

Lietuvos Respublikos finansų ministerijai

2017-09-13

Lukiškių g. 2, Vilnius

Pastabos dėl Pelno mokesčio, Nekilnojamojo turto mokesčio ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymų projektų

Asociacija „Investors' Forum“ (toliau – Investuotojų Forumas), jungianti stambiausius ir aktyviausius investuotojus į Lietuvos ekonomiką, aktyviai dalyvauja teikdama pasiūlymus dėl investicinės aplinkos gerinimo.

Šiuo raštu teikiame pastabas dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos inicijuojamų šių įstatymų projektų, įtrauktų į mokesčių sistemos reformos paketą:

- 2017-08-30 registruotas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – **PMĮ**) projektas Nr. 17-10337;
 - 2017-08-30 Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (toliau – **NTMĮ**) projektas Nr. 17-10218;
 - 2017-08-30 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – **GPMĮ**) projektas Nr. 17-10219.
1. Pirmiausia manome, jog pasiūlymai dėl PMĮ, GPMĮ, NTMĮ nesuderinami su Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – **LR KT**) jurisprudencija (2013-02-15 LR KT nutarimas) ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyto (toliau – **MAĮ**) nuostatomis dėl mokesčių įstatymų įsigaliojimo ir taikymo tvarkos, dėl to pažeidžia Konstituciją ir negali būti teikiami ir svarstomi. Projektų lydinčiuosiuose dokumentuose nenurodoma jokių argumentų, priešasčių ir aplinkybių, kurios leistų nepaisyti 6 mėn. mokesčių įstatymų įsigaliojimo / taikymo pradžios imperatyvo.
 2. PMĮ, NTMĮ ir GPMĮ projektuose gausiai naudojamos sąvokos, terminai bei formulotės, neatitinkantys Teisėkūros pagrindų įstatymo 3 str. 2 d. 6 p. (aiškumo) bei MAĮ 9 str. (apmokestinimo aiškumo) principų (konkrečios sąvokos, keliančios daugiausiai abejonių, nurodomos prie pastabos konkrečiam pakeitimo pasiūlymui). Akivaizdu, kad tiek neapibrėžtumo mokesčių įstatymuose būti negali, o mokesčių administratoriui tokiu būdu suteikiamas diskrecijos ir galimybių šias nuostatas aiškinti laipsnis (jas taikant ar išleidžiant apibendrintą komentarą) yra ženkliai per platus ir praktiškai tampa jau ne įstatymo aiškinimu, o *de facto* nedeleguota teisėkūra, kuri mažina teisinį tikrumą, neatitinka nei Konstitucijos, nei MAĮ nuostatų.

i. Dėl siūlomų PMĮ pakeitimų

3. Vertinant konkrečias siūlomas PMĮ pakeitimo įstatymo (toliau – **PMĮ Projektas**) nuostatas, paminėtina, jog:
 - 3.1. Nėra aišku, ką PMĮ Projekto 1 str. 4 d., kuria keičiama PMĮ 2 str. 25 d., reiškia terminas „*Apmokestinus*“. Ar tai apimtų ir pelną, kuriam pritaikytos mokesčių politikos priemonės (pvz., mokesčių lengvatos)? Ar tai galėtų būti pelnas neapmokestintas dėl to, kad buvę perkelti mokesčiai nuostoliai? Atkreiptinas dėmesys, jog skirstomas įmonių pelnas yra finansinis pelnas (ne mokesstinis, apmokestintas ar neapmokestintas pelnas) ir su pelnu, apskaičiuotu pagal PMĮ nuostatas, jis neretai visiškai nesutampa. Kaip ši formuluo­­tė / nuostata turėtų būti taikoma, kai neribotos civilinės atsakomybės vienetas nemoka pelno mokesčio, nes turi mokesstinį nuostolį, tačiau finansinėje apskaitoje – pelno (pvz., dėl turto nudėvėjimo / amortizacijos, perkelta ar iš grupės perimto mokesstinio nuostolio, neapmokestinamųjų pajamų gavimo)? Tokia formuluo­­tė yra akivaizdžiai ir *a priori* neaiški, dviprasmiška ir negali būti (be atskiro atskleidimo) naudojama mokesčių įstatyme.
 - 3.2. Vertinant PMĮ Projekto 1 str. 4 d. taip pat nesuprantama, kaip pajamų kvalifikavimą (jų priskyrimą ar nepriskyrimą Pajamoms iš paskirstytojo pelno) galėtų lemti tai, kur yra registruotas šių pajamų gavėjas (kalbant apie tikslines teritorijas). Neginčijant pačios galimybės tokiu atveju diferencijuoti taikomų apmokestinimo taisyklių, teisinės logikos požiūriu nesuprantama, kaip ir kodėl tai gali lemti atitinkamų pajamų (išmokų) priskyrimą tam tikrai pajamų rūšiai. Dar labiau nesuprantama, kodėl tokiu atveju paskirstytoju pelnu tampa ne tik pajamos, gaunamos skirstant pelną, bet ir dalyviui gražinamas jo paties įneštas įnašas. Akivaizdu, kad tiesiškai ir praktiškai ši nuostata absoliučiai ydinga.
 - 3.3. PMĮ Projekto 1 str. 5 d., kuria PMĮ 2 str. papildomas nauja 30¹ d., numatomas reikalavimas, jog rizikos ir privataus kapitalo subjektai (toliau – **RPKS**) investuotų į „nesusijusius asmenis (vienetus)“. Pažymėtina, jog asmenys (vienetai) gali būti nesusiję tik iki „pirmosios“ investicijos, tačiau ją atlikus (t. y. dėl pačios investicijos), remiantis PMĮ nuostatomis, jie jau tampa susijusiais (kaip vienetas ir jo dalyviai), todėl tiek jau atlikta investicija, tiek ir visas papildomas investavimas į tą patį subjektą (pvz., jam išleidžiant naujas akcijas), jau bus investicija į „susijusį“ vienetą. Be to, jeigu investicija vykdoma į įmonių grupę, atlikus pirmąją investiciją, jokios tolimesnės investicijos į kitas įmones (to paties projekto rėmuose) jau būtų nebegalimos. Šiuo aspektu nesuprantama, kodėl numatomas toks apribojimas (tiek investuojantiems asmenims, tiek vienetais, į kuriuos investuojama) ir kokios rizikos tuo yra ribojamos / užkardomos. Neaišku, kokia „susijusių“ investuotojų ar investicijų riba dar būtų toleruojama, o kokia jau atimtų teisę į šį statusą (ar nuo pirmo „susijusio“ euro?). Toks apribojimas akivaizdžiai per bendras, neproporcingas ir diskriminacinis, nes faktiškai įtvirtinama prezumpcija, jog bet kokia susijusių asmenų veikla yra potencialus piktnaudžiavimas. Šiuo atveju turėtų būti vertinami ir ribojimai, orientuoti į tai, kad naudojimasis lengvata atitiktų jos tikslus, skatintų atitinkamą (RKPS) veiklą, eliminuotų perteklinį apmokestinimą, duotų siekiamą rezultatą, o ne į tai, kas (įsisiję ar nesusiję asmenys) tokią veiklą vykdo (jeigu nėra piktnaudžiaujama). PMĮ įtvirtinta susijusių asmenų sąvoka yra tiek plati, kad tokioje rinkoje, kokia yra Lietuva, ši mokesčių politikos priemonė (lengvata), tokia kokia ji siūloma, gali būti apskritai sunkiai pritaikoma.
 - 3.4. PMĮ Projekto 3 str. 4 d., kuria PMĮ 5 str. papildomas 7 dalimi, numatomos sąlygos dėl 5 proc. tarifo taikymo pajamoms iš nematerialaus turto naudojimo, numatant tam tikras sąlygas, o pirmiausia – jog visas išlaidas, susijusias su tam tikromis pajamomis, patirtų šias pajamas gaunantis vienetas. Nesuprantamas tokio apribojimo tikslas ir paskirtis, reikšmė ir atvejai, kuriems jis skirtas. Iš siūlomos formuluo­­tės neaišku, ar lengvata bus taikoma tuo atveju, kai, pvz., dalis išlaidų finansuojama iš gautos paramos arba tikslinės dotacijos? Kas bus, jeigu dalis darbų (vertės) bus

gauta kaip akcininko (dalyvio) įnašas į bendrovę (kuriuos jis galimai atliko irgi Lietuvoje)? Kuo tokia situacija galėtų būti ydinga, neatitinkanti lengvatos tikslų ir kodėl turėtų būti ribojama? Be to, numatoma, kad sąnaudos negali būti patirtos dėl susijusių asmenų veiklos. Suprantame, kad tokiu būdu draudžiamas darbų įsigijimas iš susijusio asmens. Todėl, manytume, kad nei viena iš valstybės įmonių (pvz., Lietuvos geležinkeliai, Lietuvos Paštas, Lietuvos Energija ir kt.) negalėtų pasinaudoti lengvata įsigydamos kokius nors darbus viena iš kitos ar iš mokslo ir studijų institucijų, kurios dalininke yra (ir) valstybė. Mūsų vertinimu, nesuprantama ir nepaaiškinama, kuo pagrįstas reikalavimas tuos pačius darbus ir tuos pačius pajėgumus kiekvienai iš įmonių, kurios yra bent kiek tarpusavyje susijusios, vystyti ir į juos investuoti išimtinai savarankiškai (t. y. išradinėti tuos pačius dalykus du kartus). Primintina, jog ir šiuo metu Lietuvoje galiojanti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (MTEP) lengvata, teoriškai esanti viena palankiausių Europoje, taip ir nepasiekė savo potencialo. Manome, jog aiškius atsakymus į šiuos klausimus, priimdamas nuostatą ir formuodamas jos tikslus ir paskirtį, jau turi turėti pakeitimus inicijuojančios Finansų ministerija ir Vyriausybę, juos priimantis Seimas, jie jokių būdu negali būti paliekami mokesčių administratoriaus diskrecijai, jo ar teismų formuosimai praktikai.

Siūlome, kad į nematerialaus turto, už kurio sukūrimą ir naudojimą būtų taikomas 5 proc. PM tarifas, apimtį pakliūtų ne tik kompiuterių programos, saugomos pagal autorių teisę, bet ir duomenų bazės, saugomos pagal autorių teisę kaip kūriniai ar kaip *sui generis* objektai. Toks mūsų siūlymas grindžiamas tuo, kad duomenų bazių sukūrimui / pagaminimui reikalingos iš esmės panašios investicijos, kaip ir kompiuterių programoms, todėl tik kompiuterių programų išskyrimas, abejotina, ar būtų racionaliai pagrįstas. Taip pat siūlome įtraukti ir augalų veisles, kurioms išduotas Bendrijos augalų veislių tarnybos sprendimas arba kompetentingos valstybės institucijos išduotas saugomos veislės teisinės apsaugos pažymėjimas.

Dėl išradimų. Siūlytina formuluoti taip, kad nematerialaus turto sąvoka apimtų išradimus, patentuotus pagal Europos patentų konvenciją (išduotas Europos patentas arba Vieningos galios patentas) arba Europos ekonominės erdvės valstybėje, arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, pagal nacionalinius patentų įstatymus, jeigu šiose valstybėse registruojant patentą yra tikrinami išradimo patentabilumo kriterijai. Pastarasis siūlymas susijęs su mintimi, kad ne visose valstybėse registruojant patentus yra tikrinamas išradimo patentabilumas. Pvz., nei vienoje iš Baltijos valstybių registruojant patentą nėra vertinama, ar išradimas naujas, išradymo lygio ir ar turi pramoninį pritaikomumą. Todėl siekiant išvengti „nevertingų išradimų“, reiktų numatyti, jog patentas yra reikšmingas tų valstybių ar Europos patentų tarnybos, kuriose tikrinamas patentabilumas (tikrina Europos patentų tarnyba).

Be to, siūlytina numatyti ir tokią nuostatą. Jeigu subjektas, sukūręs inovaciją (technologiją), nusprendžia jos nepatentuoti, o saugoti ją kaip komercinę paslaptį, tokiu atveju turi būti pateikta Europos patentų tarnybos atlikta patento paieškos ataskaita dėl inovacijos naujumo. Tokia nuostata, manome, yra reikalinga ir svarbi, nes subjektas gali nuspręsti naujos technologijos informacijos neatskleisti, nepatentuoti, o saugoti kaip komercinę paslaptį. Bet pati technologija kaip tokia gali būti labai nauja, turėti pramoninį praktinį pritaikomumą ir būti naudinga versle.

Keletas formalesnio pobūdžio pastebėjimų:

- Manome, kad normoje nereikia rašyti apie atitikimą LR patentų įstatymui, nes visur patentabilumo kriterijai yra vienodi, ir LR įstatymas niekuo neišsiskiria reikalavimais. Be to,

minėta, atvirkščiai, pagal LR patentų įstatymą registruojant patentą net netikrinamas patentabilumas;

- Vietoj 5 str. 7 d. 2 p. formulotės „autorių turtinėmis teisėmis apsaugota kompiuterių programa“ rašyti „pagal autorių teisę saugoma kompiuterių programa“. O jeigu būtų atsižvelgta į siūlymą dėl duomenų bazių, tuomet papildyti formulotę, pratęsiant „[...] ir duomenų bazė“.

- Ir paskutinis komentaras svarstymui: manytume, kad norma galėtų būti taikoma ir tais atvejais, kai minimais būdais apsaugotą technologiją įmonė naudoja pagal patento savininko suteiktą išimtinę licenciją arba teisių perdavimo sutartį (technologijų perdavimo sutartis). Nes Lietuvos subjektas gali būti pats nesukūręs, bet įgijęs licenciją ar nusipirkęs technologiją (patyręs įsigijimo išlaidas), ir Lietuvoje naudoti tą įsigytą technologiją ir čia generuoti iš to pajamas.

- 3.5. PMĮ Projekto 4 str. 1 d., kuria keičiamas PMĮ 12 str. 5 p., numato reikalavimą, jog per visą mokesčių laikotarpį mažiau kaip 50 proc. kolektyvinio investavimo subjektų (toliau – **KIS**) ir rizikos ir privataus kapitalo subjektų investuotojų būtų susiję asmenys. Tikėtina, kad ši nuostata skirta kokio nors galimo piktnaudžiavimo prevencijai, tačiau ji laikytina akivaizdžiai neproporcinga ir pertekline pagrindiniam tikslui. Pirmiausia, jeigu KIS ir RPKS, kuriuose yra iki 10 ar kiek daugiau investuotojų, valdytojas turi objektyvių galimybių įsivertinti investuotojų tarpusavio ryšius (nors tai daugeliu atveju gali tiesiog priklausyti nuo trečiųjų asmenų – investuotojų – bendradarbiavimo, sąžiningumo ir noro atskleisti pilną informaciją¹), tai tokiuose KIS'uose kaip *UCITS*, kurių investiciniai vienetai platinami biržoje ar per vertybinių popierių tarpininkus, toks vertinimas gali būti visiškai neįmanomas, KIS ar RPKS valdytojas (net ir mokesčių administratoriui reikalaujant) objektyviai gali neturėti galimybės pagrįsti investuotojų sudėties (net jei jo valdomas *UCITS* faktiškai reikalaujama kriterijų ir atitiktų). Antra, PMĮ susijusių asmenų sąvoka yra tiek plati, kad **piktnaudžiavimo lengvata prezumpcija** vien dėl formalaus buvimo susijusiu asmeniu (pvz., į tą patį KIS ar RPKS investavus vienetai ir kito vieneto, kuriame jis turi 30 proc. akcijų, laisvai samdomo nepriklausomo valdybos nario sutuoktinė ar sugyventinės brolis, kuriems, jau nekalbant apie KIS ar RPKS valdytoją, atitinkamos aplinkybės net gali būti objektyviai nežinomos), nesant kokių nors kitų susitarimų ar galimo piktnaudžiavimo indikacijų, **yra sunkiai suprantama** ir tokio piktnaudžiavimo buvimo rizika dažniausiai yra ženkliai mažesnė nei tais atvejais, kai ryšiai tarp asmenų negali būti niekaip teisiškai kvalifikuojami. Dėl to, prevencinė nuostata ir kriterijai šiuo atveju gal ir galėtų būti pateisinami, tačiau duotuoju atveju yra nelogiški ir neprotingi.
- 3.6. PMĮ Projekto 4 str. 2 dalimi keičiamoje PMĮ 12 str. 9 p. nuostatoje paliekamas neaiškus ir praktinių problemų, nelogiškumo ir prieštaros su ES direktyva dėl patronuojančių ir dukterinių įmonių keliantis terminas „*kurių pajamos apmokestintos*“ (analogiškai pastabai 3.1 punkte). Paminėtina, jog, pvz., minėta direktyva, remiantis jos priedu, įpareigoja Lietuvą neapmokestinti ir iš Nyderlanduose registruotų tam tikrų neribotos civilinės atsakomybės vienetų gaunamo paskirstomojo pelno, nepriklausomai nuo to, ar tokiam pelnui Nyderlanduose buvo taikomos kokios nors mokesčių lengvatos (t. y. mokesčių politikos priemonės, lengvatinis apmokestinimas) ar ne.
- 3.7. PMĮ Projekto 4 str. 4 dalimi keičiamame PMĮ 12 str. 15 p. numatomas naujas ribojimas dėl lengvatos netaikymo tais atvejais, kai akcijos apmokamos turtu. Tačiau toks (nors iš aiškinamojo rašto suprantama, kad siūlymo pagrindinis tikslas yra piktnaudžiavimo prevencija) siūlomas sprendimas yra neproporcingas ir nelogiškas. Pirma, reikėtų įsivertinti, ar keliamos problemos esmė yra šioje normoje ar, pvz., PMĮ 14 ir 15 str., kurie turto iškeitimo į akcijas nepripažįsta turto vertės padidėjimo pajamų gavimo momentu. Antra, jeigu vertintume atvejus, kuomet verslo dalies perleidimas mainais į akcijas yra neapmokestinamas dėl PMĮ numatytų lengvatų reorganizavimams, toks apribojimas būtų akivaizdžiai nelogiškas ir prasilenkiantis su ES įsigijimų

¹ Ko valdytojas objektyviai negali kontroliuoti, tačiau, pritaikęs lengvatą, liktų už tai atsakingas.

ir reorganizavimų direktyvos esmė ir tikslais, nes skirtumas tarp situacijų, kuomet parduodamas verslas (ar jo dalis) ir įmonės akcijų (ar jų dalies) pardavimo yra tik formalus (t. y. kokia formos, kuria parduodamas verslas ar jo dalis, pasirinkimas). MAĮ jau šiuo metu įpareigoja vertinti ne mokesčių mokėtojų veiklos formą, o jos turinį. Dėl to nėra jokio objektyvaus pagrindo daryti skirtumo tarp verslo dalies (kaip savarankiškai funkcionuojančio turto komplekso) ir įmonės akcijų atitinkamos dalies perleidimo. Trečia, nesuprantama, kodėl lengvata turėtų būti taikoma ir tais atvejais, kuomet vienokios akcijos (įskaitant atvejus, kai jų perleidimas galėjo būti neapmokestinamas) išmainomos į kitas akcijas: pvz., 0,00001 proc. Apple korporacijos akcijų panaudojamos įsigyjant 50 proc. kitos UAB akcijų. Jeigu ribojimas ar piktnaudžiavimo prevencija šiuo atveju ir galėtų būti pateisinama, tai tik vertinant ir apmokestinant / neapmokestinant patį 0,00001 proc. Apple akcijų perleidimą, o ne po kelių ar keliolikos metų galintį įvykti įgytų UAB akcijų perleidimą.

Kartu žiūrėti šio rašto Priedą Nr. 1, papildantį ir išplečiantį šiame punkte pateiktas pastabas dėl siūlymo riboti dalyvavimo išimties taisyklės taikymą, kai akcijos buvo apmokėtos turtu (ne pinigais).

- 3.8. PMĮ Projekto 4 str. 4 dalimi keičiamame PMĮ 12 str. 15 p., ribojant lengvatos taikymą, paliekama formuluotė dėl akcijų, kurios „buvo perleistos šio įstatymo 41 str. 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais“ Pažymėtina, kad praktikoje ši formuluotė (ne pats siūlomas ribojimas) kelia daug neaiškumų ir diskusijų, nes nei logiškai, nei lingvistiškai tiesiog neįmanoma taikyti ar netaikyti lengvatos akcijų perleidimui, jeigu tos akcijos jau buvo *perleistos* (o ne, pvz., gautos ar įgytos). Toks perleidimas jau yra tiesiog neįmanomas. Dėl to šios nuostatos turinys, jos tikslai ir logika galiausiai aiškinamas ir jo lingvistinė prasmė iškreipiama VMI komentare, nors MAĮ aiškiai ir nedviprasmiškai nustato, kad patys mokesčių įstatymai turi būti aiškūs ir logiški.
- 3.9. PMĮ Projekto 4 str. 4 dalimi keičiamame PMĮ 12 str. 15 p. taip pat numatoma, kad (tik šio punkto tikslais, kas jau savaime yra teisiškai ydinga formuluotė), sąvoka „akcija“ apima ir teises į RPKS paskirstytinojo pelno dalies turėjimą, tačiau šiuo atveju visiškai neaišku, kuo remiantis bus nustatoma, koks RPKS pelnas (kokia jo dalis) bus laikoma „paskirstytinuoju pelnu“. Pavyzdžiui, jeigu visas RPKS pelnas pagal jo veikimo dokumentus savaime (automatiškai) alokuojamas taip: 10 proc. reinvesticijoms, 10 proc. valdytojui, 10 proc. rezervams, likę 70 proc. gali būti paskirstomi investuotojams, tačiau faktiškai jiems konkrečiu atveju nusprendžiama paskirstyti tik 50 proc. praėjusių metų pelno. Kita dalis paliekama RPKS likvidumui palaikyti ir, jeigu bus nuspręsta, galėtų būti paskirstyta kitais metais. Atsižvelgiant į siūlomą formuluotę, kiek, pakeitimo iniciatorių nuomone, minimaliai teisių ir į ką turi turėti investuotojas, kad jų perleidimas būtų neapmokestinamas? Mūsų nuomone, iš PMĮ Projekto formuluotės tai visiškai neaišku ir, suprantame, yra paliekama išaiškinti nedeleguotai mokesčių administratoriaus teisėkūrai.
- 3.10. PMĮ Projekto 5 str. ir 8 str. numatoma galimybė atskaityti žemės įsigijimo kainą, tačiau šiuo aspektu siūlomas PMĮ projektas ir jo tikslai prieštarauja patys sau. Viena vertus, kaip „sektorinę lengvatą“ (ir dėl to nepagrįstą) siūloma naikinti nuostatą dėl jūrų uostų, oro navigacinių rinkliavų, kita vertus, tuo pačiu projektu įvedama nauja tik tam tikram sektoriui skirta speciali išimtis – galimybė atskaityti žemės įsigijimo kainą tik žemės ūkio veiklos subjektams. Paminėtina, jog versle esama ir daugiau sektorių, kur žemė yra esminė ar viena esminių veiklos priemonių: nekilnojamojo turto vystymas ir nuoma ar automobilių parkavimo aikštelės. Dėl to toks apribotas siūlymas yra nelogiškas, nepagrįstas, selektyvus.
- 3.11. PMĮ Projekto 10 str. siūloma atsisakyti išankstinio pranešimo apie numatomą vykdyti investicinį projektą. Tačiau, mūsų nuomone, toks atsisakymas gali ne sumažinti administracinę naštą, o tik padidinti teisinį netikrumą ir mokesčių administratoriaus veiksmų neprognozuojamumą (ypač vertinant pastarojo meto praktiką, kuomet mokesčių mokėtojams atsisakoma suteikti aiškias ir konkrečias, vienareikšmiškas konsultacijas konkrečių situacijų atveju, ženkliai, neprotingai ir neproporcingai ribojamas išankstinių įpareigojančių išaiškinimų išdavimas). Toks pranešimas, jeigu

jo pateikimo ir vertinimo reglamentavimas būtų racionalus ir logiškas, galėtų tik paskatinti mokėtojų ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimą ir pasitikėjimo laipsnį, teisinį tikrumą, atliktų ginčų prevencijos funkciją.

- 3.12. PMĮ Projekto 11 str. keičiamas laisvųjų ekonominių zonų (LEZ) įmonėms taikomų lengvatų reglamentavimas, tačiau projektu įvedami terminai „*kita panaši veikla*“ ar „*pasyvios veiklos paslaugos*“ niekaip neatitinka mokesčių įstatymų aiškumo kriterijaus. Nesama jokių indikacijų, ką šie terminai galėtų apimti. Šiuo atveju neproporcingai ir nelogiškai daug diskrecijos aiškinant ir taikant šią nuostatą paliekama mokesčių administratoriui, kas taip pat gali būti prilyginta nedeleguotai ir antikonstitucinei tiesės aktų leidybai. Taip pat nesuprantama kodėl, atsižvelgiant į pirminę LEZ paskirtį ir tikslus (darbo vietų kūrimą ir investicijas atitinkamame regione), numatomas ribojimas dėl paslaugų teikimo asocijuotoms įmonėms arba ne zonos įmonėms, veikiančioms už LEZ ribų. Kuo, iniciatorių nuomone, tokios darbo vietos ir investicijos į atitinkamą regioną yra blogesnės LEZ veiklos ir pagrindinių tikslų aspektu? Galiausiai, siūlomu pakeitimu turėtų būti aiškiai išspręstas šiuo metu praktikoje (taip pat ir iš nepagrįstai įstatymą siaurinančio mokesčių administratoriaus apibendrinto komentaro) dažnai kylantis klausimas, kodėl LEZ įmonių pajamoms iš pardavimų kitoms Lietuvos įmonėms ši lengvata nėra taikoma (jos nėra laikomos tinkamomis pajamomis), tuo tarpu pardavimai Latvijos ar Lenkijos įmonėms jau yra laikomi tinkamais LEZ įmonės pardavimais (pajamomis). Tai kelia rimtų klausimų dėl to, kaip tai yra suderinama su sąžiningu konkuravimu mokesčiais ES ir draudimu taikomas lengvatas atriboti (*ring fence*) nuo nacionalinės ekonomikos (juolab, kad toks ribojimas iš LEZ įstatymo tiesiogiai net nekyla).
- 3.13. Paminėtina, jog PMĮ projekto aiškinamajame rašte pateiktas projekto poveikio vertinimas ir nurodymas, jog jo priėmimas nepareikalaus teisės aktų pakeitimų, yra sunkiai suprantami, nepagrįsti ir neatitinka tikrovės (nes bent centrinio mokesčių administratoriaus aktus, nustatančius mokesčių deklaracijos formas, neabejotinai keisti reikės, o naujai nustatomi ir iki tol netaikyti apribojimai neišvengiamai turės neigiamos įtakos bent tam tikriems mokesčių mokėtojams).
- 3.14. Dėl PMĮ projekto 12 straipsnio 15 dalies pastabos pateikiamos **1 priede**, kurį pateikiame kartu su šiuo raštu.

ii. Dėl siūlomų NTMĮ pakeitimų

4. Vertinant konkrečias siūlomas NTMĮ pakeitimo įstatymo (toliau – **NTMĮ Projektas**) nuostatas:

- 4.1. Pažymėtina, jog NTMĮ projekto 2 str. keičiamas tik NTMĮ 7 str. 1 d. 1 ir 4 p., 2 d. 7 p., naikinant lengvata komercinės prigimties turtui, tačiau tuo pat metu nėra atsisakoma kitų komercinio pobūdžio turtui taikomų lengvatų, kurių taikyti neįpareigoja jokia tarptautinė sutartis, ir kurios potencialiai prieštarauja ES teisės aktams dėl valstybės pagalbos teikimo: pvz., 7 str. 1 d. 2 p. (komercinė / individuali žemės ūkio veikla), 7 str. 1 d. 5 p. (individuali kūrybinė veikla), nors jokių lengvatų kitų individualią veiklą vykdančių fizinių asmenų turtui nėra numatyta. Taip pat, kodėl nėra atsisakoma konkurenciją iškreipiančių lengvatų: **komercinei veiklai** naudojamam tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamam turtui (NTMĮ 7 str. 2 d. 5 p.) (ko, pavyzdžiui, aiškiai nenumato ir Lietuvos Respublikos bei Šventojo sosto sutartis ir kas aiškiai pažeidžia valstybės pagalbos draudimą ES); iš NTMĮ 7 str. 2 d. 6 p. kylančios lengvatos eilei komercinių objektų, įtrauktų į minimame punkte nurodytą sąrašą; žemės ūkio veiklą vykdančių juridinių asmenų nekilnojamam turtui (NTMĮ 7 str. 2 d. 9 p.), komercinei (ar ne pagrindinei) veiklai naudojamam mokslo ir studijų institucijų bei švietimo įstaigų nekilnojamam turtui (NTMĮ 7 str. 2 d. 12 ir 13 p., meno kūrėjų organizacijų komercinei veiklai naudojamam nekilnojamam turtui (NTMĮ 7 str. 2 d. 18 p.).

iii. Dėl siūlomų GPMĮ pakeitimų

5. Vertinant konkrečias siūlomas GPMĮ pakeitimo įstatymo (toliau – **GPMĮ Projektas) nuostatas:**

- 5.1. GPMĮ Projekto 2 str. 2, 3, 4 d. būtų keičiama GPMĮ 6 str. 4, 5 ir 6 d., reglamentuojančios mokesčio sumokėjimą įsigyjant verslo liudijimą. Šiuo atveju akcentuotina, jog verslo liudijimas savo esme yra tik viena iš mokesčio nuo individualios veiklos pajamų sumokėjimo forma. Tačiau mokesčio objektu ir toliau yra ir turėtų likti gyventojų gautos pajamos. Todėl šiuo atveju, siūlomų pakeitimų kontekste, paminėtina, jog įsigyjant verslo liudijimą mokamo fiksuoto mokesčio skaidymas mokestinio laikotarpio dalimis (t. y. mokesčio objektu faktiškai laikant ne pajamas, o mokestinio laikotarpio dalis), akivaizdžiai iškreipia pačią individualios veiklos pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu esmę ir logiką. Galimybė vykdyti veiklą ir kurti vertę tęstinį laikotarpį (pavyzdžiui, gaminti pardavimui skirtas prekes), o mokestį sumokėti tik už tą trumpą mokestinio laikotarpio dalį, kuomet faktiškai gaunamos pajamos, nėra teisinga ir logiška. Atsižvelgiant į tai, GPMĮ projektą siūlytume papildyti ir nuostata, numatančia, jog trumpiausia mokestinio laikotarpio dalis, už per kurią gaunamas pajamas gyventojų pajamų mokestį galima sumokėti įsigyjant verslo liudijimą, yra bent kalendorinis mėnuo arba ketvirtis.
- 5.2. GPMĮ Projekto 4 str. 1 d., kuria GPMĮ 17 str. 1 d. papildoma 20² punktu, numatoma lengvata dar vienai gyventojų gaunamų palūkanų rūšiai, neviršijant 500 Eur per mokestinį laikotarpį. Manytina, jog, siekiant mokesčių teisinio reguliavimo aiškumo, tikslumo ir nuoseklumo, atsižvelgiant į jau kituose GPMĮ 17 str. 1 d. punktuose palūkanoms nustatytas lengvatas, logiška ir nuoseklu būtų numatyti, jog apskritai palūkanoms taikoma viena bendra (subendrinta) gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama vertė ir išskiriamos tos palūkanų rūšys, kurioms ši neapmokestinama suma nėra taikoma. Tai ne tik supaprastintų gyventojų pajamų mokesčio administravimą, deklaratavimą, bet ir dirbtinai neskaidytų tos pačios prigimties investicinių pajamų.
- 5.3. Dėl GPMĮ Projekto 5 str. siūlomo GPMĮ 18 str. papildymo nauja 4 d., akcentuotina, jog (kaip ir dėl PMĮ Projekto 5 ir 8 str.) žemė ne tik žemės ūkio veikloje yra pagrindinė ar viena iš pagrindinių priemonių, todėl leidimas jos įsigijimo kainą atskaityti tik šios rūšies individualia veikla besiverčiantiems asmenims yra nepagrįstas ir nelogiškas, diskriminuojantis kitų individualią veiklą vykdančių asmenų atžvilgiu.
- 5.4. GPMĮ Projekto 6 str., kuriuo GPMĮ papildomas 18² str., nuostata, jog mokesčio kreditas taikomas pagal kiekvieną vykdoma individualios veiklos rūšį, gali paskatinti šiuo metu kompleksinio pobūdžio veiklą vykdančius asmenis (daugiausia paslaugų srityje), kurie šiuo metu yra įregistravę vieną veiklos rūšį (pvz., konsultacijų veikla ar pan.), ją gryninti ir išskirti, konkretizuoti, kokio pobūdžio paslauga suteikta konkrečiam klientui ir taip pasinaudoti įstatymo suteikta teise į didesnę mokesčio kreditą. Tačiau, iš šiuo metu matomos mokesčių administravimo praktikos ir tendencijų galima prognozuoti, kad toks prisitaikymas prie įstatymo pasikeitimo, mokesčių administratoriaus būtų vertinamas išimtinai kaip mokesčių vengimas, kas tik paskatins mokestinius ginčus.
- 5.5. GPMĮ projekto 9 str., keičiančiu GPMĮ 22 str., siūloma numatyti, jog A klasės pajamomis būtų laikomos ir nekilnojamojo turto nuomos pajamos, gaunamos iš individualią veiklą vykdančio gyventojų (išskyrus pajamas, kurios apmokestintos įsigyjant verslo liudijimą). Šiuo atveju nesuprantama, kodėl, pavyzdžiui, turto, kuris išsinuomotas asmeniniams poreikiams, pajamų apmokestinimo tvarka (mechanizmas) turėtų skirtis priklausomai nuo to, ar nuomininkas vykdo

individualią veiklą, ar ne. Antra, tai niekuo nepagrįstas, nelogiškas ir su asmens vykdoma individualia veikla nesusijęs administracinės naštos tokiam gyventojui padidinimas. Trečia, iš įstatymo projekto vienareikšmiškai nėra aišku, ar tokia nauja tvarka būtų taikoma ir individualią veiklą vykdančioms gyventojams, kurie mokesčių nuo savo individualios veiklos pajamų sumokėjo įsigiję verslo liudijimą. Atsižvelgiant į tai, akivaizdu, kad nei pati nuostatos formulė, nei tikslai, kurių šiuo siūlymu siekiama (kaip nurodoma aiškinamajame rašte – sprendžiant ūkininkams iškilančias problemas) yra neproporcingi, siūlomas sprendimas (pakeitimas) netinkamas. Pažymėtina, jog ir šiuo metu galiojančios GPMĮ ir MAĮ nuostatos nedraudžia tokiems ūkininkams patiems tiesiogiai (savo ar nuomininko sąskaita) sumokėti mokesčių už šiuos *vyresnio amžiaus žmones*.

Tuo pat metu keltinas klausimas, kodėl palūkanos, kai jos gaunamos iš juridinių asmenų, priskiriamos B klasės pajamoms, tuo tarpu iš fizinių asmenų gaunamos palūkanos ir toliau laikomos A klasės pajamomis, sukuriant papildomą ir niekuo nepateisinamą administracinę naštą palūkanas mokantiems gyventojams.

Galiausiai, atsižvelgdami ir į tai, kas išdėstyta, taip pat negalime sutikti su tuo, jog, kaip bandoma teigti GPMĮ projekto aiškinamajame rašte, dėl siūlomų pakeitimų GPMĮ 22 str. nuostata taptų kiek nors aiškesnė, lengviau suprantama ir taikoma. Manome, jog šis straipsnis privalėtų būti išdėstytas nauja, nuoseklia, aiškiai struktūrizuota redakcija.

Investuotojų Forumas ir jo nariai yra visuomet pasirengę atvirai ir konstruktyviai diskusijai, teikti ekspertinę pagalbą ir savo praktines įžvalgas tiek dėl konkrečių teisės aktų projektų, tiek ir dėl atskirų jų formuluočių. Siūlome pateiktas pastabas aptarti susitikime.

Pagarbiai,

Vykdomoji direktorė



Rūta Skyrienė

Priedas Nr. 1

(Papildantis ir išplečiantis rašto dėl įstatymų projektų 3.7 punktą)

Pastabos dėl PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimo projekto dalies, dėl akcijų vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo lengvatos netaikymo, kai akcijos apmokėtos turtu (ne pinigais)

Susipažinome su siūlomu pakeitimu, manome, kad jis yra pateiktas detaliam neįvertinusi ir neapsvarsčius galimų neigiamų tokio pakeitimo pasekmių. Mūsų manymu, siūlomas dalyvavimo išimties taisyklės taikymo apribojimas yra neadekvatus. Bet kokie dalyvavimo išimties taikymą keičiantys teisės aktai turi būti ypač kruopščiai išnagrinėti, suderinti su verslo bendruomene, kadangi šios taisyklės taikymas investuotojams yra ypatingai didelės svarbos.

Teikiame savo pastabas ir primygtinai raginame gerai apgalvoti įstatymo pakeitimo siūlymą – išimti jį ar keisti alternatyvia kovos su piktnaudžiavimu priemone. Toliau rasite detalius investuotojų bendruomenės atstovų komentarus, kuriuos esame pasiruošę pristatyti ar papildomai paaiškinti.

1. Paskubėtas ir neapgalvotas pakeitimas

Vertiname šį pakeitimo siūlymą, kaip pristatytą paskubėjus ir neapgalvotai.

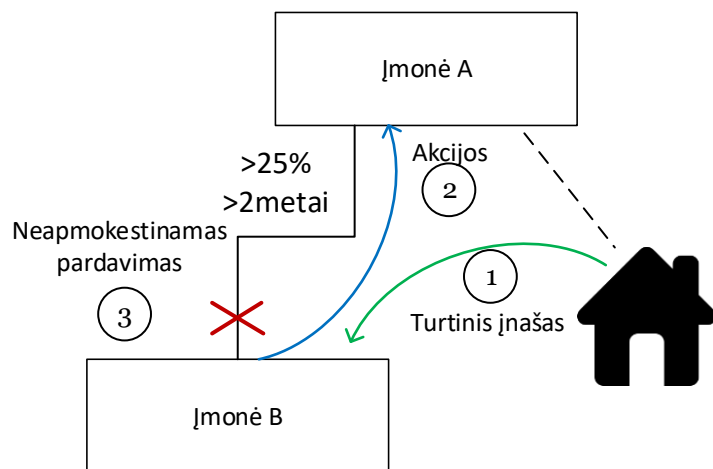
Susidaro įspūdis, kad siekiama kovoti su piktnaudžiavimu turtiniais įnašais į bendrovių kapitalą, norint išvengti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, tačiau nepasvertai pasirinkta apribojimą pritaikyti vienai iš svarbiausių holdingų lengvatų. Manome, kad tai yra visiškai neproporcingas ir nepriimtinas kovos su agresyviu mokesčių planavimu būdas – labai keistai apmokestinimas susiejamas su forma (akcijų apmokėjimo forma), o ne su sandorio šalių esminiais ketinimais (turiniu).

Taip pat susidaro įspūdis, jog, bandant kovoti su mokesčių vengimu, einama pačiu paprasčiausiu keliu – reikšmingai apriojamas pačios dalyvavimo išimties taisyklės taikymas, o pastaroji yra vienas iš investicijų ir holdingo tipo bendrovių kūrimo ir veikimo Lietuvoje, neiškeliant holdingo į užsienio jurisdikcijas, o sėkmingai organizuojant jų veiklą Lietuvoje, pagrindų.

1.1. Koks tikrasis siūlomo pakeitimo tikslas ir ar pasirinktos tinkamos jo įgyvendinimo priemonės?

Jei norima turėti tikslingai būtent piktnaudžiavimui turtiniais įnašais skirtą taisyklę, tai primygtinai siūlytume tam tikslui pasirinkti kitas, adekvačias ir apgalvotas priemones. Dėl siekio kovoti su agresyviu mokesčių planavimu yra neproporcinga ir neteisinga apriboti lengvatą visiems, t.y. ir sąžiningiems mokesčių mokėtojams, bei sandorių apmokestinimą sieti su sandorio forma, o ne turiniu – būtų pradėta formuoti ydinga praktika.

Mokesčių vengimo pavyzdys:



Įmonė A ketina realizuoti turimą nekilnojamą turtą, kurio rinkos vertė yra ženkliai išaugusi. Siekdama išvengti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, ji įneša nekilnojamą turtą į daugiau nei 2 metus išlaikytą dukterinę bendrovę ir pastarosios akcijas (tiek išlaikytas, tiek naujai išleistas) nedelsiant neapmokestinamai parduoda. Nepagrįstai pasiekiamas neapmokestinamas nekilnojamo turto pardavimas.

Manome, kad pateiktas pavyzdys yra aiškus piktnaudžiavimo atvejis – dirbtinai pasinaudota dalyvavimo išimties taisykle. Tačiau kovai su panašiais piktnaudžiavimo atvejais siūlome taikyti kitas tikslą atitinkančias antivengimines priemones, pavyzdžiui:

- Turinio viršenybės prieš formą principas – puikiai tinkantis pateiktai mokesčių vengimo schemai identifikuoti ir teisingai apmokestinti.
- PMĮ 14 str. nuostatų peržiūra vietoje siūlomos 12 str. 15 dalies redakcijos.
- Turto vertės padidėjimo pajamų įnašo datai apmokestinimas (o ne viso vėlesnio akcijų pardavimo pelno),
- Papildomi testai piktnaudžiavimo tikimybei įvertinti, pvz:
 - Laikotarpis tarp apmokėjimo turtu ir akcijų pardavimo,
 - Turtu ir pinigais apmokėtų akcijų santykis,
 - Kiti pavyzdžiai: minimalus turinys NT įmonėms, Holdingo bendrovėms; pasyvios / aktyvios veiklos apibrėžimas.

Taip pat pažymime, kad antivengiminė priemonė jau dabar yra numatyta – taikomas 2 (dviejų) metų, o reorganizavimo atvejais – 3 (trijų) metų, akcijų išlaikymo kriterijus bei minimalus valdomas akcinio kapitalo dydis – 25% (10% pagal siūlomą projektą).

1.2. Neadekvatus pakeitimo taikymo laikas

Iš dabartinio pakeitimo teksto matyti, kad ketinama taikyti apribojimą istoriškai (iki 2018.01.01) turtu apmokėtoms akcijoms, kai jos bus parduodamos jau po įstatymo pakeitimo įsigaliojimo.

Atkreipiame dėmesį, kad tokiu atveju būtų pažeisti teisėti mokesčių mokėtojų lūkesčiai – ketinama keisti būsimų sandorių apmokestinimą, priklausomai nuo iki pakeitimo pasirinktos akcijų apmokėjimo formos, na o verslas galimai sureaguotų greitais sandoriais – siekdamas iki įstatymo įsigaliojimo parduoti visas akcijas, kurioms lengvata nustos galioti.

1.3. Kapitalo judėjimo laisvės apribojimas

Būtų diskriminuojamas / ribojamas akcijų apmokėjimas nepiniginiu įnašu. Verslas turi turėti laisvę rinktis ir sprendimus priimti ne dėl mokestinių taisyklių / ribojimų, o vadovaujantis verslo poreikiais.

Taip pat panašu, kad pakeitimu būtų įtvirtintas skirtingas Lietuvos juridinių asmenų traktavimas lyginant su užsienio vienetais, kuriems aptariamas ribojimas būtų netaikomas (pastarųjų turto (akcijų) vertės padidėjimo pajamos Lietuvoje neapmokestinamos).

Tie, kurie turės tikslą mažinti mokesčius, vis tiek suras būdų sandoriams dėti taip, kad papildoma mokestinė našta neatsirastų. Taigi, būtų formuojama ydinga praktika verslo struktūras kurti vardan mokestinių tikslų, dažnai užsienio jurisdikcijoje, kurią LR Finansų ministerija ir mokesčių administratorius kaip tik siekia pakeisti.

Atitinkamai, labai pasigendame Finansų ministerijos ir mokesčių administratoriaus pastangų kurti patrauklią mokestinę aplinką Lietuvos Respublikoje, kad verslui nekiltų poreikio ieškoti išėities steigiant užsienio įmones ir tokiu būdu išvengti mokestinio diskriminavimo.

1.4. Neproporcingai apmokestinamos verslo (įmonės) vertės padidėjimo pajamos

Priėmus siūlomą PMĮ 12 str. 15 d. redakciją, iš esmės naikinama dalyvavimo išimties lengvata verslo vertės prieaugiui, akcijas apmokėjus turtu.

1 Pavyzdys. Tiesioginis akcijų apmokėjimas turtu:

Įsivaizduokime, kad Įmonė A turi nekilnojamo turto objektą, kurio:

- likutinė vertė – 100 000 Eurų,
- rinkos vertė – 150 000 Eurų.
- Įmonė A įsteigė naują Įmonę B ir minėtu turtu apmokėjo 150 000 Eurų vertės Įmonės B akcijas,
- turto vertės padidėjimo pajamos nebuvo apmokestintos įnešimo momentu, Įmonė B po įnešimo nudėvi istorinę gauto turto vertę (100 000 Eurų).
- po 5-erių metų Įmonės B verslui plečiantis (pvz. Lietuvos ir užsienio rinkose, sėkmingai naudojant banko paskolas, steigiant dukterines įmones ir investuojant į naujus verslus ir pan.) ir, atitinkamai, akcijų vertei reikšmingai išaugus, Įmonė A sėkmingai suranda investuotoją ir parduoda Įmonės B akcijas už 4 000 000 Eurų, t.y. ženkliai didesnę kainą, nei jų vertė įstatinio kapitalo formavimo metu.

Vadovaujantis siūlomu PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimu, Įmonė A turėtų apmokestinti visą turtu apmokėtų akcijų vertės padidėjimą, t.y.:

$$3\,900\,000\text{ Eurų} = 4\,000\,000\text{ Eurų} - 100\,000\text{ Eurų (nenudėvėta turto vertė įnašo datai)}$$

Manome, kad pastarasis akcijų vertės prieaugis neturi nieko bendro su akcijų apmokėjimu turtu ir, atitinkamai, toks jo apmokestinimas yra neteisingas, neproporcingas ir absoliučiai nepageidaujamas. Nes akcijų vertės prieaugio dalis yra net 3 850 000 Eurų iš minėtų 3 900 000 Eurų:

$$3\,850\,000\text{ Eurų} = 4\,000\,000\text{ Eurų} - 150\,000\text{ Eurų (turto rinkos vertė įnašo datai)}$$

Šis 3 850 000 Eurų akcijų vertės augimas yra ne dėl turtinio įnašo, o dėl paties verslo plėtros.

Atkreipiame dėmesį į tai, kad net turta įnešusiam vienetui (Įmonei A) pasirinkus apmokestinti šio turto vertės padidėjimo pajamas (50 000 Eurų * 15%) įnešimo momentu, vėlesnis akcijų pardavimas vis vien būtų apmokestinamas pagal siūlomą pakeitimo versiją (tiesiog turto vertės padidėjimo pajamos būtų jau apmokestinta suma – 50 000 Eurų – mažesnės, t.y. apmokestinta būtų 3 850 000 Eurų).

Atkreipiame dėmesį, jog, pakeitus Įmonės B įstatinio kapitalo didinimo formą ir atlikus tokius žingsnius:

- Įmonė A parduoda nekilnojamą turta Įmonei B už 150 000 Eurų (Įmonė A, atitinkamai, apmokestina 50 000 Eurų turto vertės padidėjimo pajamas);
- Įmonė B apmoka įsigytą turta pinigais 150 000 Eurų (savo lėšomis arba naudodamasi banko paskolomis žr. 2.3.1 p. žemiau);
- Įmonė A apmoka naujai išleistas Įmonės B akcijas pinigais (150 000 Eurų),

Įmonės B akcijų pardavimo pajamos po 5-ių metų, t.y. 3 850 000 Eurų, būtų neapmokestinamos.

2 Pavyzdys. Akcijų apmokėjimas reorganizavimo ir perleidimo atvejais (PMĮ 41 str. 2 d.):

Įsivaizduokime, kad Įmonė C vykdo kelis verslus – gamybos, prekybos ir transporto. Kiekvienai iš verslo atšakų augant, atsirado poreikis atskirti šių verslų valdymą, tiksliau matuoti jų rezultatus. Nutarta kiekvieną verslo šaką perkelti į atskiras dukterines bendroves, Įmonėje C paliekant strateginį verslų valdymą, centralizuotas IT, pirkimų, žmogiškųjų išteklių ir panašias veiklas (t.y. Įmonė C tampa holdingo bendrove, teikiančia valdymo paslaugas savo dukterinėms įmonėms).

Verslų atskyrimas įgyvendinamas pagal PMĮ 41 str. 2 d. 6 punktą, t.y. atskiros veiklos dalys – gamyba, prekyba, transportas (ar pagal siūlomą pakeitimo redakciją tai būtų laikoma turta?) – įnešamos į dukterines įmones (Įmonė D, Įmonė E, Įmonė F). Mainais už įneštas verslo dalis Įmonė C gauna pastarųjų įmonių akcijų. Dukterinių įmonių akcijų įsigijimo kaina Įmonei C yra su kiekvienu iš verslų (perleista veiklos dalimi) perleisto turto įsigijimo kainos ir įsipareigojimų vertės, buvusių prieš pat perleidimą, skirtumas. Naujai išleistų dukterinių įmonių akcijų rinkos kaina atitinka įneštų verslų rinkos vertes jų perleidimo dieną. Apibendriname lentelėje žemiau:

	Akcijų įsigijimo kaina	Akcijų rinkos vertė	Skirtumas
Įmonė D	50 000 Eurų	150 000 Eurų	100 000 Eurų
Įmonė E	150 000 Eurų	200 000 Eurų	50 000 Eurų
Įmonė F	75 000 Eurų	100 000 Eurų	25 000 Eurų
Iš viso	275 000 Eurų	450 000 Eurų	175 000 Eurų

Verslo dalies (turto) įnešimas atitinka PMĮ 41 str. 2 d. 6 p. sąlygas, todėl turto vertės padidėjimas (apskaičiuotas 175 000 Eurų skirtumas) nėra Įmonės C pajamos ir yra neapmokestinamas, jei naujai įgytos Įmonių D, E ir F akcijos nėra parduodamos ar kitaip perleidžiamos 3 (trejus) metus (pagal PMĮ 42 str.).

Tarkime, po 5 metų nuo aprašyto verslo dalių atskyrimo, pastariesiems verslams reikšmingai išaugus dėl sėkmingai įgyvendintos verslo plėtros Lietuvoje ir už jos ribų, Įmonė C nusprendžia parduoti visų trijų dukterinių akcijas ir investuoti gautas lėšas į naujas verslo sritis. Sėkmingai suradus investuotoją, sutariama akcijų pardavimo kaina ir apskaičiuojamas akcijų pardavimo pelnas:

	Akcijų įsigijimo kaina	Akcijų pardavimo kaina	Skirtumas
--	-------------------------------	-------------------------------	------------------

			(akcijų pardavimo pelnas)
Įmonė D	50 000 Eurų	750 000 Eurų	700 000 Eurų
Įmonė E	150 000 Eurų	550 000 Eurų	400 000 Eurų
Įmonė F	75 000 Eurų	375 000 Eurų	300 000 Eurų
Iš viso	275 000 Eurų	1 675 000 Eurų	1 400 000 Eurų

Akcijų pardavimo momentu, Įmonė C yra vienintelė dukterinių įmonių akcininkė (t.y. valdo po 100% kiekvienos jų akcijų). Akcijos išlaikytos 5 (penkerius) metus.

Įgyvendinus siūlomą PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimą, kiltų klausimas – ar Įmonė C privalo apmokestinti akcijų vertės padidėjimą, kadangi pastarąsias apmokėjo įnešdama verslo dalis (kas, pagal dabartinę įstatymo redakciją, galėtų būti laikoma turtiniu įnašu)? Jei taip, tai kokią verslo vertės padidėjimo dalį būtų ketinama apmokestinti:

- visą akcijų pardavimo pelną, t.y. 1 400 000 Eurų, ar
- 1 225 000 Eurų, apskaičiuotus eliminavus turto vertės padidėjimą, gautą verslo dalių įnešimo metu (175 000 Eurų), kuris neapmokestinamas pagal minėtą PMĮ 42 str. Ar
- 175 000 Eurų – vertės padidėjimą, gautą verslo dalių įnešimo metu, nors pastarasis negali būti apmokestinamas, vadovaujantis dabartine PMĮ 42 str. redakcija.

Mūsų vertinimu, aukščiau įvardintas verslo vertės padidėjimas negali būti apmokestinamas (nei apskaičiuota 1 225 000 Eurų pelno dalis, nei turto vertės padidėjimas įnašo dienai, nei, juo labiau, visas pelnas). Jei pavyzdyje aptariamam akcijų pardavimui būtų taikomas siūlomu PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimu įgyvendinamas dalyvavimo išimties taisyklės ribojimas, tuomet sugriūtų įprasta verslo praktika keisti įmonių teisinę struktūrą, siekiant efektyvesnio verslo valdymo, pagal PMĮ 41 str. nuostatas. Kas labai svarbu, tai prieštarautų ES direktyvos dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis nuostatoms, nes savo esme naikinama galimybė atlikti reorganizavimus be neigiamų mokesčių pasekmių (kartu žiūrėti ir 5 punktą).

Tikime, kad ne toks buvo siūlomo įstatymo pakeitimo tikslas, tad primygtinai siūlome jį pakartotinai įvertinti, atsižvelgiant į pailiustruotas pasekmes ir papildomai šiame rašte išdėstomas aplinkybes.

2. Labai reikšmingas kirtis Lietuvos investicinei aplinkai ir mokesčių sistemos konkurencingumui

2.1. Reikšmingas taikomų holdingų lengvatų apribojimas

Aiškinamajame rašte, lydinčiame įstatymo pakeitimo projektą, ir LR Vyriausybės programoje teigiama, jog siūlomais įstatymų pakeitimais yra siekiama „*sudaryti palankesnes mokesčines sąlygas į kitus vienetus investuojantiems vienetais, kartu didinant Lietuvos, kaip alternatyvaus kapitalo plėtrai patrauklios jurisdikcijos, konkurencingumą*“.

Manome, kad siūlomas PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimas turės visiškai priešingą efektą.

Toks būtent dalyvavimo išimties taisyklės apribojimas yra precedento neturinti, nematyta praktika. Kiek mums žinoma, nei viena iš ES šalių narių akcijų apmokestinimui taikomų lengvatų neriboja atsižvelgiant į akcijų apmokėjimo formą. Neabejojame, kad toks dalyvavimo išimties taisyklės pakeitimas plačiai ir labai neigiamai nuskambės tarptautiniu mastu. Įvairiose suvestinėse mokesčių apžvalgose apie akcijų

pardavimo pelno apmokestinimą ties Lietuva turės būti uždėta * su paaiškinimu, jog lengvata netaikoma akcijų apmokėjimui turtu. Užsieniečiai, rinkdamiesi jurisdikciją investicijoms, tokią išlygą be jokios gilesnės analizės tiesiog laikys Lietuvos nekonkurencingu ribojimu, palyginus su kitomis jurisdikcijomis.

Siekiant išvengti piktnaudžiavimo lengvata, ES įprasta dalyvavimo išimties taisyklę taikyti nustatant minimalų valdomų akcijų paketą ir jo minimalų išlaikymo laiką (taip, kaip ir Lietuvoje iki šiol yra taikoma). Pasitaiko ir kitų ribojimų, tokių kaip geografinis ribojimas (pvz. lengvata taikoma tik parduodant ES ar DAIS (dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių) šalyse registruotų įmonių akcijas), ar dukterinė įmonė yra pelno mokesčio mokėtoja jos rezidavimo valstybėje bei minimalus taikomas efektyvus pelno mokesčio tarifas (*subject to tax test ar effective tax rate test*). Tačiau nesame girdėję apie lengvatos netaikymą, pagal akcijų apmokėjimo formą (jei akcijos apmokėtos turtiniu, o ne piniginiu įnašu).

2.2. Pralaimėjimas konkurencinėje kovoje Latvijai, Estijai ir kitoms jurisdikcijoms

Įvestas PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimas ne tik itin blogai nuskambėtų tarptautiniu mastu, bet ir neabejotinai suprastintų Lietuvos ir taip nespindinčius pasiekimus mokesčių sistemos konkurencingumo vertinimuose. Esame įsitikinę, kad Pasaulio banko, Pasaulio ekonomikos forumo, The Tax Foundation sudaromuose bei panašiuose reitinguose Lietuva ne tik ženkliai atsiliktų nuo kaimyninių šalių (ypač dažnai investuotojų su Lietuva lyginamų – Latvijos ir Estijos), bet ir reikšmingai nukristų žemyn bendrame dėl užsienio investicijų konkuruojančių šalių sąrašė.

Toks reikšmingas dalyvavimo išimties taikymo apribojimas, paskelbtas taip netikėtai ir su labai silpna argumentacija, sukuria nepasitikėjimą Lietuvos mokesčių sistema. Atitinkamai, investuotojai (įskaitant ir Lietuvos investuotojus) turės labai svarias paskatas holdingus kurti ne Lietuvoje, o užsienyje, ir mokesčius mokės užsienyje.

Susidaro paradoksali situacija, jog buvo teisūs investuotojai, teigdami, jog jų holdingų steigimo užsienyje priežastis – nestabili Lietuvos mokesčių sistema ir neprognozuojami apmokestinimo pakeitimai Lietuvos holdingo tipo bendrovėms. Lietuvos VMI dažnai tikrina užsienio holdingo tipo bendroves įtardama, jog jos gali būti steigiamos mokesčių vengimo tikslais, todėl Lietuvos verslas dažnai vengdavo steigti užsienio holdingus. Tačiau dabar siūlomu PMĮ 12 str. 15 d. pakeitimu pati Lietuvos valstybė netiesiogiai ragina verslą steigti holdingus užsienyje – šalyse, kuriuose dalyvavimo išimties taisyklė yra nekeičiama ar bent nebloginama ištisu dešimtmečius.

2.3. Perteklinė administracinė našta verslui, norinčiam teisėtai pasinaudoti mokesčių lengvatomis

2.3.1. Priverstinis skolinimasis akcijoms įsigyti

Siūlomu įstatymo pakeitimu, lengvatą teisėtai siekiantis pritaikyti, turintis turto, bet neturintis pakankamai laisvų lėšų, verslas bus priverstas skolintis, tikintis, jog bankai suteiks paskolas. Atsiranda apmokestinimo diskriminacija įmonėms, neturinčioms piniginių lėšų (t.y. negalintioms apmokėti dukterinių įmonių akcijų pinigais). Ar tai teisėta ir teisinga?

Toks priverstinis skolinimasis neabejotinai turės neigiamų pasekmių verslui:

- Derybos su bankais ir susijęs administravimas bei kaštai (laikas, pinigai ir biurokratinė našta):

- Reikšmingai išauga įstatinio kapitalo padidinimo kaštai. Sudarius paskolos sutartis, bankui mokama: paskolos sutarties mokestis, palūkanos. Jeigu paskola yra naudojama tik labai trumpam laikui (kol bus atliktas įstatinio kapitalo apmokėjimas), bankai nebus suinteresuoti trumpu palūkanų laikotarpiu ir taikys aukštas palūkanų normas arba aukštus sutarties sudarymo mokesčius.
- Papildomos išlaidos sudarant banko paskolos sutartis: hipoteka, mokėjimai notarui, teisininkams, Nekilnojamojo turto registru.
- Laiko gaišimas: sudaryti banko finansavimo sutartį užima mažiausiai apie 1 mėn. – labai ilgas laikas, stabdantis verslą ir atsiliepsiantis Lietuvos įmonių konkurencingumui.
- Ypatingai didelis apsunkinimas naujoms įmonėms („Start-up“), inovacijų įmonėms. Tarp pastarųjų dažna praktika ir realybė yra dukterinės įmonės kapitalą apmokėti nematerialiuoju turtu, prekių ženklais arba skaidant veiklas reorganizavimo ir perleidimo atvejais, kadangi naujai įsteigtoms įmonėms bankai paprastai neteikia kreditų dėl aukštos rizikos. Todėl siūlomas PMĮ 12 str. 15 dalies pakeitimas padidintų mokestinę naštą startuoliams ir inovacijų įmonėms, kas visiškai prieštarautų LR Vyriausybės keliamam tikslui – skatinti inovatyvaus verslo vystymąsi.
- Jei skolinamasi iš grupės įmonių, kainodaros dokumentacijos rengimo kaštai ir galimos plonosios kapitalizacijos ar kitos palūkanų atskaitos bėdos.
- Neišvengiamai bus kuriamos dirbtinės struktūros, pvz:
 - Holdingai bus kuriami ne Lietuvoje, nes panašu, kad užsienio vienetams (akcininkams) apribojimas nebus taikomas.
 - Holdingai su laikomomis „tuščiomis“ dukterinėmis įmonėmis, kuriose pagal poreikį pradedami vystyti atskiri nekilnojamo turto projektai su tikslu, projektui pasiekus tam tikrą mąstą, tokios įmonės akcijas neapmokestinamai parduoti ar kitaip perleisti.

2.3.2. Apsunkinama mokesčių apskaita / administravimas verslui

Įsigaliojus siūlomam įstatymo pakeitimui, bus reikalinga sekti ne tik, (1) kaip formuojamas įmonės kapitalas (akcininkų įnašais ar bendrovės lėšomis), bet ir (2) kaip apmokamos akcijos. Esant ilgesnei sandorių grandinei, atsekti visą istoriją ir teisingai apmokestinti akcijų pardavimą gali tapti neįmanoma.

Įsivaizduokime, kad Įmonė A apmokėjo naujai išleistas Įmonės B akcijas turtu. Po kelių metų, ji Įmonės B akcijas išmainė į Įmonės C akcijas, kurių (skirtinga) dalis taip pat buvo apmokėta turtu jos pirmojo akcininko. Per kelis vėlesnius metus kelis kartus buvo didintas/mažintas Įmonės C įstatinis kapitalas (išleidžiant naujas / anuliuojant akcijas), be to, buvo atskirta dalis verslo (su anksčiau akcininkų įneštu turtu). Kaip Įmonei A, po 10 metų nusprendusiai parduoti investiciją, atsekti akcijų apmokėjimo istoriją ir teisingai apmokestinti akcijų pardavimą? Ir, juo labiau, kaip mokesčių administratoriui patikrinti šio sandorio aplinkybes ir pritaikytą apmokestinimą?

3. Verslo praktika dalyvauti sandoriuose turtais įnašais

Norime pastebėti, kad dalyvavimas verslo sandoriuose nepinigine forma yra įprasta verslo praktika ne tik Lietuvoje, bet ir pasaulyje. Pasirinkimas projekte / įmonės kapitale dalyvauti ne pinigais, o turtu paprastai yra pagrįstas verslo priežastimis - patogumas. O mokesčių klausimai yra šalutiniai (iš anksto neplanuojama pasekmė, tačiau nėra tikslas).

3.1. Sandorių pavyzdžiai

Vienas iš galimų pavyzdžių galėtų būti jungtinė veikla (*Joint activity / Joint venture*), kai inicijuodami naują projektą partneriai suneša į naują įmonę „kas ką turi geriausia“ arba ko reikia konkrečiam projektui vystyti, pvz.:

- nekilnojamas turtas,
- žmonės/know-how,
- nematerialusis turtas (patentai, prekių ženklai),
- pinigai,
- įmonių akcijos.

Vėlesnio akcijų pardavimo atveju, turtą įnešę dalininkai būtų diskriminuojami pinigais įnešusių dalininkų atžvilgiu, nepaisant to, kad visų ketinimai ir verslo prasmė įnašų vertės bei reikšmės buvo vienodi, jokio mokesčių planavimo nebuvo.

3.2. LR Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos numato akcijų apmokėjimo nepiniginiu įnašu galimybę bei kontrolės mechanizmus

LR Akcinių bendrovių įstatymas (ABĮ) leidžia akcijas apmokėti turtu ir numato tam tikrus saugiklius / kontrolės priemones:

- numatytas piniginių ir nepiniginių įnašais apmokėtų akcijų santykis (ABĮ 45 str. 4 d.)
- numatyta, jog apmokant akcijas turtu, privaloma atlikti nepriklausomą įnešamo turto vertinimą (ABĮ 45 str. 5 d.).
- notaras privalo tvirtinti akcijų apmokėjimą turtu ir gauti vertinimo ataskaitą.

Taip išeina, kad vienas įstatymas leidžia akcijų apmokėjimą turtu (jį protingai ribodamas), o kitas jį netiesiogiai draudžia (taikydamas diskriminuojantį apmokestinimą)?

4. Neaišku, kas patenka po sąvoka „apmokėjimas turtu“

Siūloma įstatymo pakeitimo formuluotė yra labai plati – lengvata netaikoma turtu (ne pinigais) apmokėtoms akcijoms. Atkreipiame dėmesį, kad terminas „turtas“ yra daug apimantis, tikėtina, daug platesnis už LR Finansų ministerijos ar mokesčių administratoriaus planuojamus sukontroliuoti paslėpto turto pardavimo atvejus.

Taigi, kokio turto įnešimas į bendrovės įstatinį kapitalą akcijoms apmokėti yra turimas minty?

- Nekilnojamo turto įnešimas,
- Finansinio turto įnešimas (akcijų, obligacijų įnešimas, gautinų sumų (įskaitant paskolas?) kapitalizavimas),
- Verslo įnešimas.

Detaliau analizuojant kiekvieną iš paminėtų pavyzdžių kyla daugybė klausimų, pavyzdžiui, verslo įnešimo atveju – kaip būtų (ar būtų) taikomos PMĮ 41-42 str. nuostatos dėl reorganizavimų apmokestinimo? Ar toliau taikytųsi 3 metų taisyklė? T.y. ar išlaikius mainais į verslą gautas akcijas 3 metus jos galės būti parduotos be papildomo apmokestinimo, ar vis tik bus taikoma siūlomos redakcijos 12 str. 15 dalis ir akcijų pardavimo pelnas apmokestintas?

5. Prieštaravimas ES direktyvos dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis tikslams

Vienas iš ES direktyvos 90/434/EEB (vėliau iš dalies pakeistos direktyva 2005/19/EB) tikslų yra siekis, kad Bendrijos mokesčių sistema užtikrintų, jog verslo jungimai, skaidymai, turto perleidimai ar akcijų mainai nebūtų apmokestinami². Įgyvendindama šią direktyvą Europos Komisija siekė panaikinti fiskalinius (mokestinius) apribojimus tarptautiniuose reorganizavimuose, apimančiuose minėtus turto perleidimus ir akcijų mainus.

Vertinant šiuos ES direktyvos tikslus plačiąja prasme, manome, kad siūlomas PMĮ 12 str. 15 dalies pakeitimas jiems prieštarauja, t.y. apriboja naudojimąsi visomis direktyvoje įvardintomis galimybėmis, išskiriant turto perleidimo ir akcijų mainų sandorius.

Į turto apibrėžimą įtraukus ne tik nekilnojamą turtą, bet ir verslą, akcijas, mažų mažiausiai darosi neaišku, kaip siūlomą pakeitimą reikėtų vertinti. Ar turto (pvz. akcijų ar verslo) įnešimui į bendrovės įstatinį kapitalą mainais už naujai išleidžiamas pastarosios akcijas reikėtų taikyti naujuosius PMĮ 12 str. 15 dalies apribojimus, ar vis tik paisyti 41-42 str. nuostatų (šį neaiškumą pailiustruojame 2-u Pavyzdžiu prie 1.4 pastabų dėl siūlomos PMĮ 12 str. 15 d. redakcijos punkto).

Pagarbiai,



Vykdomoji direktorė

Rūta Skyrienė

² Direktyvos 90/434/EEB preambulė.