



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

2021-02-04 Nr. (18.18-31-1 MR) RM-5473

**DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO 15 STRAIPSNIO
APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO) NAUJOS REDAKCIJOS**

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25 str. 1 d. 2 punktu ir siekdama užtikrinti vienodą GPMĮ¹ nuostatų aiškinimą ir taikymą, VMI prie FM² atnaujino GPMĮ 15 straipsnio apibendrintą paaiškinimą (komentarą) ir jį išdėstė nauja redakcija. Atlikti pakeitimai suderinti su Lietuvos Respublikos finansų ministerija raštu Nr. ((14.41E)-5K-2020473)-6K-2007342.

PRIDEDAMA:

GPMĮ 15 straipsnio apibendrintas paaiškinimas (komentaras), 4 lapai.

Informaciją parengė
Teisės departamentas

¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas;

² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

15 straipsnis. Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo

1. Gyventojai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

Komentaras

1. Vadovaudamiesi GPMĮ 15 str. 1 dalimi, apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, gyventojai turi iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos gautomis pajamomis ir leidžiamais atskaitymais (ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais) laikyti tokias pajamų ir leidžiamų atskaitymų (ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų) sumas, kurios atitinka tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Taigi, sudarydami sandorius ar ūkines operacijas, pvz., turto pirkimo – pardavimo, nuomos, dovanojimo sutartis, paslaugų teikimo sutartis ar kt., gyventojai atitinkamo sandorio ar ūkinės operacijos dalyką, t. y. parduodamą, išnuomojamą, dovanojamą turtą, teikiamą paslaugą ar kt., turi įvertinti tikrąją rinkos kainą ir ja vadovautis nustatant iš atitinkamo sandorio ar ūkinės operacijos gautas pajamas ar leidžiamais atskaitymams (ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams) priskiriamas patirtas sąnaudas.

2. Tikrosios rinkos kainos sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 20 dalyje. GPMĮ nenustato tikrosios rinkos kainos apskaičiavimo tvarkos, tačiau nurodo, kad tai yra suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio išsipareigojimas. Jei sudarydamos sandorį šalys veikia sąžiningai, siekdamos abipusės ekonominės naudos, tokia sandoryje nustatyta kaina atitinka tikrąją rinkos kainą. Nustatant sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą kiekvienas atvejis nagrinėjamas individualiai.

2. Jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Finansų ministras nustato šios dalies įgyvendinimo taisykles.

Komentaras

1. GPMĮ 15 str. 2 dalyje įtvirtinama, kad jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet kokios pagal tokį sandorį gautos pajamos gali būti įtraukiamos į gyventojų pajamas ir apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka. Taigi, minėta GPMĮ norma suteikia mokesčių administratoriui teisę pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas, nei tos, kurias atitinkamame sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatė gyventojas, kai yra tenkinamos abi šios sąlygos:

1) sandoris ar ūkinė operacija įvyko tarp susijusių asmenų kaip jie suprantami pagal GPMĮ 2 str. 19 dalį;

2) dėl tokio sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatytų sąlygų, kurios įprastai nebūtų nustatytos sandorį ar ūkinę operaciją sudarant nesusijusiems asmenims, sandorio ar ūkinės operacijos kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos.

2. Asmenų, kurie yra laikomi susijusiais asmenimis, sąvoka įtvirtinta GPMĮ 2 str. 19 dalyje.

3. Kai sandoris ar ūkinė operacija sudaroma tarp susijusių asmenų (dėl šių asmenų tarpusavio ryšių, įtakos vienas kitam, interesų buvimo ar kt.), jie gali siekti ne maksimalios ekonominės naudos kiekvienas atskirai, o nustatyti mokestinę naudą suteikiančias ir ekonominio pagrįstumo neturinčias sąlygas. Dėl susijusių asmenų sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatytų sąlygų, kurių įprastai nenustatytų nesusiję asmenys, sandorio ar ūkinės operacijos šalims nėra priskiriamos pajamos ar išlaidos, kurios rinkos sąlygomis įprastai būtų priskiriamos.

4. GPMĮ 15 str. 2 dalies taikymą detalizuoja specialus norminis teisės aktas – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės (toliau – Taisyklės).

Šių Taisyklių nuostatos yra taikomos bet kokiam kontroliuojamam sandoriui, t. y., susijusių asmenų atliktam sandoriui, nepriklausomai nuo to, ar jis pagrįstas rašytine sutartimi, kitu dokumentu ar įrodymu. Nustatant sandorio tikrąją rinkos kainą, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius privalo laikytis ištiesiosios rankos principo. Pagal šį principą, kontroliuojamųjų sandorių kainos, įvertinus visas reikšmingą poveikį kainai turinčias sandorio sąlygas, neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo iš tikrąją rinkos kainą atlikto sandorio galimo uždirbti pelno arba galimų gauti pajamų. Ištiesiosios rankos principo taikymas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio, kurio tikroji rinkos kaina nustatinėjama, sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriais. Palyginamuoju sandoriu laikomas tarp nesusijusių asmenų įvykęs sandoris, kurio sąlygos ir sudarymo aplinkybės yra iš esmės panašios susijusių asmenų sudarytam sandoriui.

Siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančią sandorio kainą, turi būti atliekami šie veiksmai:

1) Taisyklių nustatyta tvarka įvertinamas kontroliuojamas sandoris. Vertinant sandorį, turi būti atsižvelgta į sandorio dalyko charakteristikas, sandorio šalių funkcijas atliekant funkcinę analizę, sandorio sąlygas, ekonomines aplinkybes, verslo strategiją;

2) turi būti parenkamas tarp nesusijusių asmenų sudarytas sandoris (nekontroliuojamas sandoris), kuris nustatant ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą galėtų būti naudojamas palyginimui su vertinamu sandoriu. Remiantis nuostata, kad neasocijuoti asmenys veikia rinkos sąlygomis ir kiekvienas atskirai siekia maksimalios naudos, palyginimui parenkamas nesusijusių asmenų sandoris, kuris pagal aplinkybes yra artimiausias vertinamajam susijusių asmenų sandoriui;

3) palyginimui parinktas nesusijusių asmenų sandoris turi būti įvertinamas ta pačia tvarka kaip ir susijusių asmenų sandoris, kurio tikroji rinkos kaina yra nustatinėjama;

4) remiantis gauta informacija parenkamas vienas iš Taisyklėse nurodytų kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „sąnaudos plius“, pelno padalijimo arba sandorio grynosios maržos. Kiekvieno kainodaros metodo taikymo aspektai yra detalizuoti Taisyklių nuostatose. Nustatant kontroliuojamųjų sandorių kainas, galima kombinuoti bei modifikuoti šiame punkte išvardytus metodus, jeigu tai leidžia pasiekti ištiesiosios rankos principą atitinkantį rezultatą. Parinkus sandorio kainodaros metodą nustatoma ištiesiosios rankos principą atitinkanti kaina.

5. Taisyklių nustatyta tvarka tikrindamas susijusių asmenų sandorių kainos atitiktą tikrajai rinkos kainai, mokesčių administratorius naudoja mokesčio mokėtojo pateiktą ir informaciją, kuri yra prieinama mokesčio mokėtojui. Šią informaciją mokesčių administratorius turi įvertinti Taisyklių nustatyta tvarka ir nuspręsti, ar ji gali būti panaudojama nustatant kontroliuojamojo sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

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

Komentaras

1. Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės yra patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), kuriose nustatyti pajamų ar išmokų apibūdinimo iš naujo atvejai. Taisyklių nustatyta tvarka iš naujo apibūdinant pajamoms ar išmokoms taikomas GPMĮ nustatytos apmokestinimo taisyklės, atsižvelgiant į tai, kokios rūšies pajamoms yra priskirtos iš naujo apibūdintos pajamos ar išmokos.

Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš naujo apibūdinamos šios gyventojo gautos išmokos:

- 1) individualių įmonių savininkų pajamos, gautos individualios įmonės likvidavimo atveju;
- 2) žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) pajamos, gautos iš šių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų išstojimo iš jų atveju.

2. Individualios įmonės savininko pajamų, gautų individualios įmonės likvidavimo atveju, apibūdinimas iš naujo

Individualios įmonės savininko pajamos, gautos šios įmonės likvidavimo atveju, pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais yra priskiriamos gyventojo ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamoms. GPMĮ 11 str. 1 dalyje nurodyta, jog vieneto likvidavimo atveju laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus). Atsižvelgiant į tai, gyventojo, esančio individualios įmonės savininku, pajamos, gautos likviduojant individualią įmonę, pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomos finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamomis. Šios rūšies pajamos, priklausomai nuo kitų per mokestinį laikotarpį gyventojo gautų GPMĮ 6 str. 1² dalyje nurodytų pajamų dydžio, yra apmokestinamos pajamų mokesčiu, taikant 15 arba 20 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 str. 1² dalies komentarą).

Jeigu likviduojant vienetą (šiuo atveju, individualią įmonę) jo dalyviui perleidžiamas turtas, individualios įmonės savininko pajamomis laikoma turto, kuris vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto likvidavimo atveju, tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną (žr. GPMĮ 11 str. 2 dalies komentarą). Todėl tais atvejais, kai likviduojama individuali įmonė su savininku atsiskaito ne pinigais, o turtu, individualios įmonės savininko pajamomis laikoma perleidžiamo turto tikroji rinkos kaina, buvusi jo perdavimo metu.

Apskaičiuodamas mokėtiną pajamų mokesťį, gyventojas iš finansinių priemonių pardavimo pajamų gali atimti neatsiimto įnašo į individualią įmonę vertę. Kadangi nagrinėjamu atveju finansinių priemonių pardavimo pajamos gaunamos vieneto (individualios įmonės) likvidavimo atveju, GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata nebūtų taikoma.

3. Žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) pajamų apibūdinimas iš naujo

Žemės ūkio bendrovės, kooperatinės bendrovės ar kredito unijos nariui (pajininkui) šio vieneto išmokama išmoka jam išstojant iš vieneto ir grąžinant pajaus įnašą ar jo dalį, yra laikoma pajaus ar jo dalies pardavimo tam vienetui pajamomis. Šios išmokos apmokestinamos pagal GPMĮ nuostatas, taikomas ne individualios veiklos turto pardavimo arba kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinimui. Pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais tokios nario (pajininko) gautos išmokos yra priskiriamos finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamoms.

Jeigu minėtų bendrovių ar kredito unijų narys (pajininkas) už savo turėtą pajų ar jo dalį gauna ne pinigus, o turtą, tai finansinių priemonių (pajų) pardavimo pajamomis laikoma turto tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dalyviui dieną.

Apskaičiuojant žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) apmokestinamąsias pajamas, iš gyventojo nagrinėjamu atveju gautų pajamų gali būti atimama pajaus ar jo dalies įsigijimo kaina, kuri nebuvo atsiimta. Pajaus ar jo dalies įsigijimo kaina yra lygi įnašų į vieneto kapitalą vertei įnešimo metu. Kadangi šiuo atveju laikoma,

kad gyventojas finansines priemones parduoda juos išleidusiam vienetui (emitentui), GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata nebūtų taikoma.

