

**VISUOMENĖS PATEIKTŲ PASTABŲ IR PASIŪLYMŲ DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO  
MOKESČIO ĮSTATYMO 40 STRAIPSNIO 3 DALIES APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO)  
PROJEKTO ĮVERTINIMAS**

Eil. Nr.	Pastabą ir (ar) pasiūlymą pateikęs asmuo*	Pastabos ir pasiūlymai	Žyma, ar atsižvelgta į pastabą ir (ar) pasiūlymą	Trumpas paaiškinimas, kai į pastabą ir (ar) pasiūlymą neatsižvelgta
	Lietuvos mokesčių konsultantų asociacija	<p>1. Esminiai diskusiniai klausimai Atsižvelgiant į PMĮ 40 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą reguliavimą ir atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 patvirtintų Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių (toliau – Taisyklės) reguliavimą, Asociacijos nariai kelia šiuos klausimus: 1) Ar mokesčių administratoriaus apibendrintame PMĮ komentare pateikiamas Plonosios kapitalizacijos taisyklės aiškinimas neprieštarauja PMĮ 40 straipsnio 3 dalies reguliavimui? 2) Ar toks VMI aiškinimas, pagal kurį 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 gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, gali būti laikomas sukuriančiu nepagrįstą ir neįgyvendinamą įrodinėjimo standartą, kuris de facto paneigia PMĮ numatytą išimtį, ir pažeidžia universalų teisės principą – impossibilibium nulla obligatio est (negalima reikalauti to, kas neįmanoma)?</p> <p>2. Dėl to, ar mokesčių administratoriaus apibendrintame PMĮ komentare pateikiamas Plonosios kapitalizacijos taisyklės aiškinimas neprieštarauja PMĮ 40 straipsnio 3 dalies reguliavimui. Asociacijos narių vertinimu, mokesčių administratoriaus apibendrintame PMĮ komentare pateikiamas Plonosios kapitalizacijos taisyklės aiškinimas prieštarauja PMĮ 40 straipsnio 3 dalies reguliavimui ir Taisyklių reguliavimui. Toliau pagrindžiame šią poziciją. PMĮ 40 straipsnio 3 dalis nurodo: „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“. Atsižvelgiant į tai, kad PMĮ nepateikia sąvokos „išmoka“ aiškinimo ir atsižvelgiant į administracinių teismų praktikoje formuojamą doktriną dėl administracinės teisės aiškinimo, darytina išvada, kad sąvoka „išmoka“ aiškintina taip, kaip ji suprantama lingvistiškai, ir apima atvejus, kai vienetas atlieka piniginių lėšų išmokėjimą iš kasos arba iš banko sąskaitos. Toks PMĮ 40 straipsnio 3 dalies reguliavimas suponuoja prievolę Vyriausybei poįstatyminiu aktu įtvirtinti tik tokį teisinį</p>	Neatsižvelgta	<p>Atsakydami į pateiktas pastabas dėl Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 40 straipsnio 3 dalies taikymo ir mokesčių administratoriaus apibendrinto komentaro, pažymime, kad šiuo metu galiojantis teisinis reguliavimas ir jo aiškinimas yra pakankami bei sistemiskai suderinti, todėl nėra pagrindo keisti PMĮ 40 straipsnio 3 dalies taikymo ar iš esmės peržiūrėti mokesčių administratoriaus apibendrintą komentarą.</p> <p><b>1. Dėl PMĮ 40 straipsnio 3 dalies ir Taisyklių santykio</b> Nėra pagrindo teigti, kad mokesčių administratoriaus apibendrintame komentare pateikiamas Plonosios kapitalizacijos taisyklės aiškinimas prieštarauja PMĮ 40 straipsnio 3 daliai ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1575 patvirtintoms Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklėms (toliau – Taisyklės). PMĮ 40 straipsnio 3 dalis įtvirtina bendrą principą, pagal kurį mokesčių administratorius turi teisę vertinti sandorių ekonominį turinį ir, esant pagrindui, iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas. Ši nuostata negali būti aiškinama siaurai, kaip taikoma tik faktiškai išmokėtoms sumoms, nes toks aiškinimas neatitiktų sisteminio PMĮ taikymo ir sudarytų prielaidas išvengti mokesčių vien tik dėl pasirinktų apskaitos ar atsiskaitymo formų. Taisyklės detalizuoja PMĮ nuostatas, tačiau jos negali susiaurinti įstatyme įtvirtintos normos turinio ar riboti jos taikymo. Todėl Taisyklių nuostatos negali būti aiškinamos kaip apribojančios mokesčių administratoriaus teisę vertinti sandorio esmę tais atvejais, kai sąnaudos yra pripažįstamos kaupimo principu.</p> <p><b>2. Dėl kaupimo principo taikymo</b> PMĮ 57 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas kaupimo principas reglamentuoja pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentą, tačiau nesprenžia šių sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais pagrįstumo. Kaupimo principas nustato, kada sąnaudos pripažįstamos, tačiau nesprenžia, ar jos yra pripažintinos mokesčių tikslais. Atitinkamai, ta aplinkybė, kad palūkanų sąnaudos pripažįstamos ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, kurie mažina apmokestinamąjį rezultatą, ir suteikia teisę vertinti jų pripažinimo, o ne išmokėjimo / atsiskaitymo laikotarpiu. Išmokėjimo vertinimas PMĮ kontekste neturi prasmės, nes toks reguliavimas skirtas užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai nepiktnaudžiautų mokesčio apskaičiavimu ir nepripažintų didesnių leidžiamų atskaitymų, nei tai aiškiai leidžia PMĮ nuostatos.</p>

	<p>reguliuojamą, pagal kurį Plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymo tikslais būtų reikalauja iš naujo apibūdinti būtent išmokas.</p> <p>Vyriausybės nutarimu Nr. 1575 patvirtintų Taisyklių 1 punkte nurodoma: „1. Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės (toliau vadinama – Taisyklės) nustato atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo.“.</p> <p>Taisyklių 6 punkte nurodoma: „6. 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.“</p> <p>Iš cituoto PMĮ 40 str. 3 d. reguliavimo ir iš Taisyklių 1 p. ir 6 p. įtvirtinto reguliavimo seka, kad Plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymo tikslais gali būti perkvalifikuojamos tik per mokestinį laikotarpį išmokėtos palūkanų sąnaudos. Atitinkamai, minėtas reguliavimas nesuteikia teisinio pagrindo perkvalifikuoti mokestiniu laikotarpiu patirtas palūkanų sąnaudas (sukauptos palūkanos), kurios mokestiniu laikotarpiu nėra išmokėtos.</p> <p>Šią išvadą pagrindžia ir PMĮ 57 str. 3 d. reguliavimas, kuris nustato, kad pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti finansinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo būdus, jeigu PMĮ nenustato ko kita. Vadovaudamasis šiuo reguliavimu vienetas pelno mokesčio tikslais palūkanų sąnaudas pripažįsta taikydamas finansinėje apskaitoje įtvirtintą duomenų kaupimo principą – palūkanų sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais tą mokestinį laikotarpį, kurį jos patiriamos, neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį tokios palūkanos yra išmokamos. Taigi, minėtas duomenų kaupimo principas reikalauja palūkanų sąnaudas pripažinti jų patyrimo metu. Tuo tarpu PMĮ 40 straipsnio 3 dalis ir Taisyklių 1 bei 6 punktai suteikia teisę perkvalifikuoti ne patirtas palūkanų sąnaudas, bet išmokėtas palūkanas. Mokesčių administratorius apibendrintame PMĮ komentare, aiškindamas Plonosios kapitalizacijos taisyklę, ši PMĮ ir Taisyklėse įtvirtintą teisinio reguliavimo aspektą tiesiog ignoravo. Todėl PMĮ 40 str. 3 d. apibendrinto komentaro nuostatos akivaizdžiai prieštarauja įstatymu įtvirtintam reguliavimui.</p> <p>3. Dėl to, ar toks VMI aiškinimas, pagal kurį vienetas turi pagrįsti ne tik faktą, kad palūkanos už paskolą atitinka rinkos kainą, bet ir faktą, kad vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis</p>	<p>Neatsižvelgta</p>	<p><b>3. Dėl paskolos sąlygų vertinimo ir įrodinėjimo standarto</b></p> <p>Pažymėtina, kad apibendrintame komentare nustatytas reikalavimas pagrįsti paskolos sąlygų atitiktį rinkos sąlygoms neturi būti suprantamas kaip reikalavimas absoliučiam ir formaliam visų paskolos sąlygų identiškumui. Finansavimo sandoriai pagal savo pobūdį yra kompleksiniai, todėl jų atitiktis „ištiesiosios rankos“ principui vertinama visų reikšmingų aplinkybių kontekste, įskaitant palūkanų normas, terminus, rizikas, užtikrinimo priemones ir kitas ekonomines sąlygas. Vien tik palūkanų normos atitikties rinkos kainai nepakanka, nes toks vertinimas neatskleidžia tikrosios sandorio ekonominės esmės ir sudarytų prielaidas formaliai atitikti rinkos kriterijus, iš esmės jų nesilaikant.</p> <p><b>4. Dėl įrodinėjimo pareigos ir jos įgyvendinamumo</b></p> <p>Komentare vartojamas reikalavimas vertinti paskolos sąlygas neturi būti suprantamas kaip reikalavimas absoliučiam identiškumui. Tačiau vien tik palūkanų normos palyginimas savaime nėra pakankamas, nes finansavimo sandoriai vertinami kompleksiskai (terminai, rizika, užtikrinimas ir kt.). Jei būtų pakankama įrodyti tik palūkanų normos atitiktį rinkai, Plonosios kapitalizacijos taisyklė netektų praktinės reikšmės, nes finansavimo struktūra galėtų būti lengvai pritaikoma formaliai atitikti rinkos kainą.</p> <p>Nėra pagrindo teigti, kad nustatytas įrodinėjimo standartas yra neįgyvendinamas ar pažeidžia principą <i>impossibilium nulla obligatio est</i>. Mokesčių teisėje įrodinėjimo pareiga pagrįsti sandorių atitiktį rinkos sąlygoms yra įprasta ir atitinka tarptautinę praktiką. Tokiam pagrindimui gali būti naudojami įvairūs metodai, įskaitant palyginamųjų sandorių analizę, finansinius vertinimus, kreditingumo analizę ir kitus ekonominius duomenis. Tai, kad tam tikrais atvejais tokio pagrindimo pateikimas yra sudėtingesnis, savaime nereiškia, kad jis yra objektyviai neįmanomas.</p> <p><b>5. Dėl poveikio investicinei aplinkai.</b> Nuoseklus ir sistemiškas „ištiesiosios rankos“ principo taikymas užtikrina vienodas konkurencines sąlygas visiems ūkio subjektams ir prisideda prie mokesčių sistemos skaidrumo bei prognozuojamumo. Todėl toks reguliavimas negali būti vertinamas kaip savaime bloginantis investicinę aplinką. Priešingai, jis mažina piktnaudžiavimo riziką ir didina pasitikėjimą mokesčių sistema.</p>
--	---	----------------------	---

	<p>paskolos suteikimo sąlygomis gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, gali būti laikomas sukuriančiu nepagrįstą ir neįgyvendinamą įrodinėjimo standartą, kuris de facto paneigia PMĮ</p> <p>numatytą išimtį, ir pažeidžia universalų teisės principą – impossibilia nulla obligatio est (negalima reikalauti to, kas neįmanoma).</p> <p>Klausimas, dėl kurio siekiame diskusijos su mokesčių administratoriumi, yra susijęs su PMĮ komentaro projekto 5.5 p. išlikusia formuluote: „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.“</p> <p>LMKA nuomone, reikalavimas, kad „absoliučiai visos“ paskolos sąlygos sutaptų, sukuria nepagrįstą ir neįgyvendinamą įrodinėjimo standartą, kuris de facto paneigia įstatyme numatytą išimtį.</p> <p><b>OBJEKTIVUS SĄLYGŲ IDENTIŠKUMO NEĮMANOMUMAS</b></p> <p>Praktikoje paskolos sąlygos tarp susijusių ir nesusijusių asmenų niekada nebus identiškios, ypač tokie elementai kaip užstatas, grupės garantijos, kryžminiai įsipareigojimai, paskolos struktūra grupės mastu.</p> <p>Be to, Akcinių bendrovių įstatymas draudžia situacijas, kai dukterinės bendrovės turtas būtų įkeičiamas motininės bendrovės naudai, todėl užstato kriterijus tam tikrais atvejais iš esmės negali būti įvykdytas. Tai reiškia, kad VMI reikalaujamas identiškumas apima sąlygą, kuri nei teisiškai, nei praktiškai, negali egzistuoti.</p> <p><b>FINANSAVIMO REALYBĖ</b></p> <p>Be to, dalis jaunų bendrovių, startuolių, specializuotų ar rizikingesnių sektorių įmonių apskritai negauna bankinio finansavimo, o bankai neteikia nei finansavimo pasiūlymų, nei VMI komentare minimų „raštų“, kuriais būtų galima pagrįsti identišką sąlygą. Tai dar labiau sustiprina situaciją, kai išimtis egzistuoja formaliai, bet praktiškai negali būti taikoma.</p> <p><b>IŠIMTIES TIKSLAS IR TEISINGAS JOS AIŠKINIMAS</b></p> <p>PMĮ 40 str. 3 d. įtvirtinta išimtis, LMKA vertinimu, nėra skirta reikalauti sąlygų matematinio ar absoliutaus sutapimo, o siekia atsakyti į esminį klausimą - ar</p>		
--	---	--	--

	<p>nepriklausomi asmenys būtų suteikę finansavimą iš esmės palyginamomis ekonominėmis sąlygomis.</p> <p>Pavyzdžiui, jeigu bankai rinkoje finansuoja 6 mėn. EURIBOR + 3 %, įmonių grupė, turėdama geresnį kreditingumą grupės mastu, gali pasiskolinti pigiau ir perskolinti dukterinei bendrovei tomis pačiomis arba palankesnėmis sąlygomis. Tokiu atveju, ekonominiu požiūriu, sandoris atitinka rinkos logiką, net jeigu ne visos formaliai įvardintos sąlygos sutampa 100 %.</p> <p><b>MOKESČIŲ TEISĖS PRINCIPAI IR TEISMŲ PRAKTIKA</b></p> <p>Primintina, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymą, „mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai“. Tuo tarpu praktikoje susiduriame su situacija, kai dalis administracinių teismų reikalauja, kad VMI pirmiausia įrodytų piktnaudžiavimą išimtimi, kita dalis teismų tokio reikalavimo netaiko. Tai rodo, kad teisinė situacija nėra aiški net teismams, o tuo labiau – mokesčių mokėtojams.</p> <p><b>NEIGIAMAS POVEIKIS INVESTICINEI APLINKAI</b></p> <p>Esama praktika sukuria realią dilemą investuotojams dėl to, ar taikant Plonosios kapitalizacijos taisyklę reikia vadovautis įstatymo tekstu ir dalimi teismų sprendimų, ar, visgi, vadovautis apibendrintu PMĮ komentaru, kuris prieštarauja PMĮ 40 str. 3 d. reguliavimui ir Taisyklių 1 p. ir 6 p. įtvirtintam reguliavimui, ir ignoruoja PMĮ numatytą išimtį. Toks neapibrėžtumas didina mokestinę riziką, atgraso investuotojus ir silpnina Lietuvos, kaip prognozuojamos mokesčių jurisdikcijos, reputaciją.</p> <p><b>4. Kiti pastebėjimai.</b> Taip pat, siekiant aiškumo, kai kontroliuojantys skolintojai garantuoja ar laiduoja tik už dalį paskolos, siūlytume papildyti PMĮ 40 str. 3 dalies komentarą papildomu pavyzdžiu: Pavyzdys Lietuvos vienetas X pasiskolino pagal paskolos sutartį iš nesusijusio asmens (finansų įstaigos) 5 000 000 Eur (sutartyje numatytos 8 proc. metinės palūkanos). Šios paskolos dalį – 1 000 000 Eur užtikrino X akcininkas, valdantis 100 proc. X akcijų. Kitų paskolų Lietuvos vienetas neturi. Kadangi akcininkas užtikrino tik dalį paskolos, šiuo atveju Lietuvos vieneto X skolinto kapitalo dydis yra 1 000 000 Eur.</p>	<p>Neatsižvelgta</p>	<p>Pažymime, kad garantijos apimtis savaime nelemia skolos kvalifikavimo, bei nelemia „kontroliuojamo skolinto kapitalo“ dydžio. Akcininko suteikta garantija savaime nekeičia paskolos dydžio ar jos apskaitinio pripažinimo. Vertinant, ar paskola laikytina kontroliuojamu skolintu kapitalu, būtina analizuoti, ar finansavimo sąlygos iš esmės priklauso nuo susijusių asmenų suteikto užtikrinimo ir kokią ekonominę įtaką toks užtikrinimas turi sandorio struktūrai. Tokiu atveju skolinto kapitalo dydis nustatomas pagal faktiškai gautos paskolos sumą (5 000 000 Eur), o garantijos apimtis vertinama kaip vienas iš ekonominių sandorio rizikos veiksnių.</p> <p>Plonosios kapitalizacijos logika paprastai remiasi skolos suteikimo faktu, susijusio asmens dalyvavimu finansavime, ekonomine rizika, o ne vien garantijos apimtimi. Siūlomame pavyzdyje sukuriama klaidingas mechaninis skaidymas „1 000 000 Eur lygu skolinto kapitalo daliai“. Mūsų vertinimu, toks skaičiavimas neturi teisinio pagrindo bei neatitinka turinio prieš formą reikalavimo bei gali būti lengvai apeinama struktūruojant garantijas. Jei toks pavyzdys būtų įtvirtintas rinkoje būtų pradėta „optimizuoti“ garantijų dalis, būtų iškraipomas taisyklės tikslas (rizikos ir finansavimo susiejimas).</p> <p>Kai kontroliuojantis asmuo užtikrina tik dalį paskolos, toks užtikrinimas savaime nereiškia, kad skolinto kapitalo dydis yra lygus užtikrintai paskolos daliai.</p>
--	---	----------------------	---

				Vertinant skolinto kapitalo dydį, turi būti analizuojama, ar finansavimas iš esmės yra priklausomas nuo susijusių asmenų suteiktų užtikrinimo priemonių.
--	--	--	--	--

**\*fizinių asmenų duomenys nepateikiami**