

**PRIVALOMŲ AUTOMATINIŲ APMOKESTINIMO SRITIES INFORMACIJOS (DAC6), SUSIJUSIOS
SU PRANEŠTINAIŠ TARPVALSTYBINIAIS SUSITARIMAIŠ, MAINŲ ĮGYVENDINIMO IR
PRANEŠTINUS TARPVALSTYBINIUS SUSITARIMUS IDENTIFIKUOJANČIŲ POŽYMIŲ
NUSTATYMO TAISYKLIŲ AIŠKINIMO IR TAIKYMO REKOMENDACIJOS**

Turinys

I. ĮVADINĖ DALIS	3
II. PRANEŠIMAS APIE TARPVALSTYBINIUS SUSITARIMUS	3
2.1 Mokesčiai, kuriems taikoma prievolė pranešti.....	3
2.2. Kas yra tarpvalstybinis susitarimas?.....	3
2.2.1. Rinkai skirti ir individualizuoti tarpvalstybiniai susitarimai	4
2.3. Kam yra nustatyta prievolė pranešti?.....	5
2.3.1. Kas yra tarpininkas?	5
2.3.1.1. Tarpininkų tipai	6
2.3.2. Kas yra suinteresuotas mokesčių mokėtojas?	8
2.4. Atvejai, kada tarpininko prievolė pranešti perkeliama suinteresuotam mokesčių mokėtojui	9
2.5. Profesinės paslapties išimtis.....	10
2.6. Kokia informacija turi būti pranešama?.....	10
2.7. Dvigubo pranešimo apie tarpvalstybinį susitarimą išvengimas.....	11
2.8. Prievolė pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, kai tarpininkų yra daugiau negu vienas.....	12
2.9. Prievolė pateikti informaciją tarpvalstybinį susitarimą daugiau nei vienos valstybės narės kompetentingoms institucijoms	12
III. PRANEŠIMO APIE TARPVALSTYBINĮ SUSITARIMĄ PATEIKIMO TERMINAI	13
3.1. Informacijos dėl pranešimo apie rinkai skirtą susitarimą atnaujinimas.....	14
3.2. Pereinamojo laikotarpio informacijos pateikimo terminai	14
3.3. Informacijos pateikimas apie tarpvalstybinį susitarimą už kiekvienus metus, kai juo naudojamasi	15
3.4. Pranešimo prievolės atidėjimas.....	15
IV. PRANEŠTINUS TARPVALSTYBINIUS SUSITARIMUS IDENTIFIKUOJANTYS POŽYMAI	15
4.1. Pagrindinės naudos kriterijus	16
4.2. A kategorija. Bendrieji požymiai, susiję su pagrindinės naudos kriterijumi	16
4.3. B kategorija. Specialieji požymiai, susiję su pagrindinės naudos kriterijumi....	18
4.4. C kategorija. Specialieji požymiai, susiję su tarpvalstybiniais sandoriais	23
4.5. D kategorija. Specialieji požymiai, susiję su automatiniiais informacijos mainais ir tikrąja nuosavybe.....	28
4.6. E kategorija. Specialieji požymiai, susiję su sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara.....	31
V. ATSAKOMYBĖ UŽ PRIEVOLĖS PRANEŠTI NEĮVYKDYMĄ	34

VI. PRANEŠIMO FORMA	35
VII. PRIEVOLĒS TEIKTI INFORMACIJĀ APIE PRANEŠTINĀ TARPVALSTYBINĀ SUSITARIMĀ SCHEMA.....	35

I. ĮVADINĖ DALIS

Leidiny s skirtas klausimams, susijusiems su tarpininkų ir suinteresuotų mokesčių mokėtojų pareiga teikti informaciją apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus, vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2019 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-109 patvirtintomis „Privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštiniais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų įgyvendinimo ir praneštinius tarpvalstybinius susitarimus identifikuojančių požymių nustatymo“ taisyklėmis (toliau – [Taisyklės](#)).

Įgyvendinant 2018 m. gegužės 25 d. [Tarybos direktyvos \(ES\) 2018/822](#) nuostatas dėl informacijos mainų apie tarpvalstybinius susitarimus, 2019 m. liepos 16 d. priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 pakeitimas. Įstatymas papildytas 61² straipsniu, kurio nuostatos numato prievolę tarpininkams, t. y. subjektams, kurie (1) rengia praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, (2) siūlo jį rinkoje, (3) organizuoja jo įgyvendinimą, (4) teikia jį įgyvendinti arba (5) jį administruoja, taip pat (6) teikia kitiems asmenims pagalbą, paramą ar konsultacijas dėl anksčiau paminėtų veiksmų, teikti žinomą, turimą ar valdomą informaciją VMI prie FM apie susitarimus, turinčius tarpvalstybinių požymių.

Leidinyje paaiškinta, kada tarpininkams ar tam tikrais atvejais suinteresuotiems mokesčių mokėtojams atsiranda prievolė pranešti apie tarpvalstybinius susitarimus, kaip turi būti identifikuojami praneštiniai tarpvalstybiniai susitarimai bei kokia tvarka nurodytas pranešimas pateikiamas VMI prie FM.

DAC6 pranešimų XML schemas aprašymas yra atskira pranešimo procedūra, kurios detalus aprašas skelbiamas [VMI prie FM interneto svetainėje](#).

II. PRANEŠIMAS APIE TARPVALSTYBINIUS SUSITARIMUS

2.1 Mokesčiai, kuriems taikoma prievolė pranešti

Prievolė pranešti apie tarpvalstybinius susitarimus taikoma visiems bet kokio pobūdžio mokesčiams, administruojamiems kompetentingų institucijų Lietuvos Respublikoje, įskaitant vietos savivaldos institucijas, išskyrus pridėtinės vertės mokestį, maito mokestį, akcizus ir privalomasias socialinio draudimo įmokas.

2.2. Kas yra tarpvalstybinis susitarimas?

Tarpvalstybinis susitarimas, yra bet koks susitarimas:

- susijęs su keliomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis (toliau – valstybės narės) arba
- valstybe nare ir trečiaja valstybe
- ir atitinkantis bent vieną iš šių sąlygų:

- 1) ne visi susitarimo dalyviai yra rezidentai mokesčių tikslais toje pačioje jurisdikcijoje;
- 2) susitarimo dalyvis arba keli dalyviai tuo pačiu metu yra rezidentai mokesčių tikslais daugiau nei vienoje jurisdikcijoje;
- 3) susitarimo dalyvis arba keli dalyviai kitoje jurisdikcijoje vykdo verslo veiklą per toje jurisdikcijoje esančią nuolatinę buveinę, o susitarimas apima dalį tos nuolatinės buveinės verslo veiklos arba visa jos veiklą;

4) susitarimo dalyvis arba keli dalyviai kitoje jurisdikcijoje vykdo veiklą, nebūdamas (-i) rezidentu (-ais) mokesčių tikslais arba neįsteigęs (-e) toje jurisdikcijoje esančios nuolatinės buveinės;

5) toks susitarimas gali turėti poveikį automatiniam informacijos mainams arba tikrojo naudos gavėjo tapatybės nustatymui.

Pareiga pranešti kyla tik tada, kai susitarimas yra:

- tarpvalstybinis, ir
- atitinka bent vieną iš Taisyklių IV skyriaus Antrajame skirsnyje nustatytų požymių.

Apie nacionalinius vidaus susitarimus pranešti nereikia.

Pavyzdys

Lietuvos įmonės nuolatinė buveinė užsienyje savo buvimo šalyje įgyvendina vien tik nacionalinį susitarimą, todėl tai nėra susitarimas, apie kurį reikia pranešti.

Pavyzdys

Lietuvoje įsteigtos įmonės X ir Y vykdo gamybos veiklą ir savo produkciją tiekia Lietuvos, Italijos, Vokietijos rinkoms. Įmonė X dalyvauja susitarime su įmone Y, tačiau minėtas susitarimas susijęs tik su Lietuvoje vykdoma įmonių veikla ir nėra susijęs su vykdomais pardavimais į kitas valstybes. Nurodytu atveju susitarimas nėra tarpvalstybinis, nes jis nėra susijęs su daugiau nei viena valstybe nare, ar valstybe nare ir trečiąją valstybe.

Tam tikrais atvejais įprasti tarpvalstybiniai sandoriai tarp grupės įmonių, gali būti susitarimo, apie kurį reikia pranešti, dalis, jei susitarimas atitinka bent vieną Taisyklių IV skyriaus Antrajame skirsnyje nurodytą požymį. Tačiau įmonių grupės strateginiai dokumentai, sudaryti tarptautinės įmonių grupės lygmeniu, tokie kaip grupės įmonių vidaus mokesčių politika, sandorių kainodaros dokumentacija ir pan., nėra susitarimai, apie kuriuos reikia pranešti, nes jie paprastai neapima išsamios informacijos apie mokesčių planavimo schemas.

2.2.1. Rinkai skirti ir individualizuoti tarpvalstybiniai susitarimai

Praneštinis tarpvalstybinis susitarimas gali būti:

- rinkai skirtas susitarimas, arba
- individualizuotas susitarimas.

Rinkai skirtas tarpvalstybinis susitarimas yra toks susitarimas, kuris yra parengtas, siūlomas rinkoje, paruoštas įgyvendinti arba pateiktas įgyvendinti, be būtinybės iš esmės jį pritaikyti.

Jei tarpvalstybinis susitarimas nėra skirtas konkrečiam apmokestinamajam asmeniui, bet skirtas naudoti keliems mokesčių mokėtojams be didesnių pakeitimų, tai jis yra rinkai skirtas tarpvalstybinis susitarimas.

Jei tarpvalstybinis susitarimas yra skirtas konkrečiam apmokestinamajam asmeniui, toks susitarimas yra individualizuotas tarpvalstybinis susitarimas, kuris nėra rinkai skirtas tarpvalstybinis susitarimas.

Prievolė pranešti apie rinkai skirtus ir individualizuotus susitarimus kyla tik tuo atveju, jei tokie susitarimai yra tarpvalstybiniai ir atitinka bent vieną iš požymių, nustatytų Taisyklių IV skyriaus Antrajame poskyryje.

Tik konkrečios ir išsamios rekomendacijos mokesčių mokėtojams, o ne bendros abstrakčios idėjos, paaiškinimai, kurie aptariami kaip galimi scenarijai, kaip išspręsti konkretų atvejį, gali lemti pareigą pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą.

2.3. Kam yra nustatyta prievolė pranešti?

Prievolė pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą Taisyklėse nustatyta tvarka kyla tarpininkams, o tam tikrais atvejais **suinteresuotiems mokesčių mokėtojams**.

Tarpininkams kyla prievolė pranešti, jei jie turi ryšį su ES (žr. 2.9 punktą) ir:

- rengia praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, siūlo jį rinkoje, organizuoja jo įgyvendinimą, pateikia jį įgyvendinti arba jį administruoja arba
- teikia pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su praneštino tarpvalstybinio susitarimo rengimu, siūlymu rinkoje, įgyvendinimo organizavimu, pateikimu jį įgyvendinti arba jo administravimu.

2.3.1. Kas yra tarpininkas?

Tarpininkais laikomi tiek fiziniai, tiek juridiniai, bet kurios teisinės veiklos formos asmenys, kurie:

- 1) rengia praneštiną tarpvalstybinį susitarimą;
- 2) siūlo jį rinkoje;
- 3) organizuoja jo įgyvendinimą;
- 4) pateikia jį įgyvendinti arba jį administruoja.

Tarpininkais taip pat laikomi asmenys, kurie, atsižvelgdami į atitinkamus faktus ir aplinkybes ir remdamiesi turima informacija bei atitinkamomis ekspertinėmis žiniomis ir suvokimu, būtinai siekiant teikti tokias paslaugas, žino arba pagrįstai tikėtina žino, kad jie tiesiogiai arba tarpininkaujant kitiems asmenims teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su praneštino tarpvalstybinio susitarimo rengimu, siūlymu rinkoje, įgyvendinimo organizavimu, pateikimu jį įgyvendinti arba jo administravimu (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 61² str. ir Taisyklių 2.10 p.)).

Tarpininku taip pat laikomas asmuo, jei be aukščiau nurodytų aplinkybių, atitinka bent vieną iš šių papildomų sąlygų:

- a) tarpininkas yra Lietuvos Respublikos nuolatinis gyventojas arba Lietuvoje apmokestinamasis vienetas;
- b) tarpininkas įsteigęs nuolatinę buveinę ar bazę Lietuvoje per kurią tarpininkas teikia su praneštiniu tarpvalstybinio susitarimu susijusias paslaugas;
- c) tarpininkas yra įsisteigęs Lietuvoje arba jam turi būti taikomi Lietuvos Respublikos nacionaliniai teisės aktai;

d) tarpininkas yra Lietuvoje registruotas profesinės asociacijos, teikiančios teisinės, mokesčių ar konsultavimo paslaugas, narys.

Profesinėmis asociacijomis Taisyklių taikymo tikslais, laikomos tos Lietuvoje registruotos profesinės asociacijos kurios teikia d) papunktyje išvardintas paslaugas. Tarpininko sąvoka apima nebaigtinį sąrašą profesijų įskaitant teisininkus, mokesčių konsultantus, auditorius, buhalterius ir pan.

2.3.1.1. Tarpininkų tipai

Tarpininko apibrėžimas apima du skirtingus tarpininkų tipus:

- 1) tuos, kurie rengia, siūlo, organizuoja, teikia įgyvendinimui ar administruoja įgyvendinamą tarpvalstybinį susitarimą ir
- 2) tuos, kurie teikia pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su aukščiau nurodytais veiksmais.

Tarpininko sąvokos plačios apibrėžties tikslas – apimti bet kurį asmenį, kuris žino arba iš kurio galima pagrįstai tikėtis, kad žino, jog jis įsipareigojo tiesiogiai ar per kitus asmenis suteikti pagalbą, konsultacijas, susijusias su praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu. Tarpininko apibrėžimas apima ne tik tarpininkus, tiesiogiai susijusius su mokesčių planavimo konsultacijų teikimu, tokius kaip mokesčių konsultantai, teisininkai, bet ir kitus konsultuojančius mokesčių klausimais, kurie gali būti netiesiogiai įtraukti į tarpvalstybinio susitarimo struktūrą.

(1) Tarpininkai, kurie rengia, siūlo, organizuoja, teikia įgyvendinimui ar administruoja įgyvendinamą tarpvalstybinį susitarimą

Tarpininkais laikomi asmenys, kai jie aktyviai dalyvauja rengiant, įgyvendinant ar parduodant tarpvalstybinį susitarimą, apie kurį reikia pranešti, ir turi pakankamai žinių apie praneštino tarpvalstybinio susitarimo pobūdį.

Rengiančiu praneštiną tarpvalstybinį susitarimą asmuo laikomas planuojantis tokį tarpvalstybinį susitarimą.

Praneštino tarpvalstybinio susitarimo siūlymas rinkoje gali būti suprantamas kaip pardavimo, rinkodaros veiksmai, kurių metu siūloma, rekomenduojama ar skatinama įsigyti ar prisijungti prie tarpvalstybinio susitarimo, atitinkančio bent vieną požymį nustatytą Taisyklių IV dalies Antrajame skirsnyje.

Praneštino tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo organizavimo veiksmai atliekami asmens, kuris vienaip ar kitaip aktyviai daro įtaką tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimui. Įtaka gali būti daroma tokiu būdu, kad paslaugų teikėjas pateikia praneštiną tarpvalstybinį susitarimą įgyvendinimui, yra atsakingas už praneštino tarpvalstybinio susitarimo organizavimą arba tvarko jo įgyvendinimą.

(2) Tarpininkai, kurie teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu

Asmenys, kurie teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su praneštino tarpvalstybinio susitarimo rengimu, siūlymu rinkoje, įgyvendinimo organizavimu, pateikimu jį įgyvendinti arba jo administravimu taip pat laikomi tarpininkais.

Tokiais paslaugų teikėjais gali būti pripažįstami teisininkai, auditoriai, finansų konsultantai ir kiti juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie, teikdami papildomas paslaugas,

glaudžiai bendradarbiauja su tarpvalstybinio susitarimo rengėju ar rinkodaros specialistu arba padeda suinteresuotam mokesčių mokėtojui įgyvendinti susitarimą, žinodami apie tarpvalstybinį susitarimą.

Parama, susijusi su tarpvalstybinio susitarimu, apie kurį reikia pranešti, gali būti suprantama kaip veiksmai, palengvinantys tarpvalstybinio susitarimo organizavimą.

Pavyzdys 1

Bankas teikia paslaugas, susijusias su tarpvalstybinio susitarimu, atidarant sąskaitą užsienyje, jei bankas žino, kad sąskaitos atidarymas palengvins praneštino tarpvalstybinio susitarimo organizavimą.

Bet kuris asmuo, kuris teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su tarpvalstybinio susitarimu, turi teisę pateikti įrodymų, kad jis nežinojo ir pagrįstai tikėtinai negalėjo žinoti, kad yra susijęs su praneštiniu tarpvalstybinio susitarimu.

Tarpininkais Taisyklių taikymo prasme nėra laikomi asmenys, kurie apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą sužinojo po to, kai toks susitarimas buvo įgyvendintas, su sąlyga, kad jie patys neatliko veiksmų, susijusių su susitarimo rengimu, siūlymu rinkoje, įgyvendinimo organizavimu, teikimu įgyvendinti, ar administravimu ar neteikė pagalbos, paramos ar konsultacijų, susijusių su nurodytais veiksmais. Paslaugos, teikiamos įgyvendinus tarpvalstybinį susitarimą, nesudaro pareigos teikti informaciją, jei jos toliau nevysto ir neplėtoja susitarimo turinio įgyvendinimo.

Pavyzdys 2

Audito įmonė, vykdydama kliento finansinių ataskaitų auditą, sužinojo apie kliento įgyvendintą praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, tačiau pati pagalbos, paramos ar konsultacijų, susijusių su susitarimu neteikė, neprisidėjo prie jo rengimo, ar tobulinimo, siūlymo rinkoje, įgyvendinimo organizavimo, teikimo įgyvendinti, ar administravimo, tokiu atveju audito įmonė nėra laikoma tarpininku ir prievolės pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą neturi.

Pavyzdys 3

Audito įmonė X padeda savo klientui rengti mokesčių deklaraciją patekimui VMI prie FM, kurio metu sužino apie kliento įgyvendintą praneštiną tarpvalstybinį susitarimą. Ši pagalba nesudaro prievolės teikti informaciją, nes ji nėra pagalba rengiant, siūlant, įgyvendinant, administruojant praneštiną tarpvalstybinį susitarimą.

Pavyzdys 4

Bendrovė X, kurios buveinė yra kitoje ES valstybėje narėje, prašo Lietuvos audito įmonės X padėti parengti prašymą dėl išskaičiuoto mokesčio grąžinimo Lietuvoje. Ši pagalba nesudaro prievolės pateikti informaciją, išskyrus atvejus, kai prašymo parengimas savo esme yra susitarimo, apie kurį reikia pranešti, įgyvendinimas.

Paprastai teikiant standartinius produktus ir paslaugas, asmenys nėra laikomi tarpininkais, kurie teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su praneštiniu tarpvalstybinio susitarimu bei prievolė teikti informaciją apie tarpvalstybinį susitarimą neatsiranda.

Standartinės vykdomos verslo veiklos operacijos nesudaro prievolės teikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, išskyrus atvejus, kai yra aiškiai teikiama pagalba, parama ar konsultacijos, susijusios su praneštino tarpvalstybinio susitarimo rengimu, siūlymu rinkoje, įgyvendinimo organizavimu, pateikimu jį įgyvendinti arba jo administravimu.

Pavyzdys 5

Auditoriai, buhalteriai ar kiti finansų valdymo ar apskaitos specialistai atlieka standartines operacijas, susijusias su audito, apskaitos, finansinės atskaitomybės, deklaracijų rengimo paslaugų teikimu, kurios neatitinka nei vieno iš Taisyklių IV skyriaus Antrajame skirsnyje nustatytų požymių, todėl prievolė VMI prie FM pateikti pranešimą apie tarpvalstybinį susitarimą minėtiems subjektams nekils.

Finansų įstaiga, vykdydama iš esmės standartines operacijas (banko sąskaitos atidarymo, mokėjimo nurodymų vykdymo, piniginių lėšų saugojimo paslaugas), sužino tik apie dalį platesnio susitarimo, tačiau visapusiškos informacijos ir galimybės identifikuoti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą neturi (nustatant bent vieną iš Taisyklių 2.12 p. sąlygų bei priskiriant bent vieną Taisyklių IV skyriaus Antrajame skirsnyje nustatytą požymį), prievolė VMI prie FM pateikti pranešimą apie tarpvalstybinį susitarimą finansų įstaigai nekils.

Laikoma, kad asmenys, atliekantys tik pagalbinius veiksmus, susijusius su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu, žinojo, kad yra susiję su tarpvalstybiniu susitarimu, kai iš kito tame pačiame tarpvalstybiniame susitarime dalyvaujančio tarpininko gauna mokesčių institucijos išduotą tarpvalstybinį susitarimą identifikuojantį numerį.

Tarpininkas turėtų įvertinti, ar turi (turėjo) pakankamai informacijos identifikuoti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą ir ar jam atsirado pranešimo pareiga. Kokius įrodymus tarpininkas pagrįstai galėtų tikėtis turėti siekdamas įrodyti, kad neturėjo pakankamai informacijos praneštino tarpvalstybinio susitarimo identifikavimui, priklauso nuo konkrečios situacijos aplinkybių.

Tarpininku laikomas ir pareiga teikti informaciją visada tenka paslaugas teikiančiam juridiniam asmeniui, bet ne jo darbuotojams, kurie įgyvendina užduotį.

2.3.2. Kas yra suinteresuotas mokesčių mokėtojas?

Suinteresuotu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo:

- kuriam **sudarytos sąlygos** įgyvendinti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, arba
- kuris **pasirengęs įgyvendinti** praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, arba
- kuris **pradėjo įgyvendinti** tokį susitarimą.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė, teikianti konsultacijas mokesčių klausimais, konsultuoja mokesčių konsultantą, dirbantį pagal darbo sutartį tarptautinėje įmonių grupės įmonėje X, kurios patronuojančioji įmonė A, dėl praneštino tarpvalstybinio susitarimo, kitos patronuojamosios grupės įmonės Y naudai. Mokesčių konsultavimo įmonė ir įmonės X vidaus mokesčių konsultantas susitarė, kad konsultacijų gavėjas bus įmonė X.

Šiuo atveju suinteresuotas mokesčių mokėtojas yra grupės įmonė Y, o ne grupės įmonė X, kuriai buvo suteiktos konsultacijos. Priežastis ta, kad suinteresuotas mokesčių mokėtojas

laikomas tik subjektu, kuriam susitarimas turi įtakos arba kuris yra susitarimo „subjektas“ arba jo „naudos gavėjas“. Tai reiškia, kad atsižvelgiant į konkrečius aplinkybes, patronuojančioji įmonė A taip pat gali būti laikoma suinteresuotu mokesčių mokėtoju.

Laikytina, kad susitarimui yra sudarytos sąlygos jį įgyvendinti arba kad yra pasirengta įgyvendinti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, jei susitarimas yra pakankamai tiksliai sukurtas, išplėtotas, apgalvotas ir sprendimas įgyvendinti susitarimą gali būti priimtas.

Kad susitarimas būtų laikomas susitarimu, kuriam sudarytos sąlygos jį įgyvendinti, nėra būtinas išsamus informacijos apie susitarimą suinteresuotam mokesčių mokėtojui pateikimas, jei iš siūlymo galima nustatyti susitarimo esmę.

Jei susitarimas buvo sukurtas ir pasiūlytas mokesčių mokėtojui, tačiau mokesčių mokėtojas atsisakė jį įgyvendinti, laikoma, kad susitarimas buvo pateiktas įgyvendinti, todėl tarpininkui kyla prievolė apie tokį susitarimą pranešti.

Asmuo yra pasirengęs įgyvendinti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, jei sprendimas įgyvendinti susitarimą yra priimtas ir jis yra tokioje padėtyje, kad galėtų įgyvendinti pirmąjį tarpvalstybinio susitarimo etapą.

Pradėjęs įgyvendinti susitarimą yra tas mokesčių mokėtojas, kuris įgyvendino tokio susitarimo pirmąjį etapą.

Pirmasis įgyvendinimo etapas yra pirmasis (numatomas) faktinės arba teisinės padėties pasikeitimas, nulemtas susitarimo, atsižvelgiant į tai, kas įvyksta anksčiau. Pirmasis įgyvendinimo etapas gali apimti įmonės įsteigimą, sutarties pasirašymą, bendrovės valdybos sprendimą pritarti parengtam susitarimui, tačiau ne atliekamą darbą, susijusį su atitinkamos dokumentacijos rengimu. Todėl planavimas ir konsultavimas nėra laikomas pirmuoju tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo etapu.

2.4. Atvejai, kada tarpininko prievolė pranešti perkeliama suinteresuotam mokesčių mokėtojui

Kai tarpininko nėra, arba kai tarpininkas praneša suinteresuotam mokesčių mokėtojui ar kitam tarpininkui apie naudojimąsi teise būti atleistam nuo prievolės pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą pagal Taisyklių 8 punktą, prievolė pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą tenka kitam tarpininkui, kuriam pranešta apie naudojimąsi teise būti atleistam nuo prievolės pateikti informaciją, o kai tokio tarpininko nėra, suinteresuotam mokesčių mokėtojui.

Suinteresuotiems mokesčių mokėtojams kyla prievolė pranešti informaciją apie tarpvalstybinį susitarimą, jei:

- tarpininko nėra (tarpvalstybinį susitarimą suinteresuotas mokesčių mokėtojas rengia pats)
- arba
- tarpininkas neturi ryšio su ES (žr. 2.9 punktą).

Suinteresuotas mokesčių mokėtojas, kuriam tenka prievolė pranešti, informaciją VMI prie FM turi pateikti per 30 dienų, pradedant nuo dienos, kai praneštiną tarpvalstybinis susitarimas suinteresuotam mokesčių mokėtojui:

- pateikiamas įgyvendinti, arba
- kai suinteresuotas mokesčių mokėtojas tą susitarimą parengia gyvendinti, arba
- kai atlikti pirmieji įgyvendinimo veiksmai suinteresuoto mokesčių mokėtojo atžvilgiu, atsižvelgiant į tai, kuris elementas įvyksta pirmiau.

2.5. Profesinės paslapties išimtis

Jei tarpininkui prievolė pranešti nėra nustatoma dėl profesinės paslapties apsaugos, svarbu, kad tokiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius neprarastų galimybės gauti informacijos apie su mokesčiais susijusius susitarimus, kurie gali būti susiję su agresyviu mokesčių planavimu. Dėl tos priežasties prievolė pranešti tokiais atvejais turėtų būti perkelta suinteresuotiems mokesčių mokėtojams, „kuriems susitarimas yra naudingas“. MAĮ 49 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad atsisakymas pateikti informaciją negali būti grindžiamas komercine ar banko paslaptimi. Atsisakymas pateikti informaciją grindžiant profesine paslaptimi galimas tik tuo atveju, jeigu tai tiesiogiai numatyta įstatymuose ir jei MAĮ tiesiogiai neįpareigoja minėtą informaciją pateikti. Todėl vadovaujantis šia nuostata bei atsižvelgiant į tai, kad MAĮ tiesiogiai įpareigoja tarpininką pateikti informaciją apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus, tarpininkai negali vadovaudamiesi profesine ar komercine paslaptimi atsisakyti pateikti reikalaujamos informacijos.

Atsižvelgus į Direktyvos 2018/822 tikslus, advokatai gali susitarti su kitu tarpininku ar suinteresuotu mokesčių mokėtoju apie tai, kad kitas tarpininkas ar suinteresuotas mokesčių mokėtojas pateiktų šią informaciją mokesčių administratoriui. Advokatui susitarus su suinteresuotu mokesčių mokėtoju ar kitu tarpininku (jeigu toks yra), apie tai, kad informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą VMI prie FM pateiks suinteresuotas mokesčių mokėtojas ar kitas tarpininkas, VMI prie FM laikys, kad prievolė įvykdyta tinkamai.

Informaciją, apie tai, kad asmeniui taikoma profesinės išimties privilegija, suinteresuotam mokesčių mokėtojui turi būti pateikta nedelsiant, kad suinteresuotas mokesčių mokėtojas galėtų tinkamai įvykdyti savo pranešimo pareigą per nustatytą laiką.

Tarpininkui ar suinteresuotam mokesčių mokėtojui nepateikus reikalaujamos informacijos, bus laikoma, kad prievolės neįvykdė advokatas, kadangi advokatui tenka pirminė pareiga pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą VMI prie FM.

Atvejais, kai advokatas parengia tarpvalstybinį susitarimą ne konkrečiam klientui ir siūlo viešai, ar tikslinei asmenų grupei, toks tarpvalstybinis susitarimas, nėra pripažįstamas tarpvalstybiniu susitarimu, kuriam gali būti taikomos konfidencialumo sąlygos. Todėl apie tokį tarpvalstybinį susitarimą, advokatas privalo atskleisti visą informaciją kaip ir kitose analogiškose situacijose, kurioms netaikoma profesinės paslapties apsauga.

Kiti tarpininkai, išskyrus aukščiau nurodytus, pavyzdžiui, teisininkai, auditoriai, mokesčių ekspertai, mokesčių konsultantai, nėra atleidžiami nuo prievolės pranešti apie tarpvalstybinius susitarimus.

2.6. Kokia informacija turi būti pranešama?

Vadovaujantis Taisyklių 25 punktu tarpininkai ir suinteresuoti mokesčių mokėtojais pranešimo apie tarpvalstybinius susitarimus XML duomenų rinkmenoje (Bendrosios paskirties duomenų struktūrų bei jų turinio aprašomoji kalba) turi pateikti šią, su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu susijusią, informaciją:

1. identifikacinius tarpininkų ir suinteresuotų mokesčių mokėtojų duomenis, įskaitant jų vardus, pavardes ar pavadinimus, gimimo datą ir vietą (fizinio asmens atveju), gyvenamąją vietą mokesčių tikslais, taip pat, atitinkamais atvejais, asmenų, kurie yra su suinteresuotais mokesčių mokėtoju susijusios asocijuotosios įmonės, duomenis;

2. išsamią informaciją apie Taisyklių IV skyriuje išdėstytus požymius, dėl kurių tarpvalstybinis susitarimas laikomas praneštiniu;

3. praneštino tarpvalstybinio susitarimo turinio santrauką, įskaitant nuorodą į įprastą tokio susitarimo pavadinimą (jei toks yra), ir abstraktų atitinkamos verslo veiklos ar susitarimų apibūdinimą, neatskleidžiant komercinės, pramoninės ar profesinės paslapties, komercinio proceso arba informacijos, kurios atskleidimas prieštarautų viešajai politikai;

4. datą, kai atlikti arba bus atlikti pirmieji praneštino tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo veiksmai;
5. išsamią informaciją apie nacionalines nuostatas, kurios sudaro praneštino tarpvalstybinio susitarimo pagrindą;
6. praneštino tarpvalstybinio susitarimo vertę;
7. nustatytą atitinkamo (-ų) mokesčių mokėtojo (-ų) valstybę narę ir visas kitas valstybes nares, kurios gali būti susijusios su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu;
8. identifikacinius bet kurio kito valstybėje narėje esančio asmens, kuriam praneštinas tarpvalstybinis susitarimas gali daryti poveikį, duomenis, nurodant, su kuriomis valstybėmis narėmis toks asmuo yra susijęs.

Tarpininkai VMI prie FM privalo pateikti tik jiems žinomą, turimą arba valdomą informaciją apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus, todėl tik tam tikros fragmentinės informacijos turėjimas, įvertinus Taisyklių 2.12 p. sąlygas ir IV skyriuje įtvirtintus požymius, negalėtų būti pripažįstamas praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu, todėl prievolė pranešti Taisyklių taikymo prasme nekiltų.

VMI prie FM pateiktas praneštinas tarpvalstybinis susitarimas, savaime nėra vertinamas, kaip mokesčių vengimo schema. Pateiktas praneštinas tarpvalstybinis susitarimas suteikia galimybę mokesčių administratoriui gauti ir įvertinti informaciją, kurios pagrindu savalaikiai būtų identifikuojamos agresyvios mokesčių planavimo rizikos bei siekiama jų minimizavimo.

Tarpininkas, kuris teikė pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su Taisyklių 2.10.1-2.10.5 papunkčiuose nurodytais veiksmais, turi teisę pateikti įrodymų, kad nežinojo ir pagrįstai tikėtinai negalėjo žinoti, kad yra susijęs su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu. Tačiau, atvejais, kai tarpininkas, remiantis savo atitinkamomis ekspertinėmis žiniomis bei suvokimu turi galimybę nurodyti su praneštiniu tarpvalstybiniu susitarimu susijusius faktus ir aplinkybes, tarpininkui atsiranda prievolė pateikti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą.

Atvejais, kai tarpininkas turi galimybę identifikuoti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, tačiau neturi visos Taisyklių 25 p. įtvirtintos informacijos (pvz., nėra žinomas mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, pirmojo žingsnio inicijavimo data, ar praneštino tarpvalstybinio susitarimo vertė), tarpininkai neturėtų prievolės pranešti informacijos, kuri jiems nėra prieinama atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes bei turimas ekspertines žinias ir supratimą, būtiną siekiant teikti tokias paslaugas.

Išsami informacija apie praneštino susitarimo pateikimą, pateikiama pildymo instrukcijose. Duomenų paruošimo dokumentacija yra pateikiama: <http://www.vmi.lt/cms/duomenu-teikiamu-xml-formatu-rinkiniu-specifikacijos>.

2.7. Dvigubo pranešimo apie tarpvalstybinį susitarimą išvengimas

Jei apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą jau buvo pranešta, prievolė pakartotinai pranešti tarpininkui ar suinteresuotam mokesčių mokėtojui nekils, jei jis yra informuotas apie tokį pranešimą.

Vadovaujantis Taisyklių 2.7 p., tarpininkui ar suinteresuotam mokesčių mokėtojui pirmą kartą pateikus informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, VMI prie FM jam suteikia unikalų praneštiną tarpvalstybinį susitarimą identifikuojantį numerį.

Tarpininkas atleidžiamas nuo prievolės teikti informaciją, vadovaujantis Taisyklių 7 p., jeigu jis turi įrodymą (tarpvalstybinį susitarimą identifikuojantį numerį), kad ta pati informacija apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą buvo pateikta kitoje valstybėje narėje.

Identifikacinį tarpvalstybinio susitarimo numerį sudaro 17 ženklų - raidės ir skaičiai - CCAYYYMMDDXXXXXX, kur:

CC yra valstybės narės (ISO) kodas, kurioje pirmą kartą pranešta apie tarpvalstybinį susitarimą (leistini kodai: AT, BE, BG, CY, CZ, DE, DK, EE, ES, FI, FR, GB, GR, HR, HU, IE, IT, LT, LV, MT, NL, PL, PT, RO, SE, SI, SK);

A - susitarimas;

YYYYMMDD - tarpvalstybinio susitarimo registracijos data;

XXXXXX - didžiųjų raidžių (A-Z) ir skaičių (0-9) derinys.

Bet kuris tarpininkas turėtų įvertinti, ar turi (turėjo) pakankamai informacijos identifikuoti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą ir ar jam atsirado pranešimo pareiga. Kokius įrodymus tarpininkas pagrįstai galėtų tikėtis turėti ir pateikti, priklausytų nuo konkrečios situacijos aplinkybių.

2.8. Prievolė pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, kai tarpininkų yra daugiau negu vienas

Tuo atveju, kai yra daugiau nei vienas tarpininkas, prievolė pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą tenka visiems su tuo praneštinu tarpvalstybinio susitarimu susijusiems tarpininkams.

Tarpininkui netaikoma prievolė pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą tik tuo atveju, jeigu jis turi įrodymą pagal nacionalinę teisę (pvz., kompetentingos institucijos praneštinam tarpvalstybiniam susitarimui suteiktą numerį), kad tą pačią informaciją, nurodytą Taisyklių 25.1-25.8 papunkčiuose, jau yra pateikęs kitas tarpininkas.

VMI prie FM tarpvalstybiniam susitarimui suteiktas identifikacinis numeris įrodo, kad apie tarpvalstybinį susitarimą jau buvo pranešta, todėl tarpininkui ar suinteresuotam mokesčių mokėtojui pareiga pateikti papildomą informaciją apie tą patį tarpvalstybinį susitarimą nekyla.

Jei tarpininkas negali įrodyti, kad kitas tarpininkas jau pateikė informaciją apie tą patį praneštiną tarpvalstybinį susitarimą, pirmasis tarpininkas turi prievolę pateikti visą Taisyklių 25.1-25.8 papunkčiuose įtvirtintą reikalaujamą informaciją apie tarpvalstybinį susitarimą.

2.9. Prievolė pateikti informaciją tarpvalstybinį susitarimą daugiau nei vienos valstybės narės kompetentingoms institucijoms

Jeigu tarpininkas yra atsakingas už informacijos apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus pateikimą daugiau nei vienos valstybės narės kompetentingoms institucijoms, tokia informacija pateikiama tik toje valstybėje narėje, kuri pirmiau atitinka toliau pateiktame sąraše išvardytus kriterijus:

1. valstybėje narėje, kurioje tarpininkas yra rezidentas mokesčių tikslais;
2. valstybėje narėje, kurioje tarpininkas turi nuolatinę buveinę, per kurią teikiamos su praneštinu tarpvalstybinio susitarimu susijusios paslaugos;
3. yra įsisteigęs valstybėje narėje arba jam taikomi valstybės narės įstatymai;
4. valstybėje narėje, kurioje tarpininkas yra registruotasis profesinės asociacijos, teikiančios teisinę, mokesčių ar konsultavimo paslaugas, narys.

Jeigu suinteresuotas mokesčių mokėtojas turi prievolę pateikti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą daugiau nei vienos valstybės narės kompetentingoms institucijoms, tokia informacija pateikiama tik tos valstybės narės, kuri pirma atitinka toliau išvardytus kriterijus, kompetentingoms institucijoms:

1. valstybės narės, kurioje suinteresuotas mokesčių mokėtojas yra rezidentas mokesčių tikslais;

2. valstybės narės, kurioje suinteresuotas mokesčių mokėtojas turi nuolatinę buveinę, kuri gauna naudos iš susitarimo;

3. valstybės narės, kurioje suinteresuotas mokesčių mokėtojas gauna pajamų ar pelno, nors suinteresuotas mokesčių mokėtojas nėra rezidentas mokesčių tikslais ir neturi nuolatinės buveinės nė vienoje valstybėje narėje;

4. valstybės narės, kurioje suinteresuotas mokesčių mokėtojas vykdo veiklą, nors suinteresuotas mokesčių mokėtojas nėra rezidentas mokesčių tikslais ir neturi nuolatinės buveinės nė vienoje valstybėje narėje.

Suinteresuotas mokesčių mokėtojas turi teisę neatskleisti informacijos apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą Lietuvoje tik tada, kai informacija apie tokį susitarimą buvo pateikta kitoje ES valstybėje narėje. Kaip įrodymą, VMI prie FM paprašius, suinteresuotas mokesčių mokėtojas turi pateikti tarpvalstybinio susitarimo identifikacinį numerį, gautą iš kitos valstybės narės kompetentingos institucijos.

III. PRANEŠIMO APIE TARPVALSTYBINĮ SUSITARIMĄ PATEIKIMO TERMINAI¹

Tarpininkai, vadovaudamiesi Taisyklių 4 punktu, privalo VMI prie FM pateikti žinomą, turimą arba valdomą informaciją apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus per 30 dienų nuo:

- dienos, kai praneštinis tarpvalstybinis susitarimas yra **pateikiamas įgyvendinti**, arba
- dienos, kai praneštinis tarpvalstybinis susitarimas yra **parengtas įgyvendinti**, arba
- kai atlikti **pirmieji** praneštino tarpvalstybinio susitarimo **įgyvendinimo veiksmai**, atsižvelgdami į tai, kuris elementas įvyksta pirmiau.

30 dienų pranešimo apie tarpvalstybinį susitarimą terminas taikomas tarpvalstybiniams susitarimams sudarytiems po 2020 m. liepos 1 d.

Jeigu praneštinis tarpvalstybinis susitarimas yra pateiktas įgyvendinti arba parengtas įgyvendinti arba jeigu pirmieji jo įgyvendinimo veiksmai atlikti 2020 m. liepos 1 d. - 2020 m. rugsėjo 30 d. laikotarpiu, arba jeigu Taisyklių 2.10.6 papunktyje nurodyti tarpininkai 2020 m. liepos 1 d. - 2020 m. rugsėjo 30 d. laikotarpiu tiesiogiai arba padedant kitiems asmenims suteikė pagalbą, paramą arba konsultacijas, pirmasis 30 dienų informacijos pateikimo laikotarpis prasideda ne vėliau kaip 2020 m. spalio 1 d.

„Pateikiamas įgyvendinti“ tarpvalstybinis susitarimas reiškia, kad susitarimas tampa prieinamas, pavyzdžiui, kai paslaugų teikėjas jau suplanavo susitarimą pagal pateiktą užduotį. Atsižvelgiant į paslaugų teikėjo pareigą pranešti, neturi reikšmės, ar susitarimo

¹ Atkreipiame dėmesį, kad dėl COVID-19 pandemijos Europos Komisija siūlo 6 mėn. nukelti Direktyvoje 2018/822 įtvirtintus praneštinių tarpvalstybinių susitarimų pateikimo ir mainų terminus:

- Informacijos apie ankstesnius 2018 m. birželio 25 d. - 2020 m. birželio 30 d. laikotarpio praneštinius tarpvalstybinius susitarimus, kurie tapo praneštini 2018 m. birželio 25 d. - 2020 m. birželio 30 d. laikotarpiu, pateikimo terminas perkeliamas iš 2020 m. rugpjūčio 31 d. į 2021 m. vasario 28 d.;

- Pirmųjų automatinių informacijos apie praneštinius tarpvalstybinius susitarimus, mainų tarp mokesčių administracijų data perkeliama iš 2020 m. spalio 31 d. į 2021 m. balandžio 30 d.

- 30 dienų laikotarpio, per kurį turi būti pranešama apie tarpvalstybinius susitarimus pradžios data perkeliama iš 2020 m. liepos 1 d. į 2021 m. sausio 1 d., t.y. 2020 m. liepos 1 d. - 2020 m. gruodžio 31 d. laikotarpio praneštini tarpvalstybiniai susitarimai pateikiami per 30 dienų nuo 2021 m. sausio 1 d.;

- Rinkai skirtų (neindividualizuotų) susitarimų informacijos atnaujinimo atveju tarpininko pirmasis periodinis pranešimas (teikiamas kas 3 mėnesius) pateikiamas iki 2021 m. balandžio 30 d.

Įsigaliojus nurodytiems pakeitimams dėl praneštinių tarpvalstybinių susitarimų pateikimo ir mainų terminų nukėlimo, informuosime atskiru pranešimu.

gavėjas įgyvendina susitarimą. Susitarimas taip pat tapo „pateikiamas įgyvendinti“, kai buvo pradėti šio susitarimo rinkodaros veiksmai, jis pristatytas rinkoje ar tikslinei asmenų grupei ar asmeniui.

Rinkai skirtų tarpvalstybinių susitarimų atveju pareiga pranešti paprastai atsiranda anksčiau, nei susitarimas, apie kurį reikia pranešti, turi naudos gavėjų. Susitarimas yra paruoštas įgyvendinti, pavyzdžiui, kai įmonė suplanavo susitarimą, apie kurį reikia pranešti.

Susitarimo, apie kurį reikia pranešti, pirmojo etapo įgyvendinimas reiškia bet kokią priemonę ar įvykį, rodantį, kad susitarimas buvo faktiškai įgyvendinamas.

Taisyklių 2.10.6 papunktyje nurodyti tarpininkai taip pat privalo Taisyklių 25.1-25.8 papunkčiuose nurodytą informaciją pateikti per 30 dienų, pradedant nuo dienos, kai jie tiesiogiai arba padedant kitiems asmenims suteikė pagalbą, paramą arba konsultacijas, susijusias su Taisyklių 2.10.1-2.10.5 papunkčiuose nurodytais veiksmais.

3.1. Informacijos dėl pranešimo apie rinkai skirtą susitarimą atnaujinimas

Jei praneštiną tarpvalstybinį susitarimą sudaranti informacija, nurodyta Taisyklių 25.1, 25.4, 25.7, 25.8 papunkčiuose, keitėsi, tarpininkai kas 3 mėnesius VMI prie FM pateikia atnaujintą praneštiną informaciją apie rinkai skirtą praneštiną tarpvalstybinį susitarimą.

Rinkai skirtų susitarimų atveju pirmą periodinį pranešimą pagal Taisyklių 5 punktą tarpininkai pateikia iki 2021 m. sausio 31 d.

Informacija, kuri turi būti atnaujinama apima:

- identifikacinius tarpininkų ir suinteresuotų mokesčių mokėtojų duomenis;
- datą, kai atlikti arba bus atlikti pirmieji praneštinio tarpvalstybinio susitarimo įgyvendinimo veiksmai;
- atitinkamo (-ų) mokesčių mokėtojo (-ų) valstybę narę ir visas kitas valstybes nares, kurios gali būti susijusios su praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu, identifikacinius bet kurio kito valstybėje narėje esančio asmens, kuriam praneštinis tarpvalstybinis susitarimas gali daryti poveikį, duomenis, nurodant, su kuriomis valstybėmis narėmis toks asmuo yra susijęs.

Trijų mėnesių laikotarpis pradedamas skaičiuoti nuo ankstesnio pranešimo apie tą patį susitarimą pateikimo dienos. Šios nuostatos tikslas yra susieti antrinėje rinkoje pateiktą praneštiną tarpvalstybinį susitarimą su suinteresuotais asmenimis, besinaudojančiais susitarimu.

Prievolė atnaujinti informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą kas tris mėnesius netaikoma individualizuotiems susitarimams.

3.2. Pereinamojo laikotarpio informacijos pateikimo terminai

Pagal Taisyklių 18 p., prievolė dėl informacijos retrospektyvaus įvertinimo ir pateikimo taikoma visiems tarpininkams, numatytiems Taisyklių 2.10.1-2.10.6 papunkčiuose, o jei jų nėra ir suinteresuotiems mokesčių mokėtojams, nurodytiems Taisyklių 2.9 p., kurių įgyvendinimo atžvilgiu pirmųjų veiksmų imtasi **nuo 2018 m. birželio 25 d. iki 2020 m. birželio 30 d.**

Pirmą kartą laikotarpio nuo 2018 m. birželio 25 d. iki 2019 m. birželio 30 d. informacija VMI prie FM perduodama ne vėliau kaip iki 2020 m. spalio 31 dienos.

Tarpininkas atskleidžia tik turimą, disponuojamą ar kontroliuojamą informaciją apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus, kuriems taikoma pereinamojo laikotarpio nuostata. Taisyklės nenumato įpareigojimo pranešti už ankstesnius laikotarpius, nei nustatyta Taisyklių 18 punkte.

Tokių išankstinių susitarimų atveju, tarpininkų, kurie teikia pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su tarpvalstybiniais susitarimais, įsipareigojimai turėtų apsiriboti faktinėmis žiniomis.

3.3. Informacijos pateikimas apie tarpvalstybinį susitarimą už kiekvienus metus, kai juo naudojasi

Informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą suinteresuoti mokesčių mokėtojai privalo pateikti už kiekvienus metus jei jie vis dar naudojami praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu, ir kai toks susitarimas yra susijęs su keliomis valstybėmis narėmis arba valstybe nare ir trečiaja valstybe.

3.4. Pranešimo prievolės atidėjimas

Tiek tarpininkas, tiek suinteresuotas mokesčių mokėtojas informaciją apie praneštiną tarpvalstybinį susitarimą privalo pateikti per 30 dienų, nuo pagrindų, nurodytų Taisyklių 4 punkte atsiradimo.

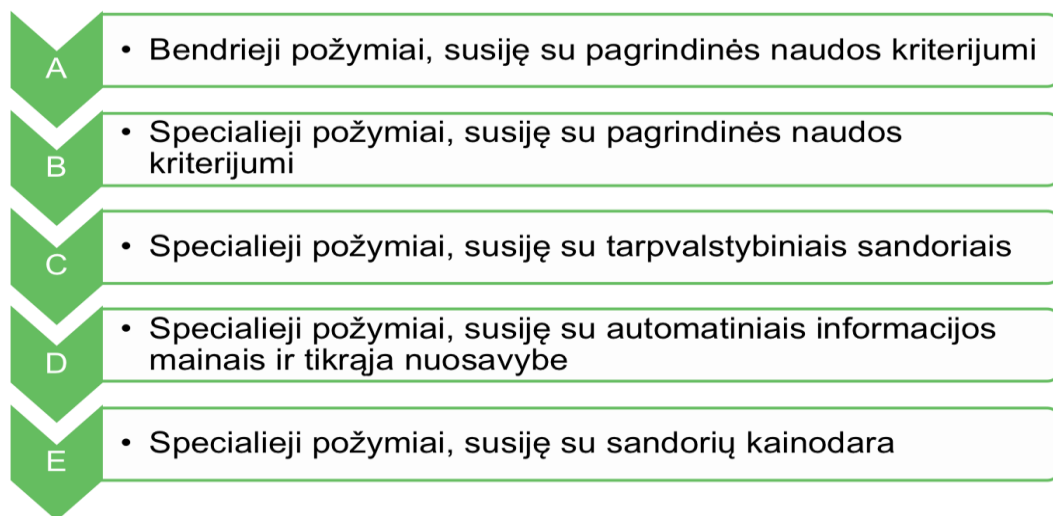
Praneštinų tarpvalstybinių susitarimų pateikimo VMI prie FM terminų atidėjimas negalimas.

IV. PRANEŠTINUS TARPVALSTYBINIUS SUSITARIMUS IDENTIFIKUOJANTYS POŽYMAI

Praneštinų tarpvalstybinių susitarimų identifikavimo procesas nėra tik formalus duomenų pateikimas, todėl reikalaujantis individualaus konkrečios praktinės situacijos vertinimo.

Taisyklių IV skyriuje įtvirtinti požymiai nustato sandorių savybes ir elementus, leidžiančius daryti prielaidą, kad gali būti vykdoma mokesčių vengimo ar piktnaudžiavimo jais praktika. Plačios apibrėžties požymių tikslas – identifikuoti kiek įmanoma daugiau tarpvalstybinių sandorių, schemų, transakcijų, kurios atskleistų galimai agresyvaus mokesčių planavimo susitarimus, siekiant mokesčių administratoriams suteikti daugiau efektyvių kovos su agresyviu mokesčių planavimu priemonių.

Praneštinus tarpvalstybinius susitarimus identifikuojantys požymiai skirstomi į 5 kategorijas:



Į bendruosius A kategorijos ir specialiuosius B kategorijos bei C kategorijos 1 dalies b punkto i papunkčio, c ir d punktų požymius gali būti atsižvelgiama tik tuo atveju, jei jie atitinka pagrindinės naudos kriterijų.

4.1. Pagrindinės naudos kriterijus

Laikoma, kad atitiktis pagrindinės naudos kriterijui užtikrinta, jeigu įmanoma nustatyti, kad pagrindinė nauda arba viena iš pagrindinių naudų, kurios, atsižvelgiant į visus atitinkamus faktus ir aplinkybes, asmuo gali pagrįstai tikėtis iš susitarimo, yra mokestinės naudos gavimas.

Pagrindinės naudos nustatymo testas yra aplinkybių, susijusių su tarpvalstybiniu susitarimu, įvertinimas kiekvienu konkrečiu atveju, nagrinėjant numatomą mokestinę naudą, atsižvelgiant į susitarimo aplinkybes ir bendrą poveikį.

Atsižvelgiant į požymį pagal C kategorijos 1 dalį, vien tai, kad esama sąlygų, išdėstytų C kategorijos 1 dalies b punkto i papunktyje, c ar d punktuose, negali būti laikoma priežastimi padaryti išvadą, kad susitarimas atitinka pagrindinės naudos kriterijų.

Jei nustačius bent vieną iš aukščiau nurodytų požymių nėra galimybės įvertinti pagrindinės naudos kriterijaus, tarpvalstybinis susitarimas negalės būti identifikuojamas.

Pagrindinė nauda laikoma bet kokia mokestinė nauda, kuri nėra atsitiktinė. Vertinant pagrindinės naudos kriterijų, neturi reikšmės konkrečių asmenų motyvai ar ketinimai, sudarant tarpvalstybinį susitarimą, svarbu, ar susitarimas yra toks, kad mokestinė nauda yra pagrindinė arba viena iš pagrindinių sandorio tikslų, kurios pagrįstai galėtų tikėtis tokį tarpvalstybinį susitarimą sudarantis asmuo.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnis nustato, kad mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija, ar bet kokia jų grupė laikomi sudarytais turint tikslą gauti mokestinę naudą, kai siekiama tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus.

Tik komerciniai, techniniai, finansiniai tarpvalstybinio susitarimo aspektai, leidžiantys sutaupyti, neturėtų būti laikomi atitinkančiais pagrindinės naudos kriterijų.

Mokestinė nauda apima ne tik Lietuvos Respublikoje renkamus mokesčius, bet ir tapačius mokesčius, renkamus trečiosiose valstybėse. Tai reiškia, kad mokestinė nauda, gauta iš bet kokio tarpvalstybinio susitarimo, neprivalo būti gauta valstybėje narėje, kad atitiktų pagrindinės naudos kriterijų.

Mokestinė nauda, kurios siekiama pagal tarpvalstybinį susitarimą, gali būti realizuota Lietuvoje, kitoje ES valstybėje narėje arba ne ES valstybėje narėje.

Pagrindinės naudos kriterijus vertinamas atsižvelgiant į tikėtiną naudą ir nėra svarbu, ar susitarimas galiausiai sukuria mokestinę naudą.

Vertinant pagrindinės naudos kriterijų mokestinė nauda visų pirma turi būti susijusi su tiesioginiais mokesčiais, administruojamais kompetentingų institucijų Lietuvos Respublikoje, įskaitant vietos savivaldos institucijas.

Pridėtinės vertės mokestis, maito mokestis, akcizai ir privalomosios socialinio draudimo įmokos nepatenka į praneštinių tarpvalstybinių susitarimų taikymo sritį, todėl nėra svarbūs vertinant mokestinę naudą.

Susitarimas nėra laikomas atitinkančiu pagrindinės naudos kriterijų, kai susitarimas apima mokesčių planavimo priemones, įprastas teisinėje ir mokesčių praktikoje. Tačiau, jei toks susitarimas yra didesnio susitarimo dalis, dėl kurio mokestinė nauda yra pagrindinė arba viena iš pagrindinių naudų, kurios tikimasi iš susitarimo, susitarimas laikomas kaip to susitarimo dalis.

4.2. A kategorija. Bendrieji požymiai, susiję su pagrindinės naudos kriterijumi

1. Susitarimas, kuriuo atitinkamas mokesčių mokėtojas arba susitarimo dalyvis įsipareigoja laikytis konfidencialumo sąlygos, pagal kurią jis gali būti įpareigotas kitiems

tarpininkams ar mokesčių administratoriams neatskleisti, koku būdu tas susitarimas galėtų suteikti mokesstinės naudos.

2. Susitarimas, kuriuo tarpininkas turi teisę gauti mokestį (arba palūkanas, atlygį už finansavimo išlaidas ir kitokius mokėjimus) už tą susitarimą, o tas mokestis nustatomas atsižvelgiant į: a) mokesstinės naudos, gautos iš susitarimo, sumą arba b) tai, ar susitarimas iš tikrųjų suteikė mokesstinės naudos. Tai apimtų tarpininko įpareigojimą gražinti visus mokesčius arba jų dalį, jei mokesstinės naudos, kurios tikėtasi iš susitarimo, negauta visai arba gauta tik jos dalis.

3. Susitarimas, kurio dokumentai ir (arba) struktūra iš esmės yra standartiniai, ir jis yra prieinamas daugiau nei vienam atitinkamam mokesčių mokėtojui ir jo nereikia iš esmės pritaikyti, kad būtų galima jį įgyvendinti.

A.1. požymis taikomas atvejais, kai tarpininkas siekia, tam tikrą informaciją apie tarpininko įsipareigojimus ir (ar) apie tarpvalstybinį susitarimą (ar jo dalį) bei koku būdu tas susitarimas galėtų suteikti mokesstinės naudos, išlaikyti konfidencialia, t. y., kad ji netaptų žinoma kitiems tarpininkams ar mokesčių administratoriui.

A.1. požymį atitinka situacija, kai tarpininkas siekia, kad informacija apie tarpvalstybinį susitarimą nebūtų atskleista kitiems tarpininkams, saugant savo konkurencinį pranašumą ir sumažinant riziką, kad kiti tarpininkai apie tokį tarpvalstybinį susitarimą praneš mokesčių administratoriui.

Požymis netaikomas informacijai, kuriai taikoma profesinės paslapties apsauga.

Bet kokioje konfidencialumo sąlygoje nebūtina aiškiai nurodyti, kad ji taikoma kompetentingoms institucijoms ar kitiems tarpininkams ar tarpininkų tipams, kad ji atitiktų A1. požymį.

A.1. požymis taikomas tik tokiems konfidencialumo susitarimams, kurie lemia mokesstinę naudą.

Susitarimai, kuriais suinteresuoti mokesčių mokėtojai arba susitarimo dalyviai įsipareigoja laikytis konfidencialumo sąlygų apima:

- a) sudarytus informacijos neatskleidimo susitarimus;
- b) rašytinius susirašinėjimus, įskaitant reikalavimą, kuris gali būti tiesioginis ar netiesioginis, kad informacija, susijusi su praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu neturi būti atskleista tretiesiems asmenims, arba
- c) tarpininkų ir tarpvalstybinio susitarimo klientų žodiniai ar kiti numanomi susitarimai dėl konfidencialumo reikalavimų.

Konfidencialumo sąlygų įrodymai taip pat gali būti netiesioginiai, kurie apima:

- a) draudimus klientams ar potencialiems klientams saugoti reklaminę medžiagą ar kitą informaciją apie tarpvalstybinį susitarimą;
- b) reikalavimai, kad visa korespondencija, susijusi su tarpvalstybiniu susitarimu, ypač skirta kompetentingai institucijai, pirmiausia būtų nukreipta tarpvalstybinio susitarimo rengėjui ar kitam paskirtam asmeniui;
- c) draudimai suinteresuotam mokesčių mokėtojui atsakyti į mokesčių administratoriaus prašymus pateikti informaciją;
- d) tarpininko spaudimas neatskleisti informacijos apie tarpvalstybinio susitarimo detales, įskaitant galimas sankcijas, tokias kaip apribojimas gauti teisinę konsultaciją ar paramą pažeidus konfidencialumo sąlygas.

Konfidencialumo sąlygų sąrašas nėra baigtinis, todėl vertinant, ar tarpvalstybinis susitarimas atitinka A.1. požymį, reikėtų atsižvelgti ir į kitus tiesioginius ar netiesioginius konfidencialumo susitarimų įrodymus.

A.2. požymis gali būti taikomas tik tada, kai tarpvalstybiniame susitarime dalyvauja tarpininkas. Tarpininkais gali būti tiek amenys, kurie rengia, siūlo rinkoje, organizuoja įgyvendinimą, pateikia įgyvendinti arba administruoja tarpvalstybinį susitarimą, tiek tie, kurie teikia pagalbą, paramą ar konsultacijas, susijusias su aukščiau nurodytais veiksmais.

A.2. požymis apima visų rūšių mokestinius ir finansinius susitarimus, kuriais tarpininkas turi teisę gauti mokestį, įskaitant palūkanas, atlyginimą už finansavimo išlaidas ir kitokius mokėjimus, už tą susitarimą ir kurie susiję su mokestine nauda.

Pavydžiui, kai mokesčių konsultanto atlygis yra visiškai arba iš dalies nustatomas remiantis mokestine lengvata arba sutartyje įtvirtinta sąlyga, kad mokesčių konsultantas privalo gražinti visą ar dalį gauto užmokesčio, jei nepasiekiamas numatytas mokestinis pranašumas.

A.3. požymis apima tik tokią susitarimo standartinę dokumentaciją ir (arba) struktūrą, kuri iš esmės nėra individualizuota, yra prieinama daugiau nei vienam suinteresuotam mokesčių mokėtojui ir tik jei tokio susitarimo tikslas ar rezultatas yra mokestinė nauda.

Pavydžiui, standartinė finansų įstaigos rengiama dokumentacija, į Taisyklių A kategorijos 31 p. požymio taikymo sritį nepateks, kadangi nebus užtikrinta atitiktis pagrindinės naudos kriterijui (t. y. ja nesiekama mokestinės naudos), arba potenciali tokių susitarimų nauda nebus reikšminga. Tačiau, jei nurodyta ar panaši susitarimo dokumentacija ir (arba) struktūra yra platesnio tarpvalstybinio susitarimo dalis, kurio tikslas ar rezultatas yra mokestinė nauda, ir tarpininkas, atsižvelgdamas į tam tikras aplinkybes ir turimą informaciją bei ekspertines žinias ir supratimą, apie tai žino, susitarimas galėtų atitikti A3 kategorijos (Taisyklių 31 p.) kriterijų.

4.3. B kategorija. Specialieji požymiai, susiję su pagrindinės naudos kriterijumi

1. Susitarimas, kuriuo susitarimo dalyvis imasi dirbtinių veiksmų, kuriais įsigyjama nuostolingai dirbanti bendrovė, tokios bendrovės pagrindinė veikla nutraukiama ir jos nuostoliai panaudojami siekiant sumažinti savo mokestinę prievolę, be kita ko, perkelti tuos nuostolius į kitą jurisdikciją arba paspartinant naudojimąsi tais nuostoliais.

2. Susitarimas, kurio poveikis apima pajamų konvertavimą į kapitalą, dovanas ar kitų kategorijų pajamas, kurių apmokestinamo norma yra mažesnė arba kurie iš viso nėra apmokestinami.

3. Susitarimas su numatytais žiediniais sandoriais, kuriuos atliekant lėšos pervedamos žiediniu principu, t. y. įtraukiant tarpinius subjektus, neatliekančius jokios pirminės komercinės funkcijos, arba atliekant sandorius, kurie kompensuoja ar panaikina vienas kitą arba pasižymi kitomis panašiomis savybėmis.

Bent vieną ar kelis B kategorijos požymius atitinkantis tarpvalstybinis susitarimas bus laikomas praneštinu tik tuo atveju, kai toks susitarimas atitiks pagrindinės naudos kriterijų.

B.1. požymis skirtas nustatyti susitarimams, kurie turi tikslą pasinaudoti nuostolių atskaitymo taisyklėmis įsigyjant nuostolingų bendrovių.

B.1. požymis apima dirbtinius sandorius, kurių vienintelis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinę naudą. B.1. požymio sąlygos nėra tenkinamos, jei įsigyta įmonė tęsia savo veiklą keletą metų po įsigijimo.

Pavyzdys 1

A yra pelno siekianti Lietuvos įmonė. Įmonė B yra Liuksemburgo įmonė, turinti nuostolingą nuolatinę buveinę Lietuvoje. Lietuvos įmonė A, įsigyja įmonę B, dėl galiojančio grupės
--

įmonėms taikomo apmokestinimo, Lietuvos įmonė A, turi galimybę atskaityti įmonės B nuolatinės buveinės nuostolius iš savo pajamų. Atskaičius nuostolius įmonė B ir jos nuolatinė buveinė Liuksemburge likviduojami.

Toks susitarimas yra praneštinasis tarpvalstybinis susitarimas.

Jei pagrindinis įmonės B įsigijimo tikslas nėra atskaityti nuolatinės buveinės nuostolius, o, pvz., išpirkti konkurentą iš rinkos, pranešti apie tokį susitarimą įmonei A prievolė nekils.

Pavyzdys 2

UAB „A“ akcininkas Kipro įmonė, kurios veikla - investicijų ir finansavimo holdingo veikla. Darbuotojų Kipro įmonė neturi, įstatinis kapitalas nuo jos įkūrimo nebuvo didinamas. Kipro įmonės akcininkai - 5 Lietuvos nuolatiniai gyventojai.

UAB „B“, netiesiogiai valdoma tų pačių asmenų (ar jų šeimos narių) kaip ir UAB „A“ įsigijo 100 proc. nuostolingos UAB „C“ akcijų.

UAB „B“ ir Kipro įmonė pasirašė sutartį dėl UAB „C“ akcijų pirkimo - pardavimo. Kipro įmonė už akcijas sumokėjo iš UAB „A“ gautais neapmokestinamais dividendais.

Kitą dieną po akcijų sutarties pasirašymo, Kipro įmonė - vienintelis UAB „A“ ir UAB „C“ akcininkas nusprendė pradėti UAB „A“ ir UAB „C“ reorganizavimo procesą, UAB „C“ prijungiant prie UAB „A“. Pelningai dirbančiai UAB „A“ reorganizavimo būdu buvo perduoti UAB „C“ priklausančių žemės sklypų ir su jais susijusių 7,7 mln. Eur turto nuvertėjimo nuostolių bei 6,7 mln. Eur mokesčių nuostolių. UAB „C“ baigė savo veiklą ir buvo išregistruota iš juridinių asmenų registro.

Tikrasis šių sandorių tikslas buvo UAB „C“ sklypų, o ne akcijų įsigijimas, tačiau atlikus UAB „C“ reorganizavimą ir prie UAB „A“ prijungus UAB „C“, UAB „A“ ne tik įsigijo žemės sklypus, bet ir gavo mokesčines naudas - įgijo galimybę perimtų nuostolių sumomis mažinti apmokestinamąjį pelną ir nesumokėti apie 2,2 mln. Eur pelno mokesčio.

UAB „A“, žinodama apie UAB „C“ finansinę būklę ir jos valdomą nekilnojamąjį turtą, siekė įsigyti žemės sklypus, tačiau įforminus sandorių grandinę - Kipro įmonės įsteigimas □ UAB „A“ neapmokestinamų dividendų mokėjimas Kipro įmonei. Kipro įmonės UAB „C“ akcijų įsigijimas iš UAB „B“ panaudojant iš UAB „A“ gautus dividendus □ skubus UAB „C“ prijungimas prie UAB „A“, perimant nekilnojamąjį turtą ir 7,7 mln. Eur sklypų nuvertėjimo nuostolius bei 6,7 mln. Eur sukauptus mokesčius nuostolius - pelningai veikiančiai UAB „A“ sudaryta galimybė apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną sumažinti prie UAB „A“ prijungtos nuostolingos bendrovės UAB „C“ nuostoliais.

Toks susitarimas yra praneštinasis tarpvalstybinis susitarimas.

B.2. požymis apima tarpvalstybinius susitarimus, turinčius poveikį, tačiau ne tikslą savaime, pajamų konvertavimui į kapitalą, dovanas ar kitų kategorijų pajamas, kurios yra apmokestinamos žemesniu mokesčio tarifu arba iš viso nėra apmokestinamos ir toks susitarimas atitinka pagrindinės naudos kriterijų.

Pavyzdžiui, atvejais, kai Kipro bendrovė išorės konsultantui Ispanijos rezidentui kaip atlygį suteikia akcijas. Kipre dividendai neapmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu, o konsultantas yra Ispanijos rezidentas, kuriam suteikiamas atleidimas iš užsienio gaunamų dividendų apmokestinimui.

Pajamų konvertavimas į kapitalą, ar kitų B.2. dalyje nurodytų kategorijų pajamas, tokiu būdu, kuris visiškai atitinka teisės aktų, kuriais grindžiamas toks konvertavimas, tikslus ir kuris nesuteiks mokesčinės naudos, nelaikomas atitinkančiu B.2. požymį.

Pavyzdys 1

Užsienyje esančios motininės bendrovės akcijų išmokėjimas Lietuvos grupės įmonės darbuotojams kaip skatinimo ir motyvavimo priemonė pagal įmonių grupės taikomą akcijų planą, yra teisėtas komercinis pasirinkimas, kuris nelaikomas pajamų konvertavimu į kapitalą pagal B.2. požymį. Tačiau jei bus imamasi papildomų dirbtinių veiksmų, dėl kurių pajamos pakeistos į kitų kategorijų pajamas, kurių apmokestinimo norma mažesnė, arba jos iš viso nėra apmokestinamos ir iš susitarimo buvo gauta mokestinė nauda, tikėtina, kad toks susitarimas atitiks B.2. požymį.

Pavyzdys 2

Kitos negu Lietuva valstybės narės įmonė A suteikia paskolą Lietuvos įmonei B. Už tai, kad A suteikė paskolą įmonei B, pastaroji suteikia teisę įmonei A dalyvauti jos valdyme, taip pat įmonė B moka už paskolą atitinkamas palūkanas įmonei A. Kadangi mokamos palūkanos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, įmonė B, skaičiuodama pelno mokestį, tokias palūkanų sąnaudas atskaito. Tuo tarpu įmonės A rezidavimo valstybėje tokios gaunamos pajamos jau identifikuojamos ne kaip palūkanų pajamos, o kaip dividendai, kadangi jos suteikta paskola suteikia jai teisę dalyvauti įmonės B valdyme. Kadangi įmonės „A“ rezidavimo valstybėje dividendai - neapmokestinami, nebus mokami nei vienoje valstybėje. Toks sandoris yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 3

Tikslinėje teritorijoje registruota įmonė Lietuvos UAB „C“ suteikė 1 520 000 EUR paskolų. UAB „C“ akcininkai - Lietuvos nuolatiniai gyventojai - vienos šeimos nariai. Bendrovė „C“ 1 520 000 EUR paskolos ir sukauptų palūkanų negrąžino. UAB „C“ nusprendė padidinti įstatinį kapitalą išleidžiant vieną 28,96 EUR nominalios vertės akciją, kurią, tariamai siekiant pritraukti naują investuotoją, nusprendė parduoti Ofšorinei įmonei už 1 984 099,57 EUR (emisijos kaina) sumą, kurią sudaro tikslinės teritorijos įmonės suteiktos paskolos suma su sukauptomis palūkanomis. Tą pačią dieną UAB „C“ ir tikslinės teritorijos įmonė, sudarė vienos akcijos akcijų pasirašymo sutartį. Už akciją apmokėta užskaičius UAB „C“ negrąžintos paskolos ir palūkanų įsiskolinimą tikslinės teritorijos įmonei. Pasirašiusi vieną 28,96 EUR nominalios vertės akciją įmonė įsigijo tik 0,0004 proc. UAB „C“ akcijų, t. y. investavusi beveik 2 mln. EUR, neišgijo kontrolinio akcijų paketo ar reikšmingos balso teisės priimti sprendimus. Po 2 mėnesių visų akcininkų, iš jų ir tikslinės teritorijos įmonės sprendimu nutarta įsigyti vieną Bendrovės „C“ akciją už 28,96 EUR. Akcininkų sprendime nurodyta, kad sava akcija iš tikslinės teritorijos įmonės bus nupirkta už 28,96 EUR, ir jau iš anksto konstatuota, kad siekiama atkurti pradinę akcininkų struktūrą, o nupirkta akcija vėliau bus anuliuojama mažinant įstatinį kapitalą arba parduodama vienam iš Bendrovės „C“ akcininkų. Rezervas savoms akcijoms įsigyti Bendrovėje „C“ nebuvo formuojamas. O prieš akcijos pirkimo-pardavimo sandorį visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė pelno dalį (28,96 EUR) paskirti į rezervą savoms akcijoms įsigyti. Tokiu būdu, UAB „C“ dar neišleidusi vienos 28,96 EUR nominalios vertės akcijos, už kurią vėliau gavo pinigines lėšas, iš anksto planavo būtent tą akciją įsigyti už 28,96 EUR., nes pagal ABĮ 54 str. 6 d. rezervo savoms akcijoms įsigyti dydis turi būti ne mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą. UAB „C“ faktiškai buvo valdoma susijusių asmenų, kurie darė įtaką priimamiems sprendimams, o A.B. tuo pat metu pagal įgaliojimą atstovavo tikslinėje teritorijoje

įregistruotą įmonę ir savo nuožiūra jos vardu priėmė ekonominės prasmės stokojančius sprendimus. Bendrovė „C“, prisidengdama akcijos pardavimu/atpirkimu, užsitikrino galimybę įteisinti paskolos forma iš tikslinėje teritorijoje įregistruotos įmonės gautas ir negražintas pinigines lėšas, nors realiai gavo kitas pajamas, kurių neapmokestino PMĮ nustatyta tvarka.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 4

UAB „A“ buhalterinėje apskaitoje apskaitė 200 000 EUR įsiskolinimo Rusijos įmonei padengimą, iš jų: 150 000 EUR padengta pagal trišalę sutartį tarp Bendrovės, tikslinėje teritorijoje registruotos įmonės (naudos gavėjai – Bendrovės „A“ akcininkai) ir Rusijos įmonės, 50 000 EUR padengta grynais pinigais pagal Bendrovės įformintus kasos išlaidų orderius.

Rusijos įmonė prieš tariamą sandorį buvo išregistruota iš juridinių asmenų registro ir jokios paskolos suteikusi nebuvo, tokiu būdu Bendrovė „A“ siekė nuslėpti 200 000 EUR apmokestinamųjų pajamų.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 5

Lietuvos UAB „A“ prijungta prie Kipro įmonės ir išregistruota iš juridinių asmenų registro. Pagal PMĮ 41 str. 2 d. 3 p. vieneto, baigiančio veiklą be likvidavimo procedūros, visas turtas, teisės ir prievolės pereina kitam vienetui, valdančiam 100 procentų akcijų. Kipro įmonė Lietuvoje yra įregistravusi nuolatinę buveinę, tačiau jai UAB „A“ perduoto turto, teisių ir pareigų pagrindu veiklos Lietuvoje per nuolatinę buveinę nevykdė. Tokiu būdu, įsigytai UAB „A“ perėjimo momentu perleidžiamo turto, teisių ir pareigų pagrindu susidaręs turto vertės padidėjimas (sumažėjimas) laikytinas jos pajamomis.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

Į B.3. kategorijos požymius atsižvelgiama tik esant susitarimams su numatytais žiediniais sandoriais, kuriuos atliekant lėšos pervedamos žiediniu principu ir atitinka bent viena iš trijų papildomų sąlygų:

- yra tarpinių subjektų, neatliekančių jokios pirminės komercinės funkcijos, arba
- yra sandorių, kurie vienas kitą kompensuoja ar panaikina, arba
- yra kitų panašių požymių.

Pagal susitarimus su numatytais žiediniais susitarimais lėšos yra nukreipiamos į tikslines teritorijas, įtraukiant tarpinius subjektus, neatliekančius jokios pirminės komercinės funkcijos, siekiant pasinaudoti lengvatinėmis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių sąlygomis ar kitomis panašiomis mokestinėmis lengvatomis.

B.3. požymį atitinka susitarimas ar serija susitarimų su numatytais žiediniais sandoriais, kurie neturi jokių svarių komercinių priešasčių ir visų pirma atliekami siekiant gauti mokestinę naudą.

Atvejais, kai svarios komercinės priešastys nesudaro susitarimo esmės ar yra tik papildoma susitarimo dalis, apie tokį tarpvalstybinį susitarimą turi būti pranešama.

Pavyzdys 1

Lietuvos UAB „A“, kurios akcininkai Lietuvos nuolatiniai gyventojai, yra kitoje ES šalyje baldus gaminančios įmonės „B“ steigėja ir vienintelė akcininkė. Įmonė „B“ parduoda baldų už 1 000 000 EUR tikslinėje teritorijoje įsteigta įmonei. Tikslinės teritorijos įmonė jokios veiklos iki šio sandorio nevykdė. Abiejų įmonių naudos gavėjai - tie patys Lietuvos nuolatiniai gyventojai. Tikslinės teritorijos įmonė baldus už 1 500 000 EUR perparduoda UAB „A“. Tikslinės teritorijos įmonės gautas 500 000 EUR pelnas, pelno mokesčiu neapmokestinamas. UAB „A“ Lietuvos rinkoje baldus parduoda už 1 550 000 EUR. Lietuvos UAB „A“ pelnas - 50 000 EUR.

Į sandorių grandinę įtraukus tikslinės teritorijos įmonę, didžioji pelno mokesčiu neapmokestinta pelno dalis lieka tikslinėje teritorijoje.

Toks susitarimas yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 2

Patronuojančioji UAB „A“ nevykdė jokios realios ūkinės komercinės veiklos, buvo įsteigta tik akcijoms įsigyti. UAB „A“ iš Vokietijos įmonės įsigijo trijų įmonių B, C ir D akcijas. Praėjus 1 mėnesiui po šio sandorio UAB „A“ perleido bendrovių C ir D akcijas bendrovei B, kuri šiam sandoriui finansuoti sudarė ilgalaikės paskolos sutartį su Banku, o gautas pinigines lėšas iš karto pervadė bendrovei „A“ už dviejų įmonių C ir D akcijas. Gautas lėšas UAB „A“ panaudojo to paties Banko suteiktos tokio paties dydžio trumpalaikės paskolos, gautos toms pačioms akcijoms įsigyti, grąžinimui. Tokiu būdu, iš esmės nepasikeitus valdymo struktūrai (tik valdymas iš tiesioginio tapo netiesioginiu), akcininkas UAB „A“ ne tik užsitikrino akcijų iš Vokietijos įmonės įsigijimo apmokėjimą UAB „B“ sąskaita, bet ir leidžiamais atskaitymams priskyrė paskolų, gautų akcijų įsigijimui, palūkanas.

UAB „A“ neveikė kaip vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme. Priešingai, šiais veiksmais UAB „A“ veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininkų interesais bei jų ekonomine nauda. UAB „A“ nepagrįstai leidžiamais atskaitymams priskyrė paskolų, gautų akcijų įsigijimui, palūkanas, dėl kurių susidariusius nuostolius ateityje galėjo atskaityti iš apmokestinamojo pelno.

Toks susitarimas yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 3

UAB „A“ (akcijos priklauso 4 Lietuvos nuolatiniais gyventojams) įsigijo 100 proc. Estijos įmonės akcijų ir 30 proc. pardavė Lietuvos UAB „B“ (akcininkai – trys iš keturių bendrovės „A“ akcininkų). Estijos įmonė įsigijo pelningos Kipro įmonės akcijas ir įgijo teisę į 3 mln. EUR dividendus. Atitinkamai Estijos įmonė priskaičiavo dividendus: UAB „A“ – 1,9 mln. EUR; UAB „B“ – 0,8 mln. EUR.

Estijos įmonė buvo gavusi 3 mln. EUR paskolą iš dukterinės Kipro įmonės ir suteikusi 2,7 mln. EUR paskolą bendrovei „A“.

Gauta iš Kipro įmonės paskola buvo sudengta su Estijos įmonės iš Kipro gautiniais dividendais. Atitinkamai Bendrovės „A“ iš Estijos įmonės gauta 2,7 mln EUR paskola sudengta su iš Estijos įmonės gautiniais 1,9 mln EUR dividendais, o likusi 0,8 mln EUR nesudengta suma perleista bendrovei „B“ ir sudengta su šiai bendrovei Estijos įmonės mokėtiniais 0,8 mln EUR dividendais.

Akcijų valdymo grandinės buvo suformuotos dirbtinai, siekiant gautų, bet negrąžintų paskolų forma gauti naudą pinigais ir jos neapmokestinti pelno mokesčiu.

Toks susitarimas yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

4.4. C kategorija. Specialieji požymiai, susiję su tarpvalstybiniais sandoriais

1. Susitarimas, susijęs su atskaitomais tarpvalstybiniais mokėjimais, atliekamais tarp dviejų ar daugiau asocijuotųjų įmonių, jeigu tenkinama bent viena iš šių sąlygų:
 - a) gavėjas nėra rezidentas mokesčių tikslais jokioje mokesčių jurisdikcijoje;
 - b) gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais tam tikroje jurisdikcijoje, tačiau toje jurisdikcijoje:
 - i) netaikomas joks pelno mokestis arba taikomo pelno mokesčio tarifas yra lygus arba beveik lygus nuliiui; arba
 - ii) ta jurisdikcija įtraukta į trečiųjų šalių jurisdikcijų, kurios valstybių narių kartu arba pagal EBPO sistemą yra įvardytos kaip nebendradarbiaujančios jurisdikcijos, sąrašą;
 - c) mokėjimas yra visiškai neapmokestinamas toje jurisdikcijoje, kurioje gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais;
 - d) mokėjimui taikomas lengvatinis mokesčių režimas jurisdikcijoje, kurioje gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais.
2. To paties turto nusidėvėjimas atskaitomas daugiau nei vienoje jurisdikcijoje.
3. Prašoma atleidimo nuo dvigubo apmokestinimo už tas pačias pajamas ar kapitalą daugiau nei vienoje jurisdikcijoje.
4. Sudarytas susitarimas, kuriame numatytas turto perkėlimas, o suma, laikoma mokėtina už turtą tose jurisdikcijose, labai skiriasi.

C kategorijos specialieji požymiai skirstomi į:

- Požymius, kuriems esant, būtina vertinti ir pagrindinės naudos kriterijų – tai C kategorijos požymiai, nurodyti 1 dalies b punkto i papunktyje, taip pat c ir d punktuose. Jei pagrindinės naudos kriterijaus nėra, apie susitarimą pranešti nereikia;
- Požymius, kuriems esant, apie susitarimą pranešti reikia, net jei nėra pagrindinės naudos kriterijaus – tai visi kiti, aukščiau nenurodyti C kategorijos požymiai.

Asocijuota įmonė suprantama taip, kaip ji apibrėžta Taisyklių 2.1. punkte.

Tai, ar tarpvalstybinis mokėjimas gali būti atskaitytas, priklauso nuo visų atitinkamos situacijos aplinkybių ir atitinkamų įstatymų taikomų gavėjo jurisdikcijoje.

Požymio taikymo sritis gali apimti hibridinius susitarimus, kaip apibrėžta Tarybos direktyvoje (ES) 2017/952, iš dalies keičiančioje Direktyvą (ES) 2016/1164 dėl skirtingo apmokestinimo principo taikymo trečiosiose šalyse.

C požymio 1 dalies a punkto atveju gavėjas nėra rezidentas mokesčių tikslais jokioje mokesčių jurisdikcijoje.

Pavyzdys 1

Lietuvos motininė įmonė už paslaugas sumokėjo dukterinei įmonei Liuksemburge. Minėtos sąnaudos pagal PMĮ nuostatas pripažįstamos leidžiamais atskaitymais. Dukterinė įmonė nėra rezidentė mokesčių tikslais jokiaje jurisdikcijoje (kadangi Liuksemburgo teisinis reguliavimas sudaro tokią galimybę). Tokiu būdu, mokesčiai nesumokami nei vienoje valstybėje.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

C požymio 1 dalies b punkto i) papunkčio atveju netaikomas joks pelno mokestis arba taikomo pelno mokesčio tarifas yra lygus arba beveik lygus nuliui.

Pelno mokesčio tarifas lygus arba beveik lygus nuliui, reiškia tokį pelno mokesčio tarifą, kuris yra mažesnis nei 1 proc.

Taikomas pelno mokesčio tarifas suprantamas kaip bendrai nustatytas mokesčio tarifas, o ne faktinis mokesčio tarifas.

Tačiau, pavyzdžiui, mokėjimai Estijos, Latvijos įmonei, kuriose pelno apmokestinimas grindžiamas pelno paskirstymu akcininkams, nėra savaime praneštinai tarpvalstybiniai susitarimai remiantis vien tik šiuo kriterijumi.

Apie tokį susitarimą turėtų būti pranešama tik tuo atveju, jei tenkinamos pagrindinės naudos kriterijus, t. y. mokestinė nauda yra pagrindinė arba viena iš pagrindinių susitarimo naudų.

Pavyzdys 2

Vykdydama savo veiklą pasauliniu mastu, tarptautinė įmonių grupė, kurios pagrindinė buveinė yra valstybėje narėje A, turi patento teises. Įmonių grupė įsteigia dukterinę įmonę „B1“, kuri įregistruota valstybėje narėje B, tačiau valdoma ir kontroliuojama valstybėje E, todėl joje yra rezidentė mokesčių tikslais. Valstybė E nėra ES valstybė narė ir netaiko jokie įmonių pelno mokesčio. Įmonių grupė visas esamas ir būsimas patento nuosavybės teises perleidžia įmonei „B1“.

Įmonių grupės pajamos, gautos pardavus patentą, būtų apmokestinamos valstybėje narėje A. Siekiant to išvengti, perleidimas atliktas prieš atliekant didelius pardavimus rinkoje.

„B1“ įsteigia įmonę „D“, kuri yra dukterinė bendrovė, reziduojanti valstybėje narėje D, ir įmonę „B2“, kuri yra dukterinė bendrovė – rezidentė mokesčių tikslais valstybėje narėje B. Įmonė „B1“ visas savo patento teises pagal licenciją perduoda įmonei „D“ už autorinį mokestį. Įmonė „D“ neatlieka jokių funkcijų ir neturi jokio turto, išskyrus perlicencijuotas patento teises. Autoriniai atlyginimai, kuriuos „D“ sumokėjo įmonei „B1“, atimami iš įmonės „D“ mokesčio bazės.

Pagal vidaus įstatymus valstybė narė B įmonei „B1“ netaiko apmokestinimo, nes „B1“ nėra rezidentė mokesčių tikslais valstybėje narėje B – ji valdoma iš centro ir kontroliuojama valstybėje E, o jos pajamos atsiranda iš šaltinių, kurie nėra valstybėje narėje B. Savo ruožtu valstybė E netaiko jokie pelno mokesčio.

„D“ perlicencijuoja patento teises įmonei „B2“ už autorinį atlyginimą. Autoriniai atlyginimai, kuriuos „B2“ sumokėjo įmonei „D“, atimami iš įmonės „B2“ mokesčio bazės.

„B2“ už autorinį atlyginimą perlicencijuoja patento teises bendrovei „C“, kuri yra įmonių grupės bendrovė – valstybės narės C rezidentė. „B2“ nevykdo jokių funkcijų ir neturi jokio turto, išskyrus perlicencijuotas patento teises.

Valstybė narė C bendrovės „C“ veiklos pajamoms taiko įmonių pelno mokestį, tačiau sumokėtas autorinis atlyginimas įmonei „B2“ sumažina arba eliminuoja apmokestinamas pajamas valstybėje narėje C.

Visas „B1“ pelnas dividendų forma paskirstomas įmonių grupei. Dividendai, kuriuos „B1“ paskirsto įmonių grupei, yra neapmokestinami.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

C požymio 1 dalies b punkto ii) ta jurisdikcija įtraukta į trečiųjų šalių jurisdikciją, kurios valstybių narių kartu arba pagal EBPO sistemą yra įvardytos kaip nebendradarbiaujančios jurisdikcijos, sąrašą.

Požymį atitinkančiu susitarimu laikomas toks susitarimas, kurio jurisdikcija įtraukta į mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašą ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX:52020XG0227\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX:52020XG0227(01))).

EBPO sąraše pateikiamos šalys ir jurisdikcijos, kurios nėra įsipareigojusios užtikrinti tarptautinį mokesčių skaidrumą ir keistis informacija (<https://www.oecd.org/countries/andorra/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>).

Vertinant, ar yra C požymio 1 dalies b) punkto ii) papunktyje nurodyta aplinkybė ar tam tikra valstybė ar zona įtraukta į trečiųjų šalių jurisdikciją, kurios valstybių narių kartu arba pagal EBPO sistemą, yra įvardytos kaip nebendradarbiaujančios bei įtrauktos į Finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 patvirtintą Tikslinių teritorijų sąrašą, turi būti nustatoma prievolės pranešti apie tarpvalstybinį susitarimą atsiradimo momentu.

c) mokėjimas yra visiškai neapmokestinamas toje jurisdikcijoje, kurioje gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais;

Pavyzdys 1

Lietuvos įmonė vieninteliam akcininkui Kipro įmonei sumokėjo 1 000 000 Eur dividendų, kurių, pagal Lietuvos Respublikos PMĮ 34 str. 2 d., neapmokestino prie šaltinio.

Kipro įmonė nėra įregistruota kaip darbdavys, neturi patalpų, nėra sudaryta jokia patalpų nuomos sutartis, neturi darbuotojų, įmonės įstatinis kapitalas 2 000 Eur ir jis nuo įmonės įkūrimo nebuvo didinamas. Kipro įmonė gavo tik pasyvias pajamas (dividendų, palūkanų) iš valdomų Lietuvoje registruotų įmonių. Jokių įplaukų iš savo akcininkų - kitų Kipro įmonių negavo ir dividendų šioms įmonėms nemokėjo, įplaukų iš kitose šalyse registruotų įmonių negavo ir piniginių lėšų į turtą ar naujų įmonių akcijas neinvestavo.

Gavusi pinigines lėšas (dividendus) iš Bendrovės, jas iš karto keletu dienų laikotarpiu pervedė į tikslinėje teritorijoje esančios kitos įmonės, kuri nėra Kipro įmonės akcininkė, atsiskaitomąją sąskaitą, mokėjimų paskirtis - dividendai.

Visus sprendimus dėl gautų Kipro įmonės dividendų naudojimo priėmė ne pati Kipro įmonė, o Bendrovės direktorius, kuris organizavo piniginių lėšų pavedimus iš Kipro įmonės į Belizo įmonę, kurios banko sąskaitomis turėjo galimybę disponuoti taip pat Bendrovės direktorius.

Tokiu būdu, tikrasis Bendrovės išmokėtų pajamų (dividendų) gavėjas ir tikrasis naudos gavėjas buvo fizinis asmuo - Bendrovės direktorius, o Kipro įmonė veikė kaip ekonominio pateisinimo neturinti bendrovė, įsteigta ir naudojama kaip tarpinė grandis, Bendrovei įforminant neapmokestinamų dividendų išmokėjimą, formaliai pasinaudojus PMĮ nustatyta „dalyvavimo išimties“ taisykle, siekiant vienintelio tikslo - išvengti privalomų mokėti mokesčių.

Bendrovė, išmokėdama neapmokestinamus dividendus Kipro įmonei, siekė išvengti mokesčių prievolių, kurios atsirastų, jei šios sumos, kaip dividendai būtų tiesiogiai išmokėti fiziniam asmeniui - faktiškajam ir tikrajam naudos gavėjui.

Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

Pavyzdys 2

Įmonių grupė „A“ – tarptautinė patronuojanti bendrovė, kurios pagrindinė buveinė yra valstybėje narėje A, nutarė įsigyti pelningai veikiančią bendrovę „AC“, kurios buveinės vieta yra valstybėje narėje C. Pirkimo kaina - 100 mln. eurų: 40 mln. eurų finansuojama iš Įmonių grupės „A“ turimų lėšų, o 60 mln. - iš Banko paskolos.

Valstybėje B, kuri nėra ES valstybė narė, įsteigiama „A“ įmonių grupei nuosavybės teise priklausanti dukterinė bendrovė „B“. Įmonių grupė pasirašo „B“ akcijų už 40 mln. eurų.

Valstybėje narėje C įsteigiama „B“ dukterinė įmonė - „C“, kuri nuosavybės teise visiškai priklauso „B“. Be to, „C“ iš „B“ paima 40 mln. eurų dydžio paskolą. Paskola suformuojama tokiomis sąlygomis, kad mokesčių tikslais valstybė B paskolą laiko investicija į akcijas, o valstybė narė C ją laiko skola. Todėl valstybė narė C leidžia mokesčio bazę mažinti sukauptų (arba sumokėtų) palūkanų suma, o valstybė B gautų pajamų iš palūkanų neapmokestina, nes laiko, kad jos yra iš akcijų gauti dividendai, kurie neapmokestinami.

Iš Banko įmonė „C“ paima 60 mln. eurų paskolą su palūkanomis. Paskola gaunama įprastomis rinkos sąlygomis, o jos grąžinimą garantuoja Įmonių grupė „A“ savo išduota garantija. „C“ Įmonių grupei „A“ sumoka garantinį mokestį.

„C“ su „AC“ akcijų pardavėjais sudaro akcijų pirkimo sutartį ir sumoka 100 mln. eurų pirkimo kainą.

„C“ mokesčio bazę sumažina palūkanų ir garantijos, kurią sumokėjo Įmonių grupei „A“, suma.

Taikant tokią sistemą, siekiama gauti papildomą mokestinę lengvatą vidinio (dirbtinai sukurto) finansavimo išlaidoms. Šis tikslas pasiekiamas taikant hibridinę paskolą, kuriai esant, valstybėje narėje C esanti įmonė paskolos gavėja gauna galimybę pasinaudoti papildomu mokesčio bazės mažinimu palūkanų suma, tačiau jokios kitos Įmonių grupei „A“ priklausančios bendrovės atitinkamoms pajamoms joks apmokestinimas netaikomas.

Tiek, kiek „C“ sumoka įmonei „B“ palūkanų už paskolą, tiek „B“ gauna pinigų, kuriuos panaudoja dividendams Įmonių grupei A išmokėti. Tokie Įmonių grupės „A“ gauti dividendai pagal valstybė narės A mokesčių tvarką nebus apmokestinami, o pagal valstybės B mokesčių tvarką - bus įtraukiami į mokesčio bazę mažinančią sumą. Toks susitarimas yra praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

d) mokėjimui taikomas lengvatinis mokesčių režimas jurisdikcijoje, kurioje gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais.

Lengvatinis mokesčių režimas 1 dalies d) punkto prasme apima valstybes ar jurisdikcijas, kurios įtrauktos į Tikslinių teritorijų sąrašą ir kuriose užsienio valstybių rezidentams, jų vykdomai veiklai ir valdomam kapitalui taikomos tam tikros mokestinės lengvatos.

Pavyzdys 1

Lietuvoje įsteigtos UAB „A“ veikla - gamyba ir pagamintos produkcijos didmeninė prekyba. UAB „A“ nusprendė įsteigti įmonę Šveicarijoje ir šiai įmonei perduoti didmeninės prekybos veiklą, o sau pasilikti gamybą. Šveicarijos įmonė įsiregistravo PVM mokėtoja Lietuvoje ir čia vykdo prekybą UAB „A“ pagaminta produkcija. Minėtas prekes parduoda ir Lietuvos, ir kitų šalių pirkėjams. Deklaruoja ir susigrąžina PVM.

Šveicarijos įmonės vadovas ir darbuotojai – Lietuvos nuolatiniai gyventojai, kaip nurodoma, dirba Šveicarijoje ir Šveicarijoje deklaruoja GPM, kurio tarifas ženkliai mažesnis už LR. Taip pat Šveicarijoje skaičiuojamas ir mokamas pelno mokestis už didmeninės prekybos pajamas, šio mokesčio tarifas – taip pat ženkliai mažesnis.

Tokiu būdu, UAB „A“, atskyrusi veiklas, bet faktiškai Lietuvoje vykdydama ir prekių gamybą, ir (per Šveicarijos įmonę) didmeninę prekybą, moka žymiai mažesnius negu Lietuvoje pelno mokesčių ir GPM, be to, susigrąžina PVM.

Pavyzdys 2

Įmonių grupė „A“, kuri yra tarptautinė įmonė ir kurios pagrindinė buveinė yra valstybėje narėje A, nuosavybės teise turi patento teises.

Siekiant sumažinti pasauliniu mastu gaunamų pajamų iš patento apmokestinimą, patento teisės perkeliama į dukterinę bendrovę, kuri reziduoja valstybėje narėje, taikančioje lengvatinius mokesčius pajamoms iš patentų:

- Įmonių grupė „A“ įsteigia dukterinę įmonę „B“, kuri reziduoja valstybėje narėje B, bei perleidžia jai visas patento teises. Be to, susitariama, kad visą mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos veiklą Įmonių grupei „A“ vykdys ir nuosavybės teises turės įmonė „B“. Patento teisių perdavimas vyksta jas parduodant rinkos kaina;

- Įmonė „B“ leidžia patento teisėmis naudotis įmonei „C“, kuri priklauso Įmonių grupei ir kuri reziduoja valstybėje narėje C. Įmonė „C“ moka autorinius atlyginimus įmonei „B“ ir mokesčio bazę mažina išlaidų Įmonių grupės „A“ patento teisėms įsigyti suma. Kadangi valstybėje B veikia lengvatinio pajamų iš patentų apmokestinimo tvarka, įmonės „B“ gauti autoriniai atlyginimai apmokestinami lengvatiniu mokesčio tarifu;

- „B“ pelnas paskirstomas kaip dividendai Įmonių grupei „A“. Dividendai, kuriuos „B“ paskirsto Įmonių grupei, neapmokestinami nei valstybėje narėje B, nei valstybėje narėje A.

2. To paties turto nusidėvėjimas atskaitomas daugiau nei vienoje jurisdikcijoje.

Požymis taikomas tokiems susitarimams, kai atskaitymai už to paties turto nusidėvėjimą yra taikomi daugiau nei vienoje jurisdikcijoje.

Požymis netaikomas, kai reikalaujama skaičiuoti nusidėvėjimą tiek jurisdikcijoje, kurioje yra įmonės nuolatinė buveinė (kurioje naudojamas turtas), tiek jurisdikcijoje, kurioje yra bendrovės įsisteigimo vieta, su sąlyga, kad nuolatinės buveinės pelnas yra apmokestinamas abiejose jurisdikcijose.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė parduoda savo veikloje naudotą turtą akcininkui - kitos ES šalies įmonei. Po to tą patį turtą iš akcininko nuomoja. Iki pardavimo Lietuvos įmonė skaičiuoja to turto nusidėvėjimą. Po pardavimo to paties turto nusidėvėjimą skaičiuoja ES įmonė, o Lietuvos įmonė leidžiamiesiems atskaitymams priskiria didesnę už amortizacinius atskaitymus nuomos mokesčių ir susimąžina pelno mokesčių.

Turto pardavimo sutartyje numatyta mokėjimą išdėstyti per ilgesnį laikotarpį. Tokiu būdu, už turtą ES įmonės gautos nuomos pajamos yra sudengiamos su turto pirkimo skola ir po kelerių metų turtas „išperkamas“ už jį nieko nemokant, o Lietuvos įmonė, nemokėdama už nuomą, nuomos išlaidomis mažina pelną.

Toks susitarimas yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

3. Prašoma atleidimo nuo dvigubo apmokestinimo už tas pačias pajamas ar kapitalą daugiau nei vienoje jurisdikcijoje.

Požymis taikomas hibridiniams susitarimams, kaip apibrėžta 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyvoje (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais.

Pavyzdžiui, kai prašoma atleidimo už tas pačias pajamas užsienio mokesčio kredito valstybėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, ir vėliau pagrindinės įmonės įsisteigimo valstybėje.

Požymis taikomas, kai prašoma atleidimo nuo dvigubo apmokestinimo už tas pačias pajamas ar kapitalą daugiau nei vienoje jurisdikcijoje, pavyzdžiui, kelių išskaičiuojamųjų mokesčių susigrąžinimo schemų (pvz., Cum/Ex, Cum/Cum sandorių) atvejais.

4. Sudarytas susitarimas, kuriame numatytas turto perkėlimas, o suma, laikoma mokėtina už turtą tose jurisdikcijose, labai skiriasi.

Požymis taikomas tarpvalstybiniam susitarimams, kuriuose numatytas turto perkėlimas, o suma, laikoma mokėtina už turtą tose jurisdikcijose, labai skiriasi. Suma, mokėtina už turtą, suprantama kaip suma, kuri yra mokėtina mokesčių tikslais, tačiau ne apskaitos tikslais.

Požymis atitinka situaciją, kai susitarime dalyvaujančios valstybės vertina perleidžiamą turtą skirtingai. Tai gali lemti dvigubą apmokestinimą arba sandorio neapmokestinimą jokiaje valstybėje, jei valstybės nebendradarbiauja susitardamos dėl sumos, kurią reikia sumokėti už pervedamas lėšas.

Pavyzdžiui, perkeliant turtą į kitą valstybę, gali būti situacijų, kai turto kilmės valstybė ir valstybė, į kurią turtas perkeliamas, apskaičiuodamos turto grynąją vertę, naudotųsi skirtinga diskonto norma.

Pavyzdys

UAB „A“ reorganizuota atskyrimo būdu (tęsiant veiklą), o atskirtoms dalims priskirto turto, teisių bei pareigų pagrindu įsteigtos 4 naujos įmonės - UAB „B“, UAB „C“, UAB „D“, UAB „E“. Po neilgo laiko tarpo atlikus šių 4 bendrovių reorganizavimą, jų turtas perkeltas į užsienio (Airijos, Kipro, Nyderlandų) jurisdikcijas. Užsienio įmonės, į kurias perkeltas turtas, įregistravo nuolatinės buveinės Lietuvoje, o minėtos 4-ios bendrovės išregistruotos iš Lietuvos juridinių asmenų registro.

Reorganizacijų metu į užsienio vienetus perkeltas turtas, o Lietuvoje 4 užsienio vienetai realios veiklos per nuolatinės buveines nevykdė.

Tokiu būdu, reorganizacijos buvo vykdomos ne siekiant iš tiesų atskirti realias veiklas ar turtus, o turint tikslą sukauptą turtą ir pinigines lėšas iškelti į kitas užsienio jurisdikcijas bei įsteigus užsienio įmonių nuolatinės buveines, pasinaudoti PMĮ IX skyriuje numatytais lengvatomis.

Faktiškai nuolatinės buveinės Lietuvoje darbuotojų neturėjo, deklaravo labai nedidelį apmokestinamąjį pelną ir pelno mokesťį, t. y. realios veiklos nevykdė, todėl Lietuvos bendrovių prijungimas prie užsienio bendrovių neatitinka PMĮ 41 str. reikalavimų.

Toks susitarimas yra praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

4.5. D kategorija. Specialieji požymiai, susiję su automatiniiais informacijos mainais ir tikraja nuosavybe

1. Susitarimas, dėl kurio gali būti pažeidžiama prievolė teikti informaciją pagal teisės aktus, kuriais įgyvendinami Europos Sąjungos teisės aktai, arba pagal bet kuriuos lygiaverčius susitarimus dėl automatinųjų finansinių sąskaitų informacijos mainų,

įskaitant susitarimus su trečiosiomis valstybėmis, arba kuris pasinaudoja tuo, kad tokių teisės aktų ar susitarimų nėra.

Pagal tokius susitarimus bent:

a) naudojama sąskaita, produktas arba investicija, kuri nėra arba jų tikslas nėra būti finansine sąskaita, tačiau turi savybių, kurios iš esmės yra panašios į finansinių sąskaitų savybes;

b) vykdomas finansinių sąskaitų arba turto perkėlimas į jurisdikcijas, kurioms neprivalomi automatiniai finansinių sąskaitų informacijos mainai su atitinkamo mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybe, arba naudojamos tokios jurisdikcijos;

c) pajamos ir kapitalas perklasifikuojami į produktus ar mokėjimus, kuriems netaikomi automatiniai finansinių sąskaitų informacijos mainai;

d) finansų įstaiga arba finansinė sąskaita arba joje esantis turtas perkeliama arba paverčiama į finansų įstaigą arba finansinę sąskaitą arba turtą, kuriems netaikoma prievolė teikti informaciją pagal automatinį finansinių sąskaitų informacijos mainų procedūrą;

e) naudojamosi juridiniais subjektais, susitarimais ar struktūromis, kuriais panaikinamas arba siekiama panaikinti vieno ar daugiau sąskaitų turėtojų arba kontroliuojančiųjų asmenų prievolė teikti informaciją pagal automatinį finansinių sąskaitų informacijos mainų procedūrą;

f) sudaromi susitarimai, kuriais pažeidžiamos arba išnaudojamos finansinių įstaigų taikomos deramo tikrinimo procedūros, kuriomis jos siekia laikytis savo prievolių pranešti finansinių sąskaitų informaciją, spragos, be kita ko, naudojamosi jurisdikcijomis, kuriose kovą su pinigų plovimu reglamentuojančių teisės aktų vykdymo užtikrinimo tvarka yra netinkama arba nepakankamai griežta arba juridiniams asmenims ar juridinėms struktūroms taikomi skaidrumo reikalavimai yra maži.

2. Susitarimas, kurį sudaro neskaidri teisinės arba tikrosios nuosavybės grandinė pasinaudojant asmenimis, juridiniais vienetais ar struktūromis: a) kuriais naudojantis nevykdoma arba kurie nevykdo faktinės ekonominės veiklos, pasitelkiant tinkamus darbuotojus, įrangą, turtą ir patalpas, ir b) kurie yra įsteigti, valdomi, gyvena, yra kontroliuojami arba įsikūrę bet kurioje jurisdikcijoje, kuri nėra tokių asmenų, juridinių vienetų ar struktūrų turimo turto tikrojo (-ųjų) savininko (-ų) gyvenamosios vietos jurisdikcija, ir c) jeigu tokių asmenų, juridinių vienetų ar struktūrų tikrųjų savininkų, kaip apibrėžta Direktyvoje (ES) 2015/849, neįmanoma nustatyti.

D kategorijos požymiai taikomi tarpvalstybiniais susitarimams, kuriais siekiama išvengti informacijos apie finansines sąskaitas teikimo prievolės, kurią nustato teisės aktai, įgyvendinantys ES teisės aktuose įtvirtinamus informacijos teikimo reikalavimus, arba pagal kitus susitarimus (ir su trečiosiomis valstybėmis) dėl bendro duomenų teikimo standarto (angl. CRS) įgyvendinimo, arba tikslingai pasinaudojama tuo, kad tokių teisės aktų ar susitarimų nėra (bendrai - D1 kategorijos požymiai), ir tarpvalstybiniais susitarimams, kuriais siekiama neatskleisti informacijos apie juridinių asmenų ar struktūrų tikruosius savininkus (bendrai - D2 kategorijos požymiai).

Šios kategorijos požymiams pagrindinės naudos kriterijus netaikomas, todėl susitarimai laikomi praneštiniais, jei atitinka bent vieną D kategorijos požymį, papildomai nevertinant, ar toks susitarimas atitinka pagrindinės naudos kriterijų.

Taisyklių 39 punkte įtvirtinami D1 kategorijos požymiai apima vengimą teikti informaciją apie finansines sąskaitas pagal ES teisės aktų ar kitų susitarimų (įskaitant susitarimus su trečiosiomis valstybėmis) reikalavimus:

- pritaikant finansinių sąskaitų substitutus;
- perkeliant finansines sąskaitas į jurisdikcijas, kurios nevykdo informacijos mainų;

- pajamas/kapitalą perklasifikuojant į produktus / mokėjimus, kuriems netaikomi informacijos mainai;
- modifikuojant / perkeliant finansines įstaigas / jose esančias sąskaitas ir turta taip, kad nebūtų taikomas informacijos teikimo mainams reikalavimas;
- naudojantis juridiniais subjektais, susitarimais, struktūromis sąskaitos turėtojams ar kontroliuojantiems asmenims panaikinant prievolę teikti informaciją;
- sudarant susitarimus, pažeidžiančius finansų įstaigų pranešimo apie finansines sąskaitas procedūras ar išnaudojant procedūrų spragas, naudojantis jurisdikcijomis, kuriose netinkamai taikomos kovos su pinigų plovimu priemonės, neužtikrinami skaidrumo reikalavimai.

Svarbiausi šaltiniai, atskleidžiant Bendrąjį duomenų teikimo standartą (CRS), yra [Bendrasis duomenų teikimo standartas](#), jo oficialus [komentaras](#), [2014 m. gruodžio 9 d. Tarybos direktyva 2014/107/ES](#) bei Standarto įgyvendinimo Lietuvos teisinėje sistemoje dokumentas – 2018 m. kovo 1 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2015 m. lapkričio 25 d. [Nr. VA-102](#) „Dėl informacijos, būtinos tarptautiniams bendradarbiavimo įsipareigojimams dėl automatinės informacijos apie finansines sąskaitas mainų įgyvendinti, pateikimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo (toliau – CRS taisyklės). Standarto paaiškinimus paruoštuose pranešimuose pateikia EBPO, juose aptariamas Standarto įgyvendinimas, jo nauda valstybėms, todėl BEPS13 veiksmo EBPO rengtomis rekomendacijomis² siūlome vadovautis, vertinant D kategorijos požymių turinį.

Taisyklių 39 punkte įtvirtinti D1 kategorijos požymiai apima konkrečius veiksmus, dėl kurių gali būti pažeidžiama prievolė teikti informaciją pagal teisės aktus, įgyvendinančius Europos Sąjungos teisės aktus, kitus lygiaverčius susitarimus dėl automatinės finansinių sąskaitų informacijos mainų (taip pat ir susitarimus su trečiosiomis valstybėmis), arba atvejus, kai pasinaudojama tuo, kad tam tikrose valstybėse ar jurisdikcijose nėra tokių galiojančių teisės aktų ar susitarimų, todėl prievolės teikti informaciją nelieka. Todėl, pavyzdžiui, tik aplinkybė, kad finansų įstaiga gali identifikuoti, jog pavedimo gavėjo jurisdikcija, kurioje yra jo banko sąskaita, yra įtraukta į trečiųjų šalių jurisdikcijų, kurios valstybių narių kartu arba pagal EBPO sistemą yra įvardytos kaip nebendradarbiaujančios jurisdikcijos, nėra pakankama identifikuoti praneštiną tarpvalstybinį susitarimą Taisyklių taikymo prasme. Susitarimas turi atitikti bent vieną Taisyklių 39.1–40.3 punktuose įtvirtintą D kategorijos požymį, dėl kurio gali būti pažeidžiama prievolė teikti informaciją, susijusią su automatiniais mainais.

Taisyklių 39 punkto požymių sąlygas atitiks tarpvalstybiniai susitarimai, kurių tikslas išvengti informacijos teikimo prievolės, pasinaudojant jurisdikcijomis, kuriose nereikalaujama saugoti informacijos apie tikruosius naudos gavėjus arba nėra jokio teisinio tokios informacijos gavimo mechanizmo.

Vertinant ar susitarimas atitinka Taisyklių 39 punkto požymius, neturi reikšmės, ar tarpvalstybinis susitarimas siekiama vengti prievolės teikti informaciją pagal teisės aktus, ar tai yra tarpvalstybinio susitarimo pasekmė.

Tačiau pats faktas, kad prievolės teikti ataskaitas nėra, savaime dar nereiškia, kad susitarimas atitinka šį požymį. Atvejais, kai, pavyzdžiui, Lietuvos nuolatinis gyventojas, Prancūzijos banko sąskaitoje esančias lėšas naudoja nekilnojamojo turto įsigijimui Prancūzijoje, pats savaime nepažeistų prievolės teikti informaciją pagal teisės aktus, nes nekilnojamas turtas nėra įtraukiamas į atskaitomybę pagal bendrąjį duomenų teikimo standartą.

² 2018 m. kovo 9 d. EBPO publikuotas dokumentas, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>

Atvejais, kai tarpininkas žino tik apie tam tikrą tarpvalstybinio susitarimo etapą ir neturi pagrindo manyti, kad tas etapas yra praneštino tarpvalstybinio susitarimo dalis, kuri pažeis prievolę teikti informaciją ar sudarys sąlygas prievolės teikti informaciją išvengimui, apie tokį tarpvalstybinį susitarimą tarpininkas pranešti neturės.

Finansų įstaigos Lietuvoje privalo užtikrinti, kad bendrojo duomenų teikimo standarto (CRS) įgyvendinimas būtų įvykdytas: finansų įstaiga privalo susilaikyti nuo bet kokių veiksmų, kuriais siekiama išvengti informacijos, susijusios su Direktyvos, Bendro duomenų teikimo standarto ir Lietuvos tarptautinių sutarčių ar susitarimų dėl automatinių informacijos apie finansines sąskaitas mainų, rinkimą.

Finansų įstaigos, tiesiogiai apdorojančios informaciją ir vykdančios daugybę standartinių operacijų, atliekančios pinigų pervedimo iš vienos sąskaitos į kitą funkcijas, paprastai nežinos apie tarpvalstybinį susitarimą ar jo tikėtiną poveikį, todėl prievolės apie tarpvalstybinį susitarimą pranešti neturės.

Taisyklių 40 punkte įtvirtinti D2 kategorijos požymiai apima tarpvalstybinės neskaidrios teisinės ar tikrosios nuosavybės grandinės naudojimąsi, slepiant tikrųjų savininkų tapatybę, pasinaudojant asmenimis, juridiniais vienetais ar struktūromis, kurie:

- nevykdo faktinės ekonominės veiklos,
- yra kitoje, nei tikrojo savininko gyvenamosios vietos jurisdikcijoje ir
- galutinių tikrųjų savininkų nustatyti neįmanoma.

Kaip apibrėžta Direktyvos (ES) 2015/849 13 punkte, tikrųjų savininkų tapatybės nustatymas ir patikrinimas prireikus turėtų būti taikomas ir juridiniams asmenims, kuriems priklauso kiti juridiniai asmenys, o įpareigotieji subjektai turėtų ieškoti fizinio (-ių) asmens (-ų), kuris (-ie) faktiškai vykdo kontrolę per nuosavybę arba kitomis priemonėmis kontroliuoja juridinį asmenį, kuris yra klientas. Kontrolė kitomis priemonėmis gali, inter alia, apimti konsoliduotosioms finansinėms ataskaitoms parengti naudojamus kontrolės kriterijus, pavyzdžiui, akcininkų susitarimą, lemiamos įtakos darymą ar įgaliojimus skirti vyresniąją vadovybę. Gali būti atvejų, kai neįmanoma nustatyti fizinio asmens, kuriam faktiškai priklauso juridinis subjektas arba kuris jį kontroliuoja. Tokiais išimtiniais atvejais įpareigotieji subjektai, išnaudoję visas kitas tapatybės nustatymo priemones, ir jei nėra pagrindo įtarimams, tikruoju (-aisiais) savininku (-ais) gali laikyti vyriausiojo (-ųjų) vadovo (-ų) pareigas einantį (-čius) asmenį (-is).

Tikrojo savininko tapatybė nebūtinai turi būti skelbiama viešai, nors, jei tokie asmenys yra įrašyti į savininkų viešuosius registrus, toks tarpvalstybinis susitarimas nebus laikomas atitinkančiu D2 kategorijos Taisyklių 40.3 papunktyje įtvirtintą požymį.

D2 kategorijos požymiai netaikomi, jei tarpininko veikla visapusiškai atitinka Direktyvos (ES) 2015/849 nuostatas.

Šie požymiai taikomi tik tada, kai tikrasis savininkas yra paslėptas susitarimu, kuris tuo pačiu metu atitinka visas D2 kategorijos požymių sąlygas ir yra žinomas potencialiam pranešėjui.

4.6. E kategorija. Specialieji požymiai, susiję su sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodara

1. Susitarimas, į kurį įtrauktas vienašališkų apsaugos taisyklių naudojimas.
2. Susitarimas, pagal kurį numatytas sunkiai įvertinamo nematerialiojo turto perdavimas. „Nematerialaus turto, kurio vertę nustatyti sunku“ sąvoka apima nematerialųjį turtą arba teises į nematerialųjį turtą, kurie jų perdavimo iš vienos asocijuotosios įmonės į kitą metu:
 - a) neturi patikimų (tinkamų) palyginamųjų sandorių ir
 - b) tuo metu, kai sandoriai buvo sudaryti, būsimų pinigų srautų arba pajamų, kurias tikėtasi gauti iš perduoto nematerialiojo turto, prognozės arba prielaidos, kuriomis

remtasi vertinant nematerialųjį turta, yra labai nepatikimos (neapibrėžtos), todėl labai sudėtinga nustatyti galutinės nematerialiojo turto pelningumo lygį perdavimo metu.

3. Susitarimas, į kurį įtrauktas funkcijų ir (arba) rizikos, ir (arba) turto tarpvalstybinis perdavimas grupės viduje, jeigu perdavėjo ar perdavėjų planuojamos metinės pajamos neatskaičius palūkanų ir mokesčių (EBIT) trejų metų po perdavimo laikotarpiu būtų mažesnės nei 50 % to perdavėjo ar perdavėjų planuotų metinių EBIT, jei perdavimas nebūtų įvykęs.

E kategorijos specialieji požymiai yra susiję su kontroliuojamųjų sandorių kainodara, kuriais siekiama atskleisti susitarimus, neatitinkančius Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių kontroliuojamųjų sandorių kainodarą³ bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) sandorių kainodaros gairių tarptautinėms įmonėms ir mokesčių institucijoms (toliau – EBPO gairės) reikalavimų.

Naudos (pagrindinės arba vienos iš pagrindinių naudų) kriterijus E kategorijos požymiams netaikomas, todėl apie tarpvalstybinius susitarimus tarpininkai (suinteresuoti mokesčių mokėtojai) turi pranešti, neatsižvelgiant į tai, ar susitarimai sukuria mokestinę naudą, nesuderinamą su teisės aktų tikslais.

E kategorijos požymyje sąvoka „asocijuotoji įmonė“ suprantama taip, kaip ji apibrėžta Taisyklėse. Sąvoka gali neatitikti kontroliuojamųjų sandorių kainodaros tikslais naudojamos „asocijuotų asmenų“ sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose. Todėl sprendžiant klausimą dėl praneštino tarpvalstybinio susitarimo vadovaujamas Taisyklėse apibrėžta sąvoka.

E kategorijos požymyje sąvoka „grupės viduje“ reiškia „asocijuotąsias įmones“, kaip jos apibrėžtos Taisyklėse.

Sąvoka vienetų grupė suprantama taip, kaip ji nurodyta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 punkte.

E.1. požymis taikomas praneštiniams tarpvalstybiniams susitarimams, į kuriuos įtrauktas vienašališkų apsaugos taisyklių (angl. safe harbour) naudojimas.

Vienašališkos apsaugos taisyklės suprantamos taip, kaip jos detalizuotos EBPO gairėse (žr. IV skyrius, E skirsnis). Tai konkrečios valstybės patvirtinti supaprastinti konkrečių kontroliuojamųjų sandorių kainų pagrindimo principai (t.y. nustatytos kainos ar jų intervalas), kai netaikomos įprastos kontroliuojamųjų sandorių kainų atitikimo ištiesiosios rankos principui pagrindimo taisyklės (pvz., neatliekama palyginimų paieška).

Vienas iš informacijos apie užsienio valstybių taikomas vienašališkos apsaugos taisykles šaltinių yra EBPO svetainėje pateikiami užsienio valstybių kontroliuojamųjų sandorių kainodaros profiliai (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>). Kadangi informacijos atnaujinimas minėtuose profiluose nėra griežtai reglamentuotas, todėl tarpininkas (mokesčių mokėtojas) vertindamas informaciją apie valstybėse taikomas vienašališkas apsaugos priemones papildomai turi įvertinti ir kitą prieinamą informaciją.

EBPO gairėse nustatyti principai dėl mažos vertės paslaugų (angl. low value adding intra group services) kainų pagrindimo nelaikomi atitinkančiais vienašališkas apsaugos taisykles.

Jei kontroliuojamųjų sandorių kainų atitikimo ištiesiosios rankos principui pagrindimui mokesčių mokėtojas vadovaudamasis, Mokesčių mokėtojo prašymo pritariti būsimojo kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo

³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ (2018-12-31 įsakymo Nr.1K-470 redakcija, toliau - Kainodaros taisyklės).

taisyklėmis⁴, yra kreipęsis ir turi mokesčių administratorių įpareigojantį sprendimą, toks sprendimas nelaikomas atinkančiu požymį E.1, todėl toks susitarimas nėra tarpvalstybinis susitarimas apie kurį reikia pranešti.

Pavyzdys 1

Lietuvos asocijuota įmonė ketina suteikti paskolą asocijuotai įmonei valstybėje A. Valstybėje A palūkanų normos nustatymui taikomos vienašališkos apsaugos taisyklės, pagal kurias taikytina palūkanų norma būtų mažesnė nei palūkanų norma, kuri būtų nustatoma taikant kontroliuojamųjų sandorių kainodaros principus bei atliekant palyginimų atranką, t. y. valstybėje A vienašališkos apsaugos taisyklėse patvirtintas palūkanų normų intervalas yra nuo 3 iki 4 proc., palūkanų norma pagal atliktą palyginimų atranką būtų 4.5 proc. Todėl tokiam sandoriui būtų taikomas požymis E.1. Tačiau, tuo atveju, jei atlikus palyginimų paiešką palūkanų norma atitiktų valstybės, kuri taiko vienašališkas apsaugos taisykles, nustatytus palūkanų normų dydžius, t. y. pagal palyginimų atranką palūkanų norma - 3,5 proc., o valstybėje A pagal vienašališkas apsaugos taisykles nustatytas palūkanų normų intervalas - nuo 3 iki 4 proc., tokiam susitarimui nebūtų taikomas E.1 požymis, todėl toks susitarimas nebūtų praneštinas tarpvalstybinis susitarimas.

E.2. požymis taikomas praneštiniams tarpvalstybiniams susitarimams, kuriuose numatytas sunkiai įvertinamo nematerialiojo turto perdavimas ir tenkinamos abi šiame požymyje nurodytos sąlygos. Šis požymis taikomas tik tuo atveju, kai nematerialusis turtas ar teisės į nematerialųjį turtą yra perduotos tarp asocijuotųjų įmonių.

Nematerialaus turto, kurio vertę nustatyti sunku (angl. hard-to-value intangibles) sąvoka atitinka EPBO gairių VI skyriaus D.4 skirsnio nuostatas. Būsimų pinigų srautų (pajamų) ar prielaidų neapibrėžtumui vertinti taip pat gali naudojamasi EBPO gairių VI skyriaus D.3 skirsnio nuostatomis.

Sąvoka „perdavimas“ reiškia bet kokią nematerialiojo turto ar teisių į tokį turtą perleidimą, pvz., pardavimą, teisių naudotis tokiu turtu suteikimą. Perdavimas taip pat apima ir nemokamą tokio turto perdavimą.

Tarpininkas (mokesčių mokėtojas) vertindamas, ar atsiranda prievolė pranešti apie tokį susitarimą, turi nuspręsti, ar remiantis turimais faktais ir aplinkybėmis, nebuvo nustatyta patikimų (tinkamų) palyginimų ir / ar būsimų pinigų (pajamų) prognozės iš sandorio arba prielaidos, kuriomis remtasi vertinat nematerialųjį turtą yra nepatikimos (neapibrėžtos). Jei priėmus sprendimą apie tokį tarpvalstybinį susitarimą nepranešti praėjus tam tikram laikui paaiškėja, kad tarpininko (mokesčių mokėtojo) naudotos prognozės ar palyginimai pasirodė esantys neteisingi ar nepatikimi, tai nereiškia, kad sprendimas nepranešti buvo neteisingas. Tokiu atveju būtų vertinama, ar sandoris atitiko E.2 požymį tuo metu, kai prievolė pranešti buvo vertinama.

Pavyzdys 2

Įmonė X, priklausanti AXB įmonių grupei, sukūrė medicininį preparatą, kuris ateityje gali turėti didelį komercinį potencialą. Medicininis preparatas dar nėra visai baigtas ir jo užbaigimui reikės didelių investicijų, iš jų ir tokioms veikloms kaip testavimas, rinkodara.

Įmonė X medicininio preparato kūrimo darbus atliko savarankiškai, prisiimdama visą su tuo susijusią riziką. Įmonei X taip pat priklauso nematerialusis turtas (registruotas ir neregistruotas), susijęs su medicininio preparato gamyba. Tačiau šis nematerialusis turtas komerciškai galės būti naudojama tik dar po kelerių metų.

⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 21 d. įsakymas Nr. VA-106.

Nematerialųjį turtą įmonė X planuoja parduoti kitai grupės AXB įmonei Y, planuojama, kad už nematerialųjį turtą bus sumokama vienkartinė įmoka. Be to, įmonė Y planuoja su įmone X sudaryti sutartį dėl tolesnio medicininio preparato kūrimo (įmonė X būtų kaip paslaugos teikėjas).

Kadangi parduodamas nematerialusis turtas yra išplėtotas tik dalinai ir komerciškai galės būti naudojamas bei pajamas generuoti tik po kelerių metų nuo pardavimo, tikėtina, kad patikimų palyginimų sandorių parduodamo nematerialiojo turto rinkos kainos nustatymui rasti nebus galima. Nustatant tokio turto pardavimo kainą remiamasi prielaidomis ir optimistinėmis pardavimo pasauliniu mastu prognozėmis 10-čiai metų į priekį. Todėl toks nematerialiojo turto pardavimo sandoris būtų laikomas atitinkančiu E.2 požymį, t. y. praneštinu tarpvalstybiniu susitarimu.

E.3. požymis taikomas pranešiniams tarpvalstybiniams susitarimams, jei nustatoma, kad perleidėjo (-ų) trejų metų laikotarpio po funkcijų / rizikų / turto pervedimo grupės įmonei prognozuojamas EBIT yra mažesnis nei 50 procentų to perpardavėjo (ų) planuotų metinių EBIT, jei perleidimo nebūtų įvykę. T. y. vertinami atvejai, kai dėl funkcijų / rizikos / turto perdavimo grupės viduje per ateinančius trejus metus sumažėja perdavėjo (-ų) pajamos.

E.3. požymyje rodiklis EBIT (planuojamos metinės pajamos, neatskaičius palūkanų ir mokesčių), skaičiuojamas konkretaus atskiro vieneto, o ne grupės vienetų lygiu.

E.3. požymis apima prognozuojamą trejų metų po perdavimo laikotarpį ir to paties laikotarpio prognozę, jei perdavimas nebūtų įvykęs. Sąvoka „metai“ reiškia mokestinius metus. Todėl, pavyzdžiui, jei perdavimas tarp grupės įmonių vykdomas 2020 m. spalio mėn. ir mokesčių mokėtojo mokestiniai metai sutampa su kalendoriniais metais, trejų metų laikotarpiu bus laikomi 2021-2023 mokestiniai metai.

Kadangi Kainodaros taisyklių 83 p. numato, kad tais atvejais, kai reorganizuojamas⁵ verslas, kainodaros dokumentuose (šalies byloje) turi būti atskleista informacija leidžianti palyginti reorganizavimo šalių funkcijas, rizikas, turtą iki reorganizavimo ir po jo, nustatyti vykusius pasikeitimus, jų vykdymo priežastis, laukiamus rezultatus ir naudą, todėl tikimasi, kad prognoziniai EBIT rodiklių skaičiavimai bus atliekami ne vien tik dėl praneštinių tarpvalstybinių susitarimų atitikimo E.3 požymiui vertinimo.

Pavyzdys 3

Grupės įmonė Y kuria, gamina ir parduoda Qz produktą. Numatoma, kad įmonė Y bus pertvarkyta taip, kad kai kurios jos funkcijos (kartu ir rizika) būtų perduodamos grupės įmonei YX kitoje valstybėje. Už perduodamas funkcijas įmonė Y negaus jokio atlygio.

Prognozuojama, kad po funkcijų perkėlimo per ateinančius trejus metus įmonės Y metinis EBIT sudarys 10 mln. Eur. Jei perkėlimas nebūtų vykdomas ir verslas būtų tęsiamas kaip anksčiau, metinis EBIT būtų buvęs 25 mln. Eur. Kadangi prognozuojamas trejų metų EBIT po perkėlimo būtų mažesnis nei 50 proc. tikėtino rezultato, jei perkėlimas nebūtų atliktas, todėl tai požymį E.3 atitinkantis praneštinis tarpvalstybinis susitarimas.

V. ATSAKOMYBĖ UŽ PRIEVOLĖS PRANEŠTI NEĮVYKDYMĄ

⁵ verslo reorganizavimo atvejai – tai atvejai kaip jie yra suprantami pagal EBPO gairių IX skyriaus nuostatas.

Už Taisyklėse numatytos informacijos apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus pateikimo reikalavimų nevykdymą ar kitus susijusius pažeidimus tarpininkai, o tam tikrais atvejais suinteresuoti mokesčių mokėtojai, atsako teisės aktų nustatyta tvarka.

Numatyta atsakomybė už prievolės neįvykdymą ar netinkamą įvykdymą taikoma tik tam asmeniui, kuris tokią prievolę turėjo.

Pavyzdžiui, tarpininkui, turėjusiam prievolę ir VMI prie FM nepateikusiam praneštino tarpvalstybinio susitarimo Taisyklėse nustatyta tvarka, teisinių pasekmių suinteresuotam mokesčių mokėtojui nekils.

Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ANK) 188¹ straipsnis, numato baudą už informacijos apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus pateikimo mokesčių administratoriui tvarkos pažeidimą. Nurodytas ANK straipsnis įsigalioja 2020 m. liepos 1 d.

VI. PRANEŠIMO FORMA

Tarpininkai ir suinteresuoti mokesčių mokėtojai VMI prie FM informaciją apie praneštinus tarpvalstybinius susitarimus teikia ir tikslina elektroniniu būdu:

1. pateikdami XML formato duomenų rinkmeną, paruoštą pagal Taisyklių 1 priedą ir Taisyklių 48 punkte nustatytus reikalavimus;

2. naudodamiesi žiniatinklio paslauga, skirta duomenų rinkmenai pateikti, kuri paruošta, vadovaujantis Taisyklių 1 priede ir Taisyklių 48 punkte nustatytais reikalavimais.

Duomenų rinkmenų struktūra ir reikalavimai pateikiami duomenų rinkmenos aprašyme ([Taisyklių 1 priedas](#)).

Duomenų rinkmenos turi būti rengiamos ir užpildomos, vadovaujantis reikalavimais, nustatytais duomenų rinkmenų [XML struktūrų aprašuose](#), skelbiamuose VMI prie FM interneto svetainėje.

VII. PRIEVLĖS TEIKTI INFORMACIJĄ APIE PRANEŠTINĄ TARPVALSTYBINĮ SUSITARIMĄ SCHEMA

