



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

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

Nr.

**DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO 40 STRAIPSNIO 3 DALIES
APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO) PAKEITIMO**

Siekdami užtikrinti sklandų mokesčių įstatymų įgyvendinimą, parengėme PMĮ¹ 40 straipsnio 3 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarą) pakeitimą.

Šį atnaujintą komentarą galima rasti VMI² interneto svetainėje adresu:
<https://www.vmi.lt/evmi/pelno-mokestis>.

Pakeitimais patikslinamos kontroliuojamo skolino kapitalo apskaičiavimo taisyklės, papildomai paaiškinant, kaip vertinama paskolos grąžinimo įtaka skolino ir fiksuoto kapitalo santykiui.

Papildomos nuostatos dėl galimo piktnaudžiavimo atvejų vertinimo, numatant, kad tais atvejais, kai paskolos grąžinimo ir naujo skolinimosi seka neturi ekonominio pagrindo ir siekiama sumažinti skolino kapitalo dydį mokestinio laikotarpio pabaigoje, gali būti vertinama tikroji sandorių ekonominė esmė. Paaiškinama, kada į paskolos grąžinimą gali būti neatsižvelgiama, jeigu nustatoma, kad tokia sandorių struktūra neatitinka ekonominės logikos, turi mokesčių vengimo požymių arba yra skirta PMĮ 40 straipsnio 3 dalies taikymo išvengimui.

Papildoma praktiniais pavyzdžiais, iliustruojančiais paskolos grąžinimo ir pakartotinio skolinimosi situacijas, finansavimą per grupės lėšų koncentravimo (angl. „cash pool“) sistemas, kontroliuojančių asmenų suteiktų paskolų vertinimą.

Atnaujinamos ir patikslinamos redakcinės nuostatos, įskaitant valiutos, datų, teisės aktų nuorodų ir kitų techninių formuluočių pakeitimus.

Atsižvelgiant į tai, kad atnaujintame komentare pateiktas „plonosios kapitalizacijos“ taisyklės aiškinimas yra palankesnis mokesčių mokėtojams, šis aiškinimas gali būti taikomas ir ankstesniems mokestiniams laikotarpiams, kuriems dar nėra pasibaigę mokestinių prievolių apskaičiavimo, deklaravimo ir tikrinimo terminai.

PRIDEDAMA:

1. PMĮ 40 straipsnio 3 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarą) pakeitimas, 8 lapai.
2. PMĮ 40 straipsnio 3 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarą) pakeitimo lyginamasis variantas, 9 lapai.

Viršininkas

dr. Martynas Endrijaitis

¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau - PMĮ)

² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

PMĮ 40 straipsnio 3 dalies apibendrintas paaiškinimas (komentaras).

40 STRAIPSNIS. Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo

(KEISTA: 2004 01 22 įstatymu Nr. IX-1972 (nuo 2004 02 14), nuostatos taikomos nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios)

3. Vienetai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.

Komentaras

1. Vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną PMĮ nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.

Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės yra patvirtintos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. [nutarimu Nr. 1575](#) „Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ (toliau - Taisyklės).

2. Taisyklės nustato atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo. Pajamos arba išmokos, apibūdintos iš naujo pagal šias Taisykles, apmokestinamos PMĮ nustatyta tvarka atsižvelgiant į šių iš naujo apibūdintų pajamų arba išmokų pobūdį.

3. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, pagal Taisyklių nuostatas apibūdinamos iš naujo:

- palūkanos, mokamos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą;
- palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį;

- su Lietuvos vieneto pelnu, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijusios mokamos palūkanos ir nuomos mokestis.

Taisyklių nuostatos dėl apibūdinimo iš naujo taikomos, jei tokios palūkanos ar nuomos mokestis mokamas kontroliuojančiam asmeniui.

4. Palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimas:

4.1. Kontroliuojantis skolintojas – tai Lietuvos vienetai suteikęs skolinto kapitalo už atlygį Lietuvos vienetai kontroliuojantis apmokestinamasis vienetas arba gyventojas (t. y. Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas arba Lietuvos nuolatinis gyventojas ar Lietuvos nenuolatinis gyventojas), kuris:

- kontroliuoja Lietuvos vienetai paskutinę šio Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio dieną ir

- tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba

- kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir

kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Kontroliuojančio skolintojo sąvoka taip pat apima:

- vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, narį,
- kontroliuojančio gyventoją sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiu gyventoju giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetai suteikę skolinto kapitalo už atlygį.

4.2. Fiksuotas kapitalas - tai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną apskaičiuotas Lietuvos apmokestinamojo vieneto nuosavas kapitalas, neįskaitant:

- to mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno / nuostolio) ir
- kontroliuojančio skolinčio Lietuvos vienetui perleisto turto perkainojimo rezultato, jeigu ši turta tas vienetas naudoja trumpiau kaip dvejus metus.

Turto naudojimo Lietuvos vienete dviejų metų laikotarpis skaičiuojamas mėnesiais.

Tais atvejais, kai Lietuvos vienetas yra individuali įmonė arba ūkinė bendrija ir netvarko apskaitos kaip ribotos civilinės atsakomybės vienetas, laikoma, kad jo nuosavą kapitalą sudaro: 2 896 eurų ir ilgalaikio materialaus turto, nuosavybės teise priklausančio individualiai įmonei arba ūkinei bendrijai, naudojamo ilgiau kaip metus šios įmonės pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti, įsigijimo kaina, sumažinta to turto nusidėvėjimo suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

4.3. Skolintas kapitalas už atlygį yra:

- visas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolinčio (-ų) skolintas kapitalas;
- Lietuvos vieneto išleistos ir kontroliuojančio (-ių) skolinčio (-ų) įsigytos konvertuojamosios obligacijos už tam tikras sutartas palūkanas arba kitokį atlyginimą;
- paskolos iš trečiųjų asmenų, garantuotos kontroliuojančio (-ių) skolinčio (-ų),
- paskolos Lietuvos vienetui, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolintojas (-ai) tuo pat metu yra garantavęs (-ę) tokią paskolą.

Paskolos, gautos iš trečiųjų asmenų, **priskiriamos skolintam kapitalui už atlygį tik tuo atveju, jeigu jų grąžinimas yra užtikrinamas kontroliuojančiojo(-ų) skolinčiojo(-ų) laidavimu (garantija)**. Paskolos, kurių grąžinimas užtikrinamas kitomis priemonėmis, pvz., turto įkeitimu (hipoteka) ar kitomis nei garantija priemonėmis, ir kurios nėra kontroliuojančiojo asmens laidavimo (garantijos) forma, **nepriskiriamos skolintam kapitalui už atlygį**.

Skaičiuojant skolintą kapitalą, nėra atsižvelgiama tuo mokestiniu laikotarpiu, už kurį skaičiuojamas fiksuoto ir skolino kapitalo santykis, jau sugrąžinta šiam mokestiniam laikotarpiui tenkanti skolino kapitalo dalis, jeigu nustatoma, kad tokia skolino kapitalo grąžinimo struktūra ar sandorių seka sudaro piktnaudžiavimo PMĮ 40 straipsnio 3 dalies nuostatomis požymius, neatitinka ekonominės sandorių esmės ir turi mokesčių vengimo požymių. Pavyzdžiui, jei nustatoma, kad Lietuvos vienetas A 2025 m. gruodžio 31 d. grąžina paskolos dalį kontroliuojančiam vienetui B, siekdamas, kad 2025 m. pabaigoje likusi skolino kapitalo dalis neviršytų 4:1 fiksuoto kapitalo santykio ribos, o 2026 m. sausio 2 d. tas pats vienetas A vėl pasiskolina tą pačią ar panašią sumą iš B, nors realiai paskolos tikslas ir naudojimas nepasikeitė, skaičiuojant skolintą kapitalą nėra atsižvelgiama į 2025 m. gruodžio 31 d. grąžintą paskolos dalį.

Net ir nesant skolino ir nuosavo kapitalo dydžio santykio (4:1) neatitikimui, t. y., jei santykis 4:1 nėra viršijamas, arba mokesčių mokėtoji turint įrodymus, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, tačiau nustatius, kad įmonės finansavimas grįstas piktnaudžiavimu / mokestinės naudos siekiu, o ne ekonominiais / komerciniais tikslais, palūkanų sąnaudos visa apimtimi pelno mokesčio tikslais bendruoju atveju būtų laikomos neleidžiamais atskaitymais.

5. Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolinčio (-ų) skolino kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolino kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu.

Skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykis apskaičiuojamas Lietuvos vieneto kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną. Ar Lietuvos vienetai paskolą suteikę kitas vienetas arba gyventojas kontroliuoja šį Lietuvos vieneta ir yra kontroliuojantis skolintojas taip pat nustatoma kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną.

5.1. Jei skolintas kapitalas yra užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas eurai pagal Europos Centrinio Banko paskelbtą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį arba Lietuvos banko paskelbtą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį tais atvejais, kai orientacinio euro ir užsienio valiutos santykio Europos Centrinis Bankas neskelbia, arba kituose visuotinai pripažintuose rinkos informacijos šaltiniuose paskelbtą rinkos euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.

5.2. Už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pavyzdžiai

1. Lietuvos vienetas A pagal 2024 m. birželio 30 d. paskolos sutartį iš vieneto B gavo 160 000 Eur paskolą 4 metų laikotarpiui, mokant 7 proc. metines palūkanas. Vieneto A mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Vieneto A 2024 m. mokestinio laikotarpio paskutinę dieną (2024-12-31) apskaičiuotas fiksuotas kapitalas, t. y. nuosavas kapitalas, neįskaitant tų metų finansinio rezultato, sudarė 20 000 Eur.

Vienetas B paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2024-12-31) valdė 63 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vieneta A.

Vienetas A vienetai B nuo paskolos sutarties sudarymo (2024-06-30) iki 2024-12-31 grąžino 50 000 Eur paskolos. Todėl vienetas A vienetai B 2024-12-31 yra skolingas 110 000 Eur (160 000 Eur - 50 000 Eur). 50 000 Eur paskolos grąžinimas neturi mokesčių vengimo požymių.

Vadinasi, vieneto A iš kontroliuojančio skolintojo - vieneto B skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį (110 000 Eur) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Eur) santykį 4:1 2024-12-31 yra 30 000 Eur (110 000 Eur - 4 x 20 000 Eur). Ši suma yra laikoma kontroliuojamam skolintu kapitalu. Todėl vienetas A, apskaičiuodamas 2024 metų pelno mokestį, tais metais už šią paskolos sumą (30 000 Eur) mokėtinų palūkanų negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Tarkime, kad vieneto A fiksuotas kapitalas 2025-12-31 bus nepasikeitęs ir sudarys 20 000 Eur, o vienetas B 2025-12-31 valdys 63 proc. vieneto A akcijų ir bus laikomas kontroliuojančiu vieneta A (kaip ir 2024-12-31). Taip pat tarkime, kad vienetas A nuo paskolos sudarymo dienos (2024-06-30) iki 2025 m. mokestinio laikotarpio paskutinės dienos (2025-12-31) vienetai B bus grąžinęs 90 000 Eur paskolos ir todėl vienetas A vienetai B bus skolingas 70 000 Eur (160 000 Eur - 90 000 Eur). 90 000 Eur paskolos grąžinimas neturi mokesčių vengimo požymių.

Vadinasi, vieneto A iš kontroliuojančio skolintojo - vieneto B skolintas kapitalas už atlygį paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2025-12-31) sudarys 70 000 Eur ir neviršys skolinto kapitalo už atlygį (70 000 Eur) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Eur) santykio 4:1 (20 000 Eur x 4 = 80 000 Eur). Todėl vieneto A vienetai B 2025 metais ir kitais metais (jeigu iš vieneto B nebus paimta papildoma paskola bei skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis neviršys 4:1) mokamos palūkanos už paskolą nebus apibūdinamos iš naujo.

2. Situacijos vertinimas, esant galimiems mokesčių vengimo požymiams.

2025 m. gruodžio 30 d. vienetas A vienetai B grąžina 60 000 Eur paskolos dalį. Tačiau 2026 m. sausio 2 d. vienetas A iš to paties vieneto B vėl gauna 60 000 Eur paskolą pagal naują paskolos sutartį.

Tokiu atveju paskolos grąžinimas ir naujas skolinimasis per labai trumpą laikotarpį gali būti laikomas neturiniu ekonominio turinio ir turiniu mokesčių vengimo požymių, jei nustatoma, kad šių sandorių tikslas buvo sumažinti mokestinio laikotarpio paskutinę dieną apskaičiuojamą skolinto kapitalo sumą. Todėl apskaičiuojant vieneto A 2025 m. mokestinio laikotarpio skolinto kapitalo dydį gali būti laikoma, kad paskola faktiškai nebuvo sumažinta, t. y. skolintas kapitalas 2025-12-31 laikomas 110 000 Eur, neatsižvelgiant į formaliai grąžintą 60 000 Eur sumą.

Tokiu atveju skolinto kapitalo ir fiksuoto kapitalo santykis būtų skaičiuojamas taip: skolintas kapitalas – 110 000 Eur; fiksuotas kapitalas – 20 000 Eur; leistinas santykis 4:1 - 80 000 Eur. Vadinasi, skolinto kapitalo dalis, viršijanti leidžiamą santykį, sudaro: $110\,000 - 80\,000 = 30\,000$ Eur. Ši suma laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, todėl už šią paskolos dalį mokamos palūkanos negali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams apskaičiuojant vieneto A apmokestinamąjį pelną.

3. Pavyzdys, kai paskola suteikiama per lėšų koncentravimo (angl. cash pool) sistemą

Vienetas A priklauso tarptautinei įmonių grupei, kurioje veikia „cash pool“ sistema, administruojama grupės finansų centro – vieneto C.

Pagal „cash pool“ sutartį vienetas A 2024 m. liepos mėn. iš „cash pool“ sąskaitos gauna 160 000 Eur finansavimą, o faktinis šių lėšų šaltinis yra grupės įmonė B, kuri yra vieneto A akcininkė ir valdo 63 proc. jo akcijų.

Tokiu atveju, vertinant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį laikoma, kad vienetas A yra pasiskolinęs iš susijusio ir kontroliuojančio vieneto, net jei lėšos gautos per „cash pool“ sąskaitą, todėl ši paskola laikoma kontroliuojančio skolintojo suteikta paskola, jeigu nustatoma, kad faktinis finansavimo šaltinis yra vienetas B.

Jeigu 2024-12-31 vieneto A skolintas kapitalas iš „cash pool“ sistemos sudaro 110 000 Eur, o jo fiksuotas kapitalas – 20 000 Eur, skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis taip pat vertinamas pagal 4:1 taisyklę. Todėl skolinto kapitalo dalis, viršijanti leistiną dydį (80 000 Eur), t. y. 30 000 Eur, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu ir už šią dalį mokamos palūkanos nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Jei vienetui kontroliuojantis vienetas suteikia kelias paskolas, kurioms nustatytos skirtingos palūkanų normos, ir šių paskolų suma viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, tai neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų suma turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos (neatsižvelgiant į paskolų suteikimo eiliškumą).

Pavyzdys

Lietuvos vienetas X pasiskolino pagal paskolos sutartis iš kontroliuojančio vieneto Y: 2023-06-20 50 000 Eur (sutartyje numatytos 8 proc. metinės palūkanos), 2024-12-15 60 000 Eur (sutartyje numatytos 6 proc. metinės palūkanos) bei 2025-06-20 dar 100 000 Eur (sutartyje numatytos 4 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 2025-12-31 apskaičiuojo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 20 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 2025 metais nuo visų paskolų sumos yra 9 726 Eur. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 2025 metus, 20 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (1 945 Eur), turi priskirti neleidžiamiems atskaitymams

Jei vienetui keli kontroliuojantys vienetai suteikia paskolas, kurioms nustatytos skirtingos palūkanų normos ir šių paskolų suma viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, tai neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų suma turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos (neatsižvelgiant į paskolų suteikimo eiliškumą).

Pavyzdys

Lietuvos vienetas X pasiskolino pagal paskolos sutartis iš kontroliuojančio vieneto A: 2023-08-15 40 000 Eur (sutartyje numatytos 9 proc. metinės palūkanos), 2024-08-13 45 000 Eur

(sutartyje numatytos 6,5 proc. metinės palūkanos) bei iš kontroliuojančio vieneto B 2025-09-20 dar 90 000 Eur (sutartyje numatytos 5 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 2025-12-31 apskaičiavo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 30 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 2025 metais nuo visų paskolų sumos yra 7 783 Eur. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 2025 metus, 30 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (2 335 Eur), turi priskirti neleidžiamiems atskaitymams.

5.3. Užsienio valiutos keitimo nuostoliai, susiję su kontroliuojamu skolintu kapitalu, neatskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pavyzdys

Tarkime, kad kaip ir nurodyta 5.2. punkto pavyzdyje, vieneto A kontroliuojamas skolintas kapitalas 2025-12-31 yra 30 000 Eur. 2025 metais vienetas A vienetui B grąžino 20 000 Eur ir už šią dalį taip pat sumokėjo priklausančias palūkanas. Todėl vienetas A, skaičiuodamas 2025 metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų negalės atimti užsienio valiutos keitimo nuostolių (t. y. išlaidų, patirtų keičiant valiutą), susidariusių dėl tais metais grąžintos paskolos dalies (20 000 Eur) ir už šią dalį sumokėtų palūkanų.

Jeigu vienetas A vienetui B 2025 metais grąžintų ne 20 000 Eur, o 40 000 Eur ir sumokėtų už šią paskolos dalį priklausančias palūkanas, tai apskaičiuodamas 2025 metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų negalėtų atimti užsienio valiutos keitimo nuostolių, susidariusių dėl tais metais grąžintos paskolos dalies, neviršijančios kontroliuojamo skolinto kapitalo dydžio (30 000 Eur) ir už šią dalį sumokėtų palūkanų. Neleidžiamiems atskaitymams priskiriami tik realizuoti valiutos keitimo nuostoliai. Nuostoliai dėl negrąžintos paskolos dalies pervertinimo gali būti priskiriami leidžiamiems atskaitymams.

5.4. Lietuvos vieneto kontroliuojančiam užsienio vienetui ar nenuolatiniam Lietuvos gyventojui mokamos palūkanos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą apmokestinamos prie pajamų šaltinio PMI ir GPMI nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į tai, ar minėtos išmokos yra apibūdintos iš naujo, ar ne.

5.5. Šių Taisyklių nuostatos dėl palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimo iš naujo netaikomos:

- jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų;
- finansinėms įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas.

Vieneto turimi įrodymai turi būti pakankami, kad mokesčių administratorius galėtų nustatyti, kokios yra paskolų teikimo sąlygos, jei šiam vienetui paskolą suteiktų nepriklausomi asmenys. Pažymėtina, kad šiuo atveju vienetas turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir t. t.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Raštiškas banko ar kitos įmonės atsakymas dėl paskolos suteikimo sąlygų konkrečiai įmonei konkrečiomis paskolos suteikimo sąlygomis gali būti laikomas vienu iš įrodymu, kuriuo remiantis gali būti sprendžiama, ar paskola iš kontroliuojančio vieneto suteikta analogiškais sąlygomis. Kelių bankų ar įmonių atsakymai būtų dar labiau pagrįstas įrodymas ir leistų susidaryti aiškesnę nuomonę apie paskolos iš nepriklausomų asmenų suteikimo sąlygas.

6. Su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijusių mokamų palūkanų ir nuomos mokesčio apibūdinimas:

6.1. Nelaikomos susijusiomis su pajamų uždirbimu Lietuvos vieneto jį kontroliuojančiam asmeniui (Lietuvos arba užsienio vienetui ir Lietuvos nuolatiniam ar nenuolatiniam gyventojui) mokamos:

- palūkanos, susijusios su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu (pavyzdžiui, apyvarta);
- palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį;
- nuomos mokestis, susijęs su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu.

Apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną tokios palūkanos ar nuomos mokestis neatskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pagal šias nuostatas apibūdinamos palūkanos ir nuomos mokestis, kurį Lietuvos vienetas moka jį kontroliuojančiam kitam Lietuvos arba užsienio vienetui ir Lietuvos nuolatiniam ar nenuolatiniam gyventojui.

Ar Lietuvos vienetui paskolą suteikęs kitas vienetas arba gyventojas kontroliuoja šį Lietuvos vienetą, nustatoma Lietuvos vieneto kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną.

6.2. Lietuvos vieneto mokamos palūkanos ir nuomos mokestis kontroliuojančiam užsienio vienetui ar Lietuvos nenuolatiniam gyventojui apmokestinami prie pajamų šaltinio PMI ir GPMĮ nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į tai, ar minėtos išmokos yra apibūdintos iš naujo, ar ne.

Pavyzdys

Lietuvos vienetas A 2024 m. kovo 1 d. sudarė paskolos sutartį su užsienio vienetu B, kurioje numatyta, kad vienetas B suteiks vienetui A 200 000 Eur paskolą 5 metų laikotarpiui. Vienetas B paskutinę vieneto A 200425 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio dieną (200425-12-31) valdė 75 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vienetą A.

Sutartyje numatyta, kad vieneto A vienetui B už paskolą mokamų metinių palūkanų dydis priklausys nuo vieneto A apyvartos dydžio ir galės svyruoti nuo 7 iki 20 proc. Jeigu vieneto A metinė apyvarta bus iki 100 000 Eur, metinių palūkanų dydis bus 7 proc., jeigu metinė apyvarta bus nuo 100 000 Eur iki 2000 000 Eur, palūkanų dydis bus 13 proc. ir t. t.

Vadinasi, vienetas A, apskaičiuodamas 2025 metų pelno mokestį, tais metais mokėtinų palūkanų sumos negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams. Tačiau vieneto A vienetui B mokamos palūkanos bus apmokestinamos prie pajamų šaltinio PMI nustatyta tvarka.

Pavyzdys

2024 m. kovo mėn. Lietuvos vienetas A iš kito Lietuvos vieneto B 3 metų laikotarpiui išsinuomojo sandėliavimo patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad vieneto A vienetui B mokamas nuomos mokestis priklausys nuo vieneto A pajamų, gaunamų iš sandėliavimo veiklos ir galės svyruoti nuo 1000 iki 5000 Eur per mėnesį (jeigu vieneto A mėnesio pajamos bus iki 200 000 Eur, tai nuomos mokestis bus 1000 Eur per mėnesį, jeigu minėtos pajamos bus nuo 200 000 Eur iki 400 000 Eur, tai nuomos mokestis bus 2 000 Eur per mėnesį ir t.t.).

Vienetas, B paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2025-12-31) valdė 90 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vienetą A.

Vadinasi vienetas A, apskaičiuodamas 2025 ir kitų metų (jeigu ir kitų metų paskutinę mokestinio laikotarpio dieną vienetas B kontroliuos vienetą A) pelno mokestį, atitinkamais metais vienetui B mokėtino nuomos mokesčio sumos negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams.

7. Pagal PMI 17 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuojant pelno mokestį, leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal

GPMĮ nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas (plačiau – žr. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies komentaro 6.3. punkte). Tačiau PMĮ 40 straipsnio 3 dalis nustato specialias apmokestinimo nuostatas tais atvejais, kai paskolą teikia kontroliuojantys asmenys, todėl ir tais atvejais, kai fizinio asmens gaunamos palūkanos už paskolą, suteiktą kontroliuojamam vienetai, yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, vis tiek palūkanos už kontroliuojamąjį skolintą kapitalą turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Pavyzdys

Vieneto akcininkas (kuris yra ir įmonės darbuotojas) suteikė vienetai paskolą. Paskola viršijo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1. Akcininko gautos palūkanos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms. Apskaičiuojant vieneto pelno mokestį, taikomos PMĮ 40 straipsnio 3 dalies ir Taisyklių nuostatos, todėl palūkanos, mokamos už kontroliuojamąjį skolintą kapitalą, turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.



PMĮ 40 straipsnio 3 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentaro) pakeitimo projekto lyginamasis variantas.

40 STRAIPSNIS. Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo

(KEISTA: 2004 01 22 įstatymu Nr. IX-1972 (nuo 2004 02 14), nuostatos taikomos nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios)

3. Vienetai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.

Komentaras

1. Vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną PMĮ nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.

Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės yra patvirtintos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. [nutarimu Nr. 1575](#) „Dėl Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ (toliau - Taisyklės). Taisyklės pradedamos taikyti, apskaičiuojant 2004 m. prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną. Taip pat Taisyklių nuostatos taikomos ir mokamoms palūkanoms ir (ar) nuomos mokesčiui pagal paskolų ar nuomos sutartis, sudarytas iki 2004 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio, jei jos vis dar galioja 2004 metais prasidėjusiu bei vėlesniais mokestiniais laikotarpiais ir pagal jas yra mokamos palūkanos ir (ar) nuomos mokesčiai.

2. Taisyklės nustato atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo. Pajamos arba išmokos, apibūdintos iš naujo pagal šias Taisykles, apmokestinamos PMĮ nustatyta tvarka atsižvelgiant į šių iš naujo apibūdintų pajamų arba išmokų pobūdį.

3. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, pagal Taisyklių nuostatas apibūdinamos iš naujo:

- palūkanos, mokamos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą;
- palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį;
- su Lietuvos vieneto pelnu, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijusios mokamos palūkanos ir nuomos mokesčiai.

Taisyklių nuostatos dėl apibūdinimo iš naujo taikomos, jei tokios palūkanos ar nuomos mokesčiai mokamas kontroliuojančiam asmeniui.

4. Palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimas:

4.1. Kontroliuojantis skolininkas – tai Lietuvos vienetai suteikęs skolinto kapitalo už atlygį Lietuvos vienetai kontroliuojantis apmokestinamasis vienetas arba gyventojas (t. y. Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas arba Lietuvos nuolatinis gyventojas ar Lietuvos nenuolatinis gyventojas), kuris:

- kontroliuoja Lietuvos vienetai paskutinę šio Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio dieną ir
- tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba
- kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir

kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Kontroliuojančio skolinio sąvoka taip pat apima:

- vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, narį,
- kontroliuojančio gyventojų sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiu gyventojų giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetui suteikę skolinio kapitalo už atlygį.

4.2. Fiksuotas kapitalas - tai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną apskaičiuotas Lietuvos apmokestinamojo vieneto nuosavas kapitalas, neįskaitant:

- to mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno / nuostolio) ir
- kontroliuojančio skolinio Lietuvos vienetui perleisto turto perkainojimo rezultato, jeigu šį turtą tas vienetas naudoja trumpiau kaip dvejus metus.

Turto naudojimo Lietuvos vienete dviejų metų laikotarpis skaičiuojamas mėnesiais.

~~Mokestinio laikotarpio finansinis rezultatas (pelnas / nuostolis), kuris neįskaitomas, apskaičiuojant vieneto fiksuotą kapitalą, yra to vieneto pelnas/nuostolis prieš apmokestinimą.~~

Tais atvejais, kai Lietuvos vienetas yra individuali įmonė arba ūkinė bendrija ir netvarko apskaitos kaip ribotos civilinės atsakomybės vienetas, laikoma, kad jo nuosavą kapitalą sudaro: **2 89610 000 litų eurų** ir ilgalaikio materialaus turto, nuosavybės teise priklausančio individualiai įmonei arba ūkinei bendrijai, naudojamo ilgiau kaip metus šios įmonės pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti, įsigijimo kaina, sumažinta to turto nusidėvėjimo suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

4.3. Skolintas kapitalas už atlygį yra:

- visas Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolinio (-ų) skolintas kapitalas;
- Lietuvos vieneto išleistas ir kontroliuojančio (-ių) skolinio (-ų) įsigytos konvertuojamosios obligacijos už tam tikras sutartas palūkanas arba kitokį atlyginimą;
- paskolos iš trečiųjų asmenų, garantuotos kontroliuojančio (-ių) skolinio (-ų),
- paskolos Lietuvos vienetui, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolinio (-ai) tuo pat metu yra garantavęs (-ę) tokią paskolą.

Paskolos, gautos iš trečiųjų asmenų, priskiriamos skolintam kapitalui už atlygį tik tuo atveju, jeigu jų grąžinimas yra užtikrinamas kontroliuojančiojo(-ų) skolinio(-ų) laidavimu (garantija). Paskolos, kurių grąžinimas užtikrinamas kitomis priemonėmis, pvz., turto įkeitimu (hipoteka) ar kitomis nei garantija priemonėmis, ir kurios nėra kontroliuojančiojo asmens laidavimo (garantijos) forma, nepriskiriamos skolintam kapitalui už atlygį.

Skaičiuojant skolintą kapitalą, nėra ~~įskaitoma~~**atsižvelgiama** tuo mokestiniu laikotarpiu, už kurį skaičiuojamas fiksuoto ir skolinio kapitalo santykis, jau sugrąžinta šiam mokestiniam laikotarpiui tenkanti skolinio kapitalo dalis, **jeigu nustatoma, kad tokia skolinio kapitalo grąžinimo struktūra ar sandorių seka sudaro piktnaudžiavimo PMĮ 40 straipsnio 3 dalies nuostatomis požymius, neatitinka ekonominės sandorių esmės ir turi mokesčių vengimo požymių. Pavyzdžiui, jei nustatoma, kad Lietuvos vienetas A 2025 m. gruodžio 31 d. grąžina paskolos dalį kontroliuojančiam vienetui B, siekdamas, kad 2025 m. pabaigoje likusi skolinio kapitalo dalis neviršytų 4:1 fiksuoto kapitalo santykio ribos, o 2026 m. sausio 2 d. tas pats vienetas A vėl pasiskolina tą pačią ar panašią sumą iš B, nors realiai paskolos tikslas ir naudojimas nepasikeitė, skaičiuojant skolintą kapitalą nėra atsižvelgiama į 2025 m. gruodžio 31 d. grąžintą paskolos dalį.**

Net ir nesant skolinto ir nuosavo kapitalo dydžio santykio (4:1) neatitikimui, t. y., jei santykis 4:1 nėra viršijamas, arba mokesčių mokėtojai turint įrodymus, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, tačiau nustačius, kad įmonės finansavimas grįstas piktnaudžiavimu / mokestinės naudos siekiu, o ne ekonominiais / komerciniais tikslais, palūkanų sąnaudos visa apimtimi pelno mokesčio tikslais bendruoju atveju būtų laikomos neleidžiamais atskaitymais.

5. Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu.

Skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykis apskaičiuojamas Lietuvos vieneto kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną. Ar Lietuvos vienetui paskolą suteikęs kitas vienetas arba gyventojas kontroliuoja šį Lietuvos vienetą ir yra kontroliuojantis skolintojas taip pat nustatoma kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną.

5.1. Jeigu paskolos sutartis buvo sudaryta iki 2004 m. pradedusio mokestinio laikotarpio ir ji vis dar galioja 2004 metais prasidėjusiu mokestiniu laikotarpiu, tai apie kontroliavimą sprendžiama bei skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis apskaičiuojamas Lietuvos vieneto 2004 m. pradedusio mokestinio laikotarpio paskutinę dieną. Taip pat tokiu atveju Lietuvos vieneto mokamos palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinamos iš naujo tik nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio.

5.1. Jei skolintas kapitalas yra užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas **litais** pagal Lietuvos banko skelbiamą oficialų lito ir užsienio valiutos santykį **Europos Centrinio Banko paskelbtą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį arba Lietuvos banko paskelbtą orientacinį euro ir užsienio valiutos santykį** tais atvejais, kai orientacinio euro ir užsienio valiutos santykio **Europos Centrinis Bankas** neskelbia, arba kituose visuotinai pripažintuose rinkos informacijos šaltiniuose paskelbtą rinkos euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.

5.2. Už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirdimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pavyzdys

Lietuvos vienetas A pagal 2003 m. birželio 30 d. paskolos sutartį iš užsienio vieneto B gavo 160 000 Lt paskolą 4 metų laikotarpiui, paskolą grąžinant lygiomis dalimis kas ketvirtį ir mokant 7 proc. metines palūkanas. Vieneto A mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Vieneto A 2004 m. mokestinio laikotarpio paskutinę dieną (2004-12-31) apskaičiuotas fiksuotas kapitalas, t. y. nuosavas kapitalas, neįskaitant tų metų finansinio rezultato, sudarė 20 000 Lt.

— Vienetas B paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2004-12-31) valdė 63 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vienetu A.

— Vienetas A vienetui B nuo paskolos sutarties sudarymo (2003-06-30) iki 2003-12-31 vienetui B jau grąžino 50 000 Lt paskolos (ir už šią paskolos dalį priklausančias palūkanas). Todėl vienetas A vienetui B 2004-12-31 yra skolingas 110 000 Lt (160 000 Lt – 50 000 Lt). Į per mokestinį laikotarpį (2004 m.) sugrąžintą paskolos dalį apskaičiuojant skolintą kapitalą neatsižvelgiama.

— Vadinas, vieneto A iš kontroliuojančio skolintojo vieneto B skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį (110 000 Lt) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Lt) santykį 4:1 2004-12-31 yra 30 000 Lt (110 000 Lt – 4 x 20 000 Lt). Ši suma yra laikoma kontroliuojamu

skolintu kapitalu. Todėl vienetas A, apskaičiuodamas 2004 metų pelno mokestį, tais metais už šią paskolos sumą (30 000 Lt) mokėtinų palūkanų negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams.

1. Lietuvos vienetas A pagal 2024 m. birželio 30 d. paskolos sutartį iš vieneto B gavo 160 000 Eur paskolą 4 metų laikotarpiui, mokant 7 proc. metines palūkanas. Vieneto A mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Vieneto A 2024 m. mokestinio laikotarpio paskutinę dieną (2024-12-31) apskaičiuotas fiksuotas kapitalas, t. y. nuosavas kapitalas, neįskaitant tų metų finansinio rezultato, sudarė 20 000 Eur.

Vienetas B paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2024-12-31) valdė 63 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vieneta A.

Vienetas A vienetui B nuo paskolos sutarties sudarymo (2024-06-30) iki 2024-12-31 grąžino 50 000 Eur paskolos. Todėl vienetas A vienetui B 2024-12-31 yra skolingas 110 000 Eur (160 000 Eur - 50 000 Eur). 50 000 Eur paskolos grąžinimas neturi mokesčių vengimo požymių.

Vadinasi, vieneto A iš kontroliuojančio skolinčiojo - vieneto B skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį (110 000 Eur) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Eur) santykį 4:1 2024-12-31 yra 30 000 Eur (110 000 Eur - 4 x 20 000 Eur). Ši suma yra laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Todėl vienetas A, apskaičiuodamas 2024 metų pelno mokestį, tais metais už šią paskolos sumą (30 000 Eur) mokėtinų palūkanų negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams.

— Tarkime, kad vieneto A fiksuotas kapitalas 2005-12-31 bus nepasikeitęs ir sudarys 20 000 Lt, o vienetas B 2005-12-31 valdys 63 proc. vieneto A akcijų ir bus laikomas kontroliuojančiu vieneta A (kaip ir 2004-12-31). Taip pat tarkime, kad vienetas A nuo paskolos sudarymo dienos (2003-06-30) iki 2004 m. mokestinio laikotarpio paskutinės dienos (2004-12-31) vienetui B jau bus grąžinęs 90 000 Lt paskolos (ir už šią paskolos dalį priklausančias palūkanas) ir todėl vienetas A vienetui B bus skolingas 70 000 Lt (160 000 Lt - 90 000 Lt). Vadinasi, vieneto A iš kontroliuojančio skolinčiojo - vieneto B skolintas kapitalas už atlygį pakutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2005-12-31) sudarys 70 000 Lt (neįskaitant 2005 metais grąžintos paskolos sumos) ir neviršys skolinto kapitalo už atlygį (70 000 Lt) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Lt) santykio 4:1 (20 000 Lt x 4 = 80 000 Lt). Todėl vieneto A vienetui B 2005 metais ir kitais metais (jeigu iš vieneto B nebus paimta papildoma paskola bei skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis neviršys 4:1) mokamos palūkanos už paskolą nebus apibūdinamos iš naujo.

Tarkime, kad vieneto A fiksuotas kapitalas 2025-12-31 bus nepasikeitęs ir sudarys 20 000 Eur, o vienetas B 2025-12-31 valdys 63 proc. vieneto A akcijų ir bus laikomas kontroliuojančiu vieneta A (kaip ir 2024-12-31). Taip pat tarkime, kad vienetas A nuo paskolos sudarymo dienos (2024-06-30) iki 2025 m. mokestinio laikotarpio paskutinės dienos (2025-12-31) vienetui B bus grąžinęs 90 000 Eur paskolos ir todėl vienetas A vienetui B bus skolingas 70 000 Eur (160 000 Eur - 90 000 Eur). 90 000 Eur paskolos grąžinimas neturi mokesčių vengimo požymių.

Vadinasi, vieneto A iš kontroliuojančio skolinčiojo - vieneto B skolintas kapitalas už atlygį pakutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2025-12-31) sudarys 70 000 Eur ir neviršys skolinto kapitalo už atlygį (70 000 Eur) ir fiksuoto kapitalo (20 000 Eur) santykio 4:1 (20 000 Eur x 4 = 80 000 Eur). Todėl vieneto A vienetui B 2025 metais ir kitais metais (jeigu iš vieneto B nebus paimta papildoma paskola bei skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis neviršys 4:1) mokamos palūkanos už paskolą nebus apibūdinamos iš naujo.

2. Situacijos vertinimas, esant galimiems mokesčių vengimo požymiams.

2025 m. gruodžio 30 d. vienetas A vienetui B grąžina 60 000 Eur paskolos dalį. Tačiau 2026 m. sausio 2 d. vienetas A iš to paties vieneto B vėl gauna 60 000 Eur paskolą pagal naują paskolos sutartį.

Tokiu atveju paskolos grąžinimas ir naujas skolinimasis per labai trumpą laikotarpį gali būti laikomas neturinčiu ekonominio turinio ir turinčiu mokesčių vengimo požymių, jei nustatoma, kad šių sandorių tikslas buvo sumažinti mokesčio laikotarpio paskutinę dieną apskaičiuojamą skolinto kapitalo sumą. Todėl apskaičiuojant vieneto A 2025 m. mokesčio laikotarpio skolinto kapitalo dydį gali būti laikoma, kad paskola faktiškai nebuvo sumažinta, t. y. skolintas kapitalas 2025-12-31 laikomas 110 000 Eur, neatsižvelgiant į formaliai grąžintą 60 000 Eur sumą.

Tokiu atveju skolinto kapitalo ir fiksuoto kapitalo santykis būtų skaičiuojamas taip: skolintas kapitalas – 110 000 Eur; fiksuotas kapitalas – 20 000 Eur; leistinas santykis 4:1 - 80 000 Eur. Vadinasi, skolinto kapitalo dalis, viršijanti leidžiamą santykį, sudaro: $110\,000 - 80\,000 = 30\,000$ Eur. Ši suma laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, todėl už šią paskolos dalį mokamos palūkanos negali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams apskaičiuojant vieneto A apmokestinamąjį pelną.

3. Pavyzdys, kai paskola suteikiama per lėšų koncentravimo (angl. cash pool) sistemą
Vienetas A priklauso tarptautinei įmonių grupei, kurioje veikia „cash pool“ sistema, administruojama grupės finansų centro – vieneto C.

Pagal „cash pool“ sutartį vienetas A 2024 m. liepos mėn. iš „cash pool“ sąskaitos gauna 160 000 Eur finansavimą, o faktinis šių lėšų šaltinis yra grupės įmonė B, kuri yra vieneto A akcininkė ir valdo 63 proc. jo akcijų.

Tokiu atveju, vertinant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį laikoma, kad vienetas A yra pasiskolinęs iš susijusio ir kontroliuojančio vieneto, net jei lėšos gautos per „cash pool“ sąskaitą, todėl ši paskola laikoma kontroliuojančio skolintojo suteikta paskola, jeigu nustatoma, kad faktinis finansavimo šaltinis yra vienetas B.

Jeigu 2024-12-31 vieneto A skolintas kapitalas iš „cash pool“ sistemos sudaro 110 000 Eur, o jo fiksuotas kapitalas – 20 000 Eur, skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis taip pat vertinamas pagal 4:1 taisyklę. Todėl skolinto kapitalo dalis, viršijanti leistiną dydį (80 000 Eur), t. y. 30 000 Eur, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu ir už šią dalį mokamos palūkanos nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Jei vienetui kontroliuojantis vienetas suteikia kelias paskolas, kurioms nustatytos skirtingos palūkanų normos, ir šių paskolų suma viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, tai neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų suma turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos (neatsižvelgiant į paskolų suteikimo eiliškumą).

Pavyzdys

Lietuvos vienetas X pasiskolino pagal paskolos sutartis iš kontroliuojančio vieneto Y: 20123-06-20 50 000 LtEur (sutartyje numatytos 8 proc. metinės palūkanos), 20124-12-15 60 000 LtEur (sutartyje numatytos 6 proc. metinės palūkanos) bei 20125-06-20 dar 100 000 LtEur (sutartyje numatytos 4 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 20125-12-31 apskaičiavo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 20 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 20125 metais nuo visų paskolų sumos yra 9 726 LtEur. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 20125 metus, 20 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (1 945 LtEur), turi priskirti neleidžiamiems atskaitymams

Jei vienetui keli kontroliuojantys vienetai suteikia paskolas, kurioms nustatytos skirtingos palūkanų normos ir šių paskolų suma viršija skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, tai neleidžiamiems atskaitymams priskiriama palūkanų suma turi būti apskaičiuojama nuo visų suteiktų paskolų sumos (neatsižvelgiant į paskolų suteikimo eiliškumą).

Pavyzdys

Lietuvos vienetas X pasiskolino pagal paskolos sutartis iš kontroliuojančio vieneto A: 2012-08-15 40 000 LtEur (sutartyje numatytos 9 proc. metinės palūkanos), 2012-08-13 45 000 LtEur (sutartyje numatytos 6,5 proc. metinės palūkanos) bei iš kontroliuojančio vieneto B 2012-09-20 dar 90 000 LtEur (sutartyje numatytos 5 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 2012-12-31 apskaičiavo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 30 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 2012 metais nuo visų paskolų sumos yra 7 783 LtEur. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 2012 metus, 30 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (2 335 LtEur), turi priskirti neleidžiamiesiems atskaitymams.

5.3. Užsienio valiutos keitimo nuostoliai, susiję su kontroliuojamu skolintu kapitalu, neatskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pavyzdys

Tarkime, kad kaip ir nurodyta 5.2. punkto pavyzdyje, vieneto A kontroliuojamas skolintas kapitalas 2012-12-31 yra 30 000 LtEur. 2012 metais vienetas A vienetui B grąžino 20 000 LtEur ir už šią dalį taip pat sumokėjo priklausančias palūkanas. Todėl vienetas A, skaičiuodamas 2012 metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų negalės atimti užsienio valiutos keitimo nuostolių (t. y. išlaidų, patirtų keičiant valiutą), susidariusių dėl tais metais grąžintos paskolos dalies (20 000 LtEur) ir už šią dalį sumokėtų palūkanų.

Jeigu vienetas A vienetui B 2012 metais grąžintų ne 20 000 LtEur, o 40 000 LtEur ir sumokėtų už šią paskolos dalį priklausančias palūkanas, tai apskaičiuodamas 2012 metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų negalėtų atimti užsienio valiutos keitimo nuostolių, susidariusių dėl tais metais grąžintos paskolos dalies, neviršijančios kontroliuojamo skolinto kapitalo dydžio (30 000 LtEur) ir už šią dalį sumokėtų palūkanų. Neleidžiamiesiems atskaitymams priskiriami tik realizuoti valiutos keitimo nuostoliai. Nuostoliai dėl negrąžintos paskolos dalies pervertinimo gali būti priskiriami leidžiamiesiems atskaitymams.

5.4. Lietuvos vieneto kontroliuojančiam užsienio vienetui ar nenuolatiniam Lietuvos gyventojui mokamos palūkanos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą apmokestinamos prie pajamų šaltinio PMI ir GPMI nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į tai, ar minėtos išmokos yra apibūdintos iš naujo, ar ne.

5.5. Šių Taisyklių nuostatos dėl palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimo iš naujo netaikomos:

- jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų;
- finansinėms įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas.

Vieneto turimi įrodymai turi būti pakankami, kad mokesčių administratorius galėtų nustatyti, kokios yra paskolų teikimo sąlygos, jei šiam vienetui paskolą suteiktų nepriklausomi asmenys. Pažymėtina, kad šiuo atveju vienetas turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir t. t.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų.

Raštiškas banko ar kitos įmonės atsakymas dėl paskolos suteikimo sąlygų konkrečiai įmonei konkrečiomis paskolos suteikimo sąlygomis gali būti laikomas vienu iš įrodymu, kuriuo remiantis gali būti sprendžiama, ar paskola iš kontroliuojančio vieneto suteikta analogiškais sąlygomis. Kelių bankų ar įmonių atsakymai būtų dar labiau pagrįstas įrodymas ir leistų susidaryti aiškesnę nuomonę apie paskolos iš nepriklausomų asmenų suteikimo sąlygas.

(Papildyta pagal VMI prie FM 2013-12-16 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-9267)

6. Su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu susijusių mokamų palūkanų ir nuomos mokestio apibūdinimas:

6.1. Nelaikomos susijusiomis su pajamų uždirbimu Lietuvos vieneto jį kontroliuojančiam asmeniui (Lietuvos arba užsienio vienetui ir Lietuvos nuolatiniam ar nenuolatiniam gyventojui) mokamos:

- palūkanos, susijusios su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu (pavyzdžiui, apyvarta);
- palūkanos, mokamos pagal skolinius reikalavimus, kurie suteikia skolintojui teisę pakeisti jo teisę į palūkanas teise į skolininko pelną arba jo dalį;
- nuomos mokestis, susijęs su Lietuvos vieneto pelno, pajamų ar panašiu veiklos kriterijaus dydžiu.

Apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną tokios palūkanos ar nuomos mokestis neatskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų.

Pagal šias nuostatas apibūdinamos palūkanos ir nuomos mokestis, kurį Lietuvos vienetas moka jį kontroliuojančiam kitam Lietuvos arba užsienio vienetui ir Lietuvos nuolatiniam ar nenuolatiniam gyventojui.

Ar Lietuvos vienetui paskolą suteikęs kitas vienetas arba gyventojas kontroliuoja šį Lietuvos vienetą, nustatoma Lietuvos vieneto kiekvieno mokestinio laikotarpio paskutinę dieną.

~~6.2. Jeigu paskolos ar nuomos sutartis sudaryta iki 2004 m. pradedusio mokestinio laikotarpio ir ji vis dar galioja 2004 metais prasidėjusiu mokestiniu laikotarpiu, tai apie kontroliavimą sprendžiama Lietuvos vieneto 2004 m. pradedusio mokestinio laikotarpio paskutinę dieną. Taip pat tokiu atveju Lietuvos vieneto 2004 metais mokamos palūkanos ar nuomos mokestis apibūdinamas iš naujo tik nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio.~~

6.32. Lietuvos vieneto mokamos palūkanos ir nuomos mokestis kontroliuojančiam užsienio vienetui ar Lietuvos nenuolatiniam gyventojui apmokestinami prie pajamų šaltinio PMI ir GPMĮ nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į tai, ar minėtos išmokos yra apibūdintos iš naujo, ar ne.

Pavyzdys

Lietuvos vienetas A ~~2003~~**24** m. kovo 1 d. sudarė paskolos sutartį su užsienio vienetu B, kurioje numatyta, kad vienetas B suteiks vienetui A 200 000 ~~Lt~~**Eur** paskolą 5 metų laikotarpiui. Vienetas B paskutinę vieneto A ~~2004~~**25** metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio dieną (~~2004~~**25-12-31**) valdė 75 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vienetą A.

Sutartyje numatyta, kad vieneto A vienetui B už paskolą mokamų metinių palūkanų dydis priklausys nuo vieneto A apyvartos dydžio ir galės svyruoti nuo 7 iki 20 proc. Jeigu vieneto A metinė apyvarta bus iki 100 000 ~~Lt~~**Eur**, metinių palūkanų dydis bus 7 proc., jeigu metinė apyvarta bus nuo 100 000 ~~Lt~~**Eur** iki 200 000 ~~Lt~~**Eur**, palūkanų dydis bus 13 proc. ir t. t.

Vadinasi, vienetas A, apskaičiuodamas ~~2004~~**25** metų pelno mokestį, tais metais mokėtinų palūkanų sumos negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams. Tačiau vieneto A vienetui B mokamos palūkanos bus apmokestinamos prie pajamų šaltinio PMI nustatyta tvarka.

Pavyzdys

~~2003~~**24** m. kovo mėn. Lietuvos vienetas A iš kito Lietuvos vieneto B 3 metų laikotarpiui išsinuomojo sandėliavimo patalpas. Nuomos sutartyje numatyta, kad vieneto A vienetui B mokamas nuomos mokestis priklausys nuo vieneto A pajamų, gaunamų iš sandėliavimo veiklos ir galės svyruoti nuo 1000 iki 5000 ~~Lt~~**Eur** per mėnesį (jeigu vieneto A mėnesio pajamos bus iki 200 000 ~~Lt~~**Eur**, tai nuomos mokestis bus 1000 ~~Lt~~**Eur** per mėnesį, jeigu minėtos pajamos bus nuo 200 000 ~~Lt~~**Eur** iki 400 000 ~~Lt~~**Eur**, tai nuomos mokestis bus 2 000 ~~Lt~~**Eur** per mėnesį ir t.t.).

Vienetas, B paskutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (200425-12-31) valdė 90 proc. jo akcijų, todėl vienetas B yra laikomas kontroliuojančiu vieneta A.

Vadinasi vienetas A, apskaičiuodamas 200425 ir kitų metų (jeigu ir kitų metų paskutinę mokestinio laikotarpio dieną vienetas B kontroliuos vieneta A) pelno mokestį, atitinkamais metais vienetai B mokėtino nuomos mokesčio sumos negalės priskirti leidžiamiems atskaitymams.

7. Pagal PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuojant ~~2010 metų ir vėlesnių metų~~ pelno mokestį, leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal GPMĮ nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas (plačiau – žr. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies komentaro 6.3. punkte). Tačiau PMĮ 40 straipsnio 3 dalis nustato specialias apmokestinimo nuostatas tais atvejais, kai paskolą teikia kontroliuojantys asmenys, todėl ir tais atvejais, kai fizinio asmens gaunamos palūkanos už paskolą, suteiktą kontroliuojamam vienetai, yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, vis tiek palūkanos už kontroliuojamąjį skolintą kapitalą turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Pavyzdys

Vieneto akcininkas (kuris yra ir įmonės darbuotojas) suteikė vienetai paskolą. Paskola viršijo skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1. Akcininko gautos palūkanos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms. Apskaičiuojant vieneto pelno mokestį, taikomos PMĮ 40 straipsnio 3 dalies ir Taisyklių nuostatos, todėl palūkanos, mokamos už kontroliuojamąjį skolintą kapitalą, turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

(Papildyta pagal VMI prie FM 2012-02-17 raštą Nr. (18.10-31-1) R-1638)