

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 įgalios 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 įgalios 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 pradėdamos 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 mokestis.~~

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 skolinčiojo sąvoka taip pat apima:

- vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, narį,
- kontroliuojančio gyventojų sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiu gyventoju giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetai 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 skolinčiojo Lietuvos vienetai perleisto turto perkainojimo rezultato, jeigu ši turtą tas vienetas naudoja trumpiau kaip dvejus metus.

Turto naudojimo Lietuvos vienetai 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) skolinčiojo (-ų) skolintas kapitalas;
- Lietuvos vieneto išleistos ir kontroliuojančio (-ių) skolinčiojo (-ų) įsigytos konvertuojamosios obligacijos už tam tikras sutartas palūkanas arba kitokį atlyginimą;
- paskolos iš trečiųjų asmenų, garantuotos kontroliuojančio (-ių) skolinčiojo (-ų),
- paskolos Lietuvos vienetai, garantuotos trečiųjų asmenų, kuriems kontroliuojantis (-ys) skolinčiojas (-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 ~~įskaitoma~~ **atsižvelgiama** tuo mokestiniu laikotarpiu, už kurį skaičiuojamas fiksuoto ir skolinio kapitalo santykis, jau sugrąžinta šiam mokestiniam laikotarpiui

tenkanti skolinto kapitalo dalis., jeigu nustatoma, kad tokia skolinto 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 skolinto 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 tokiais 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. prasidėjusio 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. prasidėjusio 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, o ne užsienio valiuta. Jei skolintas kapitalas yra užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas litais, o ne užsienio valiuta. Jei skolintas kapitalas yra užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas litais, o ne užsienio valiuta. ~~litais, o ne užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas litais, o ne užsienio valiuta. Jei skolintas kapitalas yra užsienio valiuta, tai apskaičiuojant skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį, skolintas kapitalas turi būti išreikštas litais, o ne užsienio valiuta.~~ **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.

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 vieneta 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.

Vadinas, 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 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). Vadinas, vieneto A iš kontroliuojančio skolintojo – vieneto B skolintas kapitalas už atlygį paskutinę 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 vienetą 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 skolinio – vieneto B skolintas kapitalas už atlygį pakutinę vieneto A mokestinio laikotarpio dieną (2025-12-31) sudarys 70 000 Eur ir neviršys skolinio 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 skolinio ir fiksuoto kapitalo santykis neviršys 4:1) mokamos palūkanos už paskolą nebus apibūdinamos iš naujo.

x2. 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 mokestinio laikotarpio paskutinę dieną apskaičiuojamą skolinio kapitalo sumą. Todėl apskaičiuojant vieneto A 2025 m. mokestinio laikotarpio skolinio 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 skolinio 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, skolinio kapitalo dalis, viršijanti leidžiamą santykį, sudaro: 110 000 – 80 000 = 30 000 Eur. Ši suma laikoma kontroliuojamu skolinu kapitalu, todėl už šią paskolos dalį mokamos palūkanos negali būti priskiriamos leidžiamoms 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 skolinio 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 skolinio 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, skolinio 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 leidžiamiesiems atskaitymams.

Jei vienetai 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 neleidžiamiesiems 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: 201023-06-20 50 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 8 proc. metinės palūkanos), 201124-12-15 60 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 6 proc. metinės palūkanos) bei 201225-06-20 dar 100 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 4 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 201225-12-31 apskaičiavo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 20 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 201225 metais nuo visų paskolų sumos yra 9 726 ~~Lt~~**Eur**. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 201225 metus, 20 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (1 945 ~~Lt~~**Eur**), turi priskirti neleidžiamiesiems atskaitymams

Jei vienetai 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 neleidžiamiesiems 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: 201023-08-15 40 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 9 proc. metinės palūkanos), 201124-08-13 45 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 6,5 proc. metinės palūkanos) bei iš kontroliuojančio vieneto B 201225-09-20 dar 90 000 ~~Lt~~**Eur** (sutartyje numatytos 5 proc. metinės palūkanos). Vienetas X 201225-12-31 apskaičiavo, kad dėl paimtos paskutinės paskolos 30 procentų buvo viršytas skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis 4:1. Bendra palūkanų suma, apskaičiuota 201225 metais nuo visų paskolų sumos yra 7 783 ~~Lt~~**Eur**. Vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, už 201225 metus, 30 proc. palūkanų, apskaičiuotų nuo visų paskolų sumos (2 335 ~~Lt~~**Eur**), 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 200425 -12-31 yra 30 000 ~~Lt~~**Eur**. 200425 metais vienetas A vienetai B grąžino 20 000 ~~Lt~~**Eur** ir už šią dalį taip pat sumokėjo priklausančias palūkanas. Todėl vienetas A, skaičiuodamas 200425 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 ~~Lt~~**Eur**) ir už šią dalį sumokėtų palūkanų.

Jeigu vienetas A vienetai B 200425 metais grąžintų ne 20 000 ~~Lt~~**Eur**, o 40 000 ~~Lt~~**Eur** ir sumokėtų už šią paskolos dalį priklausančias palūkanas, tai apskaičiuodamas 200425 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. 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 GPMĮ 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 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. Jeigu paskolos ar nuomos sutartis sudaryta iki 2004 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir ji vis dar galioja 2004 metais prasidėjusiu mokestiniu laikotarpiu, tai apie kontroliavimą sprendžiama Lietuvos vieneto 2004 m. prasidėjusio 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 200324 m. kovo 1 d. sudarė paskolos sutartį su užsienio vienetu B, kurioje numatyta, kad vienetas B suteiks vienetui A 200 000 LtEur 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 LtEur, metinių palūkanų dydis bus 7 proc., jeigu metinė apyvarta bus nuo 100 000 LtEur iki 2000 000 LtEur, palūkanų dydis bus 13 proc. ir t. t.

Vadinasi, vienetas A, apskaičiuodamas 200425 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

200324 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 LtEur per mėnesį (jeigu vieneto A mėnesio pajamos bus iki 200 000 LtEur, tai nuomos mokestis bus 1000 LtEur per mėnesį, jeigu minėtos pajamos bus nuo 200 000 LtEur iki 400 000 LtEur, tai nuomos mokestis bus 2 000 LtEur 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 vienetą A.

Vadinasi vienetas A, apskaičiuodamas 200425 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 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 vienetui, yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, vis tiek palūkanos už kontroliuojamą skolintą kapitalą turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Pavyzdys

Vieneto akcininkas (kuris yra ir įmonės darbuotojas) suteikė vienetui 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 kontroliuojamą skolintą kapitalą, turi būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

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