

(S)



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „A1“ 2019-02-19 SKUNDO**

2019 m. balandžio 26 d. Nr. S-56 (7-29/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Evaldo Raistenskiio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei

sekretoriaujant  
dalyvaujant:  
mokesčių mokėtojo atstovui

U. B., O. S. ir  
M. U.

mokesčių administratoriaus atstovui

Igoriui Janavičiui

2019 m. balandžio 9 d. posėdyje, išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėja; Bendrovė) 2019-02-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-01-31 sprendimo grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331-17258, n u s t a t ė:

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, kad Inspekcija 2019-01-31 sprendimu Nr. 331-17258 (toliau – Sprendimas) netenkino dalies Pareiškėjos 2018-12-21 prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas (toliau – Prašymas) – nusprendė negrąžinti 289 688, 01 Eur pelno mokesčio (toliau – PM) permokos iš prašomos grąžinti 377 378 Eur sumos.

Ginčijamame sprendime nurodoma 289 688, 01 Eur PM permokos negrąžinimo (neįskaitymo) priežastis ir teisinis pagrindas – kitos priežastys bei pateikiami papildomi motyvai, t. y. nurodoma, jog Pareiškėja, pateikdama Prašymą grąžinti 377 387 Eur PM permokos sumą neįvertino po įvykusios abipusio susitarimo procedūros kylančios 289 688,08 Eur mokesčio prie pajamų šaltinio sumokėjimo prievolės (už 2008 m. – 110 220,11 Eur, 2009 m. 117 216,46 Eur, 2010 m. – 62 251,51, iš viso 289 688,08 Eur (0,07 Eur skirtumas susidarė dėl sumų apvalinimo), todėl 289 688,01 Eur suma Inspekcija sumažino Pareiškėjos prašomą grąžinti 377 378 Eur PM permokos sumą, t. y. grąžino 87 689,99 Eur ir negrąžino 289 688, 01 Eur.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjai PM permoka susidarė po 2016 m. įvykusios abipusio susitarimo procedūros tarp Lietuvos Respublikos ir Jungtinės Karalystės (toliau – JK) mokesčių administratorių / kompetentingų asmenų, kurios metu nustatyta, kad Pareiškėja JK įmonei A1 (toliau – ir JK įmonė) nemokėjo atlygio už savo veikloje naudotą JK įmonės sukurtą nematerialų turtą. JK mokesčių administratorius JK įmonei apskaičiavo negautas iš Pareiškėjos honorarų pajamas ir padidino mokėtiną pelno mokestį. Dėl kilusio dvigubo apmokestinimo JK įmonės prašymu buvo inicijuota abipusio susitarimo procedūra su Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriumi, t. y. su Inspekcija. Pasiekus susitarimą, kuriuo naikinamas dvigubas apmokestinimas, Pareiškėjai nurodyta 2008–2010 m. leidžiamiems atskaitymams priskirti 2 733 567 Eur honoraro sąnaudų, ko pasekmėje susidarė 377 378 Eur PM permoka, kurią 2018-12-21 Pareiškėja paprašė grąžinti. Apie abipusio susitarimo procedūros taikymo metu pasiektą susitarimą Inspekcija 2016-05-10 raštu Nr. R-3017 informavo Pareiškėją, kuriame, be kita ko, nurodė, kad nuo JK įmonės naudai priskirtų honorarų pajamų (sumų) Pareiškėjai kyla mokesčio prie pajamų šaltinio sumokėjimo prievolė. Inspekcija 2016-07-01 raštu Nr. R-4123 paaiškino, kad dėl senaties termino pateikti patikslinančių Metinių pelno mokesčio deklaracijų už 2008–2010 m. nereikia, o atsiradę mokesčių prievolių pokyčiai bus įregistruoti Inspekcijos tvarkomoje Pareiškėjos mokesstinėje apskaitoje.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjai kylančios mokesčio prie pajamų šaltinio sumokėjimo prievolės realizavimas – mokesčio išskaičiavimas vykdytinas (įvykdytas) *vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, atliekant permokos grąžinimo / įskaitymo administracinę procedūrą (2008 m. – 110 220,11 Eur, 2009 m. – 117 216,46 Eur, 2010 m. – 62 251,51 Eur, iš viso – 289 688,08 Eur)*. Todėl mokesčių administratoriaus tvarkomoje Pareiškėjos mokesstinėje apskaitoje užregistravo šias PM prie pajamų šaltinio prievoles, kuriomis 289 688,01 Eur sumažinta Pareiškėjos prašoma grąžinti PM permoka:

1) už 2008 m. prašoma grąžinti (įskaityti) PM permokos suma – 133 237,00 Eur, pelno mokesčio mažinimo suma pagal abipusį susitarimą (tarifas 15 proc.) – 460 039 Lt (133 236,50 Eur), mokesčio prie pajamų šaltinio (tarifas 10 proc.) – 380 568 Lt (110 220,11 Eur), grąžintinas PM – 79 471 Lt (23 016,39 Eur).

2) už 2009 m. prašoma grąžinti (įskaityti) PM permokos suma – 181 890,00 Eur, pelno mokesčio mažinimo suma pagal abipusį susitarimą (tarifas 20 proc.) – 628 030 Lt (181 890,06 Eur), mokesčio prie pajamų šaltinio (tarifas 10 proc.) – 404 725 Lt (117 216,46 Eur), grąžintinas PM – 223 305 Lt (64 673,60 Eur).

3) už 2010 m. prašoma grąžinti (įskaityti) PM permokos suma – 62 251,00 Eur, pelno mokesčio mažinimo suma pagal abipusį susitarimą (tarifas 15 proc.) – 214 942 Lt (62 251,51 Eur), PM prie pajamų šaltinio (tarifas 10 proc.) – 214 942 Lt (62 251,51 Eur), grąžintinas PM – 0 Eur.

Sprendime pažymima, kad, atliekant kontroliuojamojo sandorio dėl nematerialaus turto panaudojimo kainos koregavimą, atlygio (honoraro) suma gali būti apmokestinama Lietuvoje (nesvarbu, kad Pareiškėja faktinių mokėjimų JK įmonei neatliko), jeigu tokia teisė nustatyta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau – PMĮ) ir tokią teisę jai suteikia Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės sutartis dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos sutartis (toliau – Sutartis arba DAIS).

Nurodoma, jog 2008–2010 metų laikotarpiu galiojusios PMĮ 4 straipsnio 4 dalies 3 punkto ir 5 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos Lietuvai suteikė teisę apmokestinti (taikant 10 proc. mokesčio tarifą) užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę Lietuvoje iš Lietuvos vieneto gautą honorarą. Tokios teisės realizavimo ir mokesčio administravimo tvarka nustatyta PMĮ 37 straipsnyje (išskaičiuoti iš honoraro PM prie pajamų šaltinio ir jį sumokėti biudžetą nustatyta honorarą išmokančiam asmeniui) ir 52 straipsnio 2 dalyje (kurioje nustatyta deklaravimo tvarka). Pagal MAĮ 2 straipsnio 25 dalį mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoju nustatyta

piniginė prievolė valstybei. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje ne kartą akcentuota, kad vienas iš pagrindinių mokesčių požymių yra jų privalomumas, o mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas (pavyzdžiui, 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Daroma išvada, jog faktinė aplinkybė, kad faktinio pinigų judėjimo (honorarų išmokėjimo) nebuvo, nepaneigia pačios mokestinės prievolės privalomumo, t. y. apmokestinimo prie pajamų šaltinio, kadangi priešingu atveju būtų pažeistos minėtos PMĮ nuostatos. Abipusio susitarimo procedūros rezultatas lėmė, jog Pareiškėjos sąnaudos turi būti didinamos JK įmonei priskirtų honorarų suma, todėl (cit.): *„jog pripažįstama, kad Pareiškėja išmokėjo honorarus, atitinkamai, tokių išmokėtų honorarų sumos turi būti apmokestintos PM prie pajamų šaltinio. Pažymėtina, kad šiuo atveju nors jei ir nesant faktinio honorarų išmokėjimo yra koreguojamos Bendrovės sąnaudos, atitinkamai tokios sumos turi būti ir apmokestinamos, t. y. skaičiuojamas pelno mokestis prie pajamų šaltinio“*. Sprendime nurodoma, jog, neskaiciuojant PM prie pajamų šaltinio, būtų pažeisti pelno mokesčio apskaičiavimo principai, pagrįsti imperatyviomis PMĮ nuostatomis, pagal kurias yra tiesioginis priežastinis ryšys tarp honorarų, kaip pripažintų Bendrovės sąnaudų, ir honorarų, kaip apmokestinimo prie pajamų šaltinio elemento, kurie negali būti traktuojami skirtingai ir vertinami dviprasmiškai. Pripažinus honorarų sąnaudas *de iure* (teisiškai) ir *de facto* (faktiškai) turi būti pripažįstamos ir honorarų pajamos.

Pasak Inspekcijos, vertinant „mokėjimo“ sąvoką, išmokų mokėjimo momentas yra sietinas su jų gavimo momentu. Abipusio susitarimo procedūros metu kompetentingi asmenys pripažino, kad tikrasis honoraro savininkas – jo gavėjas yra JK vienetas, vadinasi, honoraro mokėtojas – Pareiškėja. Sutarties 12 straipsnio 2 dalis Lietuvai suteikia teisę apmokestinti Lietuvos vieneto mokamą honorarą (t. y. atlygį už naudojimąsi ar teisę naudotis nematerialiuoju turtu), kurio tikrasis savininkas (gavėjas) yra JK rezidentas.

Sprendime nurodoma, jog Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) komentaro 8.3 punkte paaiškinta, kad honoraro apibrėžime vartojamas žodis „mokėjimas“ turi labai plačią reikšmę, nes mokėjimo sąvoka reiškia įsipareigojimo perduoti lėšas kreditoriaus žinion sutartyje arba įprastu būdu įvykdymą. Lėšų perdavimo prievolės įvykdymas, Inspekcijos nuomone, suprantamas ne tik kaip tiesioginis lėšų pervedimas (t. y. išmoka pinigais), bet ir kaip *lėšų priskyrimas sandorių kainodaros metu* ir kt., todėl, pasak Inspekcijos, darytina išvada, jog faktinė aplinkybė, kad nebuvo paties lėšų pervedimo, nepaneigia aplinkybės, jog apskritai nėra honorarų išmokų, kadangi žodis „mokėjimas“ apima ir tuos atvejus, kuomet, *„pripažinus Bendrovei honorarų sąnaudas, kaip išvestinę prievolę, iš to atsiranda ir honorarų išmokamos pajamos kaip prie pajamų šaltinio apmokestinimo elementas“*.

Inspekcija cituoja PMĮ 17 straipsnį, pagal kurį leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas (PMĮ) nenustato ko kita, PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 10 punktą – išmokos, neapmokestintos šio įstatymo 37 straipsnio nustatyta tvarka, yra neleidžiami atskaitymai. Daroma išvada, jog šioje nuostatoje yra įtvirtintas imperatyvus reikalavimas, pagal kurį Pareiškėjos honoraro sąnaudas už tuos mokesčius laikotarpius, už kuriuos atliekamas kontroliuojamųjų sandorių kainų koregavimas, (cit.): *„gali būti priskirti leidžiamiems atskaitymams tik tuo atveju, jeigu honoraras apmokestintas PM prie pajamų šaltinio“*. Pasak Inspekcijos, šią išvadą pagrindžia sisteminė PMĮ 4 straipsnio 4 dalies 3 punkto, 31 straipsnio 1 dalies 10 punkto, MAĮ 2 straipsnio 25 dalies, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) komentaro ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimų analizė. Minėtų argumentų pagrindu Inspekcija daro išvadą, kad JK įmonei iš Lietuvos bendrovės (Pareiškėjos) abipusio susitarimo procedūros metu priskirtos 2008–2010 m. honorarų pajamos turi būti

apmokestintos Lietuvoje, todėl nuspręsta Pareiškėjos prašomą gražinti 377 378 Eur PM permoką sumažinti 289 688,01 Eur pelno mokesčio prie pajamų šaltinio suma.

Sprendime pažymima, kad abipusio susitarimo procedūra vyko kelerius metus, pasiektame susitarime nurodytas PM permokos susidarymo laikotarpis yra senesnis, nei nustatyta MAĮ 68 straipsnyje. Tačiau vadovaujantis Arbitražo Konvencijos 6 straipsnio 2 dalies nuostatomis, bet koks pasiektas abipusis susitarimas yra įgyvendinamas neatsižvelgiant į jokių atitinkamų susitariančiųjų valstybių nacionalinėje teisėje nustatytus terminus. Nutarta Pareiškėjai gražinti 87 689, 99 Eur ir negražinti 289 688,01 Eur PM permoką.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria nuspręsta negražinti 289 688, 01 Eur PM permoką, ir prašo Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) pakeisti Inspekcijos 2019-01-31 sprendimo Nr. 331-17258 dalį, kuria nuspręsta Pareiškėjai negražinti 289 688,01 Eur PM permoką į sprendimą gražinti 289 688,01 Eur PM permoką žemiau nurodytų argumentų pagrindu.

*Dėl faktinių aplinkybių.*

Pareiškėja 2019-02-19 skunde Komisijai aprašo jai žinomas ginčo faktines aplinkybes, t. y. JK mokesčių administratorius, atlikęs A1 sandorių kainodaros su asocijuotais asmenimis tyrimą už 2005–2010 m., konstatavo, jog Pareiškėja neatlygino A1 už gaminių, kuriuos gamina ir parduoda Pareiškėja, sukurtą nematerialų turtą ir padidino A1 apmokestinamąjį pelną ir mokėtiną pelno mokestį (angl. *corporate tax*). Kadangi šis pelnas jau buvo apmokestintas Lietuvoje, tai atlikus JK mokesčių administratoriaus nurodytus mokesčių pakeitimus, būtų gautas dvigubo apmokestinimo rezultatas. A1 kreipėsi į JK mokesčių administratorių, kad būtų pradėta abipusio susitarimo procedūra pagal Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (90/436/EEB, toliau – Konvencija). Pareiškėja nurodo, jog jai buvo žinoma, jog tarp JK administratoriaus ir Inspekcijos vyko abipusio susitarimo procedūra, kuri buvo pradėta 2013 m., ir kurios metu Pareiškėja teikė Inspekcijai prašomą informaciją, tačiau apie procedūros eigą informuojama nebuvo.

Pareiškėja skunde pažymi, jog Inspekcija 2016-05-10 raštu Nr. (21.135) R-3017 (toliau – Raštas) ją informavo, kad Inspekcija ir JK mokesčių administratorius pasiekė Susitarimą pagal 2013-02-13 JK įmonės A1) kreipimąsi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikant Konvencijos nuostatas. Pareiškėjai nei pats susitarimas, nei jo argumentai nebuvo pateikti, todėl Susitarimo esmė ir turinys Pareiškėjai tapo žinomi tik iš Inspekcijos jai teikiamų paaiškinimų. Paaiškinimuose nurodoma, jog Inspekcija pripažino faktą, jog Pareiškėja naudojo nematerialiuoju turtu, kurio ekonominiu savininku laikytina JK įmonė, *nemokėdama jai jokio atlygio*, ir, susitardama su JK mokesčių administratoriumi dėl pelno mokesčio bazės, sutiko panaikinti kilusį dvigubą apmokestinimą bei atitinkamai sumažinti Bendrovės mokėtiną PM į Lietuvos biudžetą. Susitarimo įgyvendinimo procedūra nėra nuosekliai ir aiškiai reglamentuota teisės aktuose, todėl Pareiškėja pateikė paklausimą „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 10 d. rašto Nr. (21.135)R-3017 įgyvendinimo“.

Inspekcija 2016-07-01 rašte Nr. (21.55-28)R-4123 nurodė, kad Sutarties 12 straipsnio 2 dalis Lietuvai suteikia teisę apmokestinti Lietuvos vieneto mokamą honorarą (t. y. atlygį už naudojimąsi ar teise naudotis nematerialiuoju turtu), kurio tikrasis savininkas (gavėjas) yra Jungtinės Karalystės vienetas. Inspekcija išdėstė, kad mokesčio prie šaltinio išskaičiavimas iš honoraro sumos nebuvo abipusio susitarimo procedūros dalykas, todėl šio mokesčio išskaičiavimas vykdytinas vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, atliekant permokos gražinimo / įskaitymo administracinę procedūrą.

*Dėl Bendrovės teisės gauti visą prašomą gražinti permokos sumą.*

Priešingai nei Inspekcija, JK mokesčių administratorius JK įmonei A1) 2016-04-26 raštu INT/MAP/11394/BNF, atsakydama į jos prašymą dėl ES arbitražo konvencijos taikymo, pateikė informaciją, kas konkrečiai abipusio susitarimo procedūros metu buvo pasiekta, t. y. **pelno**

**paskirstymo sumas tarp JK įmonės ir Pareiškėjos.** Jame nurodoma, jog Jungtinė Karalystė laiko abipusio susitarimo procedūrą su Lietuvos kompetentinga institucija baigta ir kad susitarta sumažinti šiame rašte nurodytas JK mokesčių administratoriaus įvertintas papildomo pelno sumas, o Lietuvos kompetentinga institucija patvirtino, kad Lietuva taikys atitinkamą (pelno) sumažinimą šiomis sumomis, t. y: 2008 m. – 863 510 svarų sterlingų, 2009 m. – 820 440 svarų sterlingų ir 2010 m. – 797 990 svarų sterlingų. Pareiškėja pažymi, jog Inspekcija taip pat patvirtino, kad „<...> susitardamas su Jungtinės Karalystės kompetentingu asmeniu dėl pelno mokesčio bazės, sutiko panaikinti kilusį dvigubą apmokestinimą bei atitinkamai sumažinti Bendrovės mokėtiną pelno mokestį į Lietuvos valstybės biudžetą pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas“.

Pareiškėja akcentuoja, jog susitarimas tarp dviejų kompetentingų asmenų buvo pasiektas taikant Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, kurios 14 straipsnyje įtvirtinta, kad jeigu pelnas įtraukiamas į apmokestinamojo pelno skaičiavimą tik vienoje valstybėje, tai dvigubas pelno apmokestinimas laikomas panaikintas. Pareiškėja nurodo, jog inspekcija 2016-07-01 raštu Nr. (21.55-28)R-4123 patvirtino, kad mokesčio prie pajamų šaltinio išskaičiavimas iš honorarų sumos nebuvo abipusio susitarimo procedūros dalykas. Nei Sutartis, nei PMĮ, nei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) nenumato jokių kitų taisyklių, kaip turėtų būti paskirstomas pelnas. Siekiant, kad Susitarimas būtų įgyvendintas, Pareiškėja turėjo koreguoti pelną, t. y. sumažinti Susitarimu suderintomis sumomis (2008 m. pelnas mažinamas 863 510 svarų sterlingų (3 066 928 Lt), 2009 m. pelnas mažinamas 820 440 svarų sterlingų (3 140 152 Lt), 2010 m. pelnas mažinamas 797 990 svarų sterlingų (3 231 381 Lt)). Dėl pelno sumažinimo susidarė 377 378 Eur PM už 2008–2010 metus permoka, kurią Pareiškėja paprašė gražinti.

Pareiškėja yra įsitikinusi, jog nesant mokesčio ginčo dėl Susitarimo metu pasiekto rezultato – pelno sumažinimo sutartomis sumomis, nėra ir ginčo dėl 377 378 Eur prašomos gražinti PM permokos, kuri apskaičiuota nuo sutartų 2008–2010 m. pelno sumažinimo sumų.

*Dėl JK įmonei neišmokėtų honorarų pripažinimo išmokėtais ir PM prie pajamų šaltinio.*

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendime nurodytais motyvais, kad pagal pasiektą susitarimą tarp JK mokesčių administratoriaus ir Inspekcijos dėl pelno paskirstymo koreguojant asocijuotų įmonių pelną, Pareiškėjai kyla prievolė skaičiuoti ir sumokėti PM prie pajamų šaltinio nuo JK įmonei neišmokėtų honorarų.

Pareiškėja neginčija, kad DAIS, pasirašyta 2001 m. kovo 19 d. tarp Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 12 straipsnis suteikia teisę Lietuvai, honorarus, susidarančius Lietuvoje ir mokamus JK įmonei, apmokestinti pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio. Tačiau Bendrovė nesutinka su honoraro apmokestinimo momentu. PMĮ (37 straipsnis, 4 straipsnio 4 dalis, 8 straipsnio 1 dalis) tiesiogiai ir aiškiai nurodo, jog užsienio vieneto pajamos (šiuo atveju – honoraras) yra apmokestinamos PM prie pajamų šaltinio tuo momentu, kada užsienio vienetui išmokamos išmokos. Bendrovė honorarų išmokų JK įmonei nėra išmokėjusi. PMĮ 37 straipsnyje įtvirtinta, kad straipsnyje nurodytu atveju užsienio vieneto pajamos pripažįstamos taikant PMĮ 8 straipsnio 1 dalyje nustatytą pinigų apskaitos principą: „taikant pinigų apskaitos principą, Lietuvos vieneto pajamos pripažįstamos faktišku pajamų gavimo momentu. Taip pat pripažįstamos šio įstatymo 37 straipsnyje nustatytos pajamos“.

Mokesčių administratorius PMĮ 8 straipsnio 1 dalies komentare paaiškino, kad „taikant pinigų principą pripažįstamos ir užsienio vieneto pajamos, nurodytos PMĮ 4 straipsnio 4 dalyje, t. y. tos pajamos, kurios gaunamos ne per nuolatinės buveinės ir kurios apmokestinamos prie pajamų šaltinio“. Vadinasi, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nuolatinis Lietuvos gyventojas PM nuo užsienio vienetui išmokamų pajamų (sumų) turi išskaičiuoti tų pajamų (sumų) išmokėjimo užsienio vienetui momentu. “ Taigi pats mokesčių administratorius pripažįsta, kad PM nuo išmokamų honorarų turi būti išskaičiuotas pajamų (sumų) išmokėjimo momentu.

Analizuojant „išmokų“ sampratą svarbi yra ir PMĮ 52 straipsnio nuostata, kurioje yra įtvirtinta užsienio vienetui išmokėtų pajamų (sumų) ir apskaičiuoto bei į biudžetą sumokėto pelno mokesčio deklaravimo tvarka. Inspekcijos viršininko 2002-02-08 įsakymu Nr. 40 patvirtintos Užsienio apmokestinamiesiems vienetams išmokėtų pajamų (sumų) ir nuo jų apskaičiuoto pelno mokesčio deklaracijos FR0313 formos pildymo taisyklės nustato deklaracijos užpildymo ir pateikimo tvarką, kartu taisyklėse yra pateiktas ir išmokos apibrėžimas: „išmokos – tai užsienio apmokestinamiesiems vienetams išmokamos pajamos (sumos), neatsižvelgiant į jų išmokėjimo būdą, nuo kurių mokesčius išskaičiuojantys asmenys PMĮ nustatyta tvarka privalo išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio“.

Pareiškėja, vadovaudamasi Dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateiktais sąvokų „išmokos“, „išmokėjimo“, „išmokėti“ ir „mokėti“ apibrėžimais, nurodo, kad nurodytos sąvokos neturėtų suprantamos kitaip nei faktinis mokėjimas ir gavimas. „Išmoka“ yra išmokėjimas, o ne priskaitymas būsimam išmokėjimui. Todėl Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjos atžvilgiu Susitarimu sumažinus pelną (padidinus sąnaudas honorarų sumomis), turi būti laikoma, Pareiškėja JK įmonei išmokėjo honorarus, nors ji jų nemokėjo ir neketina mokėti.

Atsižvelgiant į PMĮ 8 straipsnio 2 dalį ir jos Komentarą, pasak Pareiškėjos, konstatuotina, kad, priešingai nei Inspekcija nurodo sprendime, pinigų apskaitos principo taikymas užsienio vieneto pajamoms apskaičiuojant pelno mokestį prie pajamų šaltinio, nekeičia sąnaudų pripažinimo taikant kaupimo principą. Pareiškėja sąnaudas pripažįsta taikydamą kaupimo principą ir leidžiamiems atskaitymams priskiria sąnaudas, kurios susijusios su pajamų uždirbimu. Abipusio susitarimo procedūros metu buvo susitarta dėl Pareiškėjos pelno sumažinimo (pripažįstant honorarų sąnaudas, kurios yra vienareikšmiškai susijusios su Bendrovės pajamų uždirbimu). Kaip minėta, mokesčio prie šaltinio išskaičiavimas iš honorarų nebuvo abipusio susitarimo procedūros dalykas.

Pareiškėjai neaišku, kuo remiantis Inspekcija Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) komentaro 8.3 punktą taiko aiškinant PMĮ nuostatas. Ginčo dėl DAIS 12 straipsnio taikymo nėra. DAIS 12 straipsnis paskirsto apmokestinimo teises tarp Lietuvos ir Jungtinės Karalystės, tačiau nenustato kaip turi būti apmokestinamos pajamos. *Pajamos apmokestinamos pagal valstybės, kuriai tenka teisė jas apmokestinti vidaus teisės aktus (šiuo konkrečiu atveju Lietuvos)*. Ginčas tarp Bendrovės ir Inspekcijos kyla dėl PMĮ nuostatų taikymo, o ne DAIS nuostatų taikymo. Inspekcija taikydamą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio komentarą ir aiškindama žodžio „mokėjimas“ reikšmę, nepagrįstai išplečia PMĮ 4, 8, 37, 52 straipsnių nuostatų taikymą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, jog faktinė aplinkybė, kad faktinio pinigų judėjimo (honorarų išmokėjimo) nebuvo, nepaneigia pačios mokesstinės prievolės privalomumo (apmokestinimo prie pajamų šaltinio). Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos interpretacija dėl „išmokos“, „mokėjimo“ sąvokų turinio, kurios lemia mokesstinės prievolės atsiradimo momentą. Pareiškėja dar kartą akcentuoja, jeigu ji atitinkamas išmokas (šiuo atveju – honorarą) faktiškai JK įmonei išmokės, PM prie pajamų šaltinio išskaičiuos ir sumokės į Lietuvos biudžetą vadovaudamasi PMĮ nuostatomis.

Taigi, Bendrovė daro išvadą, kad (1) Bendrovės pelno Lietuvoje sumažinimas yra teisingas Susitarimo pagal Konvenciją įgyvendinimas; (2) Susitarimas neapima mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo iš honorarų sumos (apskaičiavimo ir procedūros) ir (3) Bendrovei pareiga apskaičiuoti ir sumokėti PM prie pajamų šaltinio pagal PMĮ nuostatas kiltų tik tuo atveju, jeigu išmokos būtų išmokėtos; (4) Bendrovė išmokų JK įmonei nėra išmokėjusi, todėl Inspekcija turėjo grąžinti visą 377 378 Eur PM permoką. Pareiškėja prašo pakeisti Inspekcijos 2019-01-31 sprendimo Nr. 331-17258 dalį, kuria nuspręsta Pareiškėjai negrąžinti 289 688,01 Eur PM permokos į sprendimą grąžinti 289 688,01 Eur PM permoką.

Komisija, išnagrinėjusi ginčo šalių pateiktą rašytinę medžiagą ir Komisijos posėdžio metu ginčo šalių pateiktus argumentus, konstatuoja, jog Inspekcijos 2019-01-31 sprendimo dalis, kuria nuspręsta negrąžinti Pareiškėjai 289 688,01 Eur PM permokos, yra naikintina.

Komisija pažymi, kad faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Inspekcijos sprendime, Pareiškėjos skunde ir šio Sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl iš naujo neatkartojamos, o pasisakoma dėl faktinių aplinkybių vertinimo, Inspekcijos sprendimo motyvų negrąžinti dalies PM permokos ir pagrindinių Pareiškėjos nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų, kurie apibrėžia mokestinio ginčo ribas. Pažymėtina, kad bylos nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Inspekcijos atstovas akcentavo, jog MAĮ 68 straipsnio nuostatos dėl senaties termino pelno mokesčiui prie pajamų šaltinio nėra taikomos, nes jo apskaičiavimas yra betarpiškai susijęs su abipusio susitarimo procedūra, kuri baigėsi 2016 m. Pareiškėjos atstovai su tokia Inspekcijos nuomone nesutiko, nurodydami, kad pelno mokestis prie pajamų šaltinio nebuvo abipusio susitarimo procedūros tarp JK ir Lietuvos mokesčių administratorių dalykas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl 2019-01-31 Inspekcijos sprendimo Nr. 331-17258 dalies, kuria nuspręsta negrąžinti Pareiškėjai 289 688,01 Eur pelno mokesčio permokos. Mokestinio ginčo dalykas – ar mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai sumažino Pareiškėjos prašomą grąžinti 377 378 Eur PM permoką, kuri gauta pagal Inspekcijos ir JK mokesčių administratoriaus susitarimą taikant abipusio susitarimo procedūrą, mokesčių administratoriaus apskaičiuota 289 688,01 Eur pelno mokesčio prie pajamų šaltinio suma.

Iš bylos medžiagos matyti, jog JK mokesčių administratorius, patikrinęs asocijuotų įmonių kainodarą, nustatė, jog JK įmonė A1 neėmė atlygio iš asocijuotos įmonės – Pareiškėjos jos veikloje naudojamą JK įmonės sukurtą nematerialų turtą, todėl padidino JK įmonės apmokestinamas pajamas ir mokėtiną pelno mokestį. Kadangi JK mokesčių administratoriaus padidinta JK įmonės pelno suma jau buvo apmokestinta Lietuvoje, A1. prašymu JK mokesčių administratorius inicijavo abipusio susitarimo procedūrą pagal Europos Sąjungos Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (30.6.2005, LT, oficialus leidinys C160/11), kuri yra dar vadinama Arbitražo konvencija.

Komisija pažymi, jog pagal oficialius išaiškinimus (žr. *eur-lex.europa.eu*) Arbitražo konvencija sprendžiamas tik su sandorių kainodara susijęs dvigubas apmokestinimas ir kad pagal naują EBPO pavyzdinės sutarties 25 straipsnio medžiagą ir pridėdamas pastabas sutarties partneriams siūloma įpareigojanti ir privaloma arbitražo procedūra, skirta pašalinti visą dvigubą apmokestinimą. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad ši Konvencija yra taikoma pajamų mokesčiams (2 straipsnio 1 dalis), nagrinėjamu atveju – juridinių asmenų pelno mokesčiui (angl. *Corporation tax*). Šioje Konvencijoje (14 straipsnis) dvigubas pelno apmokestinimas laikomas panaikintas, jeigu: a) pelnas įtraukiamas į apmokestinamojo pelno skaičiavimą tik vienoje valstybėje; arba b) vienoje valstybėje apskaičiuota pelno mokesčio suma sumažinama tokia suma, kuri lygi kitoje valstybėje apskaičiuotam pelno mokesčiui. Iš JK ir Lietuvos kompetentingų institucijų pateiktos informacijos JK įmonei ir Pareiškėjai matyti, jog abipusio susitarimo procedūros metu šalys pasirinko taikyti Konvencijos 14 straipsnio a) punktą, t. y. pelną įtraukti į apmokestinamojo pelno skaičiavimą tik vienoje valstybėje, t. y. Jungtinėje Karalystėje. Pažymėtina ir tai, jog bet koks pasiektas abipusis susitarimas pagal šią Konvenciją (6 straipsnio 2 dalis) turi būti įgyvendinamas neatsižvelgiant į jokių Susitariančiųjų Valstybių nacionalinėje teisėje nustatytus terminus.

Iš bylos medžiagos matyti, kad JK mokesčių administratorius ir Lietuvą atstovaujantis kompetentingas asmuo – Inspekcija 2016 m. pasiekė susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, t. y. JK mokesčių administratorius informavo A1, kad susitarta sumažinti 2016-04-26 jos rašte JK mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų metu įvertintas papildomo pelno sumas, o Lietuvos kompetentinga institucija patvirtino, kad Lietuva taikys Pareiškėjos pelno sumažinimą šiomis sumomis: 2008 m. – 863510 svarų sterlingų, 2009 m. – 820 440 svarų sterlingų ir 2010 m. – 797 990 svarų sterlingų. Inspekcija 2016-05-10 raštu Nr. R-3017 patvirtino, jog, susitardama su Jungtinės Karalystės kompetentingu asmeniu dėl pelno mokesčio bazės,

sutiko panaikinti kilusį dvigubą apmokestinimą bei atitinkamai sumažinti Pareiškėjos mokėtiną pelno mokestį į Lietuvos biudžetą pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Pažymėtina, jog abi kompetentingos institucijos patvirtino, jog abipusis susitarimas yra pasiektas ir abipusio susitarimo procedūra yra laikoma baigta.

Susitarimu suderintomis sumomis (2008 m. pelnas mažinamas 863 510 svarų sterlingų (3 066 928 Lt), 2009 m. pelnas mažinamas 820 440 svarų sterlingų (3 140 152 Lt), 2010 m. pelnas mažinamas 797 990 svarų sterlingų (3 231 381 Lt) Pareiškėja koregavo pelną (jį sumažino) ir apskaičiavo 377 378 Eur pelno mokesčio permoką už 2008–2010 metus ir 2018-12-21 pateikė Prašymą Inspekcijai ją grąžinti.

Komisija konstatuoja, jog dėl abipusio susitarimo procedūros metu pasiekto susitarimo rezultato – Pareiškėjos apmokestinamojo pelno sumažinimo 9 438 461 Lt (2 733 567 Eur) ir dėl 377 378 Eur pelno mokesčio permokos ginčo tarp šalių nėra.

Komisija taip pat pažymi, kad DAIS 25 straipsnio komentare pažymėta, kad Europos Sąjungos valstybės narės, spręsdamos ekonominio dvigubo apmokestinimo klausimus, vadovaujasi Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną nuostatomis (prie šios Konvencijos Lietuva prisijungė 2006 m. balandžio 25 d.), be to, 3 paragrafo nuostata (cit.): „*Susitariančiųjų Valstybių kompetentingi asmenys abipusiu susitarimu stengiasi išspręsti visus sunkumus ir abejones, kurie kyla aiškinant ar taikant šią Sutartį. Jie taip pat gali tartis, kaip panaikinti dvigubą apmokestinimą Sutartyje nenumatytais atvejais*“ turi būti aiškinama taip, jog pasiektas abipusis susitarimas yra privalomas susitariančioms valstybėms, kol jos minėto sprendimo nepakeičia ar neanuliuoja.

*Dėl iš abipusio susitarimo procedūros metu pasiekto rezultato (pelno tarp Susitariančiųjų Valstybių paskirstymo) kylančios prievolės Pareiškėjai išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio.*

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija 2016-05-10 raštu Nr. R-3017, kuriuo Pareiškėja informuojama apie abipusio susitarimo procedūros užbaigimą ir jos rezultatą, rekomenduoja kreipiantis dėl pelno mokesčio grąžinimo, vadovaujantis DAIS, PMI, MAĮ nuostatomis bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtu Modelinės pajamų ir kapitalo mokesčio konvencijos komentaru, įvertinti kylančios mokesčio prie pajamų šaltinio sumokėjimo prievolės nuo apskaičiuotų honorarų sumų. Rašte paaiškinama, kad Pareiškėjos apmokestinamas pelnas buvo sumažintas dėl to, kad už naudojimąsi A1. nematerialiuoju turtu ištiestosios rankos principą atitinkančiu atlygiu pripažinta honorarų suma, apskaičiuota naudojantis A1. nematerialiuoju turtu Pareiškėjos pagamintos produkcijos pardavimų, vykdytų grupės distributorių tretiesiems asmenims, apyvartai pritaikius 3 procentų dydį, sumažintą grupės įmonės, esančios Gersnyje, prekių antkainiu, kuris neatitiko ištiestosios rankos principo. Pareiškėja neatsižvelgė į Inspekcijos rekomendacijas dėl PM prie pajamų šaltinio ir pateikė prašymą grąžinti visą pelno mokesčio permoką, kuri susidarė kaip abipusio susitarimo procedūros taikymo rezultatas naikinant asocijuotų įmonių dvigubą apmokestinimą.

Inspekcija Sprendime laikosi pozicijos, kad pasiekus susitarimą su JK mokesčių administratoriumi, kuriuo Pareiškėjo 2008–2010 m. apmokestinamas pelnas sumažintas 2 733 567 Eur suma ir nustatyta 377 378 Eur pelno mokesčio permoka, Pareiškėjai kilo prievolė nuo sutartos apmokestinamojo pelno sumažinimo sumos, kuri susidarė JK įmonės apmokestinamas pajamas padidinus jai priskirtų honorarų sumomis, išskaičiuoti ir sumokėti pelno mokestį prie pajamų šaltinio vadovaujantis DAIS, pasirašytos su Jungtine Karalyste, 12 straipsnio nuostatomis. Nurodoma, jog 2008–2010 metų laikotarpiu galiojusios PMI 4 straipsnio 4 dalies 3 punkto ir 5 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos Lietuvai suteikė teisę apmokestinti (taikant 10 proc. mokesčio tarifą) užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę Lietuvoje iš Lietuvos vieneto gautą honorarą. Tokios teisės realizavimo ir mokesčio administravimo tvarka nustatyta PMI 37 straipsnyje (išskaičiuoti iš honoraro PM prie pajamų šaltinio ir jį sumokėti biudžetą nustatyta honorarą išmokančiam asmeniui) ir 52 straipsnio 2 dalyje (kurioje nustatyta deklaravimo tvarka).



Pagal MAĮ 2 straipsnio 25 dalį mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje ne kartą akcentuota, kad vienas iš pagrindinių mokesčių požymių yra jų privalomumas, o mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas (pavyzdžiui, 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Abipusio susitarimo procedūros rezultatas lėmė, jog Pareiškėjos sąnaudos turi būti didinamos JK įmonei priskirtų honorarų suma, todėl nors ir nesant faktinio honorarų išmokėjimo, JK įmonei priskirti honorarai turi būti apmokestinti pajamų mokesčiu prie pajamų šaltinio. Pasak Inspekcijos, vertinant „mokėjimo“ sąvoką, išmokų mokėjimo momentas yra sietinas su jų gavimo momentu. Abipusio susitarimo procedūros metu kompetentingi asmenys pripažino, kad tikrasis honoraro savininkas – jo gavėjas yra JK vienetas, vadinasi, honoraro mokėtojas – Pareiškėja. Sutarties 12 straipsnio 2 dalis Lietuvai suteikia teisę apmokestinti Lietuvos vieneto mokamą honorarą (t. y. atlygį už naudojimąsi ar teisę naudotis nematerialiuoju turtu), kurio tikrasis savininkas (gavėjas) yra JK rezidentas. Sprendime taip pat remiamasi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) komentaro 8.3 punktu, kuriuo paaiškinta, kad honoraro apibrėžime vartojamas žodis „mokėjimas“ turi labai plačią reikšmę, nes mokėjimo sąvoka reiškia įsipareigojimo perduoti lėšas kreditoriaus žinion sutartyje arba įprastu būdu įvykdymą. Lėšų perdavimo prievolės įvykdymas, Inspekcijos nuomone, turėtų būti suprantamas ne tik kaip tiesioginis lėšų pervedimas (t. y. išmoka pinigais), bet ir kaip *lėšų priskyrimas sandorių kainodaros metu*, todėl žodis „mokėjimas“ nagrinėjamu atveju apima tą atvejį, kurio metu, pripažinus Pareiškėjai honorarų sąnaudas, kaip išvestinė prievolė, atsiranda ir honorarų išmokamos pajamos kaip PM prie pajamų šaltinio apmokestinimo elementas.

Pareiškėja, kaip jau minėta, nesutinka su minėtais Inspekcijos motyvais ir savo skunde nurodo, jog DAIS su Jungtine Karalyste 12 straipsnio „Honorarai“ nuostatos yra taikomos tik tada, jeigu prievolė išskaičiuoti PM prie pajamų šaltinio yra nustatyta pagal vidaus įstatymus, t. y. pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Pareiškėja pažymi, jog DAIS 12 straipsnio 1 dalis apibrėžia, jog honorarai, susidarantys Susitariančioje valstybėje ir *mokami* kitos Susitariančios Valstybės rezidentui, gali būti apmokestinami toje kitoje valstybėje. Šio paragrafo komentare nurodyta, jog šio paragrafo nuostatos suteikia teisę susitariančiai valstybei, kurios rezidentas gauna kitoje susitariančioje valstybėje susidariusį honorarą, apmokestinti tokio honoraro sumą *pagal savo vidaus mokesčių įstatymus*. Nėra ginčo, jog PMĮ 4 straipsnio 4 dalies 3 punktas apibrėžia, kad užsienio vieneto gautos honorarų pajamos, yra priskiriamos pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje. PMĮ 37 straipsnis nustato užsienio vieneto apmokestinimo tvarką, t. y. PM prie pajamų šaltinio nuo Įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje nurodytų pajamų (sumų), <...> *išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą išmokas išmokėjęs asmuo – Lietuvos vienetas* <...>. *Šiuo atveju užsienio vieneto pajamos pripažįstamos taikant šio Įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje nustatytą principą*, t. y. taikant pinigų apskaitos principą. Pareiškėja skunde tvirtina, kad pagal abipusio susitarimo procedūros metu pasiektą susitarimą, kuriuo Pareiškėjos apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas atitinkamomis sumomis (2008 m. – 863 510 svarų sterlingų (3 066 928 Lt), 2009 m. – 820 440 svarų sterlingų (3 140 152 Lt), 2010 m. – 797 990 svarų sterlingų (3 231 381 Lt) dėl A1 apmokestinamojo pelno koregavimo didinimo honorarų sumomis, kurių Pareiškėja A1 neišmokėjo ir A1 šių lėšų negavo, t. y. JK įmonei, kaip honorarų pajamoms priskirtos sumos, jai nebuvo išmokėtos. Pareiškėja JK įmonei honorarų neišmokėjo, todėl pagal vidaus įstatymus nuo neišmokėtų honorarų neturi prievolės išskaičiuoti 10 procentų dydžio PM prie pajamų šaltinio. Pareiškėja JK įmonės nematerialiuoju turtu naudojosi be atlygio, o pasiektas susitarimas tarp Susitariančių šalių Pareiškėjos neįpareigoja JK įmonei priskirtą pelną (menamas honorarų pajamas) sumokėti.

Komisija sutinka su Pareiškėjos skunde išdėstytais motyvais, jog sprendžiant klausimą dėl užsienio vieneto pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, apmokestinimo, pirmiausia turi būti

vadovojamasi vidaus įstatymais. Jeigu pagal PMĮ nuostatas nėra nustatyta prievolė išskaičiuoti PM prie pajamų šaltinio nuo apskaičiuotų, bet neišmokėtų užsienio vieneto pajamų, tai DAIS nuostatų nėra pagrindo taikyti. Pažymėtina, kad pagal DAIS 12 straipsnio „Honorarai“ 1 paragrafo nuostatas (cit.): „*Honorarai, susidarantys Susitariančioje Valstybėje ir mokami kitos Susitariančios Valstybės rezidentui, gali būti apmokestinami toje kitoje Valstybėje*“ ir 2 paragrafo nuostatas (cit.): „*Tačiau tokie honorarai taip pat gali būti apmokestinami toje Susitariančioje valstybėje, kurioje jie susidaro, ir pagal tos Valstybės įstatymus, bet jeigu faktiškas honorarų savininkas yra kitos Susitariančios Valstybės rezidentas, taip imamas mokestis negali viršyti 10 procentų bendros honorarų sumos*“. Vadinasi, sprendžiant klausimą, ar abipusio susitarimo procedūros metu Susitariančių Valstybių pasiektas rezultatas – JK įmonei priskirtas apmokestinamasis pelnas (jos naudai apskaičiuotos honorarų pajamos) yra apmokestinamos PM prie pajamų šaltinio vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Komisija konstatuoja, jog nuo JK įmonei, taikant abipusio susitarimo procedūrą, priskirto apmokestinamojo pelno (honorarų pajamų), Pareiškėjai neatsirado prievolė išskaičiuoti ir į Lietuvos biudžetą sumokėti PM prie pajamų šaltinio, nes:

(i) Pagal PMĮ 2 straipsnio 11 dalies nuostatas (cit.): „*Honoraras – atlyginimas už autorinę <...>. Šalys neginčija, kad jokio atlyginimo Pareiškėja JK įmonei nemokėjo;*

(ii) Pagal PMĮ 4 straipsnio 4 dalį (cit.): „*Užsienio vieneto ne per nuolatines buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje: <...> 3) honorarai*“;

(iii) Pagal PMĮ 5 straipsnio 1 dalies 2 punktą, užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, **gautos** ne per jų nuolatines buveines Lietuvos Respublikoje, išvardintos šio Įstatymo 4 straipsnio 4 dalies 3 ir 5 punktuose, apmokestinamos be atskaitymų taikant 10 procentų mokesčio tarifą <...>;

(iv) Pagal PMĮ 8 straipsnio 1 dalį (cit.): „*Taikant pinigų apskaitos principą, Lietuvos vieneto pajamos pripažįstamos faktišku pajamų gavimo momentu. Taip pat pripažįstamos šio Įstatymo 37 straipsnyje nustatytos pajamos*“;

(v) Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 10 punktą iš pajamų negali būti atskaitomos (cit.): „*<...> išmokos, neapmokestintos šio Įstatymo 37 straipsnyje nustatyta tvarka*“. Pareiškėja honorarų pajamų (išmokų) JK įmonei neišmokėjo, todėl Inspekcijos motyvai dėl neleidžiamų atskaitymų yra atmestini. Pasiėktu abipusiu susitarimu tarp JK ir Lietuvos mokesčių administratorių susitarta, kad Pareiškėja mažins 2 733 567 Eur apmokestinamąjį pelną, o JK įmonė atitinkama suma jį padidins. Pažymėtina ir tai, jog pagal PMĮ 7 straipsnio nuostatas Pareiškėjos pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo principus, o ne piniginiu principu.

(vi) Pagal PMĮ 37 straipsnį „Užsienio vieneto apmokestinimas“ (cit.): „*Pelno mokesčių prie pajamų šaltinio nuo 4 straipsnio 4 dalyje nurodytų pajamų (sumų), <...>, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą išmokėjęs asmuo – Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nuolatinis Lietuvos gyventojas. Šiuo atveju užsienio vieneto pajamos pripažįstamos taikant šio Įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje nustatytą principą*“.

(vii) Pagal PMĮ 52 straipsnio 2 dalį (cit.): „*Deklaracija apie užsienio vieneto išmokėtas pajamas (sumas) ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtiną pelno mokesčių pateikiama ne vėliau kaip per 15 dienų pasibaigus mėnesiui, kurį buvo išmokėtos pajamos (sumos)*“.

Vadinasi, taikant PMĮ nuostatas, reglamentuojančias užsienio vieneto pajamų prie pajamų šaltinio apmokestinimą, prievolė išskaičiuoti ir į Lietuvos biudžetą sumokėti PM prie pajamų šaltinio atsiranda tik tuomet, kai Pareiškėja išmokės honorarų pajamas, o nagrinėjamu atveju jokios išmokos JK įmonei nebuvo išmokėtos.

Dabartinės lietuvių kalbos žodynas apibrėžia žodžio „išmoka“ 1-ą reikšmę kaip išmokėjimą, išmokamą sumą; „išmokėti, išmoka, išmokėjo“ – atiduoti pinigus (mokant atlyginimą, grąžinant skolą ir pan.); „mokėti, moka“ – 1. duoti pinigus atsilyginant už gaunamą

daiktą, atliktą darbą ir pan. Komisija pritaria Pareiškėjos nuomonei, kad gramatinis sąvokų „išmoka“, „išmokėjimas“, „išmokėti“ ir „mokėti“ aiškinimas neturėtų būti suprantamas kitaip nei faktinis lėšų išmokėjimas ir gavimas.

Pasisakydama dėl Inspekcijos sprendime nurodyto argumento, jog Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) 2 dalis suteikia teisę apmokestinti Lietuvos vieneto *mokamą* honorarą (t. y. atlygį už naudojimąsi ar teisę naudotis nematerialiuoju turtu, kurio tikrasis savininkas (gavėjas) yra JK rezidentas ir kad EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio 12 straipsnio (Honorarai) komentaro 8.3 punkte paaiškinta, kad honoraro apibrėžime vartojamas žodis „mokėjimas“ turi labai plačią reikšmę, nes mokėjimo sąvoka reiškia įsipareigojimo perduoti lėšas kreditoriaus žinion sutartyje arba įprastu būdu įvykdymą, Komisija pažymi, jog šis komentaras vidaus įstatymams nėra taikomas. Be to, Inspekcija plečiamai komentuoja komentaro 8.3 punktą, aiškindama (cit.): *„Lėšų perdavimo prievolės įvykdymas suprantamas ne tik kaip tiesioginis lėšų pervedimas (t. y. išmoka pinigais), bet ir kaip lėšų priskyrimas sandorių kainodaros metu ir kt.“*. Tačiau komentaro 8.3 punktas apie pajamų koregavimą sandorių kainodaros metu net nekalba, t. y. (cit.): *„8.3 Apibrėžime vartojamas žodis „mokėjimas“ turi labai plačią reikšmę, nes mokėjimo sąvoka reiškia įsipareigojimo perduoti lėšas kreditoriaus žinion sutartyje arba tradicijos nustatytu būdu įvykdymą“*, (angl. *„The word „payment“, used in the definition, has a very wide meaning since the concept of payment means the fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the creditor in the manner required by contract or by custom“*). Pažymėtina ir tai, jog centrinio mokesčių administratoriaus DAIS 12 straipsnio (Honorarai) bendrajame komentare paaiškinta, kad kai kuriose Sutartyse sąvoka „honoraras“ yra naudojama kaip „atlyginimas už nuosavybės teisių perleidimą“.

Komisija pripažįsta, jog situacija, kuri susidarė nagrinėjamoje byloje, yra pakankamai nauja ir vidaus teisės aktais nėra tinkamai sureguliuota. Manytina, kad kylant neaiškumams, kaip mokesčių mokėtojas turėtų vertinti iš pasiekto Susitariančių Valstybių susitarimo jam kylančias mokesčines prievoles, reikėtų vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 3 straipsnio 5 dalimi, kurioje numatoma, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

*Dėl MAĮ 87 straipsnio „Mokesčių permokos įskaitymas ir grąžinimas“ taikymo.*

MAĮ (2018 m. redakcija) 87 straipsnio 7 dalimi yra nustatyta, jog (cit.): *„Jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčių administratorius privalo grąžinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka. Mokesčio permoka grąžinama per 30 dienų po rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos. <...> Tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokesčinis patikrinimas arba su mokesčių permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčių permokos grąžinimas sustabdomas iki mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai <...>“*.

Nagrinėjamoje byloje Pareiškėja prašymą grąžinti 377 378 Eur PM permoką pateikė 2018-12-21, jos atžvilgiu mokesčinis patikrinimas nebuvo inicijuotas. Inspekcija sprendime nurodė, jog prašomą grąžinti PM permoką sumažino 289 688,01 Eur suma vykdydama „<...> po įvykusio abipusio susitarimo procedūros Bendrovei kylančios mokesčio prie pajamų šaltinio sumokėjimo prievolės mokesčio išskaičiavimas vykdytinas vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, atliekant permokos grąžinimo / įskaitymo procedūrą <...>“ 2019-04-24 el. paštu Inspekcijos atstovas papildomai paaiškino, kad mokesčių administratorius, įvertinęs susiklosčiusių teisinių santykių turinį, atlikdamas PM permokos grąžinimą vadovavosi MAĮ 87 straipsnio 5 dalimi, kuri nurodo, kad mokesčių mokėtojui grąžinamos permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokesčinei nepriemokai padengti. Siekdamas užtikrinti kylančią mokesčio mokėtojo prievolę sumokėti mokesį prie šaltinio, kuri atsirado ir

tapo aiški pasiekus abipusio susitarimo procedūrą 2016 metais <...>, mokesčių administratorius pats suformavo mokesčio prie pajamų šaltinio prievolę ir ją įskaitė iš susidariusios pelno mokesčio permokos, apskaičiuotos įvertinus pasiekto abipusio susitarimo rezultatus.

Komisija pažymi, jog MAĮ 2 straipsnio 21 dalis *mokestinę prievolę* apibrėžia kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsirandančią mokesčio mokėtojo pareigą teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Nagrinėjamu atveju konstatuotina, jog pagal PMĮ nuostatas prievolė sumokėti pelno mokesťį prie pajamų šaltinio Pareiškėjai neatsirado.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-01-31 sprendimą Nr. 331-17258 dalyje negrąžinti Pareiškėjai 289 688,01 Eur pelno mokesčio permokos į sprendimą grąžinti Pareiškėjai 289 688,01 pelno mokesčio permoką.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė