

Dėl minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymo (MALĮ) projekto Nr. 23-15598(3)¹

Nuo 2024 m. įsigalioja 130 pasaulio šalių 2021 m. pasiektas susitarimas dėl pasaulinio minimalaus efektyviojo 15 proc. pelno mokesčio (PM) tarifo stambioms įmonių grupėms (Antrasis ramstis, angl. *Pillar 2*). Lietuva įsipareigojo įgyvendinti antrąjį ramstį, perkeldama 2022 m. gruodžio 15 d. Tarybos direktyvą (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje² (toliau – Direktyva).

Pagal susitarimą, antrojo ramsčio Direktyva į nacionalinę teisę turėjo būti perkelta iki šių metų sausio 1 d. Lietuvai, kaip ir dar aštuonioms kitoms Europos Sąjungos valstybėms, buvo išsiųstas Europos Komisijos perspėjimas dėl vėlavimo perkelti Direktyvą. Vyriausybės pateiktą MALĮ projektą planuojama svarstyti Seimo pavasario sesijoje: projektu siūloma atidėti direktyvos įgyvendinimą, naudojantis šalims, turinčioms mažiau nei 12 jose patronuojančių įmonių grupių, suteikta galimybė.

Direktyva ne tik ženkliai sumažins Lietuvos, kaip mažos ir geopolitiškai nepatrauklios ekonomikos galimybes pritraukti užsienio investicijas, bet ir didins finansines, administracines bei laiko sąnaudas valstybės institucijoms ir ūkio subjektams. Tuo pačiu fiskalinis poveikis Lietuvos biudžetui numatomas minimalus.

Teikiame šio įstatymo projekto komentarus, padėsiančius geriau atliepti šalies interesus, geresnį biudžeto lėšų surinkimą bei sukurti palankesnę mokesstinę ir konkurencinę aplinką naujomis sąlygomis.

Pasinaudodama Direktyvos 50 str. leidžiamu pasirinkimu atidėti dviejų pagrindinių minimalų įmonių grupių apmokestinimą užtikrinančių taisyklių įgyvendinimą šešeriems metams, Lietuva gali pagerinti mokesčių aplinką:

- 1. Atidedant pajamų įtraukties bei nepakankamai apmokestinto pelno taisyklių įgyvendinimą, svarbu grąžinti teisinį apibrėžtumą ūkio subjektams.*

Teisė prisitaikyti prie naujų mokesčių įstatymų – nesuteikta

Pagal MALĮ projektą, mokesčių taisyklės bus keičiamos nuo 2024 m sausio 1 d., t.y. atgaline tvarka, ir neleis ūkio subjektams prisitaikyti prie naujų taisyklių. **Įstatymo priėmimas atgaline tvarka sukelia teisinę koliziją ir prieštarauja Mokesčių administravimo įstatymo nuostatai,**

¹ Lietuvos Respublikos minimalaus subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo įstatymo projektas. Nuoroda į šaltinį: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/79e89b90c0f211ee9269b566387cfeb?jfwid=19jd416n1t>

² TARYBOS DIREKTYVA (ES) 2022/2523 2022 m. gruodžio 14 d. dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje. Nuoroda į šaltinį: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2523>

jog „<...> mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliojūt ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos“³.

Įstatymo projekto aiškinamajame rašte numatyta, kad „priėmus MALĮ projektą, neigiamų pasekmių verslo sąlygoms ir jo plėtrai nenumatoma“⁴. Administracinių nusižengimų kodekso projektu, „perkeliant Direktyvos nuostatas <...>, siūloma nustatyti baudas už MALĮ projektu nustatytų reikalavimų nesilaikymą (nuo 1,8 tūkst. eurų iki 3,8 tūkst. eurų <...>).“⁵ **Numatomos baudos už įstatymo, įsigaliojančio atgaline tvarka, reikalavimų nesilaikymą, pažeidžia teisėkūros principus ir negali būti priimtos.** Nors naujai įgyvendinamų mokesčių mokėjimas numatomas nuo 2025 m., nauja jų apskaičiavimo tvarka galioja nuo 2024 m. sausio 1 d., nesuteikus būtinojo laikotarpio įsisavinti naujas taisykles bei prie jų prisitaikyti.

Teisinio apibrėžtumo grąžinimas

Lietuvos sprendimas neįvesti vietos papildinio mokesčio nuo 2024 m., ir taip sumažinti „neproporcingos mokesčių administravimo naštos riziką“⁶, neapsaugo įmonių grupių nuo mokesčių bei administracinės naštos augimo. Atsižvelgiant į tai, kad minimalaus PM taisyklės nuo 2023 m. gruodžio 31 d. įsivedė absoliuti dauguma Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) susitarime dalyvavusių šalių, Lietuvoje patronuojantys ūkio subjektai, vykduojantys savo veiklą daugiau nei vienoje jurisdikcijoje, privalės teikti pasaulinę PM informacijos deklaraciją. Tokiu būdu įmonių grupių sumokėtas efektyvusis PM bus deklaruotas mokesčių administratoriams kitose jurisdikcijose, kurios, nepakankamo apmokestinimo atveju nuo 2025 m. galės taikyti vietos papildinio mokestį.

MALĮ projekto aiškinamajame rašte pabrėžiama, jog nepakankamai apmokestinto pelno taisyklė kitose šalyse įsigalios nuo 2025 m. Tai reiškia, kad kontroliuojami užsienio subjektai iki 2025 m. neturės prievolės mokėti papildomai susidariusio PM kitose jurisdikcijose. Tačiau nuo 2025 m., jeigu Lietuvoje nebus įgyvendinta papildinio taisyklė, papildomas mokestis jau bus išmokamas į kitas jurisdikcijas. Siekiant, kad priskaičiuoti papildomi mokesčiai papildytų Lietuvos, o ne kitų šalių biudžetus, tikslinga jau pirminiame įstatymo projekte įtraukti nuostatą apie papildinio mokesčio įvedimą nuo kitų metų, priimant šias nuostatas jau iki 2024 m. liepos 1 d. Taip bus laikomasi teisėkūros principų, o mokesčių mokėtojams bus suteiktas aiškumas, kaip konkrečiai nuo kitų metų bus taikomas vietos papildinio mokestis.

³ Lietuvos Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 3 d. Nuoroda į šaltinį: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/jvnXoTjcSo>

⁴ MALĮ projekto aiškinamasis raštas. Nuoroda į šaltinį: https://e-seimas.lrs.lt/rs/lasupplement/TAP/6755300074db11eeadbcc0bf53e6c339/a624cba0997c9fb24058bca845a3b894/format/ISO_PDF/

⁵ Ten pat.

⁶ Ten pat.

2. *Pereinamasis laikotarpis iki taisyklių atidėjimo termino pabaigos (2029 m. gruodžio 31 d.) turi būti išnaudotas Lietuvos mokesstinės aplinkos pasiruošimui bei minimalaus PM taisyklių supaprastinimui ir esminiam tobulinimui.*

Konkurencinga mokesčių sistema Lietuvoje

Atidėdama Direktyvos įgyvendinimą nacionalinėje teisėje, Lietuva gali geriau pasiruošti naujomis taisyklėmis grindžiamai tarptautinei mokesčių konkurencijai.

Siekiant išlaikyti PM sistemos konkurencingumą, paprastumą ir efektyvumą⁷, tikslinga grįžti prie plano įgyvendinti paskirstytojo PM modelį. 18-osios vyriausybės kadencijos pradžioje paskirstytojo PM modelio įgyvendinimas buvo atidėtas, iš esmės motyvuojant tuo, kad EBPO susitarimas padarytų tokį modelį neteisėtu ir priverstų grįžti prie senosios PM apmokestinimo tvarkos. Tačiau priėmus EBPO susitarimą ir Direktyvą, paaiškėjo, kad paskirstyto PM modelis yra legitimus ir kliūčių jo įgyvendinimui nėra⁸.

Kadangi didžiosios dalies Lietuvoje veikiančių įmonių naujas globalus bei europinis reguliavimas nepalies dėl nustatytų apyvartos ir pelno kriterijų, paskirstytojo PM modelis gali būti taikomas visiems mažesniems ūkio subjektams. Taip Lietuvoje veikiančioms įmonėms būtų suteiktas paprastas, skaidrus ir su pinigų srautais suderintas PM modelis, įmonės galėtų intensyviai ir efektyviai investuoti į technologinį atsinaujinimą bei plėtrą, o kaip šalis taptume patrauklūs didžiajai daugumai užsienio investicijų.

Lengvesnis tarptautinio apmokestinimo prievolių vykdymas

Siekiant išvengti neproporcingo įmonių dydžiui mokesčių naštos augimo, būtina atlikti 750 mln. eurų sumos, nuo kurios atsiranda minimalaus mokesčio prievolė, indeksavimą ir numatyti automatinį indeksavimą ateityje⁹. Taip šiuo metu turinčios mažesnę nei 750 mln. eurų apyvartą įmonių grupės būtų apsaugotos nuo rizikos patekti į aukštesnio apmokestinimo intervalą dėl infliacijos išaugintų pajamų. Indeksavimas ypač aktualus Vidurio ir Rytų Europos valstybėms – mažoms ir periferijos šalims – kuriose suderintas vartotojų kainų indeksas 2022 m. pasiekė dviženklį skaičių.

Taip pat, tikslinga ieškoti minimalaus mokesčio deklaravimo ir informacijos pateikimo supaprastinimo galimybių. Siekiant sumažinti reikalavimų laikymosi sąnaudas, mokslininkai dar 2022 m. atliktu tyrimu¹⁰ siūlė supaprastinti efektyvaus minimaliojo mokesčio

⁷ Esant skirtumams tarp vietinės ir tarptautinės PM bazės apskaičiavimo sistemos, stambios įmonės turės vykdyti dvi paralelines apmokestinamojo pelno apskaitas.

⁸ Tarptautinės taisyklės keičiasi – galimybė įvesti investicijoms palankų pelno mokesčio modelį išlieka. LLRI, 2022. Nuoroda į šaltinį: <https://www.llri.lt/naujienuos/ekonomine-politika/finansai-pinigu-politika/38718/lrinka>

⁹ Šio klausimo ėmėsi Estija, kuri iškėlė idėją indeksuoti direktyvoje nustatytas ribas, kad būtų atsižvelgta į infliaciją, kartu užtikrinant, kad direktyva būtų taikoma tik ribotam bendrovių skaičiui. Vėliau šis prašymas buvo atmestas atsižvelgiant į tai, kad indeksuota riba gerokai skirtųsi nuo pirminio EBPO susitarimo.

¹⁰ Cedric Döllefeld, Joachim Englisch, Simon Harst, Deborah Schanz, Felix Siegel, „A Simplification Safe Harbor For Pillar 2“ *Tax Notes International*, 18, (2022): 1513.

apskaičiavimo tvarką, įvertinus atitinkamos šalies nominalųjį PM tarifą bei realias rizikas nukrypti nuo tarptautinių apskaitos standartų nacionalinėje teisėje.

3. Lietuvoje galiojančių PM lengvatų suderinamumo su pasauliniu minimaliu PM bei jų taikymo klausimas turi būti sprendžiamas nedelsiant.

Šalims, taikančioms tradicinį PM modelį kyla iššūkių, nes naujuoju mokesčiu siekiama apriboti lengvatų ir specialių sąnaudų pripažinimo taisyklių naudą stambioms įmonių grupėms. Tiek investicinio projekto lengvata, tiek tam tikrų sąnaudų atskaitymas kelis kartus (pavyzdžiui, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės veiklos lengvata) ar bet koks kitas mokestinės bazės mažinimas Lietuvoje sukelia teisinę koliziją su naująja tvarka¹¹. Kadangi nacionalinis PM tarifas sutampa su minimalaus PM tarifu, pasinaudojimas lengvatomis iš esmės tampa butaforinis ir klaidinantis, nes vėliau įmonei atsiranda pareiga sumokėti papildomą PM. Tiesa, pagal minimalaus PM tvarką galima bus naudotis naujais išskaitymais (angl. *carve-out*), kurie sumažins efektyvų tarifą. Taip naujoji mokesčių tvarka tampa itin sudėtinga ir brangi administruoti.

Dar gruodį buvo praplėstas Žaliojo koridoriaus lengvatos¹² naudojimas stambiems investuotojams, sumažinant darbuotojų skaičiaus reikalavimą. Tuo metu buvo neatsižvelgta į pradedančias galioti minimalaus PM taisykles. Dėl pastarųjų, ši ir kitos Lietuvoje galiojančios PM lengvatos iš esmės liks neaktualios stambiems ūkio subjektams – tiems, kurie yra vieni pagrindinių PM lengvatų adresatai.

Atsižvelgiant į tai, kad lengvatų panaudojamumo, perkeltant Direktyvos nuostatas, užtikrinti neįmanoma, tikslinga įvesti investicijoms palankų paskirstytojo PM modelį įmonėms, esančioms žemiau naujo apmokestinimo ribos, tobulinti kitus mokesčius ir mažinti reguliavimus, kurie kenkia mūsų šalies konkurencingumui. Stambioms įmonėms būtina užtikrinti teisinį apibrėžtumą bei kuo paprastesnį naujo mokesčio administravimą ir suderinamumą su investicijų procesais bei verslo planavimo logika.

Apibendrinimas

Direktyvos nuostatų perkėlimas į nacionalinę teisę atgaline tvarka sukelia teisinę koliziją – stambioms įmonių grupėms pasiruošti naujoms ir sudėtingoms mokesčių taisyklėms bei informacijos teikimo procesui nebuvo suteikta taip svarbaus ir mokesčių administravimo įstatyme numatyto laiko. Priimant įstatymą dėl minimalaus subjektų grupių apmokestinimo

¹¹ Argumentas galioja net ir pritaikius Direktyvoje numatytą išimtį (angl. *substance carve-out*), leidžiančią sumažinti mokesčių bazę dėl turimo ilgalaikio turto ir patiriamų darbo užmokesčio sąnaudų. Šios išimties pritaikymas stambiausioms įmonėms sumažins minimalaus PM našta, tačiau nepadės jos išvengti, taigi ir neeis grįžti prie anksčiau naudotų PM lengvatų. Tai yra ypač aktualu, atsižvelgiant į tai, kad šios išimties Direktyvoje apimtys ateityje yra numatytos procentaliai mažėti.

¹² LLRI ekspertizė dėl žaliojo investicijų koridoriaus, 2023. Nuoroda į šaltinį:
<https://drive.google.com/file/d/1da2-NjSQzsk5IPkwY24QuwngruPdN9sA/view?usp=sharing>

lygio užtikrinimo, svarbu grąžinti teisinį apibrėžtumą įmonių grupėms, konkrečiai nurodant vietos papildinio mokesčio įsigaliojimo nuo 2025 m. sąlygas Lietuvoje.

Teisinis apibrėžtumas būtinas ir galiojančių pelno mokesčio lengvatų kontekste. Kadangi nacionalinis PM tarifas sutampa su minimalaus PM tarifu, pasinaudojimas lengvatomis iš esmės tampa klaidinantis, nes vėliau įmonei atsiranda pareiga sumokėti papildomą PM. Kiti ne mažiau svarbūs aspektai yra Lietuvos konkurencingos mokesčių aplinkos išlaikymas, įvedant paskirstytojo pelno mokesčio modelį, bei Direktyvoje numatytų nuostatų indeksavimas ir supaprastinimas.