

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Karolinos Stanionytės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo
taisyklė (EBITDA): apibūdinimas, vertinimas**

Vadovas lekt. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2020

0

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	2
IVADAS	3
1. Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų plano apibūdinimas	6
1.1 Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veiksmų plano samprata	7
1.2 Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veiksmų plano analizė, - naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamies atskaitymams ribojimo taisyklės atžvilgiu.	11
2. Europos Sąjungos teisinis reguliavimas valstybėse narėse.	15
2.1 Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės išleidimo tikslai	17
2.2 Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvos analizė naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamies atskaitymams ribojimo taisyklės (EBITDA) atžvilgiu.	21
3. Lietuvos pelno mokesčio vaidmuo finansinei sistemai	26
3.1 Naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamies atskaitymams ribojimo taisyklės samprata pagal Lietuvos pelno mokesčio įstatymą	26
3.2 Naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamies atskaitymams ribojimo taisyklė (EBITDA): praktiniai pavyzdžiai	31
3.3 Plonosios kapitalizacijos taisyklė bei jos santykis su naująja palūkanų ribojimo taisykle	36
IŠVADOS	43
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	45
SANTRAUKA	48
SUMMARY	49

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

LR – Lietuvos Respublika;

EBPO – Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacija;

BEBS – Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas;

G20 – Dvidešimties finansų ministrų ir Centrinų bankų valdytojų grupė;

ES – Europos Sąjunga;

VN – Valstybė narė;

ET – Europos Taryba;

EK – Europos Komisija;

LR PMI – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas;

MGK – Mokestinių ginčų komisija;

ES TT – Europos Sąjungos Tarptautinis Teismas.

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. Lietuvos valstybės teisei sistemai formuojantis didelės įtakos turi narystė įvairiose organizacijose. Pagal Konstitucijos 136 str. nustatyta, kad Lietuvos Respublika dalyvauja tarptautinėse organizacijose, jeigu tai neprieštarauja Valstybės interesams ir jos nepriklausomybei.¹ Nors ir prieš prisijungiant Lietuvai prie vienos ar kitos tarptautinės, ar ne, organizacijos yra atliekamas kruopštus tyrimas, kurio metu yra gilinamasi koks poveikis bus įstojimo į organizaciją, poveikis atitinkamai sričiai: ekonomikai, valstybės finansams, socialiniai aplinkai, viešo valdymo sistemai, regionų plėtrai, teisei sistemai ir kt.² Tačiau, visų galimų faktorių, aplinkybių nėra įmanoma numatyti. Dar sunkiau numatyti galimas ateityje kilsiančias globalias problemas, kurias įtakoja sparčiai auganti ekonomika, naujos technologijos ir kiekvienais metais auganti rinka. Atsiradus tokioms globalioms problemoms valstybės nėra pajėgios jų spręsti pavieniui. Todėl, susivienijusios kartu, bendram tikslui, gali pasiekti geresnių rezultatų. Nors, kiekviena valstybė ir yra labai skirtinga, savo ekonomika, politinėmis pažiūromis, religija ir kitais faktoriais, tačiau bendras tikslas išspręsti atsiradusias globalias problemas, jas suvienija. Šiame rašto darbe bus daug kalbama apie kovą su mokesčių vengimu. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai dažnai yra pažeidžiami piktnaudžiaujant, t. y. formaliai laikantis įstatymo, mokesčio bazė yra perkeliama tam asmeniui, kuris mokesčio mokėti neprivalo arba turi jų mokėti mažiau. Tokie veiksmai vadinami mokesčių vengimu – tai intelektualiausias mokesčių įstatymų pažeidimas.³ Taigi, apie vieną iš mokesčių vengimo priemonių ir bus šis magistro darbas. O ta, priemonė yra - Naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklė (EBITDA). EBITDA suformuluota taisyklė yra pakankamai nauja, jos taikymas skaičiuoja vos keletą metų. Tarptautiniu lygiu ir pirmą kartą oficialiame šaltinyje buvo paminėta ir apibrėžta - Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) 2015 m. spalio 5 d. išleistame mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projekte (BEPS). Lietuvoje, galima būtų išskirti glaudžiai su EBITDA susijusią ir šalyje jau veikusią plonosios kapitalizacijos taisyklę, apie jų santykį bei skirtumus, šiame darbe taip pat bus analizuojama. EBITDA Lietuvos visuomenei vis dar skamba, kaip tam tikras raktažodis, naujadaras. Ši tema nėra plačiai

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Vilnius: *Valstybės žinios*, 1992 m., Nr. 33-1014

² Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „dėl numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012 m., Nr. 124-6234

³ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 1

aprašyta, analizuota, mokslinių darbų kol kas nėra, galime rasti tik keletą mokslinių straipsnių internete. Taigi, plačiai visuomenei trūksta informacijos ir tokio pobūdžio darbų, todėl šiame darbe bus sistemintai pateiktos įžvalgos aprašoma tema, remtasi tiek tarptautiniais šaltiniais, tiek Lietuvos.

Darbo objektas. Pagrindinis šio rašto darbo objektas yra naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklė (EBITDA).

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra aiškiai ir sistemingai skaitytojui pateikti naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklės (EBITDA) : apibūdinimą bei vertinimą, pasitelkiant įvairius teisės šaltinius tiek Lietuvos, tiek tarptautinių organizacijų, kurių narė yra Lietuvos valstybė.

Darbo uždaviniai. Norint pasiekti nurodyto tikslo, šiam darbui keliami tokie pagrindiniai uždaviniai:

1. Apibūdinti - Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų plano tikslus bei jo taikymą, pasitelkiant naująją palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklę.
2. Išskirti - Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvos pagrindinius uždavinius bei pateikti direktyvos analizę, naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklės atžvilgiu.
3. Pristatyti naująją palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklę Lietuvoje, pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, šio įstatymo komentaro praktinius pavyzdžius bei atskleisti EBITDA santykį su plonosios kapitalizacijos taisykle.

Tyrimo metodai. Šiame magistro darbe analizuojant naująją palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklę reglamentuojančius teisės aktus, taip pat temai aktualią Lietuvos ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimų teismų praktiką, teisės doktriną bei kitą medžiagą naudojami šie metodai :

1. Lingvistinis metodas. Pasitelkiant šiuo metodu bus nustatoma teisės aktų, Lietuvos bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimų, doktrinos bei kitokio pobūdžio šaltinių turinio reikšmė.
2. Aprašomasis metodas. Šis metodas bus naudojamas apibūdinant skirtinguose teisiniuose šaltiniuose aprašomą naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklę.

3. Analitinis metodas. Šis metodas bus naudojamas analizuojant mokslinę literatūrą, Europos Sąjungos ir Lietuvos dokumentų analizei.
4. Teismų praktikos analizės metodas. Šis metodas bus taikomas gilintis į Lietuvos bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką, analizuojant šio teismo pozicijas vienu ar kitu klausimu.
5. Loginis metodas. Pasitelkiant šį metodą bus reiškiamas asmeninę nuomonę tam tikrais klausimais bei pateikiant išvadas.

Darbo šaltiniai. Pagrindiniais šio rašto darbo šaltiniais bus - Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) 2015 m. spalio 5 d. išleistas mokesčių bazės sumažinimo ir pelno perkėlimo projektas (BEPS), kuriame yra aprašoma tiek EBITDA taisyklė, tiek atskleisti šio projekto pagrindiniai uždaviniai. Taip pat bus remiamasi ir svarbia Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. priimta direktyva „kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, šioje direktyvoje yra pateikti išleidimo tikslai bei aptartas EBITDA taisyklės reglamentavimas valstybėse narėse. O pagrindiniais šaltiniais Lietuvos mastu bus Lietuvos pelno mokesčio įstatymas bei jo komentaras, o taip pat Martyno Endrijaičio parašytas mokslinis straipsnis „Plonos kapitalizacijos taisyklė: Teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. Šiame šaltinyje yra pateiktos įžvalgos dėl EBITDA taisyklės atsiradimo, plačiai aptarta plonosios kapitalizacijos taisyklės esmė, parašytas EBITDA taisyklės santykis su plonosios kapitalizacijos taisykle. Taigi, šių pagrindinių šaltinių pagalba bus pasiekti jau minėti išskirti šiam rašto darbo tikslai.

1. Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų plano apibūdinimas

Pagal Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijos pateiktą apibūdinimą „Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonomines bei socialines politikos gaires, kurios vėliau perkeliamos į praktinį gyvenimą. Organizacija siūlo savo nariams ir šalims partnerėms paramą, pagrįstą organizacijos vertybėmis, diegiant gerąsias pasaulines praktikas bei standartus viešosios politikos srityje. EBPO buvo įkurta 1961 metais JAV ir Kanadai prisijungus prie Europos ekonominio bendradarbiavimo organizacijos vienijusios Europos šalis bendram tikslui – atstatyti po II Pasaulinio karo sugriautą ekonomiką. EBPO svarstomų klausimų spektras yra labai platus į jį patenka – makroekonomika, aplinkosauga, švietimas, mokslas, technologijos, inovacijos.“⁴ Tačiau, šiame darbe EBPO veikla ir jos geroji praktika bus analizuojama tik su mokesčiais ir naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamais atskaitymams ribojimo taisyklės (EBITDA) susijusiais klausimais.

Didžiojo dvidešimtuko grupė (toliau - G20) - tarptautinis forumas, kuriam priklauso 19 ekonomiškai stipriausių arba sparčiai ekonomiškai besivystančių valstybių bei Europos Sąjunga. G20 buvo įkurtas 1999 m. kaip šalių narių centrinių bankų atstovų susirinkimas, bet po 2008 m. finansų krizės papildytas kasmetiniais aukščiausio lygio susitikimais. Nors ir pradžių forumas buvo skirtas daugiausiai pasaulinės ekonomikos klausimams, šiuo metu jame aptariamas ir saugumas, darnusis vystymasis, aplinkosaugos klausimai, migracija ir kt. G20 priklausančios valstybės sukuria 85 % pasaulio bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP), apima 80 % pasaulio prekybos ir 2/3 žmonijos. Šio ypatingai reikšmingo forumo šalių palaikymą gavus EBPO 2013 metais buvo pradėtas vienas reikšmingiausių tarptautinės mokesčių sistemos pertvarkymų, kurių pasekoje, buvo sukurtas penkiolikos veiksmų mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo projektas (toliau BEPS). Šio projekto kūrimą įtakojo politiniai lyderiai, žiniasklaidos atstovai ir viso pasaulio pilietinė visuomenė išreiškusi didėjančią susirūpinimą dėl mokesčių planavimo, kurį vykdo tarptautinės įmonės, kurios naudojami skirtingų mokesčių sistemų sąveikos spragomis. BEPS veiksmų plano rekomendacijos yra laikomos šio dešimtmečio svarbiausiu tarptautinio apmokestinimo

⁴Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. Naryste tarptautinėse organizacijose - EBPO [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą: <<https://urm.lt/default/lt/ekonominediplomatija/lietuvatarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>>;

taisyklių modernizavimo įvykiu. EBPO BEPS projekto iniciatyva siekiama panaikinti tarptautinio apmokestinimo spragas įmonėms, kurios tariamai vengia apmokestinimo ar sumažina mokesčių našta savo gimtojoje šalyje, vykdydamos mokesčių inversijas (judančias operacijas), arba perkeldami nematerialųjį turtą į mažesnių mokesčių tarifų jurisdikcijas.⁵ Remiantis EBPO skaičiavimais, tokia veikla kiekvienais metais lemia bent 100 iki 240 mlrd. USD praradimą per metus. Apie 4-10 % pelno mokesčio pajamų praradimą, jeigu būtų pašalinti tokie neatitikimai, tai kiekvienas nacionalinis biudžetas būtų padidintas pajamomis, surinktomis iš pelno mokesčio. Nors ir tarp atskirų šalių yra sudaryta daugiau negu (>1.300 sutarčių), dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, tačiau šalių tikslai, tuo pačiu ir sutartys bei nacionalinė teisė, yra labai skirtingos, kas ir lemia tokios globalios problemos buvimą.⁶ BEPS yra ypatingai svarbus besivystančioms šalims, nes jos priklauso nuo pelno mokesčio, ypač iš tarptautinių įmonių. Taigi, besivystančias šalis įtraukiant į tarptautinę mokesčių „darbotvarkę“ svarbu užtikrinti, kad jos gautų paramą jų konkretiems poreikiams patenkinti ir galėtų veiksmingai dalyvauti nustatant tarptautinių mokesčių standartus.

1.1 Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veiksmų plano samprata

2018 m. liepos 5 d. EBPO Generalinio sekretoriaus A. Gurria vizito Lietuvoje metu, Prancūzijos Vyriausybėje buvo deponuoti Lietuvos stojimo į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizaciją susitarimo ratifikavimo dokumentai ir Lietuva oficialiai tapo pilnateise EBPO šalimi nare. Narystė EBPO suteikia Lietuvai lygiateisį vaidmenį kuriant ir priimant tarptautines taisykles įvairiose politikos srityse, kurios turi tiesioginės įtakos Lietuvos raidai. Narystė vertinama kaip geras valstybės ekonomikos stabilumo ir patikimumo rodiklis bei instrumentas priimti šiuolaikinės aplinkos iššūkius. Lietuvos narystė turi teigiamą įtaką investicijų pritraukimui, tarptautinio skolinimosi kaštams, socialinių ir ekonominių atskirčių mažinimui ir tvariam augimui užtikrinti. Būdama EBPO nare Lietuva gali naudotis naujausiais EBPO tyrimais ir taikyti gerąją EBPO šalių narių patirtį, gerindama valstybės valdymo kokybę. EBPO periodiškai ir

⁵REUTERS, T. What is BEPS? [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą:<<https://tax.thomsonreuters.com/en/beps/what-is-beps>>;

⁶OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries,” [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 9d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>;

įvairiais pjūviais atlieka kiekvienos šalies narės ekonomikos analizę bei teikia konkrečias rekomendacijas, padedančias gerinti ekonomikos valdymo efektyvumą.⁷ Taigi, prisijungimas prie šio ypatingai svarbaus ir įtakingo forumo Lietuvai yra labai didelis žingsnis augant bei tobulėjant kaip valstybei. EBPO ir G20 įtraukianti BEPS sistema vienija daugiau nei 135 šalis ir jurisdikcijas bendradarbiauti įgyvendinant BEPS paketą.⁸ Kartu su besivystančiomis šalimis, kurios dalyvauja įgyvendinant BEPS planą ir nuolat plėtojanti tarptautinius standartus, sukuria modernią tarptautinę mokesčių sistemą, užtikrinančią, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur vyksta ekonominė veikla ir sukuriama vertė. Šiuo metu stengiamasi paremti visas šalis, suinteresuotas nuosekliai įgyvendinti bei taikyti taisykles. EBPO veiksmų planą mato kaip 15 veiksmų 3 svarbiausiose kryptyse, tai :

1. Darnumas, kad neliktų didelių neatitikimų tarp šalių mokesčių sistemų.
2. Turinys, kad apmokestinimas būtų gražintas ten, kur yra reali veikla, o ne „pašto dėžutė“.
3. Skaidrumas ir tikrumas, kad informacija būtų keičiamasi, ji būtų atskleidžiama visų susijusių šalių mokesčių administratoriams ir ginčai tarp šalių būtų efektyviau sprendžiami.⁹

Penkiolikos priemonių veiksmų planas, skirtas užkirsti kelią dvigubam neapmokestinimui ir dirbtiniam pajamų atskyrimui nuo veiklos, kuri jas uždriba.¹⁰ Savo knygoje „Mokesčių žinynas“ A. Žvirblis dvigubą apmokestinimą apibūdina taip :

1) kaip tam tikro mokesčio objekto (pajamų, turto) apmokestinimas tuo pačiu metu dvejose šalyse identišku arba tos pačios prigimties mokesčiu, paprastai vadinamas tarptautiniu dvigubuoju apmokestinimu. Tai šalių skirtingų mokesčių sistemų rezultatas, jam būdinga: mokesčio subjektų ir mokesčio objektų identiškumas, tų subjektų arba objektų pavaldumas skirtingų šalių mokesčiams jurisdikcijoms, imamų mokesčių identiškumas, apmokestinimo vienalaikiškumas bei pajamų apskaičiavimo skirtumai įvairiose šalyse. Jam išvengti taikomos vienos (galiojančios tik savo šalyje) priemonės arba sudaromos tarptautinės (paprastai dvišalės) sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo bei fiskalinių pažeidimų išvengimo;

⁷ Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. Narystė tarptautinėse organizacijose - EBPO [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą: <<https://urm.lt/default/lt/ekonominediplomatija/lietuvatarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>>;

⁸ OECD. What is BEPS? [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą : <<http://www.oecd.org/tax/beps/about/>>;

⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries, [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 9d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>;

¹⁰ „BEPS Actions - OECD,“ [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>;

2) pakartotinis to paties mokesčio objekto, pvz., dividendų, apmokestinimas; dividendai neretai apmokestinami du kartus: pirmiausia apmokestinamas bendrovės pelnas (skirtas dividendams mokėti), vėliau – akcininkų pajamos, gaunamos dividendų forma, paprastai vadinamas ekonominiu dvigubu ekonominiu apmokestinimu. Šiuo atveju nėra mokesčio subjektų ir imamų mokesčių identiškumo (tai irgi gali sąlygoti tarptautinį dvigubą apmokestinimą, kai bendrovė, sumokėjusi pelno mokestį, perveda dividendus savo užsienio akcininkams); vienoje šalyje nustatytas dvigubasis dividendų apmokestinimas, kitose – taikomos įvairios dvigubojo apmokestinimo mažinimo priemonės arba visiškai jo išvengiama¹¹. O kalbant apie dirbtinį pajamų atskyrimą nuo ekonominės veiklos, kuri ja uždirba, tai galima būtų susieti su kainodara, kuri laikoma viena pagrindinių problemų, kadangi įmonės investuoja daugiau mokesčių tikslais, kas rodo tarptautinės mokesčių sistemos vientisumo nebuvimą bei neigiamai veikia daugelį valstybių. Nepasitikėjimas mokesčių sistema ir dėl mokestinių spragų atsiradę būdai vengti mokestinių įsipareigojimų lemia ne tik teisėtų lėšų valstybių biudžetuose nesurinkimą, tačiau ir iškreiptą verslo vystymąsi bei lėtesnę valstybių vystymąsi.

Šiame darbe visi BEPS 15 veiksmų, nebus plačiai analizuojami, kadangi tai nėra pagrindinė šio rašto darbo tema, tačiau bendram supratimui jie bus trumpai apibūdinti bei pateiktos įžvalgos apie juos.

- 1) Pirmas veiksmas – Įveikti skaitmeninės ekonomikos iššūkius.
- 2) Antras veiksmas – Neutralizuoti hibridinių susitarimų neatitikimus.
- 3) Trečias veiksmas – Sukurti efektyvias kontroliuojamų užsienio bendrovių taisykles.
- 4) Ketvirtas veiksmas – Apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis.
- 5) Penktas veiksmas – Efektyviau stabdyti žalingas mokesčių praktikas skaidrumo ir turinio reikalavimais.
- 6) Šeštasis veiksmas – Piktnaudžiavimo sutarčių teikiama nauda prevencija.
- 7) Septintasis veiksmas – dirbtinės nuolatinės buveinės statuso vengimo prevencija.
- 8) Aštuntas, devintas ir dešimtas veiksmas – Susieti sandorių kainodaros rezultatus su ekonominės vertės kūrimu.
- 9) Vienuoliktas veiksmas – BEPS išmatavimas ir monitoringas.
- 10) Dvyliktas veiksmas – Privalomo atskleidimo taisyklės.
- 11) Tryliktas veiksmas – Kainodaros dokumentacija ir atskirų šalių ataskaitos.

¹¹ ŽVIRBLIS, A., Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai Vilnius: Žuma, 1998m.

12) Keturioliktas veiksmas – Užtikrinti efektyvesnius ginčų sprendimo mechanizmus.

13) Penkioliktas veiksmas – Daugiašalio instrumento sukūrimas dvišalių sutarčių pakeitimui.¹²

BEPS pakete pateikti 15 veiksmų, kuriais vyriausybės aprūpinamos nacionalinėmis ir tarptautinėmis priemonėmis, reikalingomis kovojant su mokesčių vengimu. Šalys dabar turi priemonių, užtikrinančių, kad pelnas būtų apmokestinamas ten, kur vykdoma pelną generuojanti ekonominė veikla ir kuriama vertė. Šios priemonės taip pat suteikia įmonėms daugiau tikrumo, nes sumažina ginčus dėl tarptautinių mokesčių taisyklių taikymo ir standartizuoja atitikties reikalavimus. Dabar EBPO yra išleidusi galutinės BEPS ataskaitas su rekomendacijomis 15 temų. Galutinėse ataskaitose, matomi akivaizdžius taisyklių pakeitimus. EBPO BEPS galutinėse ataskaitose, kuriose siūlomi konkretūs tarptautinių mokesčių taisyklių pakeitimai, dalis apima sandorių kainodarą. Bendrovės taiko sandorių kainodaros taisykles, kad paskirstytų vertę tarp subjektų, turto ir veiklos savo tiekimo grandinėje. Sandorių kainodara yra pagrindinis tarptautinės mokesčių sistemos ir mokesčių laikymosi komponentas. EBPO mano, kad kai kurios įmonės per didelę vertę skiria šalims, kuriose yra mažai mokesčių, kuriose nėra daug darbuotojų, ir per mažai vertina šalis, kuriose gaminamos ar parduodamos prekės ar pagamintos prekės. Sandorių kainodaros sritys, kurioms skirtas BEPS projektas, apima nematerialųjį turtą (intelektinę nuosavybę), riziką, prekes, mažai pridėtinę vertę kuriančias paslaugas ir dokumentus, įskaitant „ataskaitų teikimą pagal šalis“.¹³ EBPO revizijos sandorių kainodaros taisyklėse, kai kuriose vietose įtraukiama subjektyvi terminija, dėl kurios gali kilti daugiau ginčų ir galimi dvigubi apmokestinimai. Kitose ataskaitose siūlomi taisyklių pakeitimai, susiję su „mišriais“ mokesčių susitarimais, mokesčių sutartimis ir įmonių tarpusavio mokėjimų, tokių kaip palūkanos, atskaitymai. Mechanizmai, kurie gali būti naudojami mokesčių tvarkai supaprastinti, kai kuriais atvejais gali būti laikomi netinkamais apmokestinamųjų pajamų sumažinimais. Kita ataskaita išplečia sutartimi pagrįstą įmonės „nuolatinės buveinės“ (iš esmės apmokestinamojo ryšio) sąvoką šalyje. Dėl išplėstos taikymo srities daugiau verslo operacijų bus apmokestinami vietinių šalių pajamų mokesčiais. Viename dokumentų rinkinyje rekomenduojama pakeisti šalių mokesčių lengvatas ypač intelektinės nuosavybės, kurios laikomos „žalingomis“ mokesčių praktikomis. Kitas rinkinys susijęs su skaitmeninės komercijos apmokestinimu, be jokių papildomų rekomendacijų, išskyrus pridėtinės vertės mokesčių taikymą. Dar kitame rinkinyje siūlomą daugiašalę visuotinę

¹² „BEPS Actions - OECD,” [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 6d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>;

¹³ Ibid

mokesčių sutartį, pagal kurią gali būti reikalaujama įgyvendinti tam tikras EBPO BEPS rekomendacijas. Taip pat yra siūlomi būdai, kaip reikalauti iš mokesčių mokėtojų atskleisti „agresyvų mokesčių planavimą“ ir sugriežtinti kontroliuojamų užsienio korporacijų taisykles. Galiausiai, dar viena ataskaita siūlo idėjas, kaip patobulinti mokesčių ginčų sprendimo mechanizmus tarp šalių.¹⁴ Šalys turi prievolę, priimti atitinkamus teisės aktus ir skirti resursų jų įgyvendinimui, kad būtų įgyvendintas geresnis ginčų sprendimo mechanizmas. Taigi, tik visoms šalims bendradarbiaujant kartu, gali būti pasiektas rezultatas, kuris sumažins mokesčių neapibrėžtumą įmonėms, padidėjusią dvigubo apmokestinimo riziką, užsitęsčiusius tarpvalstybinius ginčus bei kitus BEPS projekto iškeltus tikslus.

1.2 Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos veiksmų plano analizė, - naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ribojimo taisyklės atžvilgiu.

Šiame poskyryje bus plačiau aptariamas būtent BEPS ketvirtasis veiksmas - apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis. Šio veiksmo pagrindinis tikslas yra nustatyti taisykles, kurios užkirstų kelią mokesčių bazės mažinimui panaudojant palūkanų sąnaudas. Tarptautinės įmonių grupės gali mėginti sumažinti mokesčius ir bandyti pakoreguoti skolą, atsižvelgiant į visos grupės bendrą skolos sumą. Buvo nustatyta, kad daugelis grupių gali lengvai padauginti skolos dydį atskirų grupės subjektų lygmeniu, naudodamos grupės biudžetą. Finansinės priemonės taip pat gali būti naudojamos mokėjimams, kurie ekonomiškai yra lygiaverčiai palūkanoms, tačiau turi kitokią teisinę formą, todėl išvengiama palūkanų atskaitymo. Bazinės erozijos ir pelno pokyčių (BEPS) rizika gali kilti šiose situacijose:

1. Grupės didina skolas šalyse, kuriose yra mokami didesni mokesčių tarifai;
2. Grupės naudoja paskolas, kad išgautų didesnes palūkanų sąnaudas;
3. Grupės naudoja kitų šalių arba bendra biudžetą, kad išgautų neapmokestinamas pajamas.¹⁵

¹⁴PwC 10Minutes on the OECD's BEPS project [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 6d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/im/en/publications/assets/taxassets/pwc-10minutes-oecd-beps-global-tax-reform.pdf>>; 2-5 psl.

¹⁵„BEPS Actions - OECD,” [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 9d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>; 15psl.

BEPS šias problemines sritis rekomenduoja spręsti taikant fiksuoto santykio metodą, kuris riboja kiek palūkanų pasaulinės grupės gali nurašyti kaip išlaidas nuo grupės pelno prieš atskaitant palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją EBITDA.¹⁶ Prieš pateikiant platesnę BEPS ketvirtojo veiksmo analizę, svarbu atkreipti dėmesį į EBITDA sąvoką, EBITDA rodiklį, o taip pat kuo ši taisyklė svarbi ir kaip gali būti naudinga įmonėms. EBITDA - galima apibūdinti kaip tam tikrą rodiklį, kuris parodo pelną prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją. Pasirinktas rodiklis, nuo kurio EBPO siūloma skaičiuoti 10–30 proc., yra būtent EBITDA? Tai šį atsakymą pateikia EBPO atstovai, kurie vienodai patvirtino, kad būtent EBITDA rodiklis yra toks, kuris padeda išvengti manipuliacijos ir kurį galima mažiausiai „dirbtinai adaptuoti“ siekiant mokestinės naudos (t. y. jis yra tinkamiausias pagrindai įvertinti mokestinės prievolės dydį), nes jo skaičiavimo formulė pagrįsta tuo, jog, skaičiuojant EBITDA rodiklį, yra išmetami dydžiai, kuriais įmonė galėtų kūrybinės finansinės apskaitos pagalba „manipuliuoti“ duomenimis: įmonės pelnas, iš kurio atimamos palūkanos, mokesčiai, nusidėvėjimas ir amortizacija.¹⁷ EBITDA paprastai galima išskaičiuoti iš įmonių finansinių ataskaitų. Pelnas, mokesčiai ir sumokėtos palūkanos yra pelno ir nuostolio ataskaitoje, o nusidėvėjimas ir amortizacija - pinigų srautų ataskaitoje arba pelno nuostolio ataskaitoje prie veiklos sąnaudų, jeigu yra iššifruota. EBITDA parodo įmonės uždirbtą pelną prieš įmonės finansavimo politikos, o taip pat pelno mokesčio poveikio pelnui vertinimą. Bendru atveju jis apskaičiuojamas prie įprastinės veiklos pelno pridėdant finansinės veiklos rezultata bei ilgalaikio turto nusidėvėjimą ir amortizaciją. Įmonių veikloje finansinės veiklos rezultata dažnai nulemia vien finansinių skolų palūkanos. Be to, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudos nėra pinigų išlaidos. Todėl, praktikoje apskaičiuojama pelno suma EBITDA dažnai laikoma apytiksliai įmonės, veiklos pinigų srautu. Kuo didesnė įmonės ilgalaikio materialaus turto vertė ir nusidėvėjimas, tuo EBITDA didesnis už įmonės uždirbtą veiklos pelną. Todėl, šis rodiklis itin tinka lyginti ir vertinti veiklos rezultatus tų įmonių, kurios vykdo didelio masto kapitalo investicijas. Be to, kuo didesnės įmonės gautos paskolos ir aukštesnės mokamos palūkanos, tuo EBITDA didesnis už įmonės uždirbtą pelną. Šis rodiklis leidžia palyginti įmonių rezultatus, neatsižvelgiant į naudojamus veiklos finansavimo šaltinius ir jų struktūrą. Veiklos pelningumas (arba pelno prieš palūkanas, mokesčius ir nusidėvėjimą bei amortizaciją marža) prieš palūkanas, mokesčius ir nusidėvėjimą bei amortizaciją parodo, kiek procentų pelno prieš

¹⁶ Ibid

¹⁷ ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017m, t. 104, p. 120

palūkanas, mokesčius ir nusidėvėjimą bei amortizaciją uždirba vienas pardavimo pajamų euras. Tai vienas pagrindinių veiklos pelningumo vertinimo rodiklių. Kuo didesnė pelno prieš palūkanas, mokesčius ir nusidėvėjimą bei amortizaciją EBITDA suma uždirbama kiekvienam pardavimo pajamų eurui, tuo efektyvesnė įmonės veikla. Šis procentas svyruoja nuo 10% iki 30%.¹⁸ Be to, atkreiptinas dėmesys, kad kai kalbama apie viršijančias skolinimosi sąnaudas palūkanas, t. y., pavyzdžiui, įmonė tiek pati yra paėmusi paskolą, tiek suteikusi kitai įmonei, todėl ji patiria tiek palūkanų sąnaudas, tiek gauna palūkanų pajamas. Jeigu palūkanų sąnaudos mokestiniu laikotarpiu neviršija palūkanų pajamų, tada visos tokios palūkanų sąnaudos priskirtinos leidžiamiems atskaitymams. Tačiau, jeigu šios palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, tada skaičiuojamas įmonės EBITDA rodiklis ir skaičiuojant nuo šio rodiklio galima atskaityti ne daugiau kaip 10–30 proc.¹⁹

Grupės fiksuoto santykio taisyklė reiškia, kad būtų sudedamas visų grupės įmonių EBITDA ir nuo jo 10–30 proc. dydį viršijančios palūkanos būtų neleidžiami atskaitymai grupei (pažymėtina, kad čia vėlgi kalbama apie skolinimąsi viršijančias palūkanas, t. y. tokias įmonių grupės palūkanų sąnaudas, kurios viršija įmonių grupės palūkanų pajamas). Vertinant EBPO mokslininkų skaičiavimus, reikia pažymėti, kad grupės fiksuoto santykio taisyklė paprastai leistų leidžiamiems atskaitymams priskirti daugiau skolinimąsi viršijančių palūkanų sąnaudų nei fiksuoto santykio taisyklė įmonės lygmeniu, nes šiuo atveju įmonė, kurios grynosios skolinimosi išlaidos yra didesnės, nei valstybės nustatytas fiksuotas santykis, galėtų atimti palūkanų sąnaudas, kurios neviršija grupės fiksuoto santykio dydžio.²⁰ Siekdamas užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, šalis taip pat gali taikyti iki 10% padidinimą grynosioms trečiųjų šalių palūkanų sąnaudoms. Šalis taip pat gali nuspręsti neįvesti jokio metodo. Jeigu, šalis neįveda metodo, ji turėtų taikyti fiksuotą metodą internacionaliniu ir vidaus grupių subjektams be diskriminacijos.²¹ Svarbi fiksuoto santykio metodo ypatybė yra ta, kad ji riboja tik grynųjų ūkio subjekto palūkanų atskaitymus. t. y. palūkanų išlaidas, viršijančias palūkanų pajamas. Ši taisyklė neriboja tarptautinių grupių galimybių didinti trečiųjų šalių skolas centrinėje šalies ir įmonės vietoje, o tai yra efektyviausia atsižvelgiant į neapmokestinimo veiksnius, tokius kaip kredito

¹⁸ Finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 10d.]. Prieiga per internetą: <https://www.nasdaqbaltic.com/files/vilnius/leidiniai/Rodikliu_skaiciavimo_metodika-final.pdf>; 15-17psl.

¹⁹ ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017m, t. 104, p. 119

²⁰ Ibid

²¹ „BEPS Actions - OECD,” [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 9d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>; 15psl.

reitingus, valiutų ir galimybės patekti į kapitalo rinkas, o paskui skolinti toliau. Pasiskolintos lėšos grupės viduje ten, kur jos yra naudojamos finansuoti grupės ekonominę veiklą.²²

Taigi, apibendrinant tai, kas buvo paminėta, galima būtų pasakyti, jog daryti kategoriškas išvadas, kad šis mechanizmas veikia teisinga linkme, yra per anksti. Nereikėtų pamiršti, jog pats BEPS projektas iš tiesų yra dar labai „naujas“ ir taikomas vos keletą metų. Taip pat, šio mechanizmo naujoves visos valstybės narės turi perkelti į savo mokesčių sistemą, tinkamai apibrėžti ir „išmokinti“ ją taikyti savo šalyje.

²² Ibid

2. Europos Sąjungos teisinis reguliavimas valstybėse narėse.

Europos Sąjungos (toliau – ES) teisinis reguliavimas valstybėse narėse (toliau – VN) dažniausiai pasireiškia per išleidžiamas direktyvas. Direktyva yra viena iš teisinių priemonių, padedančių Europos institucijoms įgyvendinti įvairias ES politikos kryptis. Tai – antrinės teisės aktas, kuris yra privalomo pobūdžio valstybėms narėms ar jų institucijoms. Taip pat direktyva galima apibūdinti kaip lanksčią priemonę, kuri daugiausia naudojama suderinti nacionalinius teisės aktus. Direktyvomis reikalaujama, kad ES šalys pasiektų tam tikrus rezultatus, tačiau jos gali laisvai pasirinkti, kaip tai padaryti. Tam, kad direktyva įsigaliotų nacionaliniu lygmeniu, ES šalys turi priimti teisės aktą, kuriuo ji perkeliama į nacionalinę teisę. Šia nacionaline priemone būtina pasiekti direktyvos nustatytus tikslus. Nacionalinės valdžios institucijos apie šias priemones turi pranešti Europos Komisijai. Perkeldamos direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę ES šalys turi veiksmų laisvę. Tai leidžia joms atsižvelgti į konkrečius nacionalinius ypatumus. Direktyvos nuostatos į nacionalinę teisę turi būti perkeltos per terminą, kuris nustatomas priėmus direktyvą.

2004 metų gegužės 1 d. Lietuva tapo pilnateise Europos Sąjungos nare. Unikalioms ekonominės ir politinės 28 Europos valstybių narių šeimos dalimi. Europos Sąjunga veikia įvairiausiose politikos srityse: nuo vartotojų teisių iki saugumo ir gynybos. Žmogaus orumas, laisvė, demokratija, lygybė, teisinė valstybė ir pagarba žmogaus teisėms – tai pagrindinės ES vertybės.²³ Lietuvai prisijungus prie šios organizacijos atsivėrė naujos galimybės ir nesuskaičiuojama nauda, kurią galime pastebėti :

1. Sustiprėjusiame ir augančiame Lietuvos ūkyje. Lietuvos verslui atsivėrė 500 mln. vartotojų turinti rinka. Nuo narystės ES pradžios Lietuva gavo net 36 mlrd. litų finansinės paramos. Veiksmingas ES lėšų panaudojimas sąlygojo spartesnį ūkio augimą ir darbo vietų kūrimą: Iki narystės Lietuvos BVP tesudarė 46 proc. ES vidurkio, 2011 m. šis atotrūkis sumažėjo iki 62 proc., o 2014 m. sudarė 75 proc. ES vidurkio.
2. Auga tiesioginės užsienio investicijos Lietuvoje. Šiuo metu apie 80 proc. tiesioginių užsienio investicijų į Lietuvą ateina būtent iš ES valstybių narių.

²³ Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. Lietuvos narystės – ES [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 18d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.urm.lt/default/lt/uzsienio-politika/uzsienio-politikos-prioritetai/lietuva-europos-sajungoje/lietuvos-naryste-es>>;

Skaičiuojama, kad per pirmuosius tris Lietuvos narystės ES metus (2004-2006 m.) dėl Lietuvos dalyvavimo ES vidaus rinkoje šalies BVP buvo vidutiniškai 2 proc., t. y. 2 mlrd. litų didesnis, o ES struktūrinės paramos lėšos lėmė dar 1 proc. didesnę ūkio augimą.

3. Lietuvos energetinė nepriklausomybė. Europos Sąjunga padeda Lietuvai siekti energetinės nepriklausomybės, nes tai padaryti vieniems būtų itin sunku.
4. Laisvas asmenų judėjimas visoje ES. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įstojus į Bendrą muitų sąjungą, o 2007 m. į ES laisvo asmenų judėjimo (Šengeno) erdvę atsirado galimybė laisvai cirkuliuoti prekėms, o Lietuvos piliečiams laisvai keliauti po 25 Europos valstybes be vizų ir patikrinimo procedūrų prie kitų valstybių narių sienų.
5. Investicijos į Lietuvos švietimą ir mokslą. ES paramos lėšomis renovuojamos Lietuvos mokyklos, universitetai, laboratorijos, mokslo įstaigų tyrimų bazės ir kita infrastruktūra. Suteikiamos platesnės galimybės mokytojams, mokiniams, studentams, mokslininkams stažuotis kitose ES valstybėse, mokytis pagal mainų programas, megzti aktyvų bendradarbiavimą su kolegomis iš kitų Europos šalių.
6. Socialinės garantijos visoje ES. Kitose ES šalyse dirbantys, atostogaujantys ar besimokantys žmonės tapo socialiai saugesni. Svetur išvykęs asmuo išsaugo turimas socialines garantijas. Išvykus atostogų ES garantuoja nemokamą pirmąją pagalbą su Europos sveikatos draudimo kortele. Persikėlus gyventi į kitą valstybę narę, žmogui toliau mokamos anksčiau paskirtos pensijos ar kitos išmokos.
7. Konsulinė pagalba pasaulyje. Kiekvienas Lietuvos pilietis yra ir ES pilietis, todėl jam garantuojama ES atstovybių konsulinė pagalba net ten, kur Lietuva atstovybių neturi, pavyzdžiui, Čilėje, Saudo Arabijoje ar Nepale.²⁴

Taigi, su visomis šiomis “gėrybėmis”, Lietuva bei kitos VN turi ir nemažai įsipareigojimų, taisyklių kurių kaip ES valstybė narė privalo laikytis. Visa tai atsispinti VN teisinėse sistemose, kai priimtos ES direktyvos yra inkorporuojamos. O su jų inkorporavimu atsiranda ir didelė atsakomybė, VN jas teisingai perkelti, supažindinti visuomenę ir užtikrinti jų laikymąsi. Šiuo metu vien tik Lietuvoje yra nesuskaičiuojamas skaičius inkorporuotų direktyvų, įsigaliojusių įstatymų pakeitimų, kurie buvo atlikti dėl ES

²⁴ Ibid

narystės. Tačiau, šiame darbe plačiau bus aptariame viena ypatingą reikšmę finansų ir mokesčių srityje turinti direktyvą, tai - Europos Sąjungos Tarybos 2016 m. liepos 12 d. priimta direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

2.1 Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės išleidimo tikslai

Siekiant įgyvendinti mokesčių sistemos pakeitimus bei užpildyti susiklosčiusias spragas mokesčių teisėje tarptautiniu lygiu buvo sukurtas jau minėtas EBPO BEPS projektas, kurio nuostatos bei priimtose rekomendacijos ir buvo pagrindas Europos Sąjungos Tarybai (Toliau - ET) išleisti aptariamą direktyvą. Kaip ir kiekviena direktyva, kuri yra išleidžiama ES, reguliuoja tam tikrą specifinę sferą. Šiuo atveju, minėtos direktyvos reguliavimas yra nukreiptas į mokesčių vengimą. Jau ankstesniuose skyriuose buvo aptariama, kad mokesčių vengimas yra labai globali problema ir su ja susiduria vis daugiau valstybių. Todėl, siekiant kovoti su šia problema arba bent jau stengtis sumažinti mokesčių vengimą VN ir buvo priimta minėta direktyva. 2015 m. spalio 15 d. buvo viešai paskelbtos galutinės ataskaitos dėl 15 EBPO kovos su BEPS veiksmų punktų. Atsižvelgus į galutines ataskaitas, ES kompetentingų institucijų teikiamus pasiūlymus, nuomones, svarbius ES teisėkūros šaltinius bei per ilgą laiką susiklosčiusias specialias teisėkūros procedūras buvo priimtos ET išvados, kurios buvo perkeltos į aptariamą 2016 m. liepos 12 d. direktyvą. Išvadų pradžioje yra pabrėžiama, kad reikia rasti bendrus, tačiau pakankamai lanksčius ES lygmens sprendimus, suderinamus su EBPO BEPS veiksmiais.²⁵ Taip pat išvadose yra remiamas veiksmingas ir spartus kovos su BEPS priemonių įgyvendinimas ES lygmeniu ir nurodoma, kad įgyvendinant EBPO BEPS veiksmus ES lygmeniu pirmenybė atitinkamais atvejais turi būti teikiama ES direktyvoms. Geram vidaus rinkos veikimui yra labai svarbu, kad valstybės narės įvykdytų savo įsipareigojimus pagal BEPS ir imtųsi tam tikrų veiksmų, atgrasančių nuo mokesčių vengimo praktikos, ir pakankamai nuosekliai bei koordinuotai užtikrintų teisingą ir veiksmingą apmokestinimą ES. Siekiant gerinti vidaus rinkos veikimą ir maksimaliai padidinti teigiamą kovai su BEPS skirtos iniciatyvos poveikį, rinkoje,

²⁵ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančių vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>>;

kurioje šalių ekonomika yra labai integruota, reikalingi bendri strateginiai metodai ir koordinuoti veiksmai. Tik bendra sistema gali padėti išvengti rinkoje susiskaidymo ir pašalinti egzistuojančius neatitikimus ir rinkos iškreipimus. Galiausiai nacionalinės įgyvendinimo priemonės, atitinkančios bendrą visoje Sąjungoje taikomą politiką, suteiktų mokesčių mokėtojams teisinio tikrumo, nes tos priemonės atitiktų ES teisę.²⁶ Direktyvoje taip pat akcentuojama, kad yra būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje. Kadangi šios taisyklės turėtų būti pritaikytos net 28 skirtingoms pelno mokesčio sistemoms, reikėtų apsiriboti bendromis nuostatomis, o įgyvendinimas turėtų būti paliktas valstybėms narėms, kadangi būtent jos turi daugiau galimybių nustatyti konkrečius šių taisyklių elementus taip, kad jie geriausiai atitiktų jų pelno mokesčio sistemai. Ir šis tikslas gali būti pasiektas tik sukūrus minimalų nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugos nuo mokesčių vengimo praktikos lygį visoje ES. Todėl, yra būtina koordinuoti valstybių narių veiksmus įgyvendinant 15 EBPO kovos su BEPS veiksmų punktų nuostatas, kad būtų padidintas visos vidaus rinkos veiksmingumas, kovojant su mokesčių vengimo praktika.

Kiekvieną kartą priimant naują direktyvą ES, kartu yra nustatomas ir direktyvos inkorporavimo terminas, per kurį VN privalo į savo jurisdikcijas perkelti direktyvos nuostatas. Šiuo konkrečiu atveju, VN buvo numatytas terminas ne vėliau kaip iki 2018 m. gruodžio 31 d. perkelti direktyvos nuostatas.²⁷

Toliau analizuojant minėtos direktyvos nuostatos taip pat matoma, kad aktualu nustatyti taisykles, taikytinas visiems mokesčių mokėtojams, kuriems taikomas pelno mokestis valstybėje narėje. Atsižvelgiant į tai, kad nors ir dėl to reikėtų apimti platesnį nacionalinių mokesčių spektrą, nėra pageidautina į šios direktyvos taikymo sritį įtraukti tokio tipo subjektus, kuriems nėra taikomas pelno mokestis valstybėje narėje. Šios taisyklės taip pat turėtų būti taikomos tų pelno mokesčio mokėtojų nuolatinėms buveinėms, kurie gali būti įsikūrę kitoje (-se) valstybėje (-se) narėje (-se). Pelno mokesčio mokėtojai gali būti rezidentai mokesčių tikslais valstybėje narėje arba būti įsteigti pagal valstybės narės įstatymus. Tos taisyklės taip pat turėtų būti taikomos subjektų, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais trečiojoje valstybėje, nuolatinėms buveinėms, jei jos yra įsikūrusios vienoje ar daugiau valstybių narių. Be abejo svarbu, nustatyti ir taisykles, skirtas kovai su

²⁶ Ibid

²⁷ Ibid

mokesčių bazės erozija vidaus rinkoje ir pelno perkėlimu iš vidaus rinkos.²⁸ Šiam tikslui pasiekti yra reikalingos taisyklės šiose srityse:

- 1) Palūkanų atskaitymo ribojimo;
- 2) Perkėlimo apmokestinimo;
- 3) Bendros kovos su mokesčiniu piktnaudžiavimu taisyklės;
- 4) Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių ir taisyklių, skirtų šalių mokesstinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti.

Kai šių taisyklių taikymas lemia dvigubą apmokestinimą, mokesčių mokėtojams turėtų būti suteikta lengvata atskaitant kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, priklausomai nuo atvejo, sumokėtus mokesčius. Taigi, taisyklėmis turėtų būti ne tik siekiama kovoti su mokesčių vengimo praktika, bet taip pat ir nesukurti kitų rinkos kliūčių, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo. Siekdamas sumažinti savo mokesčius įsipareigojimus visame pasaulyje, bendrovių grupės vis dažniau imasi BEPS veiksmų, mokėdamos išpūstas palūkanas. Palūkanų ribojimo taisyklė yra būtina tam, kad atgrasytų nuo tokios praktikos apribojant mokesčių mokėtojų viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymą. Todėl, svarbu nustatyti atskaitymo santykį, kuris būtų taikomas mokesčių mokėtojo apmokestinamosioms pajamoms prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA).²⁹ Valstybės narės gali sumažinti šį santykį arba nustatyti laiko apribojimus, arba apriboti neapmokestinamų skolinimosi sąnaudų sumą, kuri gali būti perkelta į ankstesnius ar vėlesnius laikotarpius, kad būtų užtikrintas aukštesnis apsaugos lygis. Atsižvelgiant į tai, kad tikslas yra nustatyti minimalius standartus, valstybės narės turėtų galėti priimti alternatyvią priemonę, susijusią su mokesčių mokėtojo pajamomis prieš palūkanų mokėjimą ir mokesčius (EBIT) ir nustatytą tokiu būdu, kad ji būtų lygiavertė EBITDA grindžiamai normai. Valstybės narės kartu su šioje direktyvoje numatyta palūkanų ribojimo taisykle taip pat gali naudoti tikslines taisykles, skirtas kovai su skolos finansavimu įmonių grupės viduje, visų pirma kapitalo nepakankamumo taisyklėmis. Neapmokestinamosios pajamos neturėtų būti įskaitytos į atskaitomas skolinimosi sąnaudas. Taip yra todėl, kad nustatant, kiek daugiausia palūkanų gali būti atskaityta, turėtų būti atsižvelgiama tik į apmokestinamąsias pajamas.³⁰ Kai mokesčių mokėtojas priklauso įmonių grupei, kuri teikia teisės aktais nustatytas konsoliduotąsias ataskaitas, suteikiant mokesčių mokėtojams teisę atskaityti didesnes viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, gali

²⁸ Ibid

²⁹ Ibid

³⁰ Ibid

būti atsižvelgta į visos grupės įsiskolinimą pasaulio mastu. Taip pat gali būti tikslinga nustatyti taisykles dėl su nuosavu kapitalu susijusios netaikymo nuostatos tuo atveju, kai palūkanų ribojimo taisyklė netaikoma, jei bendrovė gali įrodyti, kad jos nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra iš esmės lygus atitinkamam grupės santykiui arba už jį didesnis. Svarbu paminėti, kad palūkanų ribojimo taisyklė turėtų būti taikoma mokesčių mokėtojo viršijančioms skolinimosi sąnaudoms nepriklausomai nuo to, ar sąnaudos susijusios su skola, įgyta šalies viduje, kitoje ES valstybėje ar trečiojoje valstybėje, taip pat nuo to, ar jos susijusios su trečiosiomis šalimis, susijusiomis įmonėmis ar atsirado grupės viduje. Jeigu į grupę įeina daugiau nei vienas toje pačioje valstybėje narėje esantis subjektas, valstybė narė, taikydama taisykles, kuriomis ribojamas palūkanų atskaitymas, gali vertinti bendrą visų grupės subjektų padėtį toje pačioje valstybėje, įskaitant atskiro subjekto apmokestinimo sistemą, kad būtų sudarytos galimybės perkelti pelną arba palūkanų pajėgumą tarp subjektų grupės viduje. Siekiant sumažinti su taisyklėmis susijusią administracinę ir jų laikymosi naštą pernelyg nesumažinant jų poveikio mokesčiams, gali būti tikslinga numatyti apsaugos taisyklę, kad grynosios palūkanos visada būtų atskaitomos iki nustatytos sumos, kai dėl to atskaitoma suma yra didesnė negu EBITDA grindžiamas santykis. Valstybės narės galėtų sumažinti nustatytą piniginę ribą, kad užtikrintų aukštesnį savo nacionalinės mokesčio bazės apsaugos lygį.³¹ BEPS iš esmės susidaro, kai tarp susijusių įmonių mokamos išpūstos palūkanos, todėl yra tinkama ir būtina sudaryti galimybes į palūkanų ribojimo taisyklės taikymo sritį neįtraukti atskirų subjektų atsižvelgiant į ribotą mokesčių vengimo riziką. Siekiant, kad perėjimas prie naujosios palūkanų ribojimo taisyklės būtų sklandesnis, valstybės narės galėtų numatyti nuostatą dėl įgytų teisių išsaugojimo, kuri būtų taikoma esamoms paskoloms tiek, kiek jų sąlygos vėliau nėra pakeičiamos, t. y. vėlesnio keitimo atveju nuostata dėl įgytų teisių išsaugojimo nebūtų taikoma padidėjusiai paskolos sumai ar trukmei, o būtų taikoma tik pirminėms paskolos sąlygoms. Nedarant poveikio valstybės pagalbos taisyklėms, valstybės narės taip pat gali neįtraukti viršijančių skolinimosi sąnaudų, susijusių su paskolomis, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams finansuoti, atsižvelgiant į tai, kad tokios finansavimo priemonės kelia nedidelę BEPS riziką arba visai jos nekelia. Šiame kontekste valstybės narės turėtų tinkamai įrodyti, kad viešosios infrastruktūros projektų finansavimo

³¹ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančią vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>>;

priemonės pasižymi ypatingomis savybėmis, dėl kurių toks jų traktavimas kitų finansavimo priemonių, kurioms taikoma ribojimo taisyklė, atžvilgiu yra pagrįstas.³²

Atsižvelgiant į visas paminėtas ir kitas įvardintas direktyvoje ET išvadas, svarbu atkreipti dėmesį, kad nors ir šios direktyvos pagrindinis tikslas yra didinti visos vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai, valstybės narės negali deramai to pasiekti veikdamos atskirai. Todėl, yra labai svarbu priimti sprendimą (išleisti direktyvą), kuri turėtų įtakos visai vidaus rinkai, o tai galima pasiekti tik Sąjungos lygmeniu.³³ Kiekviena VN pagal ES sutarties 5 straipsnyje nustatytą proporcingumo principą, įsipareigoja, kad priimdami naujus įstatymus, ar atlikdami įstatymų pakeitimus, nebus viršijama to, kas būtina tos direktyvos tikslui pasiekti. Atsižvelgiant į tai, kad ši direktyva yra pakankamai naujas reguliavimas, atsiradęs Europos Sąjungos lygmeniu³⁴, daryti kategoriškus vertinimus dėl šios direktyvos įgyvendinimo yra anksti. Išleidžiant šią direktyvą ES Komisija yra numaciusi ketverių metų terminą po direktyvos įsigaliojimo, po šio termino privalo būti pateikta ataskaita ET. Savo ruoštu valstybės narės turėtų pateikti Komisijai visą informaciją, reikalingą šiam įvertinimui atlikti. Nors, 2017 m. gegužės 29 d. ir buvo priimta ES direktyva, kuria iš dalies keičiama 2016/1164 direktyva, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokesstinės tvarkos neatitikimais³⁵, tačiau ji nebus analizuojama, kadangi jos pakeitimai nėra aktualūs palūkanų ribojimo taisyklės (EBITDA) atžvilgiu. Kol, oficiali ES Komisijos paruošta ataskaita rašant darbą nėra priimta, darbe bus remiamasi moksliniais straipsniais.

2.2 Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvos analizė naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams ribojimo taisyklės (EBITDA) atžvilgiu.

Jau ankstesniuose skyriuose EBITDA taisyklė buvo paminėta ne vieną kartą, taip pat buvo pateiktas ir šios taisyklės apibrėžimas. Tačiau, pažvelkime kaip ši taisyklė yra apibrėžta būtent ES lygmeniu aptariamoje direktyvoje. Visų pirma reikėtų paminėti, kad palūkanų ribojimo taisykle yra pradedamas 2 skyrius, kuris iš esmės kalba apie visas įmanomas ES

³² Ibid

³³ Ibid

³⁴ Kovos su pelno mokesčių vengimo praktika. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>>;

³⁵ 2017 m. gegužės 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 26 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=LT>>.

priemonės, kurios padėtų kovoti su mokesčių vengimu. Šioje rašto darbo dalyje bus aptariama tik viena iš priemonių kovoti su mokesčių vengimu tai – palūkanų ribojimo taisyklė.

Pagal direktyvos 2 skyriaus 4 straipsnį EBITDA aiškinama, kaip - Viršijančios skolinimosi sąnaudos atskaitomos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tik iki 30 % mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją.³⁶ Taigi, jeigu BEPS projekte ir buvo numatytas tam tikro rekomendacinio pobūdžio procento ribos, kurias galėjo pasirinkti šalys pasirašiusios projektą, tai ES lygmeniu, šis procentas yra aiškiai apibrėžtas iki 30 %. Toliau seka, labai svarbios vienos iš sąvokų išplėtimas, tai mokesčių mokėtoju pagal direktyvą galima laikyti :

1. Subjektą, kuriam leidžiama arba iš kurio reikalaujama taikyti taisykles grupės vardu, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje.
2. Subjektą grupėje, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje, kuri nekonsoliduoja jos narių rezultatų mokesčių tikslais.

Atsiradus tokiomis aplinkybėmis viršijančios skolinimosi sąnaudos ir EBITDA gali būti apskaičiuojamos grupės lygiu ir apimti visų jos narių rezultatus.³⁷ Žvelgiant į direktyvą toliau, matome, kad to paties straipsnio antroje dalyje yra pasakyta, kad EBITDA apskaičiuojamos prie mokesčių mokėtojo valstybėje narėje pelno mokesčių apmokestinamų pajamų pridėdant pagal mokesčius pakoreguotas viršijančių skolinimosi sąnaudų sumas, taip pat pagal mokesčius pakoreguotas nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas. Tačiau, svarbu pažymėti ir akcentuoti, kad šiuo atveju neapmokestinamos pajamos į mokesčių mokėtojo EBITDA nėra neįtraukiamos.³⁸ Analizuojant direktyvą, taip pat pastebima, kad to paties straipsnio trečioje dalyje yra numatytos teisės, tačiau, galima tai būtų labiau apibūdinti kaip papildomą apribojimą, ar išimtines sąlygas mokesčių mokėtojui, norinčiam pasinaudoti EBITDA. Šiuo atveju, mokesčių mokėtojui yra svarbu žinoti, kad norėdamas pasinaudoti EBITDA taisykle ir atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas, jis tai gali padaryti, tačiau neviršydamas 3 000 000 EUR ribos. Ir jeigu tai yra įmonių grupė, tai ši suma 3 000 000 EUR , yra taikoma, ne kiekvienai įmonei kaip atskirai, o visai įmonių grupei. Ir kita numatyta teisė - atskaityti visas viršijančias skolinimosi

³⁶ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančią vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal->

³⁷ Ibid

³⁸ Ibid

sąnaudas, jei mokesčių mokėtojas yra atskiras subjektas. Šis atskiras subjektas suprantamas kaip – mokesčių mokėtojas, finansinės apskaitos tikslais nepriklausantis konsoliduotai įmonių grupei ir neturintis susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių.³⁹ Direktyvoje numatoma, kad ES valstybės narės gali neįtraukti į minėtos pirmos dalies taikymo sritį, viršijančių skolinimosi sąnaudų, patirtų dėl :

- a) paskolų, dėl kurių sutartys buvo sudarytos anksčiau nei 2016 m. birželio 17 d., tačiau tai netaikoma jokiems vėliau sudarytiems tokių paskolų pakeitimams;
- b) paskolų, kurios naudojamos ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams finansuoti, kai projekto vykdytojas, skolinimosi sąnaudos, turtas ir pajamos yra ES.⁴⁰

Šis viešosios infrastruktūros projektas apibrėžiamas kaip – projektas, kurio tikslas yra sukurti, modernizuoti, valdyti ir (arba) prižiūrėti didelės apimties turtą, kurį valstybė narė laiko svarbiu bendrajam viešajam interesui. Kai VN pasirenka neįtraukti tokių sąnaudų, tai jokios pajamos gautos iš ilgalaikio viešosios infrastruktūros projekto, į mokesčių mokėtojo EBITDA neįtraukiamos, o visos neįtrauktos viršijančios skolinimosi sąnaudos neįtraukiamos į grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas trečiųjų šalių atžvilgiu.⁴¹

Kai mokesčių mokėtojas yra konsoliduotos grupės narys finansinės apskaitos tikslais, mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė:

Pirma, atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei jis gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui arba už jį didesnis, laikantis šių sąlygų:

1. laikoma, kad mokesčio mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra lygus atitinkamam grupės santykiui, jeigu mokesčių mokėtojo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis yra iki dviejų procentinių punktų mažesnis; ir
2. visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą kaip ir konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose.

Antra, atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių suma viršija tą sumą, kurią atskaityti jis turėtų teisę pagal 1 dalį. Ši didesnė viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymo

³⁹ Ibid

⁴⁰ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančią vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal->

⁴¹ Ibid.

suma finansinės apskaitos tikslais taikoma konsoliduotai įmonių grupei, kurios narys yra mokesčių mokėtojas, ir ji apskaičiuojama dviem etapais:

1. pirma, nustatomas grupės santykis, grupės viršijančias skolinimosi sąnaudas trečiųjų šalių atžvilgiu padalijant iš grupės EBITDA; ir
2. antra, grupės santykis padauginamas iš mokesčių mokėtojo EBITDA, apskaičiuotų pagal 2 dalį.⁴²

Taip pat, direktyvoje yra numatytos taisyklės VN, dėl viršijančių skolinimosi sąnaudų perkėlimo. Yra pateikti trys galimi variantai, kuriuos VN gali pasirinkti ir taikyti, atsižvelgus į jų teisinę sistemą, visuomenę, susiklosčiusias aplinkybes.

1. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal minėtas 1–5 dalis;
2. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį ir į ankstesnį mokestinį laikotarpį ne daugiau nei trejus metus perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal minėtas 1–5 dalis; arba
3. neribotą laiką į būsimą mokestinį laikotarpį perkelti viršijančias skolinimosi sąnaudas, kurių negalima atskaityti einamuoju mokestiniu laikotarpiu pagal 1–5 dalis, ir į būsimą mokestinį laikotarpį ne daugiau nei penkerius metus perkelti nepanaudotą palūkanų pajėgumą, kurio negalima atskaityti dabartiniu mokestiniu laikotarpiu pagal minėtas 1–5 dalis.⁴³

O taip pat ir numatyta teisė VN neįtraukti į taikymo sritį finansų įmonių, įskaitant tuos atvejus, kai tokios finansų įmonės finansinės apskaitos tikslais priklauso konsoliduotai įmonių grupei. Bei taip pat pažymėtina, kad taikymo tikslais konsoliduotą įmonių grupę finansinės apskaitos tikslais sudaro visi subjektai, kurie yra visiškai įtraukti į konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus arba valstybės narės nacionalinę finansinės atskaitomybės sistemą. Mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė naudoti konsoliduotąsias finansines ataskaitas, parengtas pagal kitus apskaitos standartus.⁴⁴

Apibendrinant, tai kas buvo paminėta, galime daryti išvadą, kad nors ir išleistoje Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvoje 2 skyriaus 4 straipsnyje yra plačiau

⁴² Ibid.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Ibid.

išaiškinta EBITDA taisyklė, jos galimas panaudojimas VN bei apibrėžtos teisės, tačiau taip pat VN yra palikta ir nemažai laisvo apsisprendimo nuostatų, alternatyvių taisyklių, sąlygų, kurias VN atsižvelgdamos į savo finansines teises sistemas, gali priimti. Ir neperžengdami direktyvos ribų inkorporuoti į savo sistemas. Kokios būtent sąlygos, sąvokų išaiškinimai, ar tam tikras teisės yra inkorporuotos į Lietuvos teisinę sistemą bus aptariama kitame šio rašto darbo skyriuje.

3. Lietuvos pelno mokesčio vaidmuo finansinei sistemai

Kaip ir kiekviena valstybė, taip ir Lietuva, išleistas naujas direktyvas Europos Sąjungos Tarybos, privalo jas inkorporuoti. Vienos valstybės išleidžia naujus įstatymus, pagal direktyvą, kitos valstybės, koreguoja jau įsiteisėjusius įstatymus. Kadangi, direktyva yra išleista finansų srityje, tai akivaizdu, jog valstybės narės šioje srityje ir turi atlikti tam tikrus pakeitimus, ar išleisti naujus įstatymus. EBITDA taisyklė yra siejama su tarptautinėmis įmonėmis, jų turimomis paskolomis bei neatskaitomu pelnu. Kiekvienos valstybės biudžetui didelės įtakos turi tarptautinių įmonių sumokami mokesčiai, o šiuo konkrečiu atveju pelno mokestis. Todėl, Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas (toliau LR PMĮ) yra labai svarbus bei aktualus visai Lietuvos finansinei sistemai, nes būtent jis Lietuvoje ir reglamentuoja šiuos santykius.

3.1 Naujosios palūkanų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ribojimo taisyklės samprata pagal Lietuvos pelno mokesčio įstatymą

Kaip jau buvo minėta anksčiau, Lietuva kaip ES VN yra įsipareigojusi išleistas ES Tarybos direktyvas inkorporuoti į savo nacionalinę teisę iki direktyvoje apibrėžto termino. Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvos nuostatų perkėlimas VN buvo numatytas iki 2018 m. gruodžio 31 d.⁴⁵ Lietuvoje nauji įstatymai nebuvo išleisti, tačiau buvo pakoreguotas jau galiojantis LR PMĮ. Lietuvos Respublikos Seimas 2018 m. gruodžio 6 d. priėmė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymą Nr. XIII-1697 ir 2018 m. gruodžio 11 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 17-2 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-1703, kuriais nustatytos naujos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo teisinio reguliavimo nuostatos. Pakeitimai taikomi nuo 2019 metų sausio 1 dienos.⁴⁶ Šie įstatymo pakeitimai buvo paremti perkeliant ir įgyvendinant dalį 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos

⁴⁵ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančią vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.] Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal->>;

⁴⁶ Teisė.Pro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.teise.pro/index.php/2018/12/26/svarbiausi-pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai/>>.

veikimą, taisyklės (OL 2016 L 193, p. 1), nuostatų, t. y. Direktyvos nuostatas, reglamentuojančias palūkanų ribojimo taisyklių taikymą, taip pat įgyvendinant ES principus, nukreiptus prieš žalingą mokesčių praktiką. Įstatymo pakeitimai parengti taip pat atsižvelgiant ir į EBPO ir G20 valstybių vadovų patvirtinto projekto dėl Mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo 4 veiksmo „Bazės erozijos, pasitelkiant palūkanų atskaitymus ir kitas finansines priemones, ribojimas“ rekomendacijas palūkanų atskaitymo ribojimo srityje bei 5 veiksmo „Efektyvesnė kova su žalinga mokesčių praktika – atsižvelgiant į skaidrumą ir turinį“ minimalų standartą žalingos mokesčių praktikos srityje, kuriuos Lietuva, kaip asocijuota BEPS projekto narė, yra įsipareigojusi įgyvendinti.⁴⁷ Priimant, LR PMĮ įstatymo pakeitimus buvo suformuluoti tokie tikslai :

1. užkirsti kelią pelno mokesčio bazės erozijai ir pelno perkėlimui, vykstančiam dėl pelną mažinančių palūkanų mokėjimų tarp vienetų grupės vienetų ir kitų vienetų ir skatinti didesnę verslo finansavimą per nuosavą kapitalą;
2. užtikrinti šiuo metu galiojančios pelno mokesčio lengvatos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau - MTEP) pagrindu sukurtų išradimų komercializavimui visapusišką suderinamumą su EBPO ir ES principais žalingos mokesčių praktikos srityje, nustatant šių principų būtinuosius elementus aiškiai pačiame Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme.

Tuo tikslu Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nustatomos palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės bei tikslinama galiojanti pelno mokesčio lengvata mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros pagrindu sukurtų išradimų komercializavimui. Šiame darbe plačiai bus analizuojamas tik pirmasis iškeltas tikslas.

Pagal pataisytą LR PMĮ, atsižvelgiant į direktyvos nuostatas, nustatoma palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės, pagal kurias vienetas galėtų atskaityti palūkanų sąnaudas:

- a) neviršijančias palūkanų pajamų ir
- b) viršijančias palūkanų pajamas, tačiau ne didesnes kaip 30 proc. vieneto apmokestinamojo EBITDA, t. y. apmokestinamojo pelno, apskaičiuoto iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus nusidėvėjimo ir amortizacijos sumas apskaičiuotas pagal Pelno mokesčio Įstatymo 18 straipsnio nuostatas ir palūkanų sąnaudas.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo. Nr. IX-675 2, 5, 17, 30 Straipsnių, 3 Priedėlio Pakeitimo ir įstatymo Papildymo 30¹ Straipsniu. Įstatymo projekto aiškinamasis raštas

Koreguojant LR PMĮ yra naujai įvedamos Kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto ir Kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo subjekto sąvokos. Šių sąvokų išaiškinimai pateikiami pačiame LR PMĮ. Kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas (toliau – kontroliuojamasis vienetas) – vienetas, laikomas kontroliuojamu kito vieneto arba nuolatinio gyventojų (toliau – kontroliuojantis asmuo), jeigu: 1) jis yra kontroliuojančio asmens kontroliuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną bei 2) jame kontroliuojantis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba 3) jame kontroliuojantis asmuo kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.⁴⁸ Kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis subjektas (toliau – kontroliuojamasis užsienio subjektas): 1) kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas; 2) Lietuvos vieneto nuolatinė buveinė, kurios pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį. Taip pat pakeistos sąvokos, tokios kaip: Vienetų grupė, t. y. praplėsta vienetų grupės sąvoka, nes į skaičiavimą įtraukiamas ir tiesioginis, ir netiesioginis valdymas. Nuolatinės buveinės sąvoka detalizuojama, kadangi apima ne tik užsienio vieneto veiklą Lietuvos Respublikoje, bet ir Lietuvos vieneto veiklą užsienio valstybėje bei praplėsta pozityviųjų pajamų sąvoka. Pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos vieneto pajamas PMĮ 39 str. nustatyta tvarka. Kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos ar jų dalis įskaitomos paskutinę kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai Lietuvos vieneto valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytino pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui. Bei tikslinė teritorija t. y. patikslinta sąvoka, kurioje nurodoma, kad į tikslinių teritorijų sąrašą valstybė ar zona įtraukiama, jeigu atitinka bent du PMĮ 2 str. 38 dalyje nustatytų kriterijų, todėl papildomai PMĮ 2 str. 38 dalyje nurodytų kriterijų įrodinėti nereikia.⁴⁹ Remiantis ir siekiant įgyvendinant 2016 m. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 nuostatas, PMĮ 11 straipsnis papildomas 8 dalimi, kuria įtvirtinama bendroji prieš agresyvių mokesčių planavimą (kada tikslingai sumažinamas

⁴⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) Valstybės žinios, 2001-12-20, Nr. 110-3992

⁴⁹ Teisė.Pro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.teise.pro/index.php/2018/12/26/svarbiausi-pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai/>>.

pelno mokestis arba visai jo išvengiama) nukreipta priemonė, apribojanti galimybę naudotis PMI lengvatomis ir apmokestinimo išimtimis. Mokesčių administratorius galės apskaičiuoti pelno mokestį, neatsižvelgdamas į darinį ar kelis darinius, kurių nustatymo pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, ir todėl jie laikomi apsimestiniais, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Ši taisyklė taikytina visais atvejais, tai yra ne tik užsienio vienetams išmokamiems ar iš užsienio vienetų gaunamiems dividendams.

Taip pat prideda LR PMI 30¹ straipsnyje, jog palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklė netaikoma:

1) paskolų, skirtų ilgalaikiams viešosios infrastruktūros projektams, kurių tikslas yra sukurti, modernizuoti, valdyti ir (arba) prižiūrėti viešiesiems interesams tenkinti skirtą turtą, finansuoti, kai projekto vykdytojas, jo turtas yra, palūkanų sąnaudos patiriamos ir pajamos gaunamos Europos Sąjungos valstybėje narėje, palūkanoms. Projektų priskyrimo prie ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų kriterijus ir tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija; 2) finansų įstaigoms ir draudimo įmonėms; 3) vienetams, neturintiems susijusių asmenų (vienetų)⁵⁰ tais atvejais, jei vienetas, kurio finansinės ataskaitos įtrauktos į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis nėra daugiau negu 2 procentiniais punktais mažesnis už atitinkamą vienetų grupės santykį, nustatomą pagal vienetų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis⁵¹. O taip pat nustatyta, kad palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės taikymo tikslais, palūkanomis taip pat yra laikoma:

- 1) atlygis už paskolas, suteikiančias teisę dalyvauti skirstant pelną;
- 2) atlygis už konvertuojamąsias ir nulines atkarpos obligacijas;
- 3) atlygis už finansavimą pagal islamo teisę;
- 4) atlygis už lizingą (finansinę nuomą);
- 5) į turto balansinę vertę įtrauktos kapitalizuotos palūkanos;
- 6) palūkanos, susietos su skolinto kapitalo grąža (pelnu, pajamomis);

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) *Valstybės žinios*, 2001-12-20, Nr. 110-3992.

⁵¹ Teisė.Pro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.teise.pro/index.php/2018/12/26/svarbiausi-pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai/>>.

- 7) sąlyginės išvestinių finansinių priemonių arba apsidraudimo sandorių, susijusių su vieneto paskolomis, palūkanos;
- 8) garantiniai mokėjimai pagal finansavimo sandorius;
- 9) kitas atlygis, ekonomiškai lygiavertis palūkanoms;
- 10) su visais šioje dalyje numatytais mokėjimais susiję administravimo mokesčiai;
- 11) su visais šioje dalyje numatytais mokėjimais susijusi užsienio valiutos kurso pasikeitimo suma.⁵²

Neatskaitytų palūkanų sąnaudų suma, kuri kitais PMI nustatytais atvejais galėtų būti atskaitoma, gali būti perkeliama į kitus mokestinius laikotarpius neribotą laikotarpį ir atskaitoma iš tų mokestinių laikotarpių pajamų taikant šiame straipsnyje nustatytus apribojimus.⁵³

Nors, prieš priimant LR PMI pakeitimus ir nebuvo nuostatų ribojančių palūkanų atskaitymą, atsižvelgiant į vieneto apmokestinamojo pelno dydį. Tačiau, Pelno mokesčio įstatyme ir jį įgyvendinančiuose teisės aktuose numatytos kitos palūkanų atskaitymą ribojančios taisyklės, kurios pagal Direktyvos preambulės 6 dalį, taip pat pagal EBPO BEPS 4 veiksmo rekomendacijas galėtų veikti kaip Įstatymo nustatytą taisyklę papildančios taisyklės, tai :

1. taikoma plonos kapitalizacijos taisyklė – už kontroliuojamojo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamojo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Taisyklė netaikoma, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nesusijusių asmenų. Taip pat taisyklė netaikoma finansinėms įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas;
2. leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirtos tik tos palūkanų sąnaudos, kurios susijusios su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu ar kitos ekonominės naudos gavimu;

⁵² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) Valstybės žinios, 2001-12-20, Nr. 110-3992.

⁵³ Teisė.Pro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.teise.pro/index.php/2018/12/26/svarbiausi-pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai/>>.

3. taikomas ištiesiosios rankos principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o atlikus kontroliuojamasias transakcijas uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikraja rinkos kaina (iš pajamų gali būti atskaitomos tik rinkos sąlygomis mokamos palūkanos);
4. taikomi išskaičiuojamieji mokesčiai prie pajamų šaltinio palūkanoms, išmokamoms į ne Europos Ekonominės Erdvės valstybes, su kuriomis Lietuvos Respublika nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių.

Šiuo metu Pelno mokesčio įstatyme nuostoliai iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuoti taikant pelno mokesčio lengvatą pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 7 dalyje nustatytą formulę, atskaitomi bendra Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka.⁵⁴

Apibendrinant, tai kas buvo paminėta, galime daryti išvadą, kad Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvos nuostatų perkėlimas buvo sėkmingas. Nereikėjo papildomai priimti naujų įstatymų, ar keisti visos sistemos. Tačiau, būtina pažymėti, kad Lietuva kaip valstybė buvo pasiruošusi šiai globaliai problemai – mokesčių vengimui, kadangi LR Pelno mokesčio įstatyme ir jį įgyvendinančiuose teisės aktuose buvo numatytos kitos palūkanų atskaitymą ribojančios taisyklės. Viena jau paminėta anksčiau – plonosios kapitalizacijos taisyklė, kuri išties yra glaudžiai susijusi su aprašomąja EBITDA taisykle. Šių dviejų taisyklių santykis, skirtumai bei panašumai bus aptariami plačiau, kitame šio magistrinio darbo poskyryje. Tačiau, prieš tai vertėtų peržvelgti į praktinius pavyzdžius, pateiktus Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo (toliau – LR PMI) komentare.

3.2 Naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ribojimo taisyklė (EBITDA): praktiniai pavyzdžiai

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo komentare yra gausu praktinių pavyzdžių, kurių pagalba galima aiškiau suprasti pačios EBITDA taisyklės veikimo bei panaudojimo

⁵⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo. Nr. IX-675 2, 5, 17, 30 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹ straipsniu Įstatymo projekto aiškinamasis raštas

principus. Šiame rašto darbe bus apžvelgta keletas jų, kadangi dėl rašomo darbo ribotos apimties, nėra galimybės pateikti visų jų.

Pirma praktinė situacija. Vieneto palūkanos, apskaičiuotos už skolinto kapitalo už atlygį dalį, neviršijančią skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykio 4:1 yra 2 500 000 Eur. Kitos palūkanos (ne iš kontroliuojančių skolintojų) yra 1 000 000 Eur. Šiuo atveju, vienetas palūkanų pajamų neuždirbo. Apmokestinama EBITDA yra 10 000 000 Eur. Bendra palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas suma yra lygi 3 500 000 Eur (2 500 000 Eur + 1 000 000 Eur). Taigi, šioje situacijoje EBITDA bus 3 000 000 Eur (10 000 000 Eur x 30 proc.) Tačiau, bendra palūkanų suma buvo lygi 3 500 000 Eur. Ką tokiu atveju daryti su likusia neatskaitoma palūkanų sąnaudų suma - 500 000 Eur? Tai ši suma gali būti perkeliama į kitus mokestinius laikotarpius neribotą laiką ir atskaitoma iš tų mokestinių laikotarpių pajamų.⁵⁵

Antra praktinė situacija. Vienetų grupę sudaro Lietuvos vienetai: vienetas A, vienetas B, vienetas C ir vienetas D, kurie nėra finansų įstaigos ir draudimo įmonės bei nei vienas iš vienetų nevykdo ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų. Vieneto A apmokestinamasis EBITDA yra 5 000 000 Eur, o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 1 800 000 Eur. Vieneto B apmokestinamasis EBITDA yra 1 500 000 Eur, o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 200 000 Eur. Vieneto C apmokestinamasis EBITDA yra 3 000 000 Eur, o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 1 200 000 Eur. Vieneto D apmokestinamasis EBITDA yra 1 000 000 Eur, o palūkanų sąnaudų nepatyrė, palūkanų pajamos – 100 000 Eur.⁵⁶ Taigi, šioje situacijoje apmokestinamasis EBITDA turi būti skaičiuojama sudedant visų vienetų kartu ir ji yra 10 500 000 Eur (5 000 000 Eur + 1 500 000 Eur + 3 000 000 Eur + 1 000 000 Eur), o taip pat tada kartu reikia skaičiuoti ir visos grupės palūkanų sąnaudas, viršijančios palūkanų pajamas. Tačiau, ką daryti ir kaip apskaičiuoti jeigu ne visi vienetai patyrė palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas? Tai šiuo atveju reikia sudėti tų vienetų rodiklius, kurių sąnaudos viršija palūkanų pajamas ir atimti palūkanų pajamas, kurias turėjo vienas iš vienetų. Apskaičiavus suma bus 3 100 000 Eur. (1 800 000 Eur + 200 000 Eur + 1 200 000 Eur – 100 000 Eur). Ir maksimali vienetų grupei leidžiama atskaityti palūkanų sąnaudų suma bus 3 150 000 Eur (10 500 000 Eur x 30 proc.). Kadangi vienetų grupės bendra

⁵⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras 2001m. gruodžio 20d. Nr. IX-675 (Aktuali redakcija 2020-04-01) [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą :<<https://www.infolex.lt/ta/42380>>; 30¹ str.

⁵⁶ Ibid

palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma yra 3 100 000 Eur ir ji yra mažesnė už maksimalią vienetų grupei leidžiamą atskaityti palūkanų sumą 3 150 000 Eur, tai šiuo atveju visi vienetų grupės vienetai A, B, C gali atskaityti visas savo patirtas palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas vienetas A - 1 800 000 Eur, vienetas B - 200 000 Eur, o vienetas C - 1 200 000 Eur⁵⁷. Taigi, darytina išvada, kad tam tikromis situacijomis vienetų grupėje esantis vienas vienetas (šiuo atveju vienetas D) nepatirdamas palūkanų sąnaudų ir turėdamas palūkanų pajamas, gali pakoreguoti situaciją visai grupei į teigiamąją pusę.

Trečia praktinė situacija. Vienetų grupę sudaro Lietuvos vienetai: vienetas A, vienetas B ir vienetas C, kurie nėra finansų įstaigos ir draudimo įmonės bei nei vienas iš vienetų nevykdo ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų. Vieneto A apmokestinamasis EBITDA yra 5 000 000 Eur, o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 1 800 000 Eur. Vieneto B apmokestinamasis EBITDA yra 2 000 000 Eur, palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 500 000 Eur. Ir vieneto C apmokestinamasis EBITDA yra 4 000 000 Eur bei palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 2 000 000 Eur.⁵⁸ Apskaičiavus visos grupės apmokestinamasis EBITDA yra 11 000 000 Eur (5 000 000 Eur + 2 000 000 Eur + 4 000 000 Eur), o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 4 300 000 Eur (1 800 000 Eur + 500 000 Eur + 2 000 000 Eur). Maksimali vienetų grupei leidžiama atskaityti palūkanų suma 3 300 000 Eur (11 000 000 Eur x 30 proc.). Tačiau matome, kad vienetų grupės bendra palūkanų sąnaudų, suma yra 4 300 000 Eur ir ji viršija maksimalią vienetų grupei leidžiamą atskaityti palūkanų sumą 3 300 000 Eur.⁵⁹ Keltinas klausimas, kaip šioje situacijoje įmonių grupei reikėtų teisingai apskaičiuoti? Tai apskaičiuojama būtų taip:

1. Nustatoma vienetų palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalis vienetų grupės vienetų, kurių palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, palūkanų pajamas viršijančiose palūkanų sąnaudose.
Vieneto A – 41,86 proc. (1 800 000 Eur /4 300 000 Eur x 100 proc.);
Vieneto B – 11,63 proc. (500 000 Eur /4 300 000 Eur x 100 proc.);
Vieneto C – 46,51 proc. (2 000 000 Eur /4 300 000 Eur x 100 proc.).
2. Toliau, nustatyta dalis padauginama iš maksimalios vienetų grupei leidžiamos atskaityti palūkanų sąnaudų sumos.

⁵⁷ Ibid

⁵⁸ Ibid

⁵⁹ Ibid

Vieneto A – 1 381 380 Eur (3 300 000 Eur x 41,86 proc.);

Vieneto B – 383 790 Eur (3 300 000 Eur x 11,63 proc.);

Vieneto C – 1 534 830 Eur (3 300 000 Eur x 46,51 proc.);

Iš viso: 3 300 000 Eur (1 381 380 Eur + 383 790 Eur + 1 534 830 Eur)⁶⁰

Taigi, šiuo atveju jau sumos, bus apskaičiuojamos individualiai kiekvienam vienetai. O likusias sumas įmonių grupės galės perkelti į kitus mokestinius laikotarpius.

Ketvirta praktinė situacija. Vienetų grupę sudaro Lietuvos vienetai: vienetas A, vienetas B ir vienetas C, kurie nėra finansų įstaigos ir draudimo įmonės bei nei vienas iš vienetų nevykdo ilgalaikių viešosios infrastruktūros projektų. Vieneto A apmokestinamasis EBITDA yra 7 300 000 Eur, palūkanų pajamos 3 000 000 Eur, bei palūkanų sąnaudos yra 2 000 000 Eur. Tuo atveju vieneto B apmokestinamasis EBITDA yra 7 000 000 Eur, palūkanų pajamų neturi, o palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 5 000 000 Eur. Ir vieneto C apmokestinamasis EBITDA yra 8 000 000 Eur, taip pat kaip ir vienetas B turi tik palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas – 3 000 000 Eur.⁶¹ Apskaičiavus bendrą vienetų grupės apmokestinamasis EBITDA bus 22 300 000 Eur (7 300 000 Eur + 7 000 000 Eur + 8 000 000 Eur). Tačiau, keltinas klausimas kaip reikėtų apskaičiuoti palūkanų sąnaudas, viršijančios palūkanų pajamas, kai kiekvieno vieneto situacija yra skirtinga? Ar reikėtų pasielgti, taip kaip buvo paminėta antroje situacijoje? Tai atsakant į šį klausimą reikia atkreipti dėmesį, kad šiuo atveju, vienas iš vienetų turėjo ne tik pajamas iš paskolų, tačiau turėjo ir sąnaudas, todėl antroje praktinėje situacijoje pristatytas scenarijus nebūtų teisingas. Šioje situacijoje, palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas suma bus 7 000 000 Eur, sudėti visų vienetų turėtas palūkanų sąnaudas viršijančias pajamas, tarp jų ir vieneto A bei pridėti turėtas palūkanų pajamas vienetų grupėje (+ 2 000 000 + 5 000 000 Eur + 3 000 000 Eur - 3 000 000 Eur). Ir šioje situacijoje, matome, kad vieneto A, turėtos palūkanų pajamos, nesugebėjo pakoreguoti visos grupės rodiklio, nes maksimali vienetų grupei leidžiama atskaityti palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas yra 6 690 000 Eur (22 300 000 Eur x 30 proc.), o apskaičiavus visos grupės suma yra 7 000 000 Eur. Vėlgi, kyla klausimas, kaip tokiu atveju reikėtų skaičiuoti?

1. Nustatoma vienetų palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalis vienetų grupės vienetų, kurių palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, palūkanų pajamas viršijančiose palūkanų sąnaudose:

⁶⁰ Ibid

⁶¹ Ibid

Vieneto B – 62,5 proc. (5 000 000 Eur /8 000 000 Eur (5 000 000 + 3 000 000) Eur x 100 proc.)

Vieneto C – 37,5 proc. (3 000 000 Eur /8 000 000 Eur (5 000 000 + 3 000 000) Eur x 100 proc.)

2. Nustatyta dalis padauginama iš maksimalios vienetų grupei leidžiamos atskaityti palūkanų sąnaudų sumos:

Vieneto B – 4 181 250 Eur (6 690 000 Eur x 62,5 proc.)

Vieneto C – 2 508 750 Eur (6 690 000 Eur x 37,5 proc.).⁶²

Vieneto A individualiai nebus skaičiuojama, nes jo palūkanų sąnaudos, neviršijo palūkanų pajamų. Taigi, gaunama suma, kurią galima atskaityti palūkanų sąnaudų yra vėlgi individuali. Tai vienetas A galės 2 000 000 Eur, vienetas B 4 181 250 Eur, o vienetas C 2 508 750 Eur.

Penkta praktinė situacija. 2019 m. mokestiniu laikotarpiu vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas suma - 3 500 000 Eur. Apmokestinamasis EBITDA yra 10 000 000 Eur. Maksimali leidžiama atskaityti palūkanų suma pagal EBITDA bus 3 000 000 Eur (10 000 000 Eur x 30 proc.) Kaip jau buvo minėta ankstesnėse praktinėse situacijose neatskaitoma palūkanų sąnaudų suma liks 500 000 Eur, kuri galės būti perkeliama į kitus mokestinius laikotarpius neribotą laiką. 2020 m. atėjus kitam mokestiniam laikotarpiui vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma yra 2 900 000 Eur. Tačiau, vienetas dar turi likusią ankstesniais laikotarpiais neatskaityta vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, suma, kuri yra 500 000 Eur. Iš viso palūkanų sąnaudos, viršijančios palūkanų pajamas yra 3 400 000 Eur. Apmokestinamasis EBITDA yra 11 000 000 Eur. Taigi, šiuo metu maksimali leidžiama atskaityti palūkanų suma pagal EBITDA yra 3 300 000 Eur (11 000 000 Eur x 30 proc.) Mokestiniu laikotarpiu neatskaitoma palūkanų sąnaudų suma bus 100 000 Eur (3 400 000 (2 900 000 + 500 000) Eur – 3 300 000 Eur).⁶³ Vėlgi, ši suma, kaip ir prieš vienerius metus galės būti perkeliama į kitus mokestinius laikotarpius. Taigi, ši situacija yra iš dalies panaši su aptarta pirmąją, tačiau tik dar labiau atskleidžia sumos perkėlimą į kitus mokestinius laikotarpius.

Taigi, apibendrinant tai kas buvo paminėta, galima būtų teikti, kad LR PMI komentare yra tikrai gausu praktinių situacijų, kurios gali padėti įmonėms, tiek įmonių grupėms labiau

⁶² Ibid

⁶³ Ibid

suprasti EBITDA taisyklę, bei jos skaičiavimus. Tačiau, reikėtų pažymėti, kad kaip ir komentare pasikeičiant bent vienai aplinkybei, taip ir realiame gyvenime kiekvienas atvejis gali būti individualus ir apskaičiuojamas skirtingai.

3.3 Plonosios kapitalizacijos taisyklė bei jos santykis su naująja palūkanų ribojimo taisykle

Plonosios kapitalizacijos taisyklė tai yra vienas iš saugiklių, kuris Lietuvoje dar prieš atsirandant EBITDA taisyklei ir jos reglamentavimui, buvo naudojama kaip palūkanų atskaitymą ribojanti taisyklė. Norint suvokti, šių dviejų taisyklių ryšį yra būtinas plonosios kapitalizacijos taisyklės analizavimas. Plonosios kapitalizacijos taisyklės esmę puikiai atskleidžia Martynas Endrijaitis savo moksliniame straipsnyje „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta“, šią taisyklę jis apibrėžia kaip - Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio skolintojo skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, o už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir, apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Vis dėlto šios nuostatos netaikomos, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų (taip pat nuostatos netaikomos finansų įstaigoms, teikiančioms finansinės nuomos (lizingo) paslaugas).⁶⁴ Taip pat savo moksliniame straipsnyje Endrijaitis kelia klausimą ir dėl šios apibrėžtos plonosios kapitalizacijos taisyklės išimties bei dėl taisyklės aiškinimo tiriant ją kartu su piktnaudžiavimo draudimo aspektu. Šie aiškinimai yra paremti teismų praktika, kuri iš tiesų nėra visada vienoda. Štai pavyzdžiui Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau MGK) 2014 m. rugpjūčio 12 d. sprendime Nr. S-151 (7-105 (1)/2014)⁶⁵, 2014 m. rugsėjo 29 d. sprendime Nr. S-194 (7-156/2014)⁶⁶, 2015 m. lapkričio 27 d. sprendime Nr. S-227

⁶⁴ ENDRIJAITIS, M. Plonosios kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokesčių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017m, t. 104, p. 108-109

⁶⁵ Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015 m. sausio 30 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. I-4805-463/2015 ir LVAT 2015 m. lapkričio 16 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-1881-556/2015 patvirtino MGK 2014 m. rugpjūčio 12 d. sprendimą Nr. S- 151 (7-105 (1)/2014)

⁶⁶ Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015 m. vasario 23 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. I-5067-463/2015 panaikino MGK 2014 m. rugsėjo 29 d. sprendimą Nr. S-194 (7-156/2014).

(7-184/2015)⁶⁷ ir 2015 m. gruodžio 14 d. sprendime Nr. S-238 (7-239/2015) buvo išaiškinta, jog ši nuostata reiškia, kad paskolos sandoriai, dėl kurių priskaičiuotų palūkanų išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams vyko mokestiniai ginčai, turi būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, o kadangi to mokesčių administratorius nepadarė, sprendimais šie mokestiniai ginčai buvo perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Nors iš sprendimų matyti, kad mokesčių administratorius kėlė klausimą ir laikėsi pozicijos, jog reikia vertinti (ir atitinkamai vertino), ar vienetas tokią pačią paskolą tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis (terminas, užstatas, suma, paskolos išdavimo, grąžinimo sąlygos, numatytos netesybos, palūkanų norma ir pan.) gautų iš nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, tačiau, kaip minėta, iš MGK sprendimų išaiškinimų matyti, jog pagal juos šalia šių sąlygų reikia tirti papildomai ir piktnaudžiavimo draudimo aspektą.⁶⁸ Nors vėliau analizuotose teismų sprendimuose matome kiek kitokį išaiškinimą, štai pavyzdžiui MGK sprendimu 2016 m. lapkričio 21 d. sprendimas Nr. S-251 (7-210/2016) jau nebuvo aiškinama, kad turi būti tiriamas piktnaudžiavimo draudimo aspektas. Be to, Vilniaus apygardos administracinis teismas 2016 m. rugsėjo 12 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. eI-5387-281/2015 panaikino MGK 2015 m. gruodžio 14 d. sprendimą Nr. S-238 (7-239/2015) konstatuodamas, kad MGK sprendimas perduoti mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį pareiškėjo patikrinimą grindžiant aplinkybe, kad pareiškėjo paskoliniai sandoriai nebuvo tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu, laikomas nepagrįstu⁶⁹. Nors MGK sprendimuose ir buvo remtasi tarptautine teismų praktika, o tiksliau Europos Sąjungos Tarptautinio Teismo (Toliau ES TT) praktika, kuri nurodo, jog tirti piktnaudžiavimo draudimo aspektą yra būtina visais atvejais. Tačiau svarbu akcentuoti tai, jog MGK sprendimuose nebuvo keliamas plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo Lietuvos Respublikoje skirtingumo klausimas atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą.⁷⁰ Beveik visuose MGK minėtuose sprendimuose, MGK pateikia kaip nuorodą į šią ES TT 2007 m. kovo 13 d. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-524/04. Tačiau, kaip jau buvo minėta prieš tai, nebuvo tirtas mokesčių mokėtojo rezidavimo klausimas. Bet buvo keliamas klausimas, ar ES teisės aktų nuostatos draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie apriboja bendrovės rezidentės galimybę mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai pagrindinei bendrovei,

⁶⁷ MGK 2015 m. lapkričio 27 d. Nr. S-227 (7-184/2015)

⁶⁸ ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017m., t. 104, p. 109

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Ibid

kitos valstybės narės rezidentei, kai bendrovei rezidentei toks apribojimas nebūtų buvęs taikomas, jei palūkanos už skoliną kapitalą būtų sumokėtos pagrindinei bendrovei, pirmosios valstybės narės rezidentei?⁷¹ Todėl, jau vien pažvelgus į keliamą klausimą byloje, kad buvo gilinamasi ir vertinama plonosios kapitalizacijos taisyklės taikymas, atsižvelgus į tai, kad ji skirtingai konkrečioje valstybėje buvo taikoma, priklausomai, ar mokesčių mokėtojas buvo tos valstybės rezidentas, ar ne. Akcentuotina ir tai, jog ES TT kai yra kalbama apie tiesioginį apmokestinimą (kaip ir analizuojamu atveju), tai mokestines nuostatas vertina paprastai įsisteigimo laisvės perspektyvoje, t. y. ar atitinkamos mokesčių teisės taisyklės nėra įsisteigimo laisvės apribojimas. Pabrėžiant tai, kad MGK ir ES TT bylose plonos kapitalizacijos taisyklės taikymas vertinamas skirtingame kontekste, paminėtina, jog nagrinėjamoje ES TT *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* byloje Nr. C-524/04 būtent ir buvo tokia situacija, kad Jungtinėje Karalystėje iki 1995 m. galiojo nacionalinės teisės aktų nuostatos (vėliau jos šiek tiek keitėsi, bet esmė liko panaši iki nagrinėjamo 2007 m. kovo 13 d. ES TT sprendimo), pagal kurias, bendrovės rezidentės išmokėtos palūkanos iš principo buvo pripažįstamos paskirstytuju pelnu tiek, kiek jos viršijo ekonomiškai pagrįsto užmokesčio už nagrinėjamą paskolą sumą, nesvarbu, ar skolinanti bendrovė buvo rezidentė, ar ne. Tačiau, kai bendrovė rezidentė mokėjo palūkanas tos pačios grupės bendrovei ne rezidentei, šios palūkanos visada buvo vertinamos kaip paskirstytasis pelnas, net jei jos atitiko ekonomiškai pagrįstą užmokesį už tokią paskolą, išskyrus atvejus, kuriems buvo taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, numatančios, kad nacionalinė teisė netaikoma. Kitaip tariant, toks teisinis reguliavimas reiškė, kad, kai bendrovė rezidentė išmokėjo palūkanas už tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės suteiktą paskolą, mokestinė šios pirmosios bendrovės padėtis buvo mažiau palanki nei paskolą gaunančios bendrovės rezidentės, kuri paskolą gavo iš tos pačios grupės bendrovės rezidentės.⁷² Taigi, galima įžvelgti, kad ES TT pagrįstai konstatavo, kad su „plonąja kapitalizacija“ susijusios nuostatos įtvirtina skirtingą paskolą gaunančių bendrovių rezidenčių vertinimą pagal tai, ar skolinanti tos pačios grupės bendrovė įsteigta Jungtinėje Karalystėje, ar ne. Grįžtant prie MGK sprendimų, matome, kad MGK rėmėsi šia byla, kaip gerąją praktiką, tačiau neatsižvelgė ir neįtvirtino jokių išimčių mokesčių mokėtojams ne rezidentams. Ir neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybę, plonosios kapitalizacijos taisyklės buvo taikomos visiems vienodai.

⁷¹ Ibid

⁷² Ibid

ES TT *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* sprendime taip pat buvo kalbama apie tai, kad su „plonąja kapitalizacija“ susijusių nacionalinių nuostatų taikomas paskolą gaunančių bendrovių rezidenčių skirtingas vertinimas pagal skolinančios tos pačios grupės bendrovės buveinės vietą yra įsisteigimo laisvės apribojimas. O tai pagal ES TT nagrinėjamos bylos sprendimą yra laikoma draudžiamas įsisteigimo laisvę įtvirtinančių ES teisės nuostatų, nebent jeigu, pirma, šie teisės aktai grindžiami objektyvių ir patikrintinų veiksnių vertinimu, leidžiančiu identifikuoti esant vien apsimestinį susitarimą, sudarytą mokesčių tikslais, numatydami galimybę mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, prireikus pateikti įrodymų dėl nagrinėjamo sandorio sudarymo komercinių priežasčių, ir, antra, kai įrodžius buvus tokį susitarimą, minėti teisės aktai šias palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų buvę sutarta įprastos konkurencijos sąlygomis.⁷³ MGK savo sprendimuose, būtent šiuo ES TT aiškinimu ir rėmėsi, tačiau kiek ne visiškai teisingai, sakydama, kad ES TT praktika nurojo, kad paskolos sandoriai, dėl kurių priskaičiuotų palūkanų išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams vyko mokesčiai ginčai, turi būti tiriami piktnaudžiavimo draudimo aspektu. Kadangi aptariamoje byloje ES TT argumentuoja, jog išaiškinimą apie mokesčių administratoriaus turėjimą tirti piktnaudžiavimo draudimo aspektą pagrindimą, reikėtų įrodyti tik tada, jei Lietuvos Respublikoje būtų įtvirtintos tam tikros plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo reglamentavimo taisyklės netaikymo išimtys, susijusios su mokesčių mokėtojo rezidavimo vieta. Tačiau, tokių išimčių Lietuvos Respublikos taisyklėse nėra. Taigi, apibendrinat tai, kas paminėta, daroma išvada, kad MGK nepagrįstai rėmėsi ir nurodė mokesčių administratoriui tirti dar ir piktnaudžiavimo draudimo aspektą, būtų galima teoriškai teigti, jog taisyklėse įtvirtinta nuostata, kad plonos kapitalizacijos taisyklė netaikoma „jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų“ ir reiškia, jog turi būti tiriamas piktnaudžiavimo draudimo aspektas. *Inter alia*, netgi sutikus su išvada, jog ES TT kitame kontekste pasisakė dėl minėto nurodymo, todėl MGK išvada, kad piktnaudžiavimą nurodo vertinti ES TT praktika, yra nepagrįsta, nekvestionuoja apskritai teiginio, jog bet kuriuo atveju mokesčių administratorius privalo tai tirti.

Tiek EBITDA taisyklei, tiek plonosios kapitalizacijos taisyklei plačiau apibūdinti yra pasitelkiamos papildomos sąvokos, vienos tokių yra – skolintas ir nuosavas (akcinis)

⁷³ Ibid

kapitalas. Skolintas kapitalas yra įmonės gautas kapitalas paskolomis (t. y. įmonei suteikiamos paskolos, kad ji, pavyzdžiui, galėtų didinti savo įstatinį kapitalą), o nuosavas (akcinis) kapitalas – įmonės kapitalas, sukurtas iš jo paties gautos ekonominės naudos / pajamų (pavyzdžiui, iš nepaskirstytojo pelno didinamas įmonės įstatinis kapitalas, dėl to išleidžiama papildomų akcijų arba didinama akcijų nominalioji vertė).⁷⁴ Taigi, atkreiptinas dėmesys, kad prie nuosavo (akcinio) kapitalo prisideda akcininkai, ko pasekoje jie turi teisę į įmonės pelno proporciją (į atitinkamą paskirstytojo pelno dalį – dividendus).⁷⁵ O skolinto kapitalo savininkai į palūkas einamuoju paskolos laikotarpiu bei pasibaigus paskolos sutarčiai ir į visą sumą. Skaičiuojant pelno mokestį, palūkanos yra leidžiami atskaitymai, o dividendai neleidžiami⁷⁶. Todėl, to pasekoje, gali susidaryti situacijų, kai įmonės pradeda skaičiuoti ir bandyti gauti daugiau mokestinės naudos, tokiu atveju jų kapitalo didesnę dalį sudarys ne nuosavas (akcinis), o skolintas kapitalas. Tačiau, ar visada susiklosčius būtent tokiai situacijai, reikėtų daryti prezumpciją, kad įmonė siekia mokestinės naudos? Tai atsakymas būtų, tikrai ne, kadangi kiekvienu konkrečiu atveju reikėtų įvertinti bei apskaičiuoti nuosavo (akcinio) bei skolinto kapitalo santykį, atsižvelgti į įmonės individualias aplinkybes. Lygiai taip pat ir dėl jau minėto piktnaudžiavimo, kuris neturėtų būti tiriamas kaip atskiras elementas, o kaip visuma.

Susipažinę ir aptarią plonosios kapitalizacijos taisyklę natūraliai kyla klausimas, kodėl tuomet turint veikiančią ir naudojamą taisyklę, jos neužteko ir tarptautiniu mastu pradėta formuoti naujoji taisyklė EBITDA? Ir koks šiandien yra šių dviejų taisyklių santykis, kadangi, nors ir priėmus EBITDA, plonosios kapitalizacijos taisyklė vis dar galioja ir yra taikoma. Taigi, šioje vietoje reikėtų grįžti prie jau ankstesniuose poskyriuose paminėtos 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 4 straipsnio 3 dalies, kurioje yra įtvirtina, kad, nukrypstant nuo šio straipsnio 1 dalies (viršijančios skolinimosi sąnaudos atskaitomos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tik iki 30 proc. mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA), mokesčių mokėtojui gali būti suteikta teisė: a) atskaityti viršijančias skolinimosi sąnaudas iki 3 000 000 EUR; b) atskaityti visas viršijančias skolinimosi sąnaudas, jei mokesčių mokėtojas yra atskiras subjektas. Atskiras subjektas suprantamas kaip mokesčių mokėtojas, finansinės apskaitos tikslais nepriklausantis konsoliduotai

⁷⁴ Ibid

⁷⁵ Ibid

⁷⁶ Ibid

įmonių grupei ir neturintis susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių.⁷⁷ Todėl, galima būtų įžvelgti plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo problema, nes minėta b) punkto išimtis nereiškia, kad jei mokesčių mokėtojas įrodo, jog tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, tada tokioms palūkanų sąnaudoms plonos kapitalizacijos taisyklė netaikoma. Vis dėlto, galima teigti kad šis b) punktas įtvirtina konkrečią išimtį, kad EBITDA taisyklė nebus taikoma įmonei, finansinės apskaitos tikslais nepriklausančiai konsoliduotai įmonių grupei ir neturinčiai susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių. Taigi šį punktą reikėtų aiškinti taip, kad visais kitais atvejais (išskyrus minėtą išimtį) plonos kapitalizacijos taisyklė taikoma visada viršijančioms skolinimąsi sąnaudoms, jokių įrodinėjimų, ar tokia pati paskola tokiomis pačiomis sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų, neturi būti atliekama. Todėl pabrėžtina, kad pagal aptartą ES direktyvą juo labiau nėra keliamas jokie piktnaudžiavimo draudimo aspekto tyrimo klausimas, o tiesiog įtvirtinama, kad plonos kapitalizacijos taisyklė nėra taikoma mokesčių mokėtojui, kuris nepriklauso jokiai konsoliduotai įmonių grupei ir neturi jokių susijusių įmonių ar nuolatinių buveinių.⁷⁸ Apibendrinant, kad EBPO ir Europos Komisijos formuojamos plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo tendencijos rodo ir tai, kad esamos plonos kapitalizacijos taisyklės yra neadaptivos, „pasiduodančios manipuliacijai“ siekiant mokestinės naudos nepagrįstai priskiriant leidžiamiems atskaitymams palūkanų sąnaudas.⁷⁹ Todėl ir atsirado būtinybė kurti naują taisyklę, kuri kartu su plonosios kapitalizacijos taisykle būtų taikoma ateityje ir užpildytų spragas, kuriomis gali pasinaudoti įmonės bei siekti mokestinės naudos. Tačiau, keltinas klausimas, ar EBITDA taisyklė neturi taip pat tam tikrų spragų, ar galimybių manipuluoti šiuo rodikliu? Analizuojant užsienio finansininkų (Sherry Gray⁸⁰, Steve Thomas⁸¹, Janet Berry-Johnson⁸²) parengtus straipsnius pastebima, kad visi šie autoriai išskiria, jog EBITDA gali pasitarnauti stebint verslo augimą, parodyti grynujų pinigų srautus, susijusius su vykdomomis operacijomis, leidžia palyginti įmones-konkurentes.

⁷⁷ 2016 m. liepos 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančią vidaus rinkos veikimą, taisyklės [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal->>;

⁷⁸ ENDRIJAITIS, M. Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta. *Teisė*, 2017m, t. 104, p. 121

⁷⁹ Ibid

⁸⁰ GRAY, S. Understanding the Pros and Cons of EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą:< <https://www.thebalance.com/ebitda-and-company-financial-performance-357557>>;

⁸¹ STEVE, T. The pros and cons of EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.theaccessgroup.com/blog/the-pros-and-cons-of-ebitda/>>;

⁸² BERRY-JOHNSON, J. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization – EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.investopedia.com/terms/e/ebitda.asp>> .

Tačiau, autoriai išskiria ir tam tikras silpnąsias EBITDA vietas. Viena jų yra tai, kad tam tikrais atvejais turta yra labai sunku įvertinti piniginiu matu. Taip pat įmonė gali pašalinti arba netiksliai nurodyti tam tikrus rodiklius tokius kaip nusidėvėjimas, amortizaciją ir iškreipti bendrą EBITDA rodiklį. Be to ir slėpti tikrąją finansinę situaciją įmonėje ir klaidinti akcininkus, ko pasekoje gali grėsti bankrotas.

Taigi, apibendrinant tai kas buvo paminėta, galima būtų teikti, kad plonosios kapitalizacijos taisyklė yra glaudžiai susijusi su šiame darbe aptariama EBITDA taisykle. Kaip jau ir buvo minėta nors tarptautiniu mastu ir egzistavo plonosios kapitalizacijos taisyklė, tačiau jos vienos neužteko, dėl to į pagalbą ir buvo pasitelkta ir sukurta EBITDA taisyklė su naujais skaičiavimais, kurie ateityje turėtų pasitarnauti kovojai su įmonių manipuliacijomis ir galimiems mokesčių slėpimams. Tačiau, kaip matome ir ši taisyklė gali turėti spragų, kuriomis galėtų pasinaudoti įmonės. Bet verta akcentuoti ir tai, kad pasaulyje nėra nė vienos sukurtos tobulos finansų sistemos, taisyklių, mokesčių apskaičiavimo būdų, kurie turėtų „imunitetą“ prieš visas ateityje susiklosčiusias aplinkybes. Taip ir šiame magistro darbe aprašomoji EBITDA taisyklė.

IŠVADOS

1. Visų EBPO BEPS veiksmų pagalba EBPO sukurdama BEPS projektą siekia panaikinti tarptautinio apmokestinimo spragas įmonėms, kurios tariamai vengia apmokestinimo ar sumažina mokesčių našą. EBITDA taisyklę galima apibūdinti kaip tam tikrą rodiklį, kuris parodo pelną prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją. Pasitelkiant EBITDA tikimasi ateityje išvengti, kad tarptautinės įmonių grupės nedidins skolų šalyse, kuriose yra mokami didesni mokesčių tarifai, nenaudos paskolų, kad išgautų didesnes palūkanų sąnaudas, kurias gali nurašyti. Ir taip pat, kad nenaudos kitų šalių arba bendro grupės biudžeto, kad išgautų neapmokestinamas pajamas. Šias problemines sritis rekomenduoja spręsti taikant fiksuoto santykio metodą, kuris riboja kiek palūkanų pasaulinės grupės gali nurašyti kaip išlaidas nuo grupės pelno prieš atskaitant palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą bei amortizaciją EBITDA. Kiekviena valstybė esanti EBPO narė gali pasirinkti, pagal numatytas ribas, kokį procentą savo finansinėje sistemoje įvesti.
2. Europos Sąjungos 2016 m. liepos 12 d (1164) išleistos direktyvos tikslas yra didinti visos vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai. Šios direktyvos reguliavimas yra nukreiptas į mokesčių vengimą. Siekiama kovoti su mokesčių vengimo praktika, bet taip pat ir nesukurti kitų rinkos kliūčių, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo. Palūkanų ribojimo taisyklė yra būtina tam, kad atgrasytų nuo tokios praktikos apribojant mokesčių mokėtojų viršijančių skolinimosi sąnaudų atskaitymą. Todėl, svarbu nustatyti atskaitymo santykį, kuris būtų taikomas mokesčių mokėtojo apmokestinamosioms pajamoms prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA). Direktyvoje yra nurodytos visoms Europos Sąjungos valstybėms narėms privalomos taisyklės bei išaiškinimai, tačiau taip pat yra palikta ir nemažai laisvo apsisprendimo nuostatų, alternatyvių taisyklių, sąlygų, kurias VN atsižvelgdamos į savo finansines teises sistemas, gali priimti ir neperžengdami direktyvos ribų inkorporuoti į savo sistemas.
3. Su koreguojamu dėl naujosios palūkanų sąnaudų atskaitymo ribojimo taisyklės LR PMĮ atsiranda ir šio įstatymo naujų straipsnių komentarai, o kartu su jais ir praktiniai pavyzdžiai, kaip apskaičiuojama maksimali leidžiama atskaityti palūkanų suma. Praktiniai PMĮ komentaro pavyzdžiai patvirtina, jog kiekviena situacija yra individuali ir kartais yra reikalingi įvairūs EBITDA apskaičiavimo būdai. Lietuvoje ir kitose valstybėse dar prieš įsigaliojant EBITDA taisyklei veikė plonosios kapitalizacijos taisyklė, kuriai patobulinti, prie besikeičiančių pasaulyje sąlygų ir buvo sukurta EBITDA. Šiuo metu abi šios taisyklės yra taikomos. EBPO ir Europos Komisijos plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo

tendencijos rodo tai, kad esamos plonos kapitalizacijos taisyklės yra neadaptyvios, „pasiduodančios manipuliacijai“ siekiant mokestinės naudos nepagrįstai priskiriant leidžiamiems atskaitymams palūkanų sąnaudas. Šioms problemoms spręsti iš esmės skirta EBITDA taisyklė.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai

Lietuvos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Vilnius: *Valstybės žinios*, 1992 m., Nr. 33-1014
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) *Valstybės žinios*, 2001-12-20, Nr. 110-3992.
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „dėl numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012 m., Nr. 124-6234
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras 2001m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 (Aktuali redakcija 2020-04-01) [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 11 d.]. Prieiga per internetą :<<https://www.infolex.lt/ta/42380>>; 30¹ str.

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. OL, 2016 L 193, p. 1-14
2. 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais. OL, 2017 L 144, p. 1-5

Specialioji literatūra:

1. ŽVIRBLIS, A., Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai“ Vilnius: *Žuma*, 1998m.
2. ENDRIJAITIS, M. „Plonos kapitalizacijos taisyklė: teorinio vertinimo ir mokestinių ginčų praktikos sankirta.“ *Teisė* , 2017m, t. 104, p. 108-120
3. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešojo politika ir administravimas*, 2006, Nr. 15, p. 1

Elektroniniai dokumentai

1. OECD. BEPS Actions [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 6d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>;
2. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries,” [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 9d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>; 1-44psl.
3. OECD. What is BEPS? [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą : <<http://www.oecd.org/tax/beps/about/>>;
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo. Nr. IX-675 2, 5, 17, 30 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30¹ straipsniu Įstatymo projekto aiškinamasis raštas
5. Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. Naryste tarptautinėse organizacijose - EBPO [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą: <<https://urm.lt/default/lt/ekonominediplomatija/lietuvatarptautinesekonominesorganizacijose/ebpo>>;
6. TeisėPro Svarbiausi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 2 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.teise.pro/index.php/2018/12/26/svarbiausi-pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai/>>.
7. Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. Lietuvos narystės – ES [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 18d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.urm.lt/default/lt/uzsienio-politika/uzsienio-politikos-prioritetai/lietuva-europos-sajungoje/lietuvos-naryste-es>>;
8. Įmonių finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 10d.]. Prieiga per internetą: <https://www.nasdaqbaltic.com/files/vilnius/leidiniai/Rodikliu_skaiciavimo_metodika-final.pdf>; 15-17psl.
9. REUTERS, T. What is BEPS? [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 2d.]. Prieiga per internetą:<<https://tax.thomsonreuters.com/en/beps/what-is-beps>>;

10. GRAY, S. Understanding the Pros and Cons of EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.thebalance.com/ebitda-and-company-financial-performance-357557>>;
11. STEVE, T. The pros and cons of EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.theaccessgroup.com/blog/the-pros-and-cons-of-ebitda/>>;
12. BERRY-JOHNSON, J. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization – EBITDA [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.investopedia.com/terms/e/ebitda.asp>> .
13. Kovos su pelno mokesčių vengimo praktika. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. vasario 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/LSU/?uri=CELEX:32016L1164>>;
14. PwC 10Minutes on the OECD's BEPS project [interaktyvus, žiūrėta 2020 vasario 6d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/im/en/publications/assets/taxassets/pwc-10minutes-oecd-beps-global-tax-reform.pdf>>; 2-5 psl.

Teismų sprendimai:

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika.

1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. kovo 13 d. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation prieš Commissioners of Inland Revenue* sprendimas Nr. C-524/04

Lietuvos teismų praktika.

1. LVAT 2015 m. lapkričio 16 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-1881-556/2015 patvirtino MGK 2014 m. rugpjūčio 12 d. sprendimą Nr. S- 151 (7-105 (1)/2014)
2. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015 m. vasario 23 d. sprendimu administracinėje byloje Nr. I-5067-463/2015 panaikino MGK 2014 m. rugsėjo 29 d. sprendimą Nr. S-194 (7-156/2014).

SANTRAUKA

Naujoji palūkanų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ribojimo taisyklė (EBITDA):
apibūdinimas, vertinimas

Šiame magistro darbe yra pateikia EBITDA taisyklės atsiradimo istorija Lietuvoje, kuri prasideda Tarptautinio ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos BEPS veiksmų plane, o plačiau jo 4 – jame veiksmė “Apriboti bazės mažinimą palūkanų ir kitų finansinių mokėjimų sąnaudomis“. Šis planas, buvo vienas iš didžiausių paskatų atsirasti Europos Sąjungos lygmeniu 2016 m. liepos 12 d (1164) direktyvai, kurioje EBITDA taisyklė yra dar plačiau analizuojama, tačiau jau šiuo atveju ES lygmeniu. Darbe ypatingai daug nagrinėjami šie paminėti dokumentai, kadangi Lietuva, kaip organizacijų narė, privalo perkelti šių itin svarbių dokumentų nuostatas. Analizuojant dokumentus, atrandamos organizacijų narėms siūlomos ne tik EBITDA taisyklės privalomos nuostatos, tačiau galima rasti ir alternatyvių nuostatų, kurias narės, gali pasirinkti atsižvelgiant į savo teisinę sistemą. Taip pat darbe didelis dėmesys yra skiriamas analizuoti Lietuvos šaltiniams, kurie yra susiję su EBITDA taisykle. Bei apibrėžia EBITDA taisyklės taikymą ir kitas svarbias nuostatas, sąvokas. Šio darbo autorė taip pat pateikia ir alternatyvas, galiojusias iki atsirandant EBITDA taisyklei, viena tokių – plonosios kapitalizacijos taisyklė. Per plonosios kapitalizacijos taisyklę yra atskleidžiamas platesnis EBITDA taisyklės vertinimas. Taip pat darbo autorė savo darbe norėdama kuo geriau pateikti EBITDA taisyklės apibūdinimą ir vertinimą pasitelkia Lietuvos ir ES TT praktiką bei LR PMĮ komentaro praktines situacijas. Išanalizavus visus pasitelktus šaltinius darbo pabaigoje pateikia išvadas.

SUMMARY

The New Interest Deduction Limitation Rule: Concept and Assessment

This master's thesis presents the history of the EBITDA rule in Lithuania, which starts in the 15 steps BEPS Action Plan about the Organization for International Economic Cooperation and Development, and it is described more broadly in its 4th step "Limit the reduction of the base with interest and other financial payments." This plan was one of the biggest incentives for the directive to emerge in the European Union in 2016. This was followed by the Directive passed on 12 July (1164), in which the EBITDA rule is further analyzed, but more at the EU level. The aforementioned documents are studied thoroughly in this work because Lithuania, as a member of international organizations, must adapt and follow the provisions of these extremely important documents. These analyses of the documents reveal not only the mandatory provisions of the EBITDA rule offered to the members of the organizations, but also alternative provisions that the members can implement to suit their country's legal system. This work also pays great attention to the Lithuanian sources that are related to the EBITDA rule, it defines the application of the EBITDA rule and evaluates other important provisions and concepts. The author of this paper also presents alternatives that were valid before the emergence of the EBITDA rule, one of which is the thin capitalization rule. The broader capitalization rule discloses a broader assessment of the EBITDA rule. Also, in her work, the author uses the practice of Lithuanian and EU TT and the practical situations of the commentary of the Lithuanian Income tax law to present the description and assessment of the EBITDA rule in the best possible way. After analyzing all the sources used, the conclusions are presented at the end of the work.