

I. PELNO MOKESČIO PASIKEITIMAI NUO 2018-01-01

Vilma Priluckytė
Mokesčių konsultantė
vilma@vpitax.com
+37065501794,
www.vpitax.com

2018-02-20, Vilnius

PMĮ 5 STR. 2 D.

Pirmojo mokestinio laikotarpio pelnas neapmokestinamas

Pelnas neapmokestinamas pirmąjį mokestinį laikotarpį, o likusius laikotarpius taikomas 5% tarifas, jeigu:

- pajamos 300'000 Eur + vid. darb. sk. ne daugiau nei 10 (žr. 2002-05-15 d. finansų ministro įsakymą Nr. 134)

+

- Lengvata netaikoma (5 str. 3 d.):

- individualioms įmonėms, kurių dalyvis ar jo šeimos nariai (sutuoktinis, sugyventinis, vaikai (jų sutuoktiniai), vaikaičiai, tėvai, kurie gyvena kartu ir veda bendrą ūkį) yra ir kitų individualių įmonių savinininkai
- individualioms įmonėms, kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai valdo daugiau kaip 50 pr. akcijų kituose vienetuose, ir vienetams, kuriuose individualios įmonės dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų);
- vienetams, kuriuose tas pats dalyvis valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų);
- vienetams, kuriuose tie patys dalyviai kartu valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų).

PMĮ 5 STR. 2 D.

Pirmojo mokestinio laikotarpio pelnas neapmokestinamas

- 0% pelno mokesčio tarifas taikomas tik tada, kai vieneto dalyvis fizinis (-iai) asmuo
- Lengvata taikoma, jeigu vienetas 3 mokestinius laikotarpius po įregistravimo (įskaitant pirmąjį):
 - nėra likviduojamas,
 - veikla nėra stabdoma,
 - nėra reorganizuojamas ir
 - vieneto akcijos nėra perleidžiamos naujiems dalyviams
- Kitais laikotarpiais tokio vieneto pelnas apmokestinamas 5%

PMĮ 5 STR. 7 D.

„Patent box“ arba IP (intellectual property) režimas

Lietuvoje nuo 2018 m. įsigalioja lengvatinis IP režimas

- IP režimo tikslas – pritraukti bendroves vystančias inovacijas ir suteikti lengvatas iš inovacijų uždirbamam pelnui
- Kitose jurisdikcijose galiojantys/galioję režimai OECD įvardijami kaip žalingi ir prisidedantys prie mokesčių vengimo, nes lengvatos suteikiamos bendrovėms, nepriklausomai nuo to ar jos patyrė išlaidas vystant IP
- OECD ir valstybės susitarė keisti tokius režimus
- Lietuvos režimas, nustatytas atsižvelgiant į OECD rekomendacijas

PMĮ 5 STR. 7 D.

„Patent box“ arba IP (intellectual property) režimas

Apmokestinimo sąlygos?

- Pagal 5 str. 7 d. **pelno dalis iš tam tikro turto naudojimo ar perleidimo apmokestinama 5% tarifu**
- Sąlygos:
 - pajamas turi gauti turtą sukūręs vienetas
 - turtas turi būti apsaugotas patentais (Europos patentų tarnybos, EEE arba valstybėje su kuria pasirašyta tarptautinė mokesčių sutartis)
 - papildomais apsaugos liudijimais (kai baigiasi patentas)
 - pgl. autorių teisę saugoma kompiuterio programa

PMĮ 5 STR. 7 D.

„Patent box“ arba IP (intellectual property) režimas

Pelno dalis apmokestinama 5% apskaičiuojama pagal formulę (formulė paimta iš OECD BEPS veiksmo Nr 5):

- Pelno dalis (apmokestinama 5%) = $\frac{\text{Tinkamos išlaidos}}{\text{Visos išlaidos}} \times \text{Pelnas iš turto naudojimo}$

➤ Tinkamos išlaidos (išlaidos, kurios tiesiogiai susijusios su turto sukūrimu):

- tai sąnaudos, patirtos MTEP veikloje sukuriant turtą, priskirtinos MTEP darbų sąnaudoms, kurios tris kartus gali būti atskaitomos iš pajamų
- Dėl sąnaudų žr. 17-1 str. komentarą.
- šios sąnaudos negali būti patirtos dėl susijusių asmenų veiklos (sąnaudos patirtos dėl trečiųjų asmenų veiklos turėtų būti leidžiamos)
- tinkamų išlaidų suma padidinama 30 procentų, tačiau tokia padidinta suma negali būti didesnė už apskaičiuotą visų išlaidų sumą

PMĮ 5 STR. 7 D.

„Patent box“ arba IP (intellectual property) režimas

- Visos išlaidos - visos sąnaudos, priskirtinos leidžiamiems atskaitymams ar ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, patirtos MTEP veikloje sukuriant turtą, išskyrus palūkanas ir pastatų nusidėvėjimo sąnaudas
 - Pagal OECD rekomendacijas:
Visos išlaidos = Tinkamos išlaidos + IP įsigijimo išlaidos, išlaidos užsakomosioms paslaugoms iš susijusių asmenų.
- Pelnas iš turto naudojimo - apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas iš paties mokesčio mokėtojo vykdomoje MTEP veikloje sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautų pajamų (įskaitant honorarus ir kompensacijas už pažeistas intelektinės nuosavybės teises) atskaičius šioms pajamoms tenkančius leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

- Nuo 2018 m. pagal PMĮ 46-1 str. **apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas** patirtų išlaidų atitinkamam turtui įsigyti dydžiu **100%** (iki 2018 m. – 50%), jeigu:
 - Įsigytas turtas reikalingas investiciniam projektui vykdyti ir
 - Priskiriamas šioms turto grupėms: „mašinos ir įrengimai“, „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“ ir „krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų“ (investiciniam projektui iš šios turto grupės nepriskiriami tik autobusai) ir
 - turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios)

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

- Išlaidos atimamos tą mokestinį laikotarpį, kurį faktiškai patiriamos
- Galimybė perkelti į 4 ateinančius mokestinius laikotarpius
- Įsigyjant krovininius automobilius, priekabas ir puspriekabas, apmokestinamąjį pelną dėl šio turto įsigijimo galima sumažinti tik iki 300'000 eurų patirtų išlaidų per mokestinį laikotarpį suma

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

Investicinis projektas?

- Pagal 12-1 str. investicinis projektas, tai tokios investicijos, kurios skirtos:
 - naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba
 - gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba
 - naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba
 - esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui,
 - taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui
- Vieno ilgalaikio turto pakeitimas kitu – nėra investicinis projektas (tik jeigu tai neprideda prie veiklos efektyvinimo)
- Įsigyjus turtą ir jį išnuomojus, taip pat nelaikoma, kad vykdomas investicinis projektas (net jei nuoma yra pagrindinė veikla įmonės)

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

Turto grupių ypatumai

- Investicijos į žemę ir pastatus nelaikomos investiciniu projektu
- Autobusai, nors patenka į vieną iš grupių, tačiau pgl. įstatymo normas nelaikomi investiciniu projektu

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

Turtas turi būti nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau nei prieš 2 metus, skaičiuojant nuo eksploatacijos pradžios

- Dokumentai, įrodantys turto atitikimą minėtam kriterijui: turto techninis pasas, pardavėjo patvirtinimas, kad nebuvo naudotas turtas, perdavimo naudoti aktas
- Jeigu įsigyjama kompiuterinė programa, ar jis atitinka kriterijus sprendžiama priklausomai nuo to iš ko ji įsigyta (jos kūrėjo, gamintojo, vartotojo). Jei vartotojo, greičiausiai neatitinka investicinio projekto reikalavimų.
- Dažnai neįmanoma nustatyti, ar programa pagaminta ne anksčiau nei prieš 2 metus, todėl mokesčių administratorius dažnai netaiko šio reikalavimo.

PMĮ 46-1 str.

Lengvata investiciniam projektui

Turtas turi būti naudojamas veikloje mažiausiai 3 metus

- Jei nesilaikoma 3 m. taisyklės reiktų koreguoti metines pelno mokesčio deklaracijas, nebent:
 - Vienetas pasibaigia
 - Turtas perleidžiamas dėl teisės aktų reikalavimų
 - Prarandamas dėl nenugalimos jėgos, nusikalstamų veikų

PMĮ 12 str. 15 d.

Turto vertės padidėjimo pajamos už dukterinių bendrovių akcijų perleidimą

Dukterinių bendrovių akcijų pardavimo pajamos nėra apmokestinamos, jeigu:

- Vienetas, kuris perleidžia akcijas, tame vienete, kurio akcijos perleidžiamos, turėjo daugiau kaip 10 % (buvo 25%) balsų, suteikiančių akcijų, ne mažiau kaip 2 metus ir
- Perleidžiamos Lietuvos vieneto mokačio PM akcijos **arba** užsienio vieneto mokačio PM akcijos (įregistruotas EEE arba valstybėje su kuria sudaryta mokesčių sutartis)

Pavyzdys: Lietuvos įmonė „A“ turi 20% Norvegijos įmonės „B“ akcijų pastaruosius 2 metus ir nusprendžia jas parduoti. Akcijų pardavimo pajamos bus neapmokestinamos.

- Lengvata netaikoma, kai akcijos perleidžiamos pačiam vienetai
- Kai perleidžiama dėl teisės aktų reikalavimų į terminus neatsižvelgiama

PMĮ 12 str. 15 d.

Turto vertės padidėjimo pajamos už dukterinių bendrovių akcijų perleidimą

- **Dukterinių bendrovių akcijų pardavimo pajamos nėra apmokestinamos, kai:**

- Akcijų pardavimo pajamos neapmokestinamos, kai akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 d. 4, 5, 6, 7 punktuose nurodytais reorganizavimo atvejais, ir vienetas, parduodantis akcijas ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10% (buvo 25%) balsų suteikiančių vieneto, kurio akcijos parduodamos, akcijų.

Pavyzdys: UAB „A“ turi 20% LT UAB „B“ akcijų pastaruosius 3 metus. UAB „B“ yra išskaidoma į du naujus vienetus be likvidavimo procedūros. UAB „A“ proporcingai gauna naujai susikūrusių vienetų akcijų. Tačiau tų akcijų neišlaiko trejų metų laikotarpį ir perleidžia. Kadangi neišlaiko 3 metų, laikoma, kad akcijos parduotos reorganizacijos metu (t.y. kai įvyko akcijų mainai). Tačiau toks akcijų pardavimas nebus apmokestinamas, nes UAB „A“ UAB „B“ akcijas išlaikė trejus metus ir turėjo daugiau nei 10%

- Lengvata netaikoma, kai akcijos perleidžiamos pačiam vienetui
- Kai dėl teisės aktų reikalavimų į terminus neatsižvelgiama

PMĮ 30 str. 2 d.

Vertybinių popierių perleidimo nuostolių dengimas

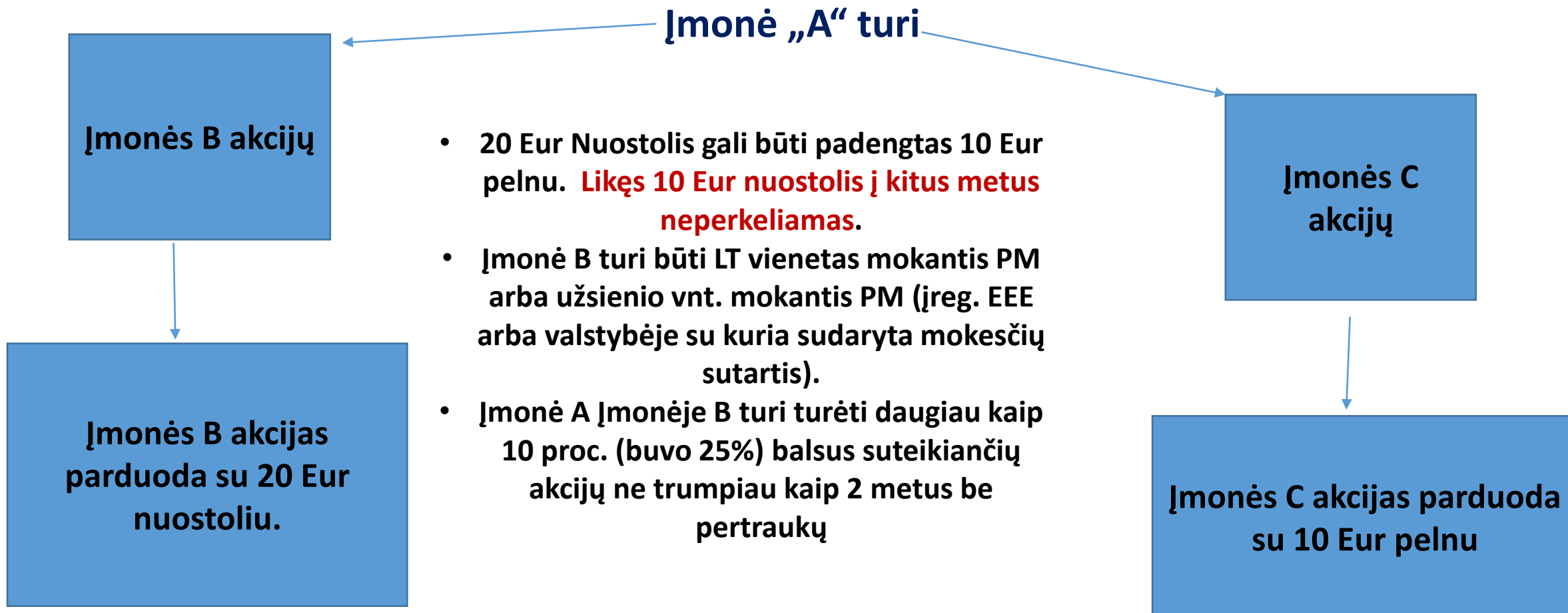
Nuostoliai, susidarę iš akcijų perleidimo gali būti atskaitomi iš apmokestinamųjų vertybinių popierių pajamų tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kai:

- akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip 10 proc. (buvo 25%) balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų, ir
- akcijos perleidžiamos kitam vienetai ar fiziniam asmeniui
- Perleidžiamos Lietuvos vieneto mokančio PM akcijos arba užsienio vieneto mokančios PM, kuris įregistruotas EEE arba valstybėje su kuria sudaryta mokesčių sutartis

Pavyzdys: įmonė „A“ turi 10% UAB „B“ akcijų pastaruosius 2 metus nepertraukiamai. Įsivaizduokime, kad įmonė „A“ UAB „B“ akcijas parduoda su 20 Eur nuostoliu; tada preziumuokime, kad dar parduoda kokias nors kitas akcijas su 10 Eur pelnu. Tokiu atveju 20 Eur nuostolis dengiamas 10 Eur pelnu. Likę 10 Eur neperkeliami į kitus mokestinius metus.

PMĮ 30 str. 2 d.

Vertybinių popierių perleidimo nuostolių dengimas



PMĮ 12 str. 5, 9, 18, 15 ir 33 str. 4 d.

Apmokestinimas susijęs su kolektyvinio investavimo bei rizikos ir privataus kapitalo subjektų veikla

- Neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama (lengvatos praplėstos):
 - kolektyvinio investavimo subjektų
 - ir rizikos ir privataus kapitalo subjektų visos gaunamos pajamos, dividendai, kitas paskirstytas pelnas (išskyrus kai pajamos gaunamos iš tikslinių teritorijų, t.y. iš tų teritorijų vienetų ir gyventojų) (12 str. 5 p.)
 - rizikos ir privataus kapitalo subjektų pelnas (ar jo dalis gautas) iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurie nėra įregistruoti tikslinėse teritorijose (12 str. 9 p.)
 - Pajamos gautos iš kolektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų, akcijų ar jnašų turėjimo (dividendai, turto vertės padidėjimo pajamos) (12 str. 18 p.) (nebent jie įregistruoti tikslinėse teritorijose)
 - Lietuvos vieneto gaunami dividendai LR kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo, LR informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo nustatyta tvarka, į pajamas neįtraukiami

PMĮ 12 str. 5, 9, 18, 15 ir 33 str. 4 d.

Apmokestinimas susijęs su kolektyvinio investavimo bei rizikos ir privataus kapitalo subjektų veikla

- Ne tikslinėje teritorijoje įregistruoto ar kitaip organizuoto užsienio vieneto mokesčio bazei nepriskiriamos (neapmokestinamos) iš Lietuvos kolektyvinio investavimo subjektų paskirstytojo pelno gaunamos pajamos

Kiti pasikeitimai

- Kooperatyvų pelnas apmokestinamas 5% tarifu, jeigu:
 - daugiau kaip 50% pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos **(5 str. 6 d.)**
- Žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų pelnas apmokestinamas 10% tarifu
- Socialinės įmonės statusą turinčios įmonės netenka lengvatų: pelnas apmokestinamas standartiniais tarifais. Iki 2017-12-31 taikomas 0% tarifas **(5str. 5 d.)**
- jūrų uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomos surinktos lėšos apmokestinamos pelno mokesčiu **(greičiausiai susiję su tuo, kad EK pareikalavo, kad Prancūzų ir Belgų uostai būtų apmokestinami kaip ir visi subjektai; neteisėta valstybės pagalba)**
- Pagal **PMĮ 22 str. 3 d.** pakeitimus iš pajamų atskaitoma ne daugiau kaip 50 procentų reprezentacinių sąnaudų ir tokių atskaitomų sąnaudų suma negali viršyti 2 procentų vieneto pajamų per mokestinį laikotarpį

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

- Pagal 58 str. 16 d. 1 p. LEZ įmonės 10 (iki šiol buvo 6 laikotarpius) mokestinių laikotarpių nemoka pelno mokesčio, o likusius 6 (iki šiol buvo 10 laikotarpių) mokestinius laikotarpius moka 50% (iš principo taikomas 7,5% tarifas) pelno mokesčio esant šioms sąlygoms:
 - Kapitalo investicijos į materialų ir nematerialų turtą sudaro 1 mln. eurų (gali investuoti, tiek skolintas, tiek nuosavas lėšas)
 - Įmonė turi tai patvirtinančią auditoriaus išvadą (dėl kapitalo investicijų)
 - 75 proc. pajamų įmonė turi uždirbti iš LEZe vykdomos veiklos
 - 1 mln. kapitalo investicija neturi sumažėti, kitaip lengvatos taikymas sustabdomas (**turto nudėvėjimas nėra kapitalo investicijos sumažėjimas**; kapitalo investicijos sumažėjimas yra turto praradimas, turto pardavimas, turto nurašymas dėl nusikalstamų veiksmų ir t.t.);
 - Prekybos įmonės neturi teisės į lengvatą

Lengvata taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamentu (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis !!!!

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

Koks Reglamento (ES) Nr. 651/2014 reguliavimo tikslas?

- Bendra taisyklė - pgl. ESVS 107 str. 1 d. bet kokia valstybės pagalba (bet kokia forma, įskaitant mokesčių lengvatas) išskirtinai konkrečiom įmonėm draudžiama
- Tačiau Reglamentas Nr. 651/2014 leidžia tam tikrų kategorijų pagalbą, pvz regioninę pagalbą pritraukti investicijas ir sumažinti nedarbą
- Lietuvos LEZ įmonėms teikiama pagalba turi atitikti Reglamento nuostatas

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

Kokie Reglamento (ES) Nr. 651/2014 reguliavimo ypatumai?

- Reglamentas iš principo įtvirtina, kad turi būti aiškiai nustatytos teikiamos valstybės pagalbos maksimalios sumos
- 14 str. 12 p. įtvirtinta, kad regioninės pagalbos atveju **pagalbos intensyvumas negali viršyti didžiausio pagalbos intensyvumo, nustatyto regioninės pagalbos žemėlapyje**
- Europos Komisija priėmusi Sprendimą, kuriuo patvirtinusi Lietuvos 2014–2020 m. regioninės pagalbos žemėlapyje, kuriame įtvirtinusi, kad DPI (mokestinių lengvatų atveju maksimali mokestinių lengvatų teikiama suma) negali viršyti 25%
- **25% skaičiuojami nuo investicijų sumos į materialų ir nematerialų turtą**
- Atkreiptinas dėmesys, kad maksimali teikiamų mokestinių lengvatų suma taikoma visoms mokestinėms lengvatoms bendrai, ne tik pelno mokesčiui

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

Lietuvos teisės aktai šiuo klausimu?

- 2014 m. birželio 25 d. Vyriausybės nutarime dėl Lietuvos Respublikos 2014–2020 metų regioninės pagalbos žemėlapis Nr. 571 įtvirtinta tai ką numatė Europos Komisija savo sprendime:
 - **Didelėms** įmonėms DPI **25%** (nuo investicijų sumos)
 - **Mažoms** įmonėms DPI gali būti padidintas 20% (vadinasi siekia **45%** nuo investicijų sumos)
 - **Vidutinėms** įmonėms DPI gali būti padidintas 10% (vadinasi siekia **35%** nuo investicijų sumos)
 - Didelių, mažų, vidutinių įmonių apibrėžimai pateikti Reglamento priede Nr. 1
- LR ūkio ministro įsakymas dėl regioninės valstybės pagalbos teikimo LEZ schemos patvirtinimo 2014 m. liepos 29 d. Nr. 4-512, kuriame įtvirtinama, kad LEZ įmonėms **pagalbos forma yra: pelno, žemės ir nekilnojamo turto mokesčio lengvatos**

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

Išvados?

- Jeigu didelė LEZ įmonė investuoja **1 mln EUR**, tai jos mokesčių lengvatų krepšelis sudaro – **250'000 EUR**
- Tarkim pagal pirmojo mokestinio laikotarpio rezultatus įmonė turėtų mokėti 40'000 pelno mokestį (tarkim, kad žemės mokestis turėtų būti 1000, NT mokestis – 1000)
- **Iš viso įmonė turėtų mokėti valstybei sekančią mokesčių sumą: $40'000 + 1000 + 1000 = 42'000$**
- Lietuva leidžia nemokėti mokesčių, nes jai priklauso 250'000 mokestinių lengvatų krepšelis (nes investavo 1 mln)
- Reiškia, kad sekančiam mokestiniam laikotarpiui lieka 208'000 ($250'000 - 42'000$) mokestinių lengvatų krepšelis.
- Mokesčius įmonė turės pradėti mokėti tada, kada pasibaigs mokestinių lengvatų krepšelis. Tai gali būti žymiai anksčiau nei pasibaigs 10 mokestinių laikotarpių (PMĮ 58 str. 16 d.)
- Tačiau nereiktų pamiršti dar PMĮ 46-1 straipsnio, kuris leidžia apmokestinamąjį pelną susimąžinti 100% dėl investicinio projekto (visoms įmonėms, įskaitant LEZ įmones). Susidaro ištis geros sąlygos investuoti LEZe.

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

- Pagal 58 str. 16 d. 1 p. LEZ įmonės 10 (iki šiol buvo 6 laikotarpius) mokestinių laikotarpių nemoka pelno mokesčio, o likusius 6 (iki šiol buvo 10 laikotarpių) mokestinius laikotarpius moka 50% (iš principo taikomas 7,5% tarifas) pelno mokesčio esant šioms sąlygoms:
 - Kapitalo investicija 100'000 + aud. išvada + ne mažiau kaip 20 vid. Darb. Sk. + 75% pajamų iš LEZ teikiamos paslaugų veiklos + kapitalo investicija neturi sumažėti ir darbuotojų skaičius neturi keistis

Lengvata taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis !!!!

PMĮ 58 str. 16 d. 1 ir 2 p.

LEZ įmonių apmokestinimo ypatumai

Svarbiausių teisės aktų sąrašas dėl mokestinių lengvatų ribojimo

- Komisijos Reglamentas Nr. 651/2014
- Europos Komisijos 2014–2020 m. regioninės valstybės pagalbos gairės
- EK Sprendimas: Valstybės pagalba Nr. SA.38510 (2014/N) – Lietuvos Respublika 2014–2020 m. regioninės pagalbos žemėlapis
- Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos 2014–2020 metų regioninės pagalbos žemėlapio Nr. 571
- LR ūkio ministro įsakymas „Dėl regioninės valstybės pagalbos teikimo laisvosiose ekonominėse zonose schemos patvirtinimo“ 2014 m. liepos 29 d. Nr. 4-512

II. BEPS Projektas

Base erosion and profit shifting/mokestinės bazės sumažinimas ir pelno perkėlimas

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Vilma Priluckytė
Mokesčių konsultantė
vilma@vpitax.com
+37065501794,
www.vpitax.com

2018-02-20, Vilnius

BEPS Projektas

Projekto tikslas:

- užkirsti kelią mokesčių vengimui
- paversti schemas nelegaliomis; iki BEPS nemaža dalis schemų - teisėtos
- Projektas paruoštas OECD ir palaimintas 2015 m. pb.
- BEPS projektas susideda iš **15 veiksmų**, iš jų **5, 6, 13 ir 14 veiksmai yra minimalūs standartai**, kas reiškia, kad šalys įsipareigojo įgyvendinti šias priemones savo teisinėje aplinkoje
- Kiekvienas veiksmas identifikuoja problemas, jų priežastis ir siūlo problemų sprendimo būdus

Veiksmas Nr. 1

Skaitmeninė ekonomika

Kur problema?

- Internetas ir įvairios skaitmeninės technologijos sudarė sąlygas atsirasti daugybei naujų verslo formų (pvz. el. platformos, el. mokėjimai), tačiau apmokestinimo taisyklės nesikeitė ne vieną dešimtmetį
- Pvz el. platformos leidžia šalyje generuoti nemažas pajamas tuo pačiu išvengiant nuolatinės buveinės statuso
- Slovakija planuoja apmokestinti kai kurias el. platformas nuo š.m.
- ES diskutuoja ir ieško būdų kaip apmokestinti tech milžines Facebook, Google ir t.t.

Veiksmas Nr. 2

Hybrid mismatches/mokestinės tvarkos nesutapimai

Kur problema?

- Mokestinės tvarkos nesutapimai – tai dariniai, kurie apmokestinimo tikslais matomi skirtingai skirtingose jurisdikcijose (dėl nevienodų taisyklių) ir dėl to leidžia įmonėms susimąžinti apmokestinimo našta
- Pavyzdys: (Hibridinis finansinis instrumentas: mokėjimai atskaitomi iš pajamų vienoje šalyje, tačiau kitoje jurisdikcijoje į pajamas neįtraukiami): Bendrovė B, rezidentė šalyje B išleidžia Hibridinį finansinį instrumentą motininei Bendrovei A, kuri rezidentė šalyje A. Šalyje B instrumentas laikomas skola, todėl visi mokėjimai pagal tokį instrumentą traktuojami kaip palūkanos, kurias Bendrovė B gali atskaityti iš savo pajamų; tuo tarpu šalyje A mokėjimai pagal tokį instrumentą traktuojami kaip dividendai ir pagal tos šalies įstatymus nėra apmokestinami.



Veiksmas Nr. 2

Hybrid mismatches

Kaip Lietuva spręs šią problemą?

- Problema bus sprendžiama ES lygmeniu:
 - žr. Tarybos Direktvą(ES) **2016/1164** (anti-vengiminių priemonių paketas)
 - jos pakeitimą Tarybos Direktyvą (ES) **2017/952**
- Direktyvos nuostatos, susijusios su Hybrid mismatches turi būti taikomos nuo **2020 m.**, kai kurios nuostatos nuo 2022 m.
- **Lietuva dar nepriėmusi jokių teisės aktų**

Direktyva numato kaip valstybėm narėm reiktų elgtis:

- Dvigubo atskaitymo atveju, kai mokėjimas atskaitomas vienoje (mokėtojo) jurisdikcijoje ir kitoje jurisdikcijoje (gavėjo)
- Atskaitymo nejtraukiant atveju, t.y. kai mokėjimas atskaitomas mokėtojo jurisdikcijoje, tačiau nejtraukiamas gavėjo jurisdikcijoje
- Kai MM yra rezidentas dviejose valstybėse narėse ir mokėjimai gali būti atskaitomi iš jo mokesčių bazės abiejose jurisdikcijose
- kt. atvejais

Veiksmas Nr. 3

CFC (controlled foreign company) taisyklės/Kontroliuojamas užsienio asmuo

Kur problema?

- OECD rekomenduoja savo teisės aktuose įgyvendinti CFC taisykles
- Jeigu nėra CFC taisyklių, yra didelė rizika, kad bendrovės gali imtis veiksmų iškelti pajamas į kitas jurisdikcijas per kontroliuojamas užsienio bendroves

Lietuvos lygmuo?

- jau taikomos CFC taisyklės: **PMĮ 39 str.** Taisyklės įpareigoja tam tikrais atvejais į Lietuvos vieneto pajamas įtraukti jo kontroliuojamos užsienio bendrovės pajamas ir apmokestinti pagal Lietuvos įstatymus

Veiksmas Nr. 3

CFC (controlled foreign company) taisyklės/Kontroliuojamas užsienio asmuo

ES lygmuo?

- bus įgyvendinama ES lygmeniu: žr. [Direktyvą \(ES\) 2016/1164](#), maždaug pusė narių neturi tokių taisyklių
- Lietuva turės suderinti PMĮ 39 str. su Direktyvos nuostatomis iki 2018-12-31, nes yra skirtumų:
 - Skiriasi metodai, kuriais turi būti įtraukiamos CFC pajamos į Lietuvos vieneto pajamas
- Nors iš principo Direktyva leidžia valstybei narei priimti griežtesnes taisykles

Veiksmas Nr. 4

Palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės

Kur problema?

- tarp įmonių grupės narių mokamos išpūstos palūkanos
- OECD pasiūlė taisykles, kurios ribotų palūkanų atskaitymą iš pajamų
- Daug šalių jau turi kitokias Palūkanų atskaitymo ribojimo taisykles (tame tarpe ir Lietuva)

Lietuvos lygmuo

- Lietuva turi taisykles, pagal kurias ribojamas palūkanų atskaitymas, kai skolina kontroliuojantis asmuo: **žr. Vyriausybės nutarimą Nr. 1575** (Plonos kapitalizacijos taisyklės). Palūkanas atskaityti leidžiama tol kol skolinto ir nuosavo kapitalo santykis yra 4:1. Pakitus santykiui, negalima palūkanų atskaityti nebent įrodoma, kad paskola suteikta už rinkos kainą.

ES lygmuo

- bus įgyvendinama ES lygmeniu: žr. **Direktyvą (ES) 2016/1164**
- Palūkanų atskaitymas susietas su pelningumu:
 - nebus atskaitomos palūkanos, kurios viršija 30% EBITDA (įmonės pelnas prieš palūkanas, mokesčius ir nusidėvėjimą)
 - tam tikrais atvejais bus leidžiama atskaityti daugiau, bet ne daugiau nei 3 mln. eurų
 - nesvarbu iš ko skolintasi, ar susijusios asmens ar ne
 - nuostatos turi būti įgyvendintos valstybėse narėse **iki 2024 m. vėliausiai**

Veiksmas Nr. 5 (minimalus standartas)

Žalinga mokesčių praktika

Kur problema?

- OECD įvardina, kad problema žalingi lengvatiniai režimai
 - pvz IP (intellectual property/intelektinė nuosavybė) režimai, kuriuose nebūtinai ryšys tarp subjekto gaunamos naudos ir patirtų išlaidų IP vystymui (t.y. tas subjektas, kuris gauna naudą iš tokio režimo iš tikrųjų nėra tas, kuris patyrė išlaidas vykdant mokslinius tyrimus)
 - pvz Maltos režimas
- Problemą siūloma spręsti susiejant gaunamą naudą su vykdytomis išlaidomis, t.y. režimo lengvatomis turi naudotis pirmiausia tie subjektai, kurie patyrė išlaidas IP vystymui
- Lietuvoje nuo 2018 m. taikomas IP lengvatinis režimas atitinka OECD rekomendacijas, žr. **PMĮ 5 str. 7 d.** (daugiau info žr. BEPS Veiksmo Nr. 5 ataskaitą)

Veiksmas Nr. 5 (minimalus standartas)

Žalinga mokesčių praktika

Kur problema?

- Mokesčių administratorių išaiškinimai/sprendimai skirti mokesčių mokėtojams
- Problema, nes įvairių šalių mokesčių administratoriai nežino vieni apie kitų priimamus sprendimus dėl konkrečių mokesčių mokėtojų. Tokie sprendimai gali stipriai įtakoti įmonių elgseną vengiant mokesčių
- OECD šalys susitarė keistis informacija apie tokius sprendimus

Veiksmas Nr. 5 (minimalus standartas)

Žalinga mokesčių praktika

ES lygmuo

- ES Direktyva 2015/2376 (iš dalies keičiantis Direktyvą 2011/16/ES):
- Jos pagrindu šalys narės įsipareigojo keisti informacija apie **išankstinius tarpvalstybinius sprendimus** (pvz susijęs su klausimu, ar dėl asmens kitoje jurisdikcijoje vykdomos veiklos įsteigiama nuolatinė buveinė, kiti klausimai turintys tarpvalstybinį poveikį) **ir išankstinę kainodaros tvarką** (ja iš anksto nustatomi susijusių įmonių tarpvalstybiniai sandoriai, tiems sandoriams skirti atitinkami sandorių kainodaros nustatymo kriterijai arba nustatoma, kad pelnas priskiriamas nuolatinėi buveinei, kt.)

Lietuvos lygmuo

- Lietuvos teisės aktai, įgyvendinantys minėtą Direktyvą: **VMI prie FM viršininko įsakymas 2016 m. spalio 5 d. Nr. VA-124** (įsakymas „dėl VMI prie FM viršininko 2012 metų gruodžio 18 dienos įsakymo Nr. VA-114 „dėl abipusės pagalbos ir keitimosi mokesetine informacija su europos sąjungos valstybių narių kompetentingomis institucijomis taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo)
- **Informacija keičiamasi nuo 2017-01-01**. Tačiau turi pasidalinti ir senesniais sprendimais, kurie galiojo dar 2014-01-01 ir buvo sudaryti tarp 2012 – 2013 m.

Veiksmas Nr. 6 (minimalus standartas) Piktnaudžiavimas mokesčių sutartimis

- Aptariama prie veiksmo Nr. 15

Veiksmas Nr. 7 Nuolatinės buveinės statusas

- Aptariama prie veiksmo Nr. 15

Veiksmai Nr. 8 – 10 ir Veiksmas Nr. 13

Kainodaros dokumentai (minimalus standartas)

Kur problema?

- Bendra taisyklė ta, kad asocijuoti asmenys tarpusavyje sudaromiems sandoriams turi parengti kainodaros dokumentus, kuriuose būtų paaiškinta kaip buvo pasirinktos parduodamų paslaugų ar prekių kainos, kad jos atitiktų tikrąją rinkos kainą
- Anot OECD asocijuotų asmenų kainodaros dokumentai nėra pakankamai informatyvūs, kad galima būtų objektyviai įvertinti, ar sudaromi sandoriai atitinka tikrąją rinkos kainą ir ar pelnas yra nukreipiamas į tas jurisdikcijas kur ir vyksta visa ekonominė veikla
- 2017-07-10 OECD patvirtino naują Rekomendacijų dėl sandorių kainodaros redakciją skirtą mokesčių administratoriams ir tarptautinėms įmonėms
- Lietuvoje šiuo metu dar galioja senos Kainodaros taisyklės (2004-04-09 LR FM įsakymas Nr. 1K-123) paruoštos pagal seną OECD rekomendacijų variantą
- Finansų ministerija artimiausiu metu patvirtins naujas kainodaros taisykles projektą, kuris paruoštas atsižvelgiant į 2017-07-10 OECD patvirtintą naują Rekomendacijų dėl transakcijų kainodaros redakciją
- Kainodaros dokumentai turės būti žymiai detalesni, didesnės apimties (pvz reiks pateikti informaciją apie visos įmonių grupės narius, jų sudaromus sandorius, šalis, kur jie veikia, strategiją ir t.t.)

Veiksmai Nr. 8 – 10 ir

Veiksmas Nr. 13 **Kainodaros dokumentai (minimalus standartas)**

Papildomi reikalavimai tarptautinių įmonių grupėms (TĮG). CbC ataskaita

- OECD narės nusprendė, kad motininės TĮG įmonės, jei bendros TĮG pardavimo pajamos viršija 750 mln. eurų turi teikti dar vienos rūšies atskaitą, vadinamą *Country-by-Country* reporting
- CbC ataskaitoje turi būti nurodytos visų TĮG įmonių, veikiančių skirtingose šalyse, uždirbamos pajamos, gaunamas pelnas arba patiriamas nuostolis prieš mokesčius bei kiti kiekybiniai bei kokybiniai rodikliai pagal šalis

ES lygmuo

- Tokios ataskaitos prievolė numatyta **Direktyvoje 2016/881**

Veiksmai Nr. 8 – 10 ir

Veiksmas Nr. 13 **Kainodaros dokumentai (minimalus standartas)**

CbC ataskaita

Lietuvos lygmuo

- CbC ataskaitos teikimo prievolė nustatyta **MAJ 61 str.** ir
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie **LR FM viršininko 2017 m. gegužės 31 d. įsakyme Nr. VA-47**
- Lietuvos administratoriui CbC ataskaitą turės teikti motininės bendrovės veikiančios LT, jeigu visos TJG pajamos viršija 750 mln (tokių tik keletas)
- Tokios ataskaitos turėtų būti pateiktos **iki 2018-03-31**
- Lietuvos mokesčių administratorius keisis CbC ataskaitomis su kitais mokesčių administratoriais ir naudos kontrolės tikslais

Veiksmas Nr. 11

BEPS duomenų analizė

- OECD rinks duomenis iš įvairių šaltinių, kaip sekasi įgyvendinti BEPS projektą

Veiksmas Nr. 12

Agresyvaus mokestinio planavimo atskleidimas

Kur problema?

- Anot OECD vienas didžiausių iššūkių yra tai, kad mokesčių institucijos negauna laiku ir išsamios informacijos apie agresyvas mokesčių planavimo schemas
- OECD šalims siūlo problemą spręsti įgyvendinant taisykles, kurios įpareigotų mokesčių mokėtojus ir/arba tarpininkus atkleisti apie agresyvas mokesčių planavimo schemas
- Šalims laisvai palikta apsispręsti dėl tokių taisyklių
- Europos Komisija 2017-06-21 pasiūlė naujas skaidrumo taisykles, kurios įpareigotų mokesčių mokėtojus arba tarpininkus atkleisti agresyvas mokesčių planavimo schemas (pvz UK, Airija, Portugalija jau turi tokias taisykles)
- Dar nėra galutinio sprendimo

Veiksmas Nr. 14 (minimalus standartas)

Tarptautiniai mokestiniai ginčai

Kur problema?

- Anot OECD būtina efektyvinti mokestinių ginčų sprendimą, pagal tarptautinėse mokesčių sutartyse įtvirtintą Abipusio susitarimo procedūrą (angl. *Mutual agreement procedure - MAP*)
- MAP nėra efektyvi, ilgai užtrunka
- MAP aptariama detaliau prie veiksmo Nr. 15

ES lygmuo

- 2017 m. spalio 10 d. priimta Tarybos Direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje
- Atsiranda nauja galimybė spręsti tarptautinį mokestinį ginčą pagal naują mechanizmą
- Lietuva Direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę turi perkelti iki 2019-06-30

Veiksmai Nr. 14 (minimalus standartas)

Tarptautiniai mokestiniai ginčai

Pagrindiniai teisiniai aspektai

- Mechanizmas numatytas Direktyvoje taikomas visiems mokestiniams ginčams, kylantiems iš mokesčių sutarčių
- Mokesčių mokėtojas → į valstybių narių institucijas → sprendimas per 2 metus → jei nėra sprendimo sudaroma Patariamoji komisija per 6 mėnesius → valstybės narė sprendimą įgyvendina arba ne. Mokesčių mokėtojas gali kreiptis į teismą
- Paraleliai mokesčių mokėtojas gali bylinėtis įprastine tvarka.

Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

- Daugiašalė konvencija buvo pasirašyta 2017-06-07, OECD būstinėje, Paryžiuje
- Prie konvencijos prisijungė virš 70 jurisdikcijų (ilgainiui prisijungs ir daugiau), tame tarpe ir Lietuva



Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

Kam to reikėjo?

- Daugiašalės konvencijos tikslas - įgyvendinti BEPS projekte numatytas priemones tam, kad būtų užkirstas kelias mokesčių vengimui ir
- pakeisti reikiamas tarptautines mokesčių sutartis vienu metu. Kitu atveju, šalims dėl kiekvienos sutarties reiktų derėtis atskirai (būtų neįmanoma to padaryti, daugiau nei 3000 sutarčių).

Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

- **Veiksmas Nr. 6 – piktnaudžiavimas mokesčių sutartimis (minimalus standartas)**

Kur problema?

- OECD nurodo, kad viena iš problemų yra tai, kad verslas piktnaudžiauja tarptautinėmis mokesčių sutartimis ir jose įtvirtintomis lengvatomis naudojasi nekorektiškai: įsisteigia formaliai kitoje jurisdikcijoje ir įgyja teisę naudotis tos jurisdikcijos sutartimis

Kaip sprendžiama problema (įskaitant Lietuvą)?

- Kiekvienoje mokesčių sutartyje siūloma įtvirtinti nuostatą, dar vadinamą „*pagrindinio tikslo testu*“ (*principal purpose test*).
- Visos šalys prisijungusios prie Konvencijos (tame tarpe ir Lietuva) savo mokesčių sutartyse įgyvendins nuostatą, kuri draus suteikti lengvatą/naudą pagal mokesčių sutartį, jeigu naudos gavimas ir buvo pagrindinis atitinkamo sandorio tikslas, dėl ko ir atsirado galimybė tai lengvatai.
- Lietuva šalia *pagrindinio tikslo nuostatos* įgyvendins ir kitą nuostatą, pagal kurią **nauda/lengvata** pagal sutartį asmeniui vis tiek bus suteikta, jeigu paaiškėtų, kad ji būtų suteikta, net jei nebūtų sudarytas atitinkamas sandoris/darinys

Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

- **Veiksmas Nr. 7 – nuolatinės buveinės statusas (ne minimalus standartas)**

Kur problema?

- Verslas dažnai dirbtinai išvengia nuolatinės buveinės statuso, pasinaudodamas mokesčių sutartyse įtvirtintomis išimtimis tam, kad nemokėtų mokesčių nepageidaujamoje jurisdikcijoje
- Nuolatinė buveinė reiškia pastovią komercinės veiklos vietą
- Pvz: Ginčas dėl Google veiklos Didžiojoje Britanijoje: Google teigia, kad neturėjo nuolatinės buveinės statuso DB, nes veikė per asmenis, kurie neturėjo įgaliojimų pasirašinėti sutarčių su klientais, sutartys buvo pasirašinėjamos Airijoje

Kaip keisis Lietuvos mokesčių sutartys?

- Lietuva pasirašydama Konvenciją įtvirtino, kad net jeigu asmuo ir nepasirašinėja sutarčių Lietuvoje (tarkim sutartis pasirašo bendrovės atstovai kitoje jurisdikcijoje, nes asmuo neturi įgaliojimų tam), tačiau dėl sutarčių nuolatos derasi ir tai veda į sutarčių pasirašymą kitoje jurisdikcijoje be esminių pakeitimų, vis tiek bus laikoma, kad Lietuvoje yra to juridinio asmens nuolatinė buveinė
- Kitos nuostatos dėl nuolatinės buveinės nesikeičia

Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

- **Veiksmas Nr. 14** – mokestinių ginčų procedūra (minimalus standartas)

Kur problema?

- Mokestiniai ginčai nėra efektyvūs pagal tarptautinės mokesčių sutartyse įtvirtintą procedūrą (MAP)
- Keisdamos mokesčių sutartis šalys nusprendė, kad reikia efektyvinti ginčų sprendimą

Kaip keisis Lietuvos mokesčių sutarčių nuostatos?

- Įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas galės kreiptis į abiejų jurisdikcijų institucijas, jeigu bus apmokestintas arba manys, kad tokia grėsmė gali iškilti, kad jis bus apmokestintas ne pagal mokesčių sutarties nuostatas
- Iki dabar mokesčių mokėtojas gali kreiptis tik į tos jurisdikcijos institucijas, kurioje jis rezidentas (pvz Lietuvos rezidentas gali kreiptis į VMI prie FM)
- **Valstybės politiškai įsipareigojo spręsti tarptautinius mokestinius ginčus ne ilgiau nei 24 mėn.**
- Kitos valstybės įtvirtins galimybę mokestinį ginčą spręsti arbitražo metodu, jeigu institucijos nepriims reikiamo sprendimo

Veiksmas Nr. 15

Daugiašalė konvencija arba daugiašalis instrumentas, skirtas tarptautinių mokesčių sutarčių pakeitimams įgyvendinti

Kiti teisiniai aspektai

- Lietuva dar neratifikavusi konvencijos
- Konvencija įsigalios po trijų - keturių mėnesių po ratifikavimo
- Tačiau kiekvienai sutarčiai Konvencija pradės galioti tik tada, kai abi Sutarties šalys ratifikuos Konvenciją

Kitos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės

Kitų **Direktyvos (ES) 2016/1164** nuostatų perkėlimas į nacionalinę teisę:

- Turto perleidimas
 - Tam tikrais atvejais turto perkėlimas į nuolatinę buveinę arba iš nuolatinės buveinės tarp jurisdikcijų bus apmokestinamas kaip turto pardavimas
 - Lietuva nuostatas turi perkelti ir taikyti **nuo 2020-01-01**
- Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė
 - valstybė narė apskaičiuodama pelno mokestį galės neatsižvelgti į apsimestinius darinius, kuriais buvo siekiama mokestinės naudos
 - Lietuva nuostatas turi perkelti ir taikyti **nuo 2019-01-01**

AČIŮ!