaikyti tinkamą pelno mokesčio tarifą.

Tuo tarpu Projekte, iš esmės pažodžiui atkartojant iki 2018 m. pabaigos skelbto PMĮ 55 str. komentaro nuostatas be papildomo kritinio tų nuostatų vertinimo, pateikta PMĮ 55 straipsnio 2 dalies nuostatų interpretacija prieštarauja PMĮ įtvirtintai apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarkai.

Projekte nurodoma, kad:

1. „...gali būti atskaitoma ne visa užsienio valstybėje nuo tų pajamų sumokėtų mokesčių suma, o tik suma, neviršijanti PMĮ nustatyta tvarka

apskaičiuotos pelno mokesčio sumos <...> dalies, tenkančios toms Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautoms ir/ar uždirbtoms pajamoms. Skaičiuojant mokėtino pelno mokesčio sumos (mPM) dalį, tenkančią Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautoms ir / ar uždirbtoms pajamoms, į Lietuvos vieneto patirtas sąnaudas, kurios buvo reikalingos toms pajamoms gauti ir/ar uždirbti, neatsižvelgiama”;

2. „2. Lietuvos vieneto užsienio valstybėje sumokėto mokesčio nuo toje valstybėje mokestiniu laikotarpiu gautų ir/ar uždirbtų pajamų suma, kuri gali būti atskaitoma iš to Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumos (PM), apskaičiuojama tokiu būdu:

2.1. skaičiuojama proporcija, tenkanti Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautoms ir/ar uždirbtoms pajamoms visose to Lietuvos vieneto pajamose. <...> 2.3. remiantis šios dalies komentaro 2.1 punkte nustatyta proporcija, skaičiuojama Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio sumos <...> dalis, tenkanti jo užsienio valstybėje gautoms ir / ar uždirbtoms pajamoms. Taip nustatoma maksimali suma, kurią galima atskaityti“;

3. „...jeigu Lietuvos vieneto užsienio valstybėje sumokėtų mokesčių suma yra didesnė negu

Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio (mPM) sumos dalis, tenkanti jo toje užsienio valstybėje gautoms ir/ar uždirbtoms pajamoms <...> atskaitoma tik suma, lygi Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio (mPM) sumos daliai, tenkančiai jo toje užsienio valstybėje gautoms ir/ar uždirbtoms pajamoms. Atskaitymui nepanaudotas skirtumas <...> į kitą mokestinį laikotarpį nekeliamas, t. y. jis negali būti atskaitomas iš Lietuvos vieneto kito mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumos.“

Toks interpretavimas ne tik prieštarauja minėtam PMĮ 55 straipsniui, bet ir yra nesuderinamas su pelno mokesčio apskaičiavimo tvarka, įtvirtinta PMĮ 11 straipsnyje. Nei vienoje iš PMĮ 11 straipsnio dalių bei kituose PMĮ straipsniuose nėra net užsimenama apie proporcijos tarp Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gautų / uždirbtų pajamų visose to Lietuvos vieneto pajamose skaičiavimo. Pats mokesčių administratorius savo skelbiamame oficialiame PMĮ 11 straipsnio komentare ar kitų PMĮ straipsnių komentaruose iki šiol taip pat neminėjo jokios proporcijų skaičiavimo tvarkos. Atsižvelgiant į tai, neaišku, kuo remdamasis mokesčių administratorius Projekte prieina prie išvados, kad kredito metodo

		<p>taikymas priklauso nuo mokesčio mokėtojo visų uždirbtų pajamų ir užsienyje uždirbtų pajamų santykio / proporcijos. Kaip aptariama toliau šiame rašte, Lietuvos teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės plečiamai aiškinti PMĮ ar kitų mokesčių įstatymų nuostatų tokiu būdu sukuriant pačiame įstatyme neįtvirtintą naują reguliavimą. Taigi, VMI, nusprendus ir toliau laikytis Projekte išdėstytos pozicijos dėl PMĮ 55 straipsnio taikymo, mokesčių administratorius turėtų nurodyti, kuriomis konkrečiai PMĮ nuostatomis buvo remtasi nusprendus kredito metodo taikymą susieti su proporcija tarp mokesčių mokėtojo pajamų iš visos veiklos ir pajamų, gautų užsienyje.</p>		
2.	UAB Pricewaterhouse Coopers	<p>Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad Projekte pateikti pavyzdžiai neatspindi realybės, su kuria susiduria Lietuvos mokesčių mokėtojai, ir juose yra nemažai klaidų bei išaiškinimų, kurie neatitinka PMĮ įtvirtinto reglamentavimo.</p> <p>Pavyzdžiui:</p> <p>-Pavyzdyje Nr. 1 (Projekto 28 psl.) iš pradžių nurodoma klaidinga kredito suma: „Remiantis PMĮ 55 str. 2 - 3 dalimis nustatyta, kad gali būti atskaitoma tik dalis užsienio valstybėse (šiuo atveju – tik Liuksemburge) sumokėto mokesčio, kuri yra lygi 178 000</p>	Atsižvelgta	<p><i>Pavyzdys Nr. 1 (Projekto 28 psl.) išdėstomas taip:</i></p> <p>Lietuvos vieneto 2025 m. sausio 1 d. – 2025 m. gruodžio 31 d. mokestinio laikotarpio pajamos yra 200 000 Eur (160 000 Eur jis uždirbo Lietuvoje ir 40 000 Eur užsienio valstybėse, iš kurių 10 000 Eur uždirbo vykdydamas veiklą per nuolatinę buveinę Latvijoje ir 30 000 Eur gavo iš Liuksemburgo vieneto kaip atlyginimą už suteiktą teisę naudotis prekės ženklu (išmokant tokį atlyginimą Liuksemburge nuo jo buvo išskaičiuotas 3 000 Eur mokestis)). Tokių pajamų uždirbimui Lietuvos vienetas patyrė 120 000 Eur sąnaudų (115 000 Eur Lietuvoje uždirbtoms pajamoms ir 5 000 Eur sąnaudų patyrė pajamoms per nuolatinę buveinę Latvijoje uždirbti).</p> <p>Remiantis Lietuvos – Latvijos DAIS 7 straipsniu ir PMĮ 4 str. 1 dalimi Lietuvos vieneto Latvijoje per nuolatinę buveinę uždirbtos pajamos (10 000 Eur) nepriskiriamos pelno mokesčio bazei, o tokioms pajamoms uždirbti patirtos sąnaudos priskiriamos neleidžiamiesiems atskaitymams.</p> <p>Remiantis PMĮ 55 str. 2–3 dalimis nustatyta, kad gali būti atskaitoma tik dalis užsienio valstybėse (šiuo atveju – tik Liuksemburge) sumokėto mokesčio, kuri nustatoma taikant proporciją ($30\,000 / 190\,000 \times 100\% = 15,79\%$). Atsižvelgiant į tai, užsienio valstybėse sumokėto mokesčio kredito suma sudaro $12\,000 \times 15,79\% = 1894,75$ Eur.</p>

Eur“. Toliau tame pačiame pavyzdyje yra toks teiginys: „į Lietuvos biudžetą privalo sumokėti $12\ 000 - 1,78 = 10\ 220$ Eur (atimama tik ta Liuksemburge sumokėto mokesčio dalis, kurią galima atimti remiantis PMĮ 55 str. 2-3 dalių nuostatomis)“. Galiausiai, pritaikius Projekte nurodytą skaičiavimo metodiką, atskaitytina kredito suma net nesutampa su pateikiama pavyzdyje. Taigi šis pavyzdys yra elementariai aritmetiškai klaidingas.

-Pavyzdyje Nr. 2 (Projekto 30 psl.) pateikiama situacija, kurioje esą užsienio valstybėje pritaikytas 5% mokesčio prie pajamų šaltinio tarifas ir po atliktų skaičiavimų mokesčių mokėtojas gali atskaityti visą užsienyje sumokėtą mokesčio sumą. Tiesa, kad 5% tarifas gali būti taikomas remiantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis, kurias Lietuva yra pasirašiusi su Andora, Jungtiniais Arabų Emyratais ir Kipru. Likusiais atvejų taikomas 10% arba 15% tarifas. Jei pavyzdys būtų geriau pritaikytas realioms situacijoms, su kuriomis susiduria Lietuvos mokesčių mokėtojai, ir iš tiesų būtų siekiama atspindėti Projekte išdėstytos pozicijos turinį, tuomet tikslinga būtų naudoti 10% mokesčio prie pajamų šaltinio tarifą. Taip pat šiame pavyzdyje nepateikiamas

PMĮ nustatyta tvarka nustatomos Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamos, skaičiuojamas pelno mokestis, iš kurio sumos gali būti atskaitomas užsienio valstybėse sumokėtas mokestis, ir apskaičiuojama pelno mokesčio suma, kurią Lietuvos vienetas turi sumokėti į Lietuvos biudžetą. Visos pajamos yra $200\ 000 - 10\ 000 = 190\ 000$ Eur (Lietuvos vieneto per nuolatinę buveinę Latvijoje uždirbtos pajamos yra nepriskiriamos pelno mokesčio bazei, todėl į jas neatsižvelgiama skaičiuojant visas Lietuvos vieneto pajamas). Apmokestinamasis pelnas sudaro $190\ 000 - 115\ 000 = 75\ 000$ Eur (atimamos sąnaudos; į Latvijos nuolatinės buveinės sąnaudas neatsižvelgiama). Pelno mokestis sudaro $75\ 000 \times 16\ \% = 12\ 000$ Eur (pritaikomas pelno mokesčio tarifas).

Atitinkamai, į Lietuvos biudžetą Lietuvos vienetas privalo sumokėti $12\ 000 - 1894,75 = 10105,25$ Eur (atimama tik Liuksemburge sumokėto mokesčio dalis, kuri gali būti atskaitoma pagal PMĮ 55 str. 2–3 dalis).

Pavyzdys Nr. 2 (Projekto 30 psl.) išdėstomas taip:

Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamos yra 200 000 Eur (160 000 Eur jis uždirbo Lietuvoje ir 40 000 Eur užsienio valstybėse). Tokių pajamų uždirbimui Lietuvos vienetas patyrė 120 000 Eur sąnaudų (apskaičiuotų pagal PMĮ nuostatas), kurias galima atskaityti remiantis PMĮ nuostatomis (100 000 Eur Lietuvoje uždirbtoms pajamoms ir 20 000 Eur užsienio valstybėse gautoms pajamoms).

Užsienio valstybėse gautos pajamos apmokestinamos 10 % mokesčio prie pajamų šaltinio tarifu pagal taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, todėl užsienio valstybėse sumokėtas mokestis sudaro 4 000 Eur ($40\ 000 \times 10\ \%$).

PMĮ nustatyta tvarka skaičiuojamas Lietuvos vieneto pelno mokestis, iš kurio sumos gali būti atskaitomas užsienio valstybėse sumokėtas mokestis, ir apskaičiuojama pelno mokesčio suma, kurią Lietuvos vienetas turi sumokėti į Lietuvos biudžetą:

-visos pajamos yra 200 000 Eur (uždirbtos ir gautos Lietuvoje ir užsienio valstybėse);

-apmokestinamasis pelnas yra $200\ 000 - 120\ 000 = 80\ 000$ Eur (atimamos sąnaudos);

-pelno mokestis yra $80\ 000 \times 16\ \% (2025\ m.) = 12\ 800$ Eur (pritaikomas pelno mokesčio tarifas).

Vadinasi, užsienio valstybėse gautos pajamos sudaro 20 % visų pajamų ($40\ 000 / 200\ 000 \times 100\ \%$). Maksimali užsienio valstybėse sumokėto mokesčio suma, kuri gali būti atskaitoma pagal PMĮ 55 straipsnį, yra 2 560 Eur ($12\ 800 \times 20\ \%$).

Kadangi užsienio valstybėse sumokėto mokesčio suma (4 000 Eur) viršija leistiną atskaityti sumą (2 560 Eur), Lietuvos vienetas gali atskaityti tik 2 560 Eur. Atitinkamai, į Lietuvos biudžetą privalo sumokėti 10 240 Eur ($12\ 800 - 2\ 560$).

Pavyzdys, esantis komentaro 33 psl., išdėstomas taip:

Lietuvos vienetas, 2025 m. sausio 1 d.-2025 m. gruodžio 31 d. mokestiniu laikotarpiu gavęs ir uždirbęs pajamų Vokietijoje, skaičiuodamas pelno mokesčio sumą, kurią jis turi sumokėti į Lietuvos biudžetą, nori atskaityti Vokietijoje nuo ten gautų ir uždirbtų pajamų sumokėtus mokesčius.

	<p>proporcijos, aprašytos Projekte, skaičiavimas.</p> <p>- Pavyzdyje Nr. 3 (kaip ir Pavyzdyje Nr. 1) Lietuvos įmonė dalį pajamų uždirbo per nuolatinės buveinės užsienyje. Tik Pavyzdyje Nr. 1 nuolatinės buveinės pajamos nebuvo įtrauktos skaičiuojant, kiek procentų užsienyje gautos pajamos sudaro tarp visų Lietuvos vieneto pajamų (šiuo pavyzdyje pateikta tokia formulė: (t.y. $30\,000 / 190\,000 * 11,25$)), o Pavyzdyje Nr. 3 užsienio valstybėje uždirbtos pajamos jau įtraukiamos į visą pajamų sumą (naudota formulė $((40 \times 100\%) / 200)$). Toks skirtingas vertinimas kelia klausimų, nes abiem atvejais vadovaujantis PMĮ 4 straipsnio 1 dalies numatyta tvarka per Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatinės buveinės vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse.</p> <p>Jeigu mokesčių administratorius siekia pakoreguoti PMĮ 55 straipsnio turinį, tuomet kaip institucija, pavaldi Finansų ministerijai, turėtų inicijuoti PMĮ</p>	<p>Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamų suma, reikalinga PMĮ 55 straipsnio taikymui, yra 180 000 Eur (160 000 Eur jis uždirbo Lietuvoje, iš kurių 5 000 Eur Lietuvos vieneto išmokėtų dividendų suma (neapmokestinama), ir 40 000 Eur Vokietijoje, iš kurių: 20 000 Eur uždirbo vykdydamas veiklą per nuolatinę buveinę, 10 000 Eur gavo už Vokietijoje esančio ir Lietuvos vieneto priklausiančio nekilnojamojo turto nuomą (šios pajamos gautos ne per nuolatinę buveinę), 5 000 Eur dividendų (neapmokestinami), 5 000 Eur palūkanų už suteiktą paskolą.</p> <p>Apskaičiuojant PMĮ 55 straipsnio 2–3 dalių tikslais taikomą proporciją neatsižvelgiama į 20 000 Eur pajamas, uždirbtas per nuolatinę buveinę Vokietijoje, nes pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį jos nepriskiriamos Lietuvos pelno mokesčio bazei. Taip pat neatsižvelgiama į 5 000 Eur dividendų, nes jie laikomi neapmokestinamomis pajamomis ir nėra įtraukiami į proporcijos skaičiavimą.</p> <p>Todėl Vokietijoje gautos pajamos, nuo kurių sumokėtas mokestis gali būti atskaitomas Lietuvoje, sudaro 15 000 Eur (10 000 Eur nekilnojamojo turto nuomos pajamos ir 5 000 Eur palūkanos).</p> <p>Visos Lietuvos vieneto pajamos, į kurias atsižvelgiama apskaičiuojant proporciją, sudaro 170 000 Eur: 155 000 Eur Lietuvoje gautos pajamos (160 000 – 5 000 Eur dividendų), ir 15 000 Eur Vokietijoje gautos pajamos, nuo kurių sumokėtas mokestis gali būti atskaitomas.</p> <p>Vadinasi, Vokietijoje gautos pajamos sudaro 8,82 proc. visų Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamų $((15\,000 \times 100\%) / 170\,000)$.</p> <p>PMĮ nustatyta tvarka skaičiuojamas Lietuvos vieneto pelno mokestis (PM): nustatomos visos pajamos, kurios lygios 170 000 Eur, t. y. pajamos Lietuvoje (160 000 – 5 000 = 155 000 Eur) ir pajamos Vokietijoje, išskyrus per nuolatinę buveinę gautas ir pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį Lietuvos pelno mokesčio bazei nepriskiriamas pajamas (20 000 Eur), taip pat neįtraukiant 5 000 Eur dividendų, kurie laikomi neapmokestinamomis pajamomis (40 000 – 5 000 – 20 000 = 15 000 Eur, iš nustatytų pajamų atimami PMĮ 11 straipsnyje nustatyti atskaitymai, kurie, tarkime, lygūs 90 000 Eur. Tada apmokestinamasis pelnas yra 170 000 – 90 000 = 80 000 Eur. Pelno mokestis (PM) yra $80\,000 \times 16\text{ proc.} = 12\,800\text{ Eur}$.</p> <p>Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio (mPM) suma, reikalinga PMĮ 55 straipsnio taikymui, yra 12 800 Eur, t. y. PMĮ nustatyta tvarka apskaičiuota pelno mokesčio suma.</p> <p>Vadinasi, maksimali Vokietijoje sumokėto mokesčio suma, kuri gali būti atskaitoma iš Lietuvos vieneto pelno mokesčio (PM) sumos, yra 1 128,96 Eur ($12800 \times 8,82\text{ proc.}$).</p> <p>Tarkime, Lietuvos vienetas Vokietijoje buvo sumokėjęs 2 750 Eur mokesčių (2 000 Eur nuo nekilnojamojo turto nuomos pajamų ir 750 Eur nuo palūkanų). Į šią sumą neįskaitomas 1 000 Eur mokestis nuo per nuolatinę buveinę uždirbtų pajamų. Kadangi Vokietijoje sumokėto mokesčio suma (2 750 Eur) yra didesnė už Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio sumos dalį, tenkančią Vokietijoje gautoms</p>
--	---	---

		<p>55 straipsnio nuostatų keitimą MAĮ bei Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatyme numatyta tvarka.</p> <p>Apibendrinimas: Projektas įveda naują, niekur neįtvirtintą kredito metodo skaičiavimo logiką, kurios nėra nei PMĮ 55 straipsnyje, nei kituose PMĮ nuostatose. Kadangi PMĮ nenumato proporcijų skaičiavimo metodo, todėl Projekte pateiktas VMI aiškinimas neturi teisinio pagrindo.</p>	<p>pajamoms (1 128,96 Eur), Lietuvos vienetas iš apskaičiuotos pelno mokesčio sumos (12800 Eur) gali atskaityti tik 1 128,96 Eur.</p> <p>Todėl į Lietuvos biudžetą vienetas turi sumokėti 11671,04 Eur (12800 – 1 128,96).</p> <p><i>Pavyzdys, esantis komentaro 38 psl., išdėstomas taip:</i></p> <p>Lietuvos vienetas, mokestiniu laikotarpiu gavęs ir uždirbęs pajamų Juodkalnijoje, skaičiuodamas pelno mokesčio sumą, kurią jis turi sumokėti į Lietuvos biudžetą, nori atskaityti Juodkalnijoje nuo ten gautų ir uždirbtų pajamų sumokėtus mokesčius.</p> <p>Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio pajamų suma, reikalinga PMĮ 55 straipsnio taikymui, yra 200 000 Eur (100 000 Eur jis uždirbo Lietuvoje ir 100 000 Eur Juodkalnijoje, iš kurių 50 000 Eur uždirbo vykdydamas veiklą per nuolatinę buveinę ir 50 000 Eur gavo atlyginimo už suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu).</p> <p>Juodkalnija nėra EEE valstybė ir nėra valstybė, su kuria būtų taikoma DAIS, todėl PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatos dėl nuolatinės buveinės pajamų eliminavimo šiuo atveju netaikomos ir visos Juodkalnijoje gautos ir uždirbtos pajamos įtraukiamos į bendrą pajamų sumą.</p> <p>PMĮ nustatyta tvarka skaičiuojamas Lietuvos vieneto pelno mokestis (PM), kuris lygus 15 000 Eur. Nustatytoji suma naudojama ir nustatant (mPM) proporcijas, reikalingas PMĮ 55 straipsnio taikymui, kadangi mokestiniu laikotarpiu Lietuvos vienetas jokių dividendų, nuo kurių jau būtų buvęs sumokėtas mokestis, negavo.</p> <p>Juodkalnijoje sumokėtas mokestis nuo mokestiniu laikotarpiu Lietuvos vieneto ten gautų pajamų yra 10 000 Eur, t. y. nuo pajamų, uždirbtų vykdydamas veiklą per nuolatinę buveinę, o išmokėtas atlyginimas už suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu nebuvo apmokestintas. Kredito metodui taikoma tik ta Juodkalnijos pajamų dalis, nuo kurios ten faktiškai buvo sumokėtas mokestis, t. y. 50 000 Eur (pajamos per nuolatinę buveinę). Todėl Juodkalnijoje apmokestintų pajamų dalis sudaro 25 proc. visų Lietuvos vieneto pajamų (50 000 / 200 000).</p> <p>Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio (mPM) suma, tenkanti Juodkalnijoje apmokestintoms pajamoms, yra 3 750 Eur (15 000 × 25 proc.).</p> <p>Kadangi Juodkalnijoje sumokėto mokesčio suma (10 000 Eur) yra didesnė negu Lietuvos vieneto mokėtino pelno mokesčio (mPM) sumos dalis, tenkanti Juodkalnijoje apmokestintoms pajamoms (3 750 Eur), iš Lietuvos vieneto pelno mokesčio sumos gali būti atskaitoma tik 3 750 Eur suma.</p> <p><i>Dėl teiginio, kad Projektu sukuriama naujas reguliavimas</i></p> <p>Nesutinkame su teiginiu, kad Projektas keičia PMĮ 55 straipsnio turinį. Komentare nėra nustatomos naujos materialinės teisės normos. Jame pateikiamas mokesčių administratoriaus paaiškinimas, kaip praktikoje nustatyti PMĮ 55 straipsnio 2 dalyje minimą pelno mokesčio sumą, tenkančią užsienio valstybėje gautoms pajamoms.</p>
--	--	---	--

			<p>PMĮ 55 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad užsienio valstybėje sumokėtas mokestis gali būti atskaitomas tik tiek, kiek jis neviršija pagal PMĮ apskaičiuotos pelno mokesčio sumos nuo užsienio valstybėje gautų pajamų. Taigi įstatymas tiesiogiai reikalauja nustatyti Lietuvos pelno mokesčio sumą, tenkančią tokioms pajamoms. Kadangi PMĮ nedetalizuoja techninio šios sumos nustatymo būdo, komentare pateikiama metodika yra aiškinamojo pobūdžio priemonė, skirta užtikrinti vienodą ir nuoseklų įstatymo taikymą. Ši metodika nekuria naujų teisių ar pareigų mokesčių mokėtojams ir nekeičia PMĮ nuostatų turinio.</p> <p><i>Dėl teisėkūros poreikio</i></p> <p>Pagal MAĮ nustatytą teisinį reguliavimą mokesčių administratorius turi teisę teikti mokesčių įstatymų nuostatų išaiškinimus ir užtikrinti vienodą jų taikymą visoje mokesčių administravimo praktikoje. Ši funkcija apima teisę sistemiškai, teleologiškai ir lingvistiškai aiškinti įstatymų nuostatas tiek, kiek tai būtina jų praktiniam taikymui.</p> <p>Mokesčių administratoriaus komentarai yra aiškinamojo pobūdžio dokumentai, kurie pagal savo teisinę prigimtį nėra norminiai teisės aktai, neįtvirtina naujų teisės normų ir nesukuria naujų materialinių mokesčių prievolių. Jie neapibrėžia naujų mokesčio elementų, nepakeičia PMĮ 55 straipsnyje įtvirtintos kredito metodo ribos ir nenustato kitokių nei įstatyme įtvirtintų apmokestinimo sąlygų.</p> <p>Atsižvelgiant į tai, Projekto nuostatos negali būti laikomos PMĮ 55 straipsnio turinio pakeitimu ar jo papildymu, o jų tikslas yra užtikrinti vienodą įstatymo taikymą tais atvejais, kai pats įstatymas nedetalizuoja jo praktinio įgyvendinimo techninio mechanizmo.</p> <p>Todėl nėra teisinio pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius, teikdamas šį išaiškinimą, peržengia jam MAĮ suteiktą kompetenciją ar kad tokio aiškinimo pagrindu turėtų būti inicijuojami PMĮ 55 straipsnio pakeitimai Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatyme nustatyta tvarka.</p> <p>Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad analogiški argumentai jau buvo pateikti ir pirmojoje lentelės dalyje.</p>
3.	UAB Pricewaterhouse Coopers	II. Projekte išdėstyta pozicija lemia, kad juridinis dvigubas apmokestinimas nėra panaikinamas. Projekte pateikiamame PMĮ 55 straipsnio 1 dalies komentare teigiama, kad „Šio straipsnio nuostatos leidžia panaikinti Lietuvos vieneto užsienio valstybėje gaunamų pajamų tarptautinį dvigubą	Neatsižvelgta <i>Dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo principo</i> Pažymėtina, kad PMĮ 55 straipsnio tikslas yra panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą tiek, kiek tai suderinama su nacionaline mokesčių sistema, t. y. užtikrinant, kad užsienyje sumokėtas mokestis būtų įskaitomas į Lietuvoje apskaičiuotą pelno mokestį, tačiau neviršytų Lietuvoje nuo tų pačių pajamų apskaičiuoto mokesčio. Todėl dvigubo apmokestinimo eliminavimas PMĮ kontekste reiškia ne absoliutų užsienio mokesčio „grąžinimą“ ar visišką neutralizavimą visais atvejais, o įskaitymo ribojimą iki Lietuvoje nuo atitinkamų pajamų apskaičiuoto mokesčio dydžio.

	<p>apmokestinimą”.</p> <p>Deja, tačiau faktiškai Projekte pateikta pozicija lemia, kad PMI 55 straipsnis panaikina tik mažą dalį tarptautinio dvigubo apmokestinimo ir pažeidžia Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) parengtos modelinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties (toliau – Modelinė konvencija), kurios pagrindu ir yra sudaromi Lietuvos susitarimai su užsienio valstybėmis dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo, pagrindinį tikslą.</p> <p>Modelinės EBPO Konvencijos pagrindinis tikslas – parengus modelinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį tarp dviejų šalių, palengvinti tarpvalstybinę prekybą ir investicijas, pašalinant mokesčines kliūtis šiems tarpvalstybiniams srautams bei suteikti mokesčių mokėtojams daugiau teisinio tikrumo dėl jų pajamų apmokestinimo.</p> <p>Modelinė EBPO konvencija nurodo, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys turėtų būti taikomos siekiant užtikrinti, kad pajamos būtų apmokestinamos tik vieną kartą.</p> <p>VMI komentare dėl Modelinės konvencijos 23 straipsnio nurodoma, kad „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio</p>	<p><i>Dėl EBPO Modelinės konvencijos taikymo</i></p> <p>EBPO Modelinės konvencijos 23 straipsnis numato, kad dvigubas apmokestinimas gali būti pašalinamas taikant kredito arba išimties metodą, paliekant valstybėms diskreciją nustatyti konkrečią įgyvendinimo tvarką nacionalinėje teisėje. Todėl Modelinė konvencija nenustato privalomo vienodo kredito metodo apskaičiavimo būdo ir nedraudžia nacionalinėje teisėje taikyti metodikos, kuria siekiama identifikuoti mokesčio dalį, tenkančią konkrečioms pajamoms, jei galutinis rezultatas neviršija įskaitymo ribos. Atsižvelgiant į tai, Projekto nuostatos neprieštarauja EBPO Modelinės konvencijos tikslui, nes jos nepakeičia dvigubo apmokestinimo panaikinimo principo, o detalizuoja kredito ribos nustatymo metodą.</p> <p><i>Dėl teiginio, kad kredito suma priklauso nuo įmonės pelningumo</i></p> <p>Pažymėtina, kad pelno mokesčio kreditas pagal savo prigimtį yra susietas su rezidavimo valstybėje apskaičiuotu pelno mokesčiu, kuris nustatomas nuo apmokestinamojo pelno, t. y. nuo mokesčių mokėtojo finansinio rezultato, įvertinus visas pajamas ir leidžiamus atskaitymus pagal nacionalines mokesčių taisykles.</p> <p>Dėl šios priežasties kredito dydis neišvengiamai priklauso nuo bendro apmokestinamojo pelno ir atitinkamai nuo apskaičiuoto pelno mokesčio sumos. Tai yra tiesioginė kredito metodo konstrukcijos pasekmė, nes šio metodo esmė yra užtikrinti, kad užsienyje sumokėtas mokeskis būtų įskaitomas tik iki rezidavimo valstybėje nuo tų pačių pajamų tenkančios mokesčio dalies.</p> <p>Todėl aplinkybė, kad kredito riba koreliuoja su bendru pelno mokesčio dydžiu, nėra nukrypimas nuo mokesčių neutralumo principo ar jo iškraipymas, o priešingai yra šio principo įgyvendinimas nacionalinėje pelno mokesčio sistemoje.</p> <p><i>Dėl nepanaudoto kredito perkėlimo</i></p> <p>PMI 55 straipsnyje šiuo metu nėra įtvirtinta nepanaudoto užsienio mokesčio kredito perkėlimo į vėlesnius mokesčius laikotarpius galimybė. Todėl toks mechanizmas negali būti laikomas galiojančio reguliavimo dalimi ar iš jo išvedamu reikalavimu. Komentare pateikiama metodika negali įtvirtinti naujų mokesčių mokėtojo teisių, kurios nėra numatytos įstatyme.</p> <p><i>Dėl užsienio valstybių praktikos</i></p> <p>Skirtingų valstybių taikomi kredito metodai yra nulemti jų nacionalinių mokesčių sistemų ypatumų ir nėra tiesiogiai perkeliamas standartas Lietuvos teisei. Todėl atskirų valstybių modeliai negali būti laikomi privalomu PMI 55 straipsnio aiškinimo pagrindu.</p>
--	--	--

įstatyme yra numatytas palankesnis Lietuvos rezidento (vieneto arba gyventojų) pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmas, leidžiantis atskaityti užsienio valstybėje sumokėto pelno (pajamų) ar jam tapataus mokesčio sumą iš Lietuvoje mokėtinos mokesčio sumos, tenkančios visoms užsienio valstybėje gautoms pajamoms (neskirstant šių pajamų pagal rūšį).“ Kaip jau aptarta, Projekte pateikiamas kredito metodo apskaičiavimo mechanizmas neatitinka PMI numatytos kredito metodo taikymo tvarkos, todėl mokesčių administratorius turėtų papildomai įvertinti ar Modelinės konvencijos 23 straipsnio Komentare pateikiamos išvados vis dar yra aktualios.

Priede Nr. 1 ir Priede Nr. 2 pateikiame keletą skaičiavimo pavyzdžių, parodančių, kad remiantis Projekte pateikta skaičiavimo logika, atskaitoma kredito suma priklauso nuo įmonės pelningumo, kas nesuderinama su siekiu naikinti dvigubą apmokestinimą ir apmokestinimo neutralumą.

Ankstesnėse diskusijose dėl kredito metodo taikymo VMI buvo išreiškusi poziciją, kad užsienio valstybėse taikoma analogiška skaičiavimo tvarka kaip ir siūloma Projekte. Todėl verta trumpai aptarti

keletą pavyzdžių, kaip kredito

metodą taiko kitos šalys:
-JAV mokesčių mokėtojai turi teisę pasirinkti, ar taikyti kredito metodą, ar užsienyje sumokėtas mokesčių sumas priskirti prie leidžiamų atskaitymų skaičiuojant mokėtiną pelno mokestį. Taip pat užsienyje sumokėto mokesčio sumos dalis, kuri, pritaikius kredito metodą, negali būti atskaitoma vienu mokestiniu laikotarpiu, gali būti keliama į ateinančius mokestinius laikotarpius arba panaudojama sumažinant ankstesnių laikotarpių pelno mokestį³.
-Jungtinė Karalystė ne kartą keitė taikomą dvigubo apmokestinimo mažinimo mechanizmą.
Šalies pasirinktas kredito metodo tipas taip pat leidžia užsienyje sumokėto mokesčio sumos dalį, kuri, pritaikius kredito metodą, negali būti atskaitoma vienu mokestiniu laikotarpiu, perkelti į ateinančius mokestinius laikotarpius arba tam tikrais atvejais ją sumažinti ankstesnių laikotarpių pelno mokestį.
Taigi, mokesčių administratorius Projekte pateikęs savitą kredito metodo taikymo interpretaciją, esą paremtą užsienio šalių praktika, visiškai ignoravo, kad užsienio valstybės nepanaudotą kredito dalį leidžia perkelti į kitus mokestinius laikotarpius.
Priede Nr. 3 ir Priede Nr. 4 pateikiame kredito metodo skaičiavimo alternatyvas, kurios, mūsų nuomone, geriau atspindi

		<p>PMĮ nuostatas i nesukuria naujo reguliavimo.</p> <p>Apibendrinimas: Projekte siūlomas PMĮ 55 straipsnio aiškinimas nesuderinamas su PMĮ nustatyta kredito metodo taikymo tvarka ir neužtikrina realaus dvigubo apmokestinimo panaikinimo. Be to, Projekte pateiktas metodas priklauso nuo įmonės pelningumo ir neleidžia perkelti nepanaudoto kredito, todėl neatitinka tarptautinės praktikos ir neutralumo principo.</p>		
4.	UAB Pricewaterhouse Coopers	<p>III. Projekte pateikta VMI pozicija nepagrįstai plečiamai aiškina PMĮ nuostatas MAĮ 3 str. 2 d. įtvirtinta nuostata, numatanti, jog mokesčio įstatymu turi būti nustatomi tokie esminiai mokesčio elementai, kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos. Taip pat MAĮ 9 str. įtvirtina, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Tuo tarpu MAĮ 3 str. 5 d. nurodo, kad visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas visais atvejais, inter alia (be kita ko), nustatydamas mokesčius, apmokestinimo</p>	Neatsižvelgta	<p>Visų pirma pažymėtina, kad su išdėstytais teisės aiškinimo ir taikymo principais iš esmės sutinkame - mokesčių administravimas turi būti grindžiamas aiškiu, įstatyme įtvirtintu reguliavimu, o mokestinės prievolės negali būti kuriamos žemesnės galios teisės aktais ar administraciniais išaiškinimais. Tačiau nesutinkame su išvada, kad Projekte pateiktas PMĮ 55 straipsnio 2 dalies aiškinimas viršija mokesčių administratoriaus kompetenciją ar įtvirtina naujas teisės normas.</p> <p>PMĮ 55 straipsnio 2 dalyje pats įstatymų leidėjas nustato kredito metodo ribą, t. y., kad atskaitoma užsienyje sumokėto mokesčio suma negali viršyti Lietuvos Respublikoje pagal PMĮ apskaičiuotos pelno mokesčio sumos, tenkančios toms pačioms pajamoms. Ši nuostata savaime suponuoja būtinybę nustatyti, kokia bendro Lietuvos pelno mokesčio dalis priskirtina konkrečioms užsienio pajamoms.</p> <p>Kadangi PMĮ nedetalizuoja techninio šios ribos nustatymo mechanizmo, komentare pateikiamas aiškinimas yra skirtas ne naujų pareigų ar teisių sukūrimui, o įstatyme įtvirtinto ribojimo praktiniam taikymui užtikrinti. Kitaip tariant, proporcinis paskirstymas nėra savarankiška taisyklė, o iš PMĮ 55 straipsnio struktūros neišvengiamai išvedamas skaičiavimo būdas, kai bendras pelno mokestis turi būti susietas su skirtingais pajamų šaltiniais.</p> <p>Todėl laikytina, kad Projekto nuostatos nepakeičia PMĮ 55 straipsnio turinio, neįtvirtina naujų mokesčio elementų ir neperžengia MAĮ 3 straipsnio 2 dalies ribų, nes mokesčio objektas, subjektai, tarifas ir iš esmės kredito ribos principas yra nustatyti pačiame įstatyme.</p> <p>Dėl argumento, kad esant neaiškumui taikytinas aiškinimas mokesčių mokėtojo naudai, pažymėtina, jog MAĮ 3 straipsnio 5 dalis taikoma tik tuomet, kai normos turinys išlieka neaiškus net ir taikant įprastus teisės aiškinimo metodus arba kai egzistuoja reali ir neišsprendžiama kolizija. Šiuo atveju PMĮ 55 straipsnio 2 dalies taikymo logika gali būti nustatyta sistemiškai vertinant visą pelno mokesčio apskaičiavimo mechanizmą, todėl nėra pagrindo teigti, kad egzistuoja tokio lygio</p>

	<p>išimtis ir lengvatas, turi paisyti, inter alia, konstitucinio teisinės valstybės principo; nustatant mokesčius, taigi ir jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, ypač svarbūs teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principai (2000 m. kovo 15 d., 2013 m. gruodžio 16 d., 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimai). Konstitucinis Teismas taip pat yra konstatavęs ir tai, kad asmenys, pagal Konstituciją privalantys mokėti įstatymu nustatytus mokesčius, turi teisę pagrįstai tikėtis, kad nustatant ar keičiant mokesčius</p> <p>3Žr. https://taxsummaries.pwc.com/united-states/corporate/tax-credits-and-incentives</p> <p>bus paisoma konstitucinio teisinės valstybės principo, inter alia teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumoprincipų, kurie suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo, kuriuo nustatomi mokesčiai, stabilumą, saugoti ir gerbti mokesčių mokėtojų teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius (2013 m. vasario 15 d. nutarimas). LVAT yra ne kartą pažymėjęs, kad PMĮ nuostatos apibrėžia apmokestinimo pelno mokesčiu momentą, su kuriuo siejamas ir atitinkamų asmens (nagrinėjamu atveju – mokesčių išskaičiuojančio asmens) įstatyme numatytų</p>		<p>neapibrėžtumas, kuris automatiškai suponuotų aiškinimą mokesčių mokėtojo naudai kaip vienintelę galimą alternatyvą.</p> <p>Taip pat pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus komentarai pagal savo teisinę prigimtį yra skirti vienodam teisės aktų taikymui užtikrinti ir savaime nesukuria naujo reguliavimo, todėl LVAT praktikoje įtvirtintas draudimas kurti naujas teisės normas administraciniais išaiškinimais šiuo atveju nėra pažeidžiamas.</p> <p>Atsižvelgiant į tai, laikomės pozicijos, kad komentaro Projekto nuostatos yra PMĮ 55 straipsnio sisteminis išaiškinimas, o ne plečiamasis aiškinimas, kuriuo būtų kuriamos naujos mokesstinės taisyklės ar viršijamos mokesčių administratoriaus kompetencijos ribos.</p> <p>Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad analogiški argumentai jau buvo pateikti ir pirmojoje lentelės dalyje.</p>
--	--	--	---

prievolių atsiradimas, todėl jos negali būti aiškinamos plečiamai ir turi būti taikomos griežtai bei tiksliai (žr. LVAT 2019 m. balandžio 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-90-556/2019; 2020 m. vasario 18 d. sprendimą byloje A-1798-968/2020). Primintina ir tai, kad tarp pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų yra ir apmokestinimo aiškumo principas, reiškiantis, kad mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (MAĮ 6 ir 9 str.) (žr. LVAT 2020 m. spalio 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-3511-968/2020). LVAT savo 2024 m. kovo 20 d. sprendime administracinėje byloje Nr. eA-131-556/2024 jau yra konstatavęs, kad mokesčių administratorius neturi teisės nei viešai skelbiamuose teisės aktų nuostatų išaiškinimuose, nei individualiuose konsultacijose pateikti tokių išaiškinimų, kurie neatitinka įstatymų leidėjo valios.

Šiuo atveju, Lietuvos Respublikos Seimas PMĮ neįtvirtino teisinio reguliavimo, suponuojančio tokį kredito metodo taikymą, kurį nurodo mokesčių administratorius Projekte. Todėl mokesčių administratorius, savo

	<p>išaiškinimais pateikdamas naujas, įstatymais nenustatytas taisykles, kurios nesuderinamos su aiškinamos įstatymo, nuostatomis, viršija savo kompetenciją.</p> <p>Apibendrinimas: Mokesčių teisėje visi esminiai mokestinės prievolės elementai turi būti aiškiai ir tiksliai apibrėžti įstatyme, o neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.</p> <p>Lietuvos Konstitucinio teismo bei LVAT jurisprudencijoje pabrėžiama, kad mokesčių administratorius negali plečiamai aiškinti įstatymo ir kurti naujų taisyklių, kurių įstatymų leidėjas nenumatė, todėl Projekte pateikta VMI pozicija dėl PMĮ 55 straipsnio taikymo viršija mokesčių administratoriui suteiktų teisių ribas.</p>		
--	---	--	--

*fizinių asmenų duomenys nepateikiami