

Lietuvos Respublikos finansų ministerijai
Lukiškių g. 2
01512 Vilnius
Lietuva

2018 m. rugpjūčio 16 d.

Pasiūlymas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto dėl palūkanų atskaitymo pakeitimo ir patikslinimo

Atsižvelgdami į tai, kad Finansų Ministerija yra parengusi pelno mokesčio įstatymo projektą, kuris yra pateiktas viešam svarstymui, teikiame pasiūlymą dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) projekto pakeitimo ir patikslinimo dėl palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės (toliau – EBITDA taisyklė).

Šiuo metu pateiktame PMĮ projekte EBITDA taisyklė yra įtvirtinta projekto 7 straipsnyje, kuris kalba apie PMĮ papildymą 30¹ straipsniu „Palūkanos“.

Savo pasiūlymu siekiame, kad būtų įtvirtintos aiškios ir vienareikšmiškos nuostatos dėl palūkanų atskaitymo ribojimo, kuomet vienetai priklauso PMĮ apibrėžtai vienetų grupei ir EBITDA taisyklė yra taikoma visiems grupės vienetais Lietuvoje bendrai bei nuosavo kapitalo taisyklė taikoma pagal konsoliduotąsias įmonių grupės ataskaitas.

PMĮ projekte įtvirtintos nuostatos

Pagal dabartinį PMĮ projektą, PMĮ 30¹ straipsnyje numatyta, kad iš pajamų yra atskaitomos palūkanų sąnaudos, neviršijančios palūkanų pajamų. Jei palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, vienetas vis tiek gali atskaityti visas palūkanų sąnaudas, jei:

- (i) Viršijanti dalis yra ne didesnė kaip 30% vieneto apmokestinamojo EBITDA arba
- (ii) Viršijanti dalis neviršija 3 000 000 EUR.

Jeigu vienetas priklauso vienetų grupei, tuomet išvardintos nuostatos aukščiau yra taikomos vienetų grupės vienetams Lietuvoje bendrai.

Vieneto atskaitoma palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalis nuo vienetų grupei taikant šio straipsnio nuostatas leidžiamos atskaityti palūkanų sumos apskaičiuojama proporcingai to vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, daliai nuo visos vienetų grupės palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, sumos.

Kaip suprantame iš aukščiau pateiktų nuostatų, tuo atveju, kai norma taikoma vienetų grupei Lietuvoje, turi būti atliekami tokie žingsniai:

- (i) Apskaičiuojamas visos vienetų grupės palūkanų sąnaudų ir pajamų skirtumas. Jei palūkanų sąnaudų perviršio nesusidaro, visos bendrovės atskaito visas palūkanų sąnaudas.
- (ii) Palūkanų sąnaudų perviršio atveju, jei jis neviršija 3 000 000 EUR, visos vienetų grupei priklausančios bendrovės gali atskaityti visas palūkanų sąnaudas pilna apimtimi.
- (iii) Palūkanų sąnaudų perviršio atveju, jei jis neviršija Lietuvos vienetų grupės 30% mokestinio EBITDA (tarkime, 30% mokestinio EBITDA yra 4 000 000 EUR ir palūkanų sąnaudų perviršis grupės lygiu neviršija 4 000 000 EUR), visos vienetų grupei priklausančios Lietuvos bendrovės turėtų galėti atskaityti palūkanų sąnaudas pilna apimtimi (tačiau aiškumo ir administracinio paprastumo tikslais siūlome PMĮ projektą papildyti šį principą įtvirtinančia nuostata, žr. žemiau siūlomus PMĮ 30¹ straipsnio 4 d. pakeitimus).
- (iv) Taip pat skaičiavimo neaiškumas kyla tuomet, kai vienetų grupės palūkanų sąnaudų perviršis viršija 30% mokestinio EBITDA (tarkime, 30% mokestinio EBITDA yra 4 000 000 EUR, o bendras vienetų grupės palūkanų sąnaudų perviršis yra 5 000 000 EUR). Mūsų supratimu, vienetų grupės lygiu tokiu atveju turi būti užtikrinama 30% mokestinio EBITDA palūkanų perviršio atskaita, šiuo atveju – 4 000 000 EUR, tačiau tai nėra aiškiai įvardijama 30¹ straipsnio 4 dalyje. Mūsų matymą patvirtintina ir 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 4 straipsnio 1 dalies nuostatos, nustatančios EBITDA taisyklės taikymą vienetų grupės lygiu:

„1. Viršijančios skolinimosi sąnaudos atskaitomos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos buvo patirtos, tik iki 30 % mokesčių mokėtojo pajamų prieš palūkanų mokėjimą, mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją (EBITDA).

Šio straipsnio tikslais valstybės narės mokesčių mokėtoju taip pat gali laikyti:

a) subjektą, kuriam leidžiama arba iš kurio reikalaujama taikyti taisykles grupės vardu, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje;

b) subjektą grupėje, kaip apibrėžta nacionalinėje mokesčių teisėje, kuri nekonsoliduoja jos narių rezultatų mokesčių tikslais.

Tokiomis aplinkybėmis viršijančios skolinimosi sąnaudos ir EBITDA gali būti

apskaičiuojamos grupės lygiu ir apimti visų jos narių rezultatus.“

Taip pat 2016 m. liepos 12 d. Tarybos Direktyvos (ES) 2016/1164 3 straipsnio dalis, nustatanti 3 000 000 EUR taikymą vienetų grupės lygiu: „<...> Taikant 1 dalies antrą pastraipą 3 000 000 EUR suma taikoma visai grupei.“ Analogiškai, 30% vienetų grupės EBITDA palūkanų perviršio atskaitymas taip pat turi būti užtikrinamas vienetų grupės lygiu.

Papildomas neaiškumas kyla bandant suskaičiuoti, kokia apimtimi palūkanų sąnaudų perviršį gali pripažinti konkrečios grupei priklausančios bendrovės. Konkrečiai yra neaišku, kaip apskaičiuoti galimo atskaityti perviršio dalį tuo atveju, kai tam tikros vienetų grupės bendrovės turi daugiau palūkanų pajamų nei palūkanų sąnaudų. Jei į proporcijos skaičiavimą įtraukiame ir vienetų grupės bendroves, kurios turi daugiau palūkanų pajamų nei sąnaudų, PMĮ projekte pateiktas proporcijos mechanizmas nesuveikia ir atitinkamai nėra užtikrinamas 30% mokestinio EBITDA palūkanų perviršio atskaitymas.

Mūsų supratimu, įstatymo projektu yra siekiama, kad vienetų grupė turėtų galimybę pilnai atskaityti palūkanų sąnaudų perviršį 30% mokestinio EBITDA ribose. Tokiu būdu vienetų grupei turi būti sudaryta galimybė, net ir viršijant nustatytus limitus, atskaityti 30% EBITDA siekiantį perviršį (4 000 000 EUR) ir jį proporcingai paskirstyti vienetų grupės bendrovėms.

Mūsų supratimu, siekiant įgyvendinti šį tikslą, skaičiuojant konkrečiai grupės bendrovei priskirtiną atskaitomo perviršio dalį, reiktų imti tik tų vienetų grupės bendrovių santykį, kurios turi sąnaudų perviršį. Vadinasi, reiktų lyginti konkrečios bendrovės sąnaudų perviršį su bendra vienetų grupės bendrovių, kurios turi tik sąnaudų perviršį, sąnaudų perviršio suma. Savo matymą iliustruojame žemiau pateiktu pavyzdžiu.

PAVYZDYS

Tarkime, kad vienetų grupę sudaro keturios bendrovės, kurių perviršis atitinkamai yra 5 (palūkanų pajamų daugiau nei sąnaudų), -3 (palūkanų sąnaudų daugiau), -4 ir -5.

Šioje vietoje iš PMĮ projekte siūlomos formuluotės kyla klausimas, kaip apskaičiuoti proporciją antrajai bendrovei:

1. $(-3/(5-3-4-5))=-7) \times 4\,000\,000$ (vadinasi, imant visų vienetų santykį, tiek turinčių sąnaudų, tiek pajamų perviršį, ar
2. $(-3/(-3-4-5))=-12) \times 4\,000\,000$ (vadinasi, imant tik tų vienetų santykį, kurie

turi tik sąnaudų perviršį).

Skaičiuojant proporciją (1) būdu, apskaičiuojamas bendras 171,4% santykis ir 6 856 000 EUR (4 000 000 x 171,4%) palūkanų sąnaudų perviršio, pripažįstamo leidžiamais atskaitymais, suma, kuri viršija grupės limitą – 4 000 000 EUR.

Mūsų nuomone, siekiant užtikrinti, kad vienetų grupė atskaitytų 30% EBITDA palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, reiktų skaičiuoti pateiktu (2) būdu. Skaičiuojant šiuo būdu, užtikriname, kad visa 4 000 000 EUR suma bus paskirstyta proporcingai.

Skaičiuojant pirmuoju būdu išsikreiptų proporcija, nes į proporcijos vardiklį būtų įtraukiamas ir bendrovės, kurios palūkanų sąnaudos neviršija pajamų, rezultatas. Dabartinė PMĮ projekte pateikta formuluotė yra dviprasmiška, todėl gali susidaryti situacijos, kai vienetų grupės, naudodamos (1) skaičiavimo būdą, konkrečioje vienetų grupės bendrovėje praras dalį atskaitomo palūkanų sąnaudų perviršio ar susidurs su faktinio paskirstymo sunkumais.

Siūlomi pakeitimai

Siekiant išvengti (iv) punkte aukščiau aptarto neaiškumo, siūlome keisti PMĮ 30¹ straipsnio 4 dalies formuluotę žemiau nurodytu būdu (pakeitimai nurodyti geltona spalva). Taip pat siūlome aiškiai įvardinti, kad jei vienetų grupės mastu nėra viršijami PMĮ 30¹ straipsnio 2 ar 3 dalyje išvardinti limitai, visos vienetų grupės bendrovės gali atsiskaityti palūkanų sąnaudas pilna apimtimi, tokiu būdu suteikiant papildomo aiškumo ir mažinant administracinę naštą - išvengiant perteklinio administracinio darbo kiekvieno vieneto buhalterijai skaičiuojant palūkanų sąnaudų proporcijas nuo vienetų grupės palūkanų sąnaudų, iš grupės išskiriant vienetus, turinčius palūkanų sąnaudų perviršius ir pan.

4. Jeigu vienetas priklauso vienetų grupei, šio straipsnio 2 ar 3 dalių nuostatos taikomos bendrai visiems tos vienetų grupės Lietuvos vienetams ir užsienio vienetų nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje, išskyrus finansų įstaigas ir draudimo įmones. Jeigu vienetų grupei taikant šio straipsnio nuostatas leidžiama atskaityti palūkanų sąnaudų suma yra lygi arba mažesnė už pagal šio straipsnio 2 ar 3 dalių nuostatas maksimalią vienetų grupei leistiną atskaityti palūkanų sumą, vienetų grupei priklausantys vienetai atskaito visas palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas. Jei vienetų grupė viršija šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nustatytas sumas, vieneto atskaitoma palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, dalis nuo vienetų grupei taikant šio straipsnio nuostatas leidžiamos atskaityti palūkanų sąnaudų sumos apskaičiuojama proporcingai to vieneto palūkanų sąnaudų, viršijančių palūkanų pajamas, daliai nuo visos vienetų grupės palūkanų sąnaudų,

viršijančių palūkanų pajamas, sumos, vienetų grupės vienetų, kurių palūkanų sąnaudos viršija palūkanų pajamas, viršijančios palūkanų pajamas palūkanų sąnaudų bendros sumos.

Taip pat, siekiant aiškumo, siūlome konkretizuoti PMĮ 30¹ straipsnio 5 dalį, kaip turi būti nustatytas vienetų grupės santykis ir įtraukti nuostatą, kad *tas pats metodas* referuoja į tuos pačius apskaitos standartus.

5. Jeigu vieneto finansinės ataskaitos įtrauktos į vienetų grupės konsoliduotąsias finansines ataskaitas, tai toks vienetas turi galimybę, neatsižvelgdamas į šio straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatas, atskaityti visas palūkanų sąnaudas, viršijančias palūkanų pajamas, jeigu gali įrodyti, kad jo nuosavo kapitalo ir viso turto santykis daugiau nei 2 procentiniais punktais nėra mažesnis už atitinkamą vienetų grupės santykį, nustatomą pagal vienetų grupės konsoliduotųjų finansinių ataskaitų duomenis. Visas turtas ir įsipareigojimai vertinami taikant tą patį metodą (tuos pačius apskaitos standartus), kaip ir sudarant konsoliduotąsias finansines ataskaitas.

Manome, kad mūsų pasiūlymai aukščiau suteiks mokesčių mokėtojams aiškumo ir užtikrintumo, kaip taikyti naują palūkanų atskaitos ribojimo taisyklę. Be to, manoma, kad įgyvendinus pasiūlymas aukščiau, bus tinkamai įgyvendinta palūkanų atskaitymo taisyklė ir jos išimtis, užtikrinant, kad tiek atskiri vienetai, tiek vienetu grupės turėtų vienodas teises pasinaudoti palūkanų atskaitymo ribojimo taisyklės išimtimis.

Pagarbiai,



Vykdomoji direktorė

Rūta Skyrienė