

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

Teikiame ekspertizę dėl MALĮ projekto, kuriuo siekiama perkelti 2022 m. gruodžio 15 d. Tarybos direktyvos (ES) 2022/2523 dėl visuotinio minimalaus tarptautinių įmonių grupių ir didelių vietos subjektų grupių apmokestinimo lygio užtikrinimo Sąjungoje² (toliau – Direktyva) nuostatas.

Nors dalies Direktyvos nuostatų taikymo pradžią Vyriausybė siūlo atidėti, didžioji Direktyvos nuostatų dalis galioja Lietuvoje veikiantiems ir apmokestinimo kriterijus atitinkantiems ūkio subjektams jau nuo 2024 m. pradžios. Nesant teisinio reglamentavimo ir vėluojant perkelti Direktyvos nuostatas, įmonės susiduria su teisiniu neapibrėžtumu, kuriame turi veikti ir prisiimti didžiules rizikas. Šioje ekspertizėje išsamiai paaiškinami iššūkiai, su kuriais susiduria Lietuvoje veikiantys subjektai ir siūlomi konkretūs sprendimai, mažinantys neigiamą Direktyvos ir vėluojančio jos įgyvendinimo poveikį šalies ūkiui.

Vyriausybės teikiamo projekto aiškinamajame rašte teigiama, kad Direktyvos taikymo atidėjimas leis apsaugoti įmones nuo „neproporcingos administracinės naštos“. Ekspertizėje pateikiami argumentai paaiškina, kodėl šie Vyriausybės teiginiai nėra tikslūs: nuo neproporcingos naštos bus apsaugotos šalies valdžios institucijos, tačiau ne ūkio subjektai. Atkreiptinas dėmesys, kad Direktyva ir vėluojantis jos įgyvendinimas darys neigiamą įtaką ne tik ūkio subjektams, bet ir nevyriausybiniams organizacijoms bei Lietuvos investiciniam klimatui.

Vėluojančio Direktyvos perkėlimo į Lietuvos teisę kontekste būtina užtikrinti verslo subjektams jų veiklos tęstinumui reikalingą teisinį aiškumą:

- 1. Naujo mokesčio bei jo administravimo reglamentuojančios tvarkos įvedimas atgaline tvarka, nesuteikiant mokesčių mokėtojams laiko prisitaikyti, bet nustatant baudas už prievolės nevykdymą, prieštarauja teisėkūros principams.*

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, jog „<...> mokesčių įstatymai, <...> iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu

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

²TARYBOS 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>

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 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 <...>).” **Numatomos baudos už įstatymo, įsigaliojančio atgaline tvarka, reikalavimų nesilaikymą, pažeidžia teisėkūros principus ir negali įsigaliooti iki 2030 m., kol bus išspręsti visi su pilnu Direktyvos perkėlimu susiję klausimai.**

Nesant įstatymo, aiškiai nustatančio naujai atsirandančias prievoles informacijos teikimui, ūkio subjektai negali pradėti prisitaikymo prie teisinio reguliavimo procesų, nors informaciją privalės pateikti jau už 2024 m. prasidėjusius finansinius metus. Baudos negali įsigaliooti anksčiau, negu po visų Direktyvos nuostatų perkėlimo ir po to, kai bus sudarytos prielaidos įmonėms pilnai prisitaikyti prie naujo reguliavimo.

2. Įstatymas turi įpareigoti mokesčių administratorių priimti su naujo mokesčio įgyvendinimu susijusias prisitaikymo sąnaudas. Tikslinga ieškoti teisinių galimybių, kad ūkio subjektai galėtų užskaityti prisitaikymo sąnaudas prie mokėtino mokesčio.

Greitas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) minimalaus pelno mokesčio (PM) modelio integravimas į Europos Sąjungos teisės aktus sukėlė nemažai teisinių dviprasmybių: įmonėms nebuvo skirta būtinojo laiko išankstiniam pasirengimui, tad įmonės kelia daugybę klausimų, siekiant adaptuoti sudėtingus vidaus apskaitos bei informacijos teikimo procesus.

Toks teisinis neaiškumas daro didelę žalą ūkio subjektams, neleidžia orientuotis naujame reguliavime ir išvengti baudžiamųjų priemonių. Todėl administracinė našta, susijusi su prisitaikymu, turėtų būti perkelta mokesčių administratoriui:

- Parengti skaitmeninį sprendinį, kuris iš Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) bei kitų šaltinių surinktų reikiamus duomenis ir automatiškai parengtų informacijos ataskaitą, kurią įmonė įstatymu įpareigota teikti užsienio subjektams.
- Parengti aiškias ir suprantamas metodines gaires, skirtas Lietuvoje veikiančioms įmonėms, kurios turės teikti Direktyvoje nurodytą informaciją užsienio subjektams valstybėse, neatidedančiose Direktyvos nuostatų.

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

- Įpareigoti VMI teikti su Direktyvos įgyvendinimu susijusias konsultacijas, organizuoti seminarus. Užtikrinti VMI darbuotojų kompetenciją, reikalingą kokybiškoms konsultacijoms teikti.
 - Parengti ataskaitos formą ir jos komentarą, kurioje Lietuvos įmonės galėtų užpildyti Direktyvoje nurodytą informaciją.
3. *Lietuvai neužtikrinus minimalaus apmokestinimo ir tą padarius kitoms jurisdikcijoms, mokesčių naštos kompensavimui tarp vienos grupės įmonių turi būti numatytas teisinis statusas.*

Lietuvos sprendimas neįvesti vietos papildinio mokesčio, taip siekiant sumažinti „neproporcingos mokesčių administravimo naštos riziką“⁴, neapsaugo įmonių grupių nuo mokesčių bei administracinės naštos augimo. Antrojo ramsčio taisyklės veikia taip, jog šaliai neužtikrinus minimalaus įmonių grupių apmokestinimo, tai padaryti gali kitos jurisdikcijos, turinčios kontroliuojamų užsienio subjektų.

Tarptautinės įmonių grupės privalės teikti pasaulinę mokesčio informacijos deklaraciją ir skaičiuoti mokestį už visą įmonių grupę, jei nors vienoje iš šalių grupės padalinys yra apmokestintas mažesniu nei 15 proc. efektyviuoju PM tarifu. Taigi, atidėjus taisykles, Lietuvoje uždirbtas pelnas bet kuriuo atveju bus papildomai apmokestintas užsienio valstybėse. Mokestinė našta galiausiai bus perkelta Lietuvoje veikiančiai grupės įmonei, už kurią buvo sumokėtas papildomas pelno mokestis.

Nors papildomą mokestį už dukterinę bendrovę į kitos šalies biudžetą sumoka patronuojančioji įmonė, atsiradusios mokesčių naštos kompensavimas tarp įmonių bus neišvengiamas, todėl tarptautinėms išmokoms yra būtina numatyti aiškų teisinį statusą.

4. *Įmonių grupėms, sudariusioms stambaus investicinio projekto sutartis su Vyriausybe, turi būti garantuota teisėtų lūkesčių apsauga.*

Stambus investicinis projektas, dar vadinamas Žaliojo koridoriaus iniciatyva, leidžia įmonei greičiau įsikurti bei lengviau pradėti savo veiklą, kartu naudojantis 0 proc. PM tarifu 20 metų. Dar gruodį buvo praplėstas stambaus investicinio projekto lengvatos⁵ naudojimas stambiais investuotojams, sumažinant darbuotojų skaičiaus reikalavimą. Tuo metu buvo neatsižvelgta į pradedančias galioti minimalaus PM taisykles.

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

⁵LLRI ekspertizė dėl žaliojo investicijų koridoriaus, 2023. Nuoroda į šaltinį: <https://drive.google.com/file/d/1da2-NjSQzsk5lPkwY24QuwngRuPdN9sA/view?usp=sharing>

Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas. Šie konstituciniai principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius.

Vyriausybės iniciatyva sudaryti stambaus projekto arba laisvosios ekonomikos zonos (LEZ) sutartį ateityje, ateityje pasirodant minimalaus PM reglamentavimui, pagrindinę šios sutarties teikiamą naudą ir neužtikrina juridinio asmens teisėtų lūkesčių apsaugos. Dėl to kenčia pasitikėjimas valstybe ir teise.

Perkeliant Direktyvą, būtina nedviprasmiškai numatyti, kurios nuostatos turi viršenybę, ir kaip taikomos sutartyse numatytos išimtinės sąlygos.

5. Lietuvoje galiojančių PM lengvatų suderinamumo su pasauliniu minimaliu PM bei jų taikymo klausimas turi būti sprendžiamas nedelsiant, kad nebūtų išaldomi investiciniai projektai.

Šalims, taikančioms tradicinį PM modelį kyla iššūkių, kadangi naujuoju mokesčiu siekiama apriboti investicijas skatinančių nuostatų ir specialių sąnaudų pripažinimo taisyklių naudą 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 tvarka⁶. 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, esant tam tikroms nustatytoms sąlygoms. Taip naujoji mokesčių tvarka tampa itin sudėtinga ir brangi administruoti.

Dėl pradedančių galioti minimalaus PM taisyklių, stambaus investicinio projekto, LEZ ir kitos Lietuvoje galiojančios PM lengvatos iš esmės liks neaktualios didelei daliai įmonių-adresatų. **Nesuteikiant atsakymų dėl tolimesnio naudojimosi lengvatomis, kuriamas papildomas neapibrėžtumas dėl mokestinių sąnaudų, investicinės grąžos ir administracinio prisitaikymo kaštų naujo mokesčio kontekste.**

⁶Argumentas 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 neleis grįžti prie anksčiau naudotų PM lengvatų.

6. Minimalaus apmokestinimo režimas gali reikšmingai sumažinti įmonių skiriamą paramą labdaros ir kitoms nevyriausybinėms organizacijoms (NVO).

Šiuo metu pagal PM įstatymo 28 straipsnį, mokesčio mokėtojams iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas, skirtas labdarai ir paramai. Vadinas, jei įmonė, kurios efektyvusis PM tarifas atitinka įstatyme nustatytą 15 proc. tarifą, nuspręs skirti paramą NVO, jos efektyvusis tarifas nukris žemiau nei nustatyta minimali riba ir jai atsiras prievolė mokėti papildinio mokestį (arba, Lietuvos atveju, prievolė atsiras kitai įmonės grupei užsienyje).

Taigi, su nauju mokesčiu susijusi administracinė ir mokestinė našta gali neigiamai paveikti NVO bendruomenę, kadangi skatins įmones nesinaudoti jokiais specialiomis nuostatomis, kurios sumažintų jų efektyvų tarifą žemiau 15 proc. ribos.

7. Būtina inicijuoti tarptautinio apmokestinimo prievolių vykdymo taisyklių supaprastinimą bei Direktyvoje numatytų pajamų slenksčių indeksavimą.

Siekiant išvengti neproporcingo įmonių dydžiui mokesčių naštos augimo, būtina imtis iniciatyvos dėl 750 mln. eurų sumos, nuo kurios atsiranda minimalaus mokesčio prievolė, automatinio indeksavimo⁷ ES mastu. Taip šiuo metu turinčios mažesnę nei 750 mln. eurų apyvartą įmonių grupės būtų apsaugotos nuo rizikos patekti į aukštesnio apmokestinimo intervalą dėl infliacijos išaugintų nominalių 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 tyrimu⁸ siūlė supaprastinti efektyvaus minimaliojo mokesčio apskaičiavimo tvarką, įvertinus atitinkamos šalies nominalųjį PM tarifą bei realias rizikas nukrypti nuo tarptautinių apskaitos standartų nacionalinėje teisėje.

Apibendrinimas

Minimalaus mokesčio direktyva, o ypač vėluojantis jos įgyvendinimas, kelia daug iššūkių Lietuvos ūkio subjektams ir ekonomikos konkurencingumui. Svarbu kuo greičiau užtikrinti įmonėms teisinį aiškumą, kad jos galėtų pradėti prisitaikymo procesus. Tam reikia sparčiai priimti nacionalinį įstatymą ir parengti jo komentarą bei metodines gaires, kuriomis vadovaujantis įmonės galėtų sklandžiai prisitaikyti prie naujo reguliavimo. Turint omenyje, jog

⁷ 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.

⁸ Döllefeld, C., Englisch, J., Harst, S., Schanz, D., Siegel, F. A Simplification Safe Harbor For Pillar 2. Tax Notes International, 2022.

valdžios institucijos vėluoja perkelti ES Direktyvą ir nesudaro galimybės įmonėms užtikrinti teisinę atitiktį, būtina netaikyti baudų.

Kadangi naujas reguliavimas Lietuvoje veikiančioms įmonėms reikš didelės prisitaikymo sąnaudas pritaikant sistemas ir adaptuojant vidinius procesus, labai svarbus VMI įsitraukimas ir prisitaikymo sąnaudų kompensavimas. Įmonėms turėtų būti sukurti sprendiniai, lengvinantys administracinę naštą. Be to, siekiant amortizuoti žalą Lietuvos konkurencingumui, būtina įvertinti poveikį Lietuvoje veikiančioms mokestinėms lengvatoms ir ieškoti būdų padidinti Lietuvos investicinį patrauklumą.