

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Martynas Endrijaitis

**FINANSINĖS APSKAITOS STANDARTŲ TAIKYMAS
APMOKESTINANT JURIDINIUS ASMENIS PELNO MOKESČIU**

Daktaro disertacija

Socialiniai mokslai, teisė (01S)

Vilnius, 2015

Disertacija rengta 2012–2015 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas:

Prof. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai,
teisė – 01 S)

Turinys

Įvadas	5
I. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio diskusija.....	20
1. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio vertinimas konkuruojančių požiūrių ir teorijų kontekste.....	20
2. Moksliniai tyrimai: finansinės apskaitos standartų taikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, praktikoje; empirinių duomenų atskleidimas	26
3. Pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos, kaip teisinio reiškinių, problematika: sąvoka, vieta apskaitų sistemoje, teisinė reikšmė	38
II. Finansinės apskaitos standartų taikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu	50
1. Finansinės apskaitos principų <i>de facto</i> taikymas apmokestinant pelno mokesčiu.....	50
2. Apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos tvarkymo teisinio reguliavimo skirtumų klasifikavimas ir jų problematika	59
2.1. Nuolatinių skirtumų analizė pagal mokestinio / apskaitinio rezultato nustatymo elementus.....	60
2.1.1. Sąnaudų nuolatiniai skirtumai	61
2.1.2. Pajamų nuolatiniai skirtumai	68
2.1.3. Pasiūlymai nuolatiniams skirtumams fiksuoti (kaip tinkamos mokestinės prievolės užtikrinimo būdas) ir jiems minimizuoti	72
2.2. Laikinieji skirtumai	80
2.2.1. Apmokestinamieji laikinieji skirtumai	80
2.2.2. Įskaitomieji laikinieji skirtumai.....	88

2.2.3. Pasiūlymai laikiniems skirtumams fiksuoti (kaip tinkamos mokestinės prievolės užtikrinimo būdas) ir jiems minimizuoti	94
2.3. Apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai užsienio valstybėse	100
2.3.1. Teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai kontinentinės Europos modelio valstybėse.....	100
2.3.2. Teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai anglosaksų šalių modelio valstybėse.....	108
3. VAS taikymo galimybės, tobulinant PMI nuostatas ir jų taikymo aiškinimą	114
3.1. PMI tobulinimas ir aiškinimas pagal VAS	114
3.2. Konkrečių pavyzdžių probleminių klausimų analizė.....	127
4. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pavyzdys.....	142
Išvados ir pasiūlymai	155
Literatūros sąrašas.....	159
Doktoranto moksliniai straipsniai disertacijos tema.....	180
Priedas 1	181
Priedas 2.....	197
Priedas 3.....	206
Priedas 4.....	217
Priedas 5.....	219

Įvadas

Vienas svarbesnių Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamų šaltinių yra pelno mokestis, kuris vidutiniškai sudaro 8% visų valstybės biudžeto pajamų per pastaruosius 10 metų. Norint nustatyti mokėtino pelno mokesčio dydį (tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę), būtina gauti informaciją apie to mokesčio mokėtojo realią turtinę bei finansinę būklę, kuriai identifikuoti reikalinga teisės aktais išsamiai reglamentuojama finansinė apskaita. Kuo šie teiginiai galėtų būti aktualūs ir svarbūs teisės moksliniam tyrimui?

Didžiosios Britanijos mokslininkas R. H. Coase teigė, kad „teisininkai patys paims iš ekonomikos teorijos jiems naudingą patirtį ir dėl to turės lemiamą pranašumą prieš ekonomistus atlikdami tyrimus jiems geriau žinomose tam tikrose srityse“¹, pavyzdžiui, mokesčių teiseje. Pastarajam pritaria R. A. Posner, kuris kritikavo teiginius, kad teisė yra tai, ką daro tik teisinį išsilavinimą turintys asmenys, jog ekonomika turi rūpėti tik ekonomikos mokslų daktarui ir niekam kitam². Tiek minėtų autorių, tiek ir kitų, pavyzdžiui, F. A. von Hayek³, R. Dworkin⁴, H. J. Berman⁵, darbuose sutinkama minčių, kad tarpdiscipliniškumas, specialų ekonomikos mokslo žinių pritaikymas teisės tyrimuose skatintinas ir pagrįstas konstruktyvaus teisinio reguliavimo kūrimo bruožas. Pastebėtina, kad teisės teorijoje sutinkama netgi tokių idėjų, kad apmokestinimas, mokestinių pajamų surinkimas į biudžetą ir jų perskirstymas (taigi ir finansinės apskaitos standartų taikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, kadangi

¹ POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos*. (Vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas). Vilnius: Eugrimas, 2004, p. 310.

² *Ibid.*

³ HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. II Socialinio teisingumo mirażas*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998, p. 173–175; HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. III Laisvosios visuomenės politinė tvarka*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1999, p. 83 – 86;

⁴ DWORKIN, R. *Teisės imperija*. (Vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005, p. 291 – 293, 295.

⁵ BERMAN, H. J. *Teisė ir revoliucija: Vakarų teisės tradicijos formavimasis*. (Vertė A. Šliogeris). Vilnius: Pradai, 1999, p. 27.

finansinės apskaitos nuostatas inkorporavus į apmokestinimo pelno mokesčių normas, jos tampa mokesstinės) yra ne ekonomikos (ekonomikai neįdomus), o tik teisės mokslo objektas. Pastarąjį teiginį postuluoja R. Nozick vadinamojo libertarizmo teorija⁶, taip pat išvelgtinas ir tokioje teisės paradigmoje kaip utilitarizmas⁷. Vis dėlto, neabsoliutinant šių teorijų pagrįstumo ir neneigiant pačios disertacijos tarpdiscipliniškumo, akcentuotina, kad žmonijos intelektinė, techninė ir ekonominė raida nuolatos veikia teisę, todėl pastaraisiais dešimtmečiais šalia tradicinių teisinius santykius reglamentuojančių institutų atsiranda naujų, sudėtingų ir detalių teisės aktų, reglamentuojančių svarbias ekonominių-teisinių santykių sritis⁸. Profesorius R. Van den Bergh akcentuoja, jog specifiniuose teisės pošakiuose besispecializuojantys teisės mokslininkai ne tik turi, bet privalo tirti ekonomikos mokslo institutus, ką pagrindžia tiek atliktų naujausių tyrimų rezultatai, tiek ir vėlesnis jų sėkmingas taikymas teisės praktikoje⁹. Nesiekiant aprašyti daugybės kitų Lietuvos Respublikos ir užsienio akademinės teisinės visuomenės atstovų ir praktikų pasisakymų dėl specifinių, tarpdisciplininių teisės tyrimų (ypač finansų ir mokesčių teisėje), belieka pastebėti, jog šiuo metu pasigendama atskirų mokesčių (pavyzdžiui, pelno mokesčio) teisinio reguliavimo tyrimų, nagrinėjančių teorinio, ir ypač praktinio, diskurso problemas.

Disertacijos objektas ir dalykas. Tyrimo objektas – tai finansinės apskaitos standartų taikymas Lietuvos Respublikoje, apmokestinant pagal esamą

⁶ Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource. *Robert Nozick (1938–2002)* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. liepos 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iep.utm.edu/nozick/>>.

⁷ DAVIES, H.; HOLDCROFT, D. *Jurisprudence: Texts and commentary*. London: Butterworths, 1991, p. 205 – 212.

⁸ Šiuo atveju pacituotos teisės tyrėjo L. Didžiulio analogiškos išvalgos dėl sudėtingų ir detalių teisės aktų, reglamentuojančių svarbias ekonominių santykių sritis. Autorius taip pat akcentuoja rinkos signalą taikant materialinę teisę atsižvelgti į ypatingą finansinio sektoriaus sąrangą ir finansų verslo ypatumus. DIDŽULIS, L. Finansinių priemonių rinkų direktyva (MiFID) kaip civilinės atsakomybės šaltinis. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2012, t. 83, p. 161, 168 – 169.

⁹ VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers (žodinis pranešimas konferencijos metu). Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą¹⁰ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – PMĮ) juridinius asmenis pelno mokesčiu, atskleidžiant esamo PMĮ tikslingus pakeitimus.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiame tyrime siekiama ne tik teoriškai apžvelgti PMĮ ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio problemas, tačiau visapusiškai, vadovaujantis praktiniais pavyzdžiais, išanalizuoti šį klausimą, nevengiant ir konkrečių finansinėje apskaitoje fiksuojamų ūkinių faktų būdų problemų sprendimų siūlymų, tačiau tiek, kiek tai aktualu ir būtina tinkamos mokesstinės prievolės įvykdymui užtikrinti (papildomai paminėtina, kad apskritai finansinė apskaita yra svarbi ne tik pelno mokesčio, bet ir kitų mokesčių apskaičiavimui, administravimui, tačiau kitiems mokesčiams finansinė apskaita aktuali labiau techninio pobūdžio aspektais, todėl disertacijoje analizuojamas būtent pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis). Pastarųjų metų teisės mokslininkų darbuose pabrėžiamas būtinas poreikis teisės mokslui pagaliau „atverti savo langines plačiau“¹¹ ir tokioje specifinėje teisės šakoje kaip finansų (mokesčių) teisė nebijoti panaudoti kitų sričių (ekonomikos mokslo) žinių, padedančių suformuluoti visapusiškai pagrįstas tyrimų išvadas, juolab, kad šiuolaikiniame mobiliame verslo pasaulyje interdisciplininių tyrimų aktualumas įgauna vis didesnės reikšmės, dėl vis stiprėjančios socialinių mokslų sąveikos (ypač teisės ir ekonomikos) nebepakanka apsiriboti tik „grynąja“ teisės ar ekonomikos teorija.

Paminėtina, kad Audito ir apskaitos tarnybos (toliau – AAT) direktoriaus dr. A. Linarto teigimu, pagal tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus finansines ataskaitas rengia 168 Lietuvos Respublikos įmonės (AB ir UAB) – tai sudaro tik 0,3% visų įmonių. Kitos įmonės rengia finansines ataskaitas

¹⁰ *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

¹¹ Pavyzdžiui, VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers (žodinis pranešimas konferencijos metu). Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.

pagal Verslo apskaitos standartus (toliau – VAS)¹². Nacionaliniai finansinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai (VAS) detalizuoja tarptautinių finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų, kuriuose pateikiamos gairės, bendrieji principai, nuostatas, todėl, nagrinėjant finansinės apskaitos standartų taikymą, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu Lietuvos Respublikoje, analizuojamas PMI santykis su finansine apskaita, tvarkoma pagal VAS¹³ (taigi disertacijos pavadinime vartojamas žodžių junginys „finansinės apskaitos standartai“ konkrečiai reiškia VAS). Be to, tyrimas atliktas, orientuojantis į labiausiai paplitusią Lietuvos Respublikoje pelno mokesčio mokėtojų grupę – ribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis, t. y. akcines bendroves (toliau – AB) ir uždarąsias akcines bendroves (toliau – UAB)¹⁴. Paminėtina, kad kitos juridinės formos pelno mokesčio mokėtojų, pavyzdžiui, individualių įmonių, mažųjų bendrijų ir kt., finansinei apskaitai pagal VAS būdinga tam tikra specifika. Tokiu būdu disertacijos dalykas įvardintinas taip: ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų AB ir UAB finansinės apskaitos, tvarkomos pagal VAS, nuostatų taikymo, apmokestinant juos pelno mokesčiu, teorinės ir praktinės problemos.

Disertacijos temos aktualumas, naujumas ir originalumas. Pelno mokesčio bazė yra apmokestinamasis pelnas – ne tikrasis įmonės veiklos rezultatas (pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus fiksuojamas finansinis pelnas), tačiau „dirbtinis dydis“, nustatomas pagal PMI numatytas specifines taisykles. Vadovaujantis būtent tuo, jog turėtų būti apmokestintas ne

¹² 2013 m. duomenys. ŽEIMANTAS, V., V. Gali tekti atskleisti daugiau informacijos apie įmonę. In *Verslo žinios*. 2013 m. lapkričio 26 d., nr. 209, p. 14.

¹³ Kitaip tariant, VAS įgyvendina tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, VAS nuostatos didžiąja dalimi sutampa su tarptautinių finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis arba jas papildo, todėl būtent analizuojama VAS perspektyva.

¹⁴ *Įmonių sumokėti mokesčiai. Požymiai: institucinis sektorius, mokestis ir ketvirtis* [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. liepos 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M4031803&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSid=5496&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=>>>.

„dirbtinis“, tačiau realus įmonių finansinis rezultatas, disertacijoje keliamas finansinės apskaitos standartų taikymo mokestiniuose teisiniuose santykiuose (apmokestinant pelno mokesčiu) klausimas, tokiu būdu artinant pelno mokesčio teisinį reguliavimą prie finansinės apskaitos.

Vis dėlto disertacijos temos aktualumas negali būti vertinamas tik finansų (mokesčių) teisės mokslo kontekste – iš dalies disertacijoje analizuojami pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio klausimai galėtų būti plėtojami ir nagrinėjami toliau jau ne teisės, tačiau ekonomikos mokslo (audito, finansinės apskaitos, viešųjų finansų) kontekste. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog, nagrinėjant šiame tyrime atliekamos mokslinės problemos ištyrimo lygį užsienio valstybėse, pastebėta, kad pastarosiose vis daugiau mokslinių tyrimų disertacijos tema atlieka būtent teisės mokslininkai. Pavyzdžiui, C. P. Mitran, D. Nerudova, H. Bohušova, L. Lehis, M. Bebeselea, P. L. Vesterdorf, P. Svoboda, R. Dorsey ir kiti¹⁵, pastaruoju metu vis aktyviau kelia pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio probleminius klausimus, akcentuoja finansinės apskaitos nuostatų perkėlimo į valstybių pelno mokesčio įstatymus svarbą. Minėtų mokslininkų nagrinėjamos temos pagrindžia šios temos aktualumą ir Lietuvos Respublikos finansų ir mokesčių teisės tyrimuose. Lietuvos Respublikoje apie finansinės apskaitos ir pelno mokesčio santykį yra užsiminę tokie mokslininkai kaip: A. Ivanauskienė, B. Jefimovas, D. Pučkienė, G. Kalčinskas, J. Bikienė, J. Bukevičius, J. Mackevičius, K. Rudžionienė, K. Senkus, R. Budrionytė, R. Kanapickienė, R. Subačienė, V. Lakis ir kiti, tačiau tik apibendrintai ekonomikos mokslo kontekste (iš finansinės apskaitos perspektyvos), plačiau nesigilindami į pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo problemas. Tad disertacijos tema yra ypač aktuali savo

¹⁵ Paminėtina, kad šių autorių darbais remiamasi konkrečiose disertacijos dėstymo dalyse, jų tyrimų rezultatai naudojami argumentuojant disertacijoje pateikiamus teiginius, pavyzdžiui, p. 18 – 19, 82 – 84, 90, ir kt. Be to, disertacijoje atliekant kokybinį tyrimą, konkrečiai iš minėtų užsienio autorių interviu paimtas iš H. Bohušovos.

naujumu ir poreikiu analizuoti tokį teisinį reguliavimą, pateikiant siūlymus, kaip efektyviau administruoti pelno mokesčių, įvykdyti pelno mokesčio mokėtojų mokesťines prievoles.

Pastebėtina, kad Lietuvos Respublikos teisės tyrėjų darbuose sutinkama įžvalgų, kuriomis remiantis būtų galima rasti sąsajų disertacijos temos aktualumo genezei ir „subrendimui“ ją pradėti tirti. Pritartina J. Galginaičiui jau 2002 m. taikliems pastebėjimams, jog, siekdama patenkinti tokius pozityviajai teisei keliamus reikalavimus, kaip refleksiskumas (gebėjimas parodyti socialinį gyvenimą) ir dinamiškumas (gebėjimas žengti koja kojon su gyvenimu, kartais formaliai išliekant nepakitusia), pozityvioji teisė priversta „peržengti pati save“, savo dogmatinę sistemą; jog akcentuotina ne tiek pozityviosios teisės sistema, tačiau teisinės sistemos svarba, apimanti kur kas daugiau socialiniu požiūriu reikšmingų elementų negu tik teisės normos bei kitos teisinio teksto detalės; jog teisė vis sudėtingėja, darosi faktiškai visa aprėpianti, vis labiau reikalaujanti specialių profesinių žinių¹⁶ (pavyzdžiui, specifinės finansinės apskaitos žinios kaip priemonė pagrįstoms materialinėms pelno mokesčio normoms kurti). Pastarajam pritaria A. Vaišvila, akcentuojantis ekonomikos ir teisės mokslų sąsajumą¹⁷. Be to, E. Kūris konkrečiai įvardina tendenciją – finansininkų, auditorių (finansinės apskaitos specialistų) įtakos didėjimą teisėje, įvardindamas šias sritis „su teise artimai susijusias“¹⁸, o G. Užubalis konkrečiai pabrėžia, jog, kol nėra pajamų apskaitos, – negali būti ir pelno mokesčio¹⁹.

Tema taip pat aktuali ir Europos Sąjungos (toliau – ES) teisėje. Europos institucijų mokesčių teisės darbo grupių rezultatai aiškiai atskleidžia poreikį

¹⁶ GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2002, t. 44, p. 35, 37.

¹⁷ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija: vadovėlis*. Antrasis, pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Justitia, 2004, p. 217.

¹⁸ KŪRIS, E. *Ko neparašė Rogeris Cotteerrellas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas*: R. Cottererell. Teisės sociologija: įvadas. Vilnius: Pradai, 1997, p. 395 – 396.

¹⁹ UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, t. 81, p. 171.

analizuoti pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykį, tokiu būdu perkeltant konkrečias finansinės apskaitos nuostatas į apmokestinimo pelno mokesčiu reglamentavimą. Disertacijos atskiroje potemėje analizuojamo 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose pasiekti valstybių narių kompromisai akivaizdžiai iliustruoja finansinės apskaitos nuostatų vertinimą kaip integralų mokestiniuose teisiniuose santykiuose veikiančią reiškinį tuo aspektu, jog finansinės apskaitos teisiniame reguliavime sutinkama taisyklių, kurias inkorporavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą jam būtų suteikiama daugiau aiškumo, stabilumo, dėl ko būtų stabdoma pelno mokesčio bazės erozija²⁰. Tai pagrindžia konkretūs pavyzdžiai: apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos minėtame direktyvos projekte *expressis verbis* perkeltos iš 18-ojo TAS „Pajamos“²¹ 14 straipsnio (toliau – str.), atidėjinių pripažinimo kaip leidžiamų atskaitymų sąlygos – iš 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji išpareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“²² ir t. t.²³. *Inter alia*, nuo 2013 m. birželio 10 d. aktyviai veiklą pradėjusi Europos Komisijos darbo grupė dėl agresyvaus mokesčių planavimo ir dvigubo apmokestinimo²⁴, Europos Komisijos organizuojama empirinė studija „Smulkaus

²⁰ Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.].

Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm>.

²¹ Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 18-asis TAS). OL, 2008 L 320, p. 147–154.

²² Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 37-asis TAS). OL, 2008 L 320, p. 392–406.

²³ *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus]. 2013, FISC 80, p. 15 – 16 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>; *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181, p. 14– 6 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

²⁴ Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm>.

ir vidutinio verslo apmokestinimas lyginant su didžiosiomis įmonėmis²⁵ taip pat suponuoja apie apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių supaprastinimą artinant šio mokesčio bazę prie apskaitinio rezultato.

Atskleidžiant disertacijos temos aktualumą, naujumą, paminėtina, kad nuo 2015 m. pradžios aktyviai veiklą pradėjo vykdyti Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) ir AAT specialistų nuolatinė darbo grupė, kuri, analizuoja PMI ir finansinės apskaitos, tvarkomos pagal VAS, nuostatų skirtumų ir tapatumų priežastis, atvejus, juos grupuoja pagal įvairias temas (pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas/amortizacija, pajamų pripažinimas ir t. t.), tokiu būdu siekdama tiek palengvinti pelno mokesčio administravimą, tiek užtikrinti finansinių ataskaitų kokybę. Nuolatinės darbo grupės atliekamų analizių rezultatai (sutinkami PMI ir VAS skirtumų atvejai, jų praktiniai pavyzdžiai, fiksavimo būdai) bus apibendrinami ir viešai skelbiami VMI prie FM, AAT internetiniuose puslapiuose. Tai padės mokesčių mokėtojams identifikuoti tokius skirtumus ir palengvins tinkamos mokesstinės prievolės įvykdymą²⁶. Tad esamos praktikos problemos, pradedamas vykdyti institucijų bendradarbiavimas „siunčia aiškų signalą“, kad šiuo metu kaip tik tinkamas momentas atlikti ir mokslinius tyrimus analizuojamoje specifinėje teisinio reguliavimo srityje, kurie galėtų padėti tiek minėtoms institucijoms pasiekti konstruktyvių rezultatų, tiek inicijuotų galimus PMI, derinant prie finansinės apskaitos teisinio reguliavimo, pakeitimus.

Paminėtina ir tai, kad disertacijos originalumu laikytinas tarpdisciplininis diskursas teisės ir ekonomikos moksluose – ir teorinis, ir pagrįstas konkrečiais praktiniais pavyzdžiais finansinės apskaitos standartų taikymo, siekiant tinkamai

²⁵ VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013, p. 12–19.

²⁶ Paminėtina, kad VMI prie FM ir AAT prieš dešimtmetį taip pat vykdė panašų bendradarbiavimą, siekdamas išnagrinėti ir pateikti PMI ir finansinės apskaitos normų skirtumus, tačiau bendradarbiavimas nutrūko, o tuo metu parengta medžiaga šiuo metu yra nebeaktuali. VMI prie FM. *Pelno mokesčio įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimai* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046>>.

vykdyti mokestinę prievolę, atskleidžiant reikalingus PMĮ pakeitimus, probleminių aspektų nagrinėjimas. Kaip minėta, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis, finansinės apskaitos nuostatų implikavimas PMĮ kaip tyrimo objektas yra naujas ir finansų (mokesčių) teisės moksle nenagrinėtas (šiuo metu, be šios disertacijos Lietuvos Respublikoje, nebuvo parengta kitų teisės mokslo krypties disertacijų, nagrinėjančių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio problemas). Be to, disertacijos originalumas pagrįstinas joje įvardintu tikslu, uždaviniais, ginamais teiginiais, kurių pagrindu suformuotos disertacijos išvados, taip pat išvadas papildomai pagrindžiančiu atliktu unikaliu kokybiniu tyrimu (disertacijos priedas 1), apklausiant 25 Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių autoritetingus respondentus, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo praktikus, mokslininkus, dirbančius tiek privačiajame, tiek viešajame sektoriuose. Taip pat paminėtina, jog, pagrindžiant disertacijoje atliekamo tyrimo praktinį pritaikomumą, nevengiama, o priešingai – didelis dėmesys skiriamas konkrečių praktinių pavyzdžių probleminių klausimų analizei, identifikuojant VAS taikymo galimybes, siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, tokiu būdu pateikiant motyvuotus konkrečius PMĮ keitimų siūlymus išvadose.

Disertacijos hipotezė, tikslas, uždaviniai. Tyrimo hipotezė: pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumai turi būti minimizuoti, suvienodinant pelno mokesčio apskaičiavimo teisinį reguliavimą su finansinės apskaitos. Hipotezė grindžiama mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų patiriamų kaštų pelno mokesčiui administruoti/apskaičiuoti optimizavimu²⁷, paprastesniu pelno mokesčio deklaravimu, aiškesniu PMĮ nuostatų taikymu.

²⁷ Disertacijos p. 35–37 pateikti duomenys, reprezentuojantys, kiek konkrečiai mokestinių pajamų netenka valstybės biudžetas dėl specifinio pajamų ar sąnaudų pripažinimo pelno mokesčio prasme, lemiančio mokestinius ir apskaitinius ūkinių faktų įvertinimo skirtumus, analizuojama, jog minimizavus šiuos skirtumus, mažėtų pelno mokesčio administravimo kaštai. Tokiu būdu mokesčių mokėtojai taip pat minimizuotų „dvigubos“ finansinės ir pelno mokesčio apskaitos tvarkymą (kuri pagrįstai mokslinėje

Disertacijos tikslas – kompleksiskai, teoriniu ir praktiniu aspektais, išanalizuoti ir įvertinti finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, teorines ir praktines problemas, pateikti jų galimus sprendimus, tokiu būdu identifikuojant reikiamus PMĮ pakeitimus. Siekiant šio tikslo, keliami tokie disertacijos uždaviniai:

1. Analizuojant pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio konkuruojančius požiūrius, teorijas, apžvelgiant esamus tyrimus ir empirinius duomenis, patvirtinti arba paneigti disertacijos hipotezę.
2. Pristatyti pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos kaip teisinio reiškinio problematiką, pateikiant jos teisinį apibrėžimą, identifikuojant vietą apskaitų sistemoje ir teisinę reikšmę.
3. Atsakyti į klausimą, kokie iš tikrųjų finansinės apskaitos principai taikomi apmokestinant pelno mokesčiu.
4. Ištirti pagal PMĮ ir VAS apmokestinamųjų / apskaitinių pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus, identifikuoti jų atsiradimo momentą, ir, siekiant tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę, skatinant pelno mokesčio administravimo efektyvumą, pasiūlyti konkrečius būdus, kaip turėtų būti kaupiama įmonėse informacija apie tokius skirtumus, kokie PMĮ pakeitimai tikslingi, minimizuojant esamus skirtumus.
5. Įvertinti VAS taikymo galimybes, tobulinant PMĮ nuostatas ir jų taikymo aiškinimą, ir pateikti galimus PMĮ pakeitimus.

Disertacijoje ginami teiginiai.

- Aiškus pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos kaip finansinės apskaitos srities išskyrimas panaikina ūkinių faktų mokestinio ir apskaitinio įvertinimų nepagrįstą „suplakimą“, kai neatskiriama, kurie ūkinių faktų įvertinimai atliekami.

literatūroje vertinama neigiamai), pavyzdžiui, disertacijos p. 32, 59), tai taip pat lemtų mokesčių mokėtojų kaštų pelno mokesčiui apskaičiuoti mažėjimą.

- Esamas PMĮ abstrakčiai, nepakankamai aiškiai reglamentuoja pardavimo pajamų ir sąnaudų sąlygas.
- Tiriant PMĮ ir VAS apmokestinamųjų / apskaitinių pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus, būtina identifikuoti jų atsiradimo momentus, kadangi priešingu atveju klaidingai postuluojuama, kad tokie skirtumai atsiranda, pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją/rengiant pelno (nuostolių) ataskaitą.
- Siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, didinti pelno mokesčio administravimo efektyvumą, būtina nurodyti konkrečius būdus, kaip įmonėse kaupti informaciją apie PMĮ ir VAS apmokestinamųjų / apskaitinių pajamų ir sąnaudų pripažinimo skirtumus, o ne apsiriboti abstrakčiu reglamentavimu, jog finansinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti.
- Prieš priimant PMĮ pakeitimus, mokesčių administratoriui rengiant PMĮ komentarą, pelno mokesčio mokėtojams ir mokesčių administratoriui nagrinėjant konkrečias praktines situacijas, nereglamentuojamas PMĮ, taip pat rengiant bendrą konsoliduotąją pelno mokesčio bazę ES, pirmiausia būtina įvertinti, ar, apmokestinant pelno mokesčiu, galima vadovautis ūkinių faktų vertinimu pagal finansinės apskaitos nuostatas.

Tyrimo metodika. Nagrinėjant užsienio valstybių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus, kaip juos vertina užsienio autoriai, taip pat šia tema sutinkamus skirtingus požiūrius ir teorijas, taikomas lyginamasis metodas.

Analitinis teisės tyrimo metodas taikomas, analizuojant pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos teisinę reikšmę, kokie iš tikrųjų pelno mokesčio apskaičiavimo principai taikomi pagal PMĮ, kokios VAS nuostatos turėtų būti perkeltos į PMĮ.

Atsižvelgiant į tai, kad analizuojama disertacijoje problematika yra ne tik teorinio, bet ypač didelio praktinio pobūdžio diskusija, taip pat į tai, kad Lietuvos

Respublikoje ypač pasigendama mokslinių tyrimų analizuojama tema, rengiant disertaciją, siekiant visapusiškai atskleisti nagrinėjamos temos problemas ir jų sprendimų variantus, atliktas kokybinis tyrimas, kurio rezultatai pateikti disertacijos priede 1, jo rezultatais remiamasi disertacijos dėstymo dalyse bei pateikiant išvadas ir pasiūlymus: taikant standartizuoto interviu metodą, apklausti 25 Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių autoritetingi respondentai, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo praktikai, mokslininkai, dirbantys tiek privačiajame, tiek viešajame sektoriuose.

Siekiant darbe papildomai argumentuoti, pagrįsti teiginius, išvadas, pasiūlymus, taikomas ir pragmatinis teisės tyrimo metodas, pagal konkrečių pavyzdžių probleminių klausimų nagrinėjimą analizuojant VAS taikymo galimybes, siekiant tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę (apskaičiuoti, deklaruoti, sumokėti pelno mokestį).

Taikant indukcinį metodą, disertacijos dėstymo dalių potemėse pateikiami apibendrinantys teiginiai, taip pat parengtos išvados, pasiūlymai.

Be nurodytųjų, disertacijoje taip pat taikomi ir kiti socialinio tyrimo metodai: dokumentų analizės, lingvistinis, sisteminis ir kiti.

Tyrimo šaltiniai. Tiriant disertacijos dalyką ir siekiant disertacijos tikslo, remtasi Lietuvos Respublikos, ES ir tarptautiniais teisės aktais, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių moksliniais darbais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, taip pat ES institucijų posėdžių dokumentais, rengiant disertaciją, atlikto kokybinio tyrimo rezultatais ir kitais šaltiniais.

Kadangi disertacijoje analizuojami finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, teoriniai ir praktiniai probleminiai aspektai, tai pagrindiniai pozityviosios teisės šaltiniai yra PMĮ ir VAS.

Keliant analizuojama tema probleminius klausimus ir ieškant į juos atsakymų, nagrinėjami tiek Lietuvos Respublikos mokslininkų (pavyzdžiui, E

Buškevičiūtės, G. Kalčinsko, K. Rudžionienės ir kitų), tiek užsienio valstybių mokslininkų (pavyzdžiui, C. P. Mitran, D. Nerudova, G. Nelson, H. Bohušova, H. Rogers, K. Davids, L. Lehis, M. Abela, M. Bebeselea, N. Jehle, P. L. Vesterdorf, P. Svoboda, R. Dorsey, R. Goddard ir kitų) darbai. Atkreiptinas dėmesys, kad, kaip jau minėta, nagrinėjant užsienio autorių tyrimus, daugusia remtasi finansų ir mokesčių teisės, o ne ekonomikos mokslininkų darbais (pavyzdžiui, C. P. Mitran, D. Nerudova, H. Bohušova, L. Lehis, M. Bebeselea, P. L. Vesterdorf, P. Svoboda, R. Dorsey ir kitų).

Darbe taip pat nagrinėjama mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, aiškinanti VAS taikymą mokestiniuose teisiniuose santykiuose: daugiausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) nutarimai, sprendimai.

Papildomai argumentuojant, verifikuojant pateikiamus teiginius, tyrime naudojama ir praktinio pobūdžio literatūra, ES institucijų (ES Tarybos, Europos Komisijos) posėdžių dokumentai, teisės aktų metodinės rekomendacijos ir kiti šaltiniai.

Disertacijos struktūra. Disertacija susideda iš įvado, dviejų dėstymo dalių, išvadų ir pasiūlymų bei 5 priedų.

Disertacijos įvade atskleidžiamas disertacijos objektas ir dalykas, pagrindžiamas disertacijos temos aktualumas, naujumas ir originalumas, identifikuojami šio darbo hipotezė, tikslas, uždaviniai, ginami teiginiai, apibūdinama tyrimo metodika, šaltiniai ir struktūra.

Argumentuojant disertacijos struktūros pasirinkimo pagrįstumą (dvi dėstymo dalis), pastebėtina, kad pirmoje dėstymo dalyje pateikiamas disertacijos teorinis nagrinėjimas, antroje – šalia teorinės analizės skiriamas didelis dėmesys praktiniams aspektams.

Pirmoje disertacijos dalyje apžvelgiami ir įvertinami pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio problemas įvardijantys požiūriai ir teorijos; pristatomi esami disertacijos tema moksliniai tyrimai, apžvelgiami disertacijos temai aktualūs empiriniai duomenys; išanalizuojama pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos kaip teisinio reiškinių problematika (pateikiamas teisinis pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos apibrėžimas, identifikuojama jos vieta apskaitų sistemoje ir to teisinė reikšmė).

Antroje disertacijos dalyje atskleidžiama, kokie iš tikrųjų pelno mokesčio apskaičiavimo principai taikomi pagal PMI; pateikiamas PMI ir VAS ūkinių faktų įvertinimo reglamentavimo skirtumų tyrimas, pagrįstas 3 etapais: 1) identifikuojamas reglamentavimo skirtumų tipas remiantis konkrečiu pavyzdžiu; 2) pateikiamas būdas, kaip turėtų tokio tipo skirtumai būti fiksuojami finansinėje apskaitoje siekiant užtikrinti tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą; 3) remiantis pirmų dviejų etapų rezultatais, atitinkamais atvejais pateikiami siūlymai PMI pakeitimams; papildomai argumentuojant tyrimo rezultatų pagrįstumą, nagrinėjami pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai užsienio valstybėse²⁸; atskleidžiami PMI tobulinimo ir aiškinimo pagal VAS atvejai bei, pagrindžiant disertacijoje atliekamo tyrimo praktinį pritaikomumą, atliekama konkrečių praktinių pavyzdžių probleminių klausimų analizė, identifikuojant VAS taikymo galimybes, siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę; parodant, jog analizuojama tema aktuali ne tik Lietuvos Respublikoje, tačiau ypač ir ES lygmeniu atskleidžiamas Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio

²⁸ Pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumai kaip mokslinių tyrimų objektas pastaruoju metu vis dažniau sutinkamas užsienio autorių darbuose, atkreipiant dėmesį, kad vis daugiau teisės, o ne ekonomikos mokslininkų savo tyrimuose akcentuoja sisteminių teisinės ir finansinės-apskaitinės analizės darbų poreikį. Dėl šios priežasties šių mokslininkų darbai taip pat nagrinėtini, siekiant papildomai argumentuoti šių skirtumų tipų identifikavimo teisinę reikšmę, pateiktą būdą, kaip fiksuoti tokius teisinio reguliavimo skirtumus, ir jų minimizavimo siūlymų pagrįstumą.

bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pavyzdys.

Pagal disertacijos įvade suformuluotus tyrimo hipotezę, tikslą, uždavinius ir ginamus teiginius po dėstymo dalių pateikiamos atitinkamos pagal pastaruosius gautos tyrimo išvados ir pasiūlymai.

Disertacijoje, papildomai argumentuojant, iliustruojant tyrimo potemių pasirinkimo pagrįstumą, gautų rezultatų patikimumą, pateikiami 5 priedai: pirmajame priede apibūdinami, rengiant disertaciją, atlikto kokybinio tyrimo reikšmė, tikslas, uždaviniai, metodas, ir adaptavimas disertacijoje, pateikiami standartizuoto interviu klausimai, respondentų sąrašas ir atliekama jų atsakymų analizė, iliustruojant skritulinėmis diagramomis, gaunamos išvados; antrajame priede pateikiamas nuolatinių ir laikinųjų pelno mokesčio ir finansinės apskaitos reglamentavimo skirtumų sąrašas pagal PMI (nurodant konkrečią PMI nuostatą, lemiančią tokį skirtumą); trečiajame priede, siekiant iliustruoti apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos tvarkymo teisinio reguliavimo nuolatinių ir laikinųjų skirtumų atsiradimo momentą, pateikiamos konkrečių pavyzdžių schemas; ketvirtajame priede, iliustruojant tinkamą mokesstinės prievolės įvykdymą, mokesčių administravimo efektyvumo didinimą, pateikiama lentelė, kaip registruoti įmonėse nuolatinius ir laikinuosius apmokestinamųjų / apskaitinių pajamų ir sąnaudų pripažinimo pagal PMI ir VAS skirtumus; penktajame priede pateikiama lentelė, parodanti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų, lemiančių koregavimus apmokestinamajam rezultatui nustatyti, palyginimą su anglosaksų šalių ir kontinentinės Europos modelių užsienio valstybių atitinkamomis taisyklėmis.

I. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio diskusija

1. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio vertinimas konkuruojančių požiūrių ir teorijų kontekste

Atskleidžiant analizuojamo tyrimo objektą, visų pirma apžvelgtini mokslinėje literatūroje sutinkami požiūriai (ir teorijos), pateikiantys savitus požiūrius į pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykį bei tuo pačiu keliantys mokslininkų diskusijas.

Nagrinėdami pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo derinimo klausimą, mokslininkai atkreipė dėmesį į tai, kad absoliutus suvienodinimas negalimas vien dėl to, jog mokesčiais siekiama įvairių fiskalinių, socialinių ir kitų tikslų, todėl pelno mokesčio įstatymais įtvirtinamos lengvatos visada lems tam tikrą nesutapimą su finansinės apskaitos reglamentavimu. Pavyzdžiui, Dž. Keinsas teigė, jog reikia mažinti mokesčius gaminantiems deficitinę produkciją, teikiant jiems lengvatinius kreditus (pavyzdžiui, pelno mokesčio lengvatos), taip pat didinti mokesčius gamintojams, išleidžiantiems į rinką paklausos neturinčią produkciją²⁹ (pavyzdžiui, leidžiant atskaityti ne visas sąnaudas, patirtas apmokestinamosioms pajamoms gauti). Teisiniame reguliavime numatytos pelno mokesčio lengvatos leidžia susimąžinti apmokestinamąjį pelną, tokiu būdu, kompensuojant įmonėms dalį išlaidų sumažinama prekių kaina, todėl padidinama perkamoji galia. Dž. Keinsas siūlė teisinio reguliavimo būdus, koreguojant apmokestinimo tvarką. Remiantis šiais būdais, pavyzdžiui, galėtų būti didinami leidžiami atskaitymai ar plečiamas neapmokestinamųjų pajamų sąrašas, nustatant apmokestinamąjį pelną, arba priešingai – ribojami atskaitymai, kas

²⁹ STAČIOKAS, R.; RIMAS, J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2003, p. 25.

sąlygoja nesutapimą su apskaitiniu pelnu (skirtingą pajamų, sąnaudų pripažinimo reglamentavimą), kadangi finansinės apskaitos sistema orientuojasi į įmonės tikrosios finansinės būklės atspindėjimą, o ne dirbtinio apmokestinimo reguliavimo fiskalinių tikslų atspindimą apmokestinamąjį pelną.

Pastarąjį autorių papildė profesorius A. Masgreivas, teigiantis, kad pelno mokestis iš viršpelnio stabdo verslininkų norą mažinti gamybos kaštus, verčia dengti monopolinių viršpelnių sumažėjimą iš darbo užmokesčio, todėl vyriausybė privalo sudaryti korporacijoms lengvatines mokestines sąlygas. Praktiškai tokios sąlygos taikomos, kai pelnas skiriamas techninės pažangos priemonėms, labdaros fondams, universitetams ir kitoms socialinio aprūpinimo institucijoms; gali būti neapmokestinamas pelnas, skirtas pagrindiniam kapitalui didinti, taikomos mokestinės nuolaidos, kai įsigyjamos privačių bendrovių akcijos, eksportuojamas veiklos produktas³⁰.

Mokslininkas R. Dorsey, analizuodamas Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) Aukščiausiojo Teismo praktiką, išskyrė pelno mokesčio ekseptionalizmo (išskirtinumo) teoriją: pelno mokesčio ekseptionalizmas (išskirtinumas) reiškia, kad jo teisinis reguliavimas neturi adaptuotis prie finansinės apskaitos taisyklių, apskaitinis pelnas turi būti koreguojamas, siekiant gauti apmokestinamąjį. Anot autoriaus, kvestionuojant pelno mokesčio ekseptionalizmą (išskirtinumą), finansinės apskaitos, o ne mokesčių teisės aktų taisyklės lemtų sąlygas, kaip turi būti apmokestinama, todėl teisėjai turėtų tapti ekspertais disciplinos, kuri nepatenka į jų išsilavinimo ir apmokymo sritį. Pastarajai nuomonei pritaria ne visi autoriai.

Mokslinė diskusija vyko tarp JAV teisės profesorių D. A. Geier ir S. J. Willis dėl apmokestinamųjų pajamų pripažinimo – ar jos turi būti pripažįstamos analogiškai, ar netapačiai apskaitine ir mokestine prasme sprendžiant mokestinius ginčus – konkrečiai dėl JAV Aukščiausiojo Teismo Schlude v. Commissioner

³⁰ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*: vadovėlis. 3-oji laida. Kaunas: Technologija, 2007, p. 16.

bylos³¹. Šioje byloje JAV Aukščiausiasis Teismas išaiškino, kad mokesčių administratorius turėjo teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo mokėti pelno mokestį už pajamas ankstesniu laikotarpiu negu jos pripažįstamos finansinėje apskaitoje. Byloje nustatyta, kad vyras ir žmona, įsteigę kartu bendrovę, teikė šokių mokymo paslaugas. Bendrovės finansinėje apskaitoje, vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, kaip gautos pajamos buvo fiksuojama tik ta iš anksto atliktų mokėjimų dalis, už kuriuos ataskaitiniais metais buvo pirkėjams suteikiamos šokių mokymo paslaugos. Tačiau byloje, sprendžiant klausimą dėl tinkamos mokestinės prievolės vykdymo, konstatuota, kad nėra pateikta pakankamai objektyvių įrodymų, patvirtinančių, kad tikrai visos paslaugos, už kurias buvo sumokėta iš anksto, dar nebuvo suteiktos. JAV Aukščiausiasis Teismas išaiškino, kad pagrindinė taisyklė, jog apmokestinamosios pajamos turi būti apskaičiuojamos, vadovaujantis finansinės apskaitos metodais, kurių pagrindu pripažįstamos apskaitinės pajamos, tuo pačiu pripažindamas šios taisyklės išimtį, jog, jeigu finansinės apskaitos metodai nėra reguliariai naudojami mokesčių mokėtojo (nesilaikoma pastovumo principo) arba toks finansinės apskaitos metodas negali užtikrinti, kad apmokestinamosios pajamos tinkamai nustatomos, tuomet taikomas kitas metodas, kuris žymi tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą. Byloje nuspręsta apmokestinamąsias pajamas pripažinti, vadovaujantis pinigų principu, kadangi šiuo atveju finansinėje apskaitoje taikomas kaupimo principas kėlė abejones dėl tinkamos mokestinės prievolės įvykdymo³². JAV profesorė D. A. Geier pritarė tokiam sprendimui, tačiau profesorius S. J. Willis kritikavo tokią praktiką, teigdamas, kad toks sprendimas turi būti pakeistas: jis

³¹ DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59 [žiūrėta 2014 m. sausio 20 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>>.

³² JAV Aukščiausiojo Teismo 1963 m. vasario 18 d. byla Schlude v. Commissioner, 372 U.S. 128 (1963), Nr. 80 [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. sausio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/372/128/case.html>>.

siūlė apmokestinimą interpretuoti, remiantis finansinės apskaitos disciplina, o ne kelti papildomus įrodinėjimo reikalavimus mokestinės prievolės tinkamam įvykdymui. Profesoriaus S. J. Willis nuomone, apmokestinimas pelno mokesčiu turi būti maksimaliai pagrįstas pajamų ir sąnaudų pripažinimu pagal finansinės apskaitos reglamentavimą, nes šiuo mokesčiu apmokestinamas juridinių asmenų finansinis rezultatas, kurį ir parodo finansinė apskaita. Tokio apmokestinimo formavimo viena iš priemonių galėtų būti tinkama minėta kryptimi formuojama mokestinių ginčų praktika³³. Tačiau JAV mokslininkas R. Dorsey nepritarė pastarajam, teigdamas, kad tuomet finansinės apskaitos, o ne mokesčių teisės aktų taisyklės lemtų sąlygas, kaip turi būti apmokestinama, be to, vien ūkinės operacijos įrašas finansinėje apskaitoje dar nepatvirtina ūkinės operacijos realumo³⁴.

Paminėtina, jog vis dėlto mokesčių teisės tyrėjai nesutaria ir dėl pačios pelno mokesčio ekseptionalizmo (išskirtinumo) teorijos apibūdinimo, tad ji gali būti suprantama netgi fundamentaliai skirtingai pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo požiūriu: arba kaip teorija, teigianti, kad apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos nuostatos neturi būti derinamos, arba kaip teorija, teigianti, jog pelno mokesčio įstatymai turi adaptuotis prie finansinės apskaitos reglamentavimo. Vadovaujantis profesorės D. A. Geier teiginiais, ši teorija reiškia, kad nustatant apmokestinamąjį pelną, neturi būti remiamasi finansinės apskaitos nuostatomis, kadangi mokestinės prievolės vykdymas turi būti pagrįstas „pajamų mokestine verte“, o ne kitus tikslus turinčia apskaitine verte. Tačiau remiantis profesoriaus S. J. Willis postulavimu, būtų galima teigti, jog pelno mokesčio ekseptionalizmas (išskirtinumas) reiškia pelno

³³ DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59, 70 [žiūrėta 2014 m. sausio 20 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>>.

³⁴ *Ibid.*, p. 71 – 72.

mokesčio ypatingą (išskirtinį) ryšį su finansine apskaita, t. y. šis mokestis turi adaptuotis prie finansinės apskaitos taisyklių, kadangi jo mokėtina suma nustatoma pagal apskaitinį pelną. Visgi mokslininkas R. Dorsey apibendrina, jog šių abiejų konkuruojančių požiūrių bendrybė – teigimas, kad mokesčių teisė yra išskirtinė teisės šaka, kurioje bendrieji teisės aiškinimo metodai netaikytini, todėl nagrinėjant pajamų ir sąnaudų pripažinimą apmokestinimo prasme taikytini išskirtiniai aiškinimo metodai. R. Dorsey kritikuoja šią teoriją, teigdamas, jog ji žalinga mokesčių teisei. Autoriaus nuomone, mokesčių teisės aktai, kaip ir visų kitų teisės šakų aktai, laikytini statutine teise, todėl ir mokesčių teisės aktams turėtų būti taikomi įprasti teisės aiškinimo metodai, o ne interpretuojama mokestiniuose ginčiuose, remiantis neva atskirais specifiniais „mokestinės vertės“ ar finansinės apskaitos metodais³⁵.

Tam tikrą požiūrį į pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykį galima išvelgti ir kai kuriose finansinės apskaitos teorijose.

Tradicinės istorinių kainų finansinės apskaitos teorija analizuojamos temos kontekste postulavo, jog buhalteriai, taikydami finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, turi nuspręsti, kurios išlaidos „sunaudotos“ ir turi būti atimtos iš pajamų pelno (nuostolių) ataskaitoje, ir kurios išlaidos „nesunaudotos“ ir turi likti balanse kaip turtas³⁶, o ne mokesčių teisės aktai (pelno mokesčio įstatymai). Pagal šią teoriją finansinės apskaitos prigimtis, tikslai lemia jos teisinio reguliavimo atskirtį nuo pelno mokesčio taisyklių: šioje teorijoje akcentuojamas tradicinis palyginimo principas, kaip pastebima mokslininkų, manytina lėmęs ir atidėtų mokesčių, žyminčių apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumus, vertinimą finansinėje apskaitoje. Būtent šios teorijos taikymą

³⁵ *Ibid.*, p. 60, 71 – 72.

³⁶ MITU, I., E.; MITU, N. Evaluation bases in accountancy. *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series* [interaktyvus]. Craiova: Faculty of Economics & Business Administration, University of Craiova, 2008, nr. 3, p. 1525 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 1 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d102d32a-c282-4240-b27a-db38b0365d8b%40sessionmgr110&vid=4&hid=126>>.

galima išvelgti Lietuvos Respublikos PMI, kadangi ilgalaikis ir trumpalaikis turtas įvertinamas įsigijimo savikaina³⁷, tačiau finansinėje apskaitoje galimas ilgalaikio materialiojo turto apskaitymas tiek įsigijimo savikaina, tiek perkainota verte³⁸.

Pastarajai teorijai literatūroje oponuoja esamosios įsigijimo kainos finansinės apskaitos teorija, teigianti, kad visas nepiniginis turtas vertinamas esamosiomis rinkos pirkimo kainomis, o skaičiuojant pelną sąnaudos apskaičiuojamos pagal pirkimo kainas³⁹. Šiuo atveju keltinas diskutuotinas klausimas, kaip apmokestinimo pelno mokesčiu nuostatos koreliuotų su finansinės apskaitos, kadangi pagal šią teoriją galimi trys atvejai 1) koreguojant finansinį pelną, siekiant gauti mokestinį, atliekami nepiniginio turto ir sąnaudų verčių koregavimai, nes pastarosios vertės pelno mokesčio prasme pripažįstamos taikant kitą nei pirkimo kainų metodą, taip pat atliekami kiti koregavimai pagal pelno mokesčio įstatymus; 2) apmokestinamajam pelnui taikomas tas pats metodas kaip ir finansiniam pelnui, tai reikštų, jog ir pelno mokesčio prasme atskaitomos išlaidos nustatomos pagal pirkimo kainas, tačiau atliekami koregavimai pagal kitas pelno mokesčio nuostatas; 3) apmokestinamasis pelnas sutapatinamas su finansiniu, atsisakant visų galimų mokestinių lengvatų ar kitų mokestinių priemonių, galinčių lemti skirtumus, ir taikomas tas pats esamosios įsigijimo kainos metodas tiek apskaitant, tiek apmokestinant. Tačiau, kuris atvejis galėtų būti įvertinamas kaip tinkamiausias teisinio reguliavimo pavyzdys, ši teorija neatskleidžia.

³⁷ PMI 13 str. 3–4 d., 14 str.

³⁸ 12-ojo verslo apskaitos standarto „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtinto Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 12-asis VAS) 38 p. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

³⁹ MITU, I., E.; MITU, N. Evaluation bases in accountancy. *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series* [interaktyvus]. Craiova: Faculty of Economics & Business Administration, University of Craiova, 2008, nr. 3, p. 1531 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 1 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d102d32a-c282-4240-b27a-db38b0365d8b%40sessionmgr110&vid=4&hid=126>>; RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2012, p. 69.

Apibendrinant literatūroje sutinkamas teorijas ir mokslininkų pastebėjimus, būtų galima akcentuoti, kad 1) arba teigiama, jog pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinis reguliavimas turi išlikti atskiras; 2) arba pelno mokesčio teisinis reguliavimas turėtų būti derinamas prie finansinės apskaitos.

2. Moksliniai tyrimai: finansinės apskaitos standartų taikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, praktikoje; empirinių duomenų atskleidimas

Mokslinėje literatūroje taip pat sutinkama tyrimų, nagrinėjančių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio temą, būtent, kiek ir kokia kryptimi šis teisinis reguliavimas atsispindi skirtingų valstybių praktikoje⁴⁰. Paminėtina, jog šia poteme iš dalies siekiama toliau atskleisti pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio aspektus, iš dalies – pagrįsti įvade pateiktos šio tyrimo hipotezės pasirinkimą.

Tokiu būdu tikslinga paminėti, kad tarptautinė mokslininkų grupė, analizavusi finansinės apskaitos modelių⁴¹ teisinį reguliavimą, taip pat nagrinėjo ir pastarojo (finansinės apskaitos) bei pelno mokesčio teisinio reguliavimo taikymo praktiką ir to įtaką įmonių tikrajam finansiniam rezultatui atskleisti. Mokslininkų grupė apibendrino gautus rezultatus empirinio tyrimo, kurį atlikdami analizavo 50 valstybių 100 finansinių ataskaitų rinkinių ir jų rodiklių pateikimo metodų panašumus ir skirtumus. Mokslininkai, apibendrinami rezultatus, pastebėjo, kad visais, išskyrus vieną atvejį, anglosaksų šalių modelio finansinėse ataskaitose pateikiama išsamesnė įmonių finansinės būklės informacija (duomenys pateikia detalesnę informaciją apie įmonės turto klases, tiksliau įvertinamos įmonės

⁴⁰ T. y. nepaisant skirtingo teisinio reguliavimo, kokia kryptimi praktikoje derinamas apskaitinio ir mokesčio rezultato nustatymas.

⁴¹ Mokslininkų buvo tiriama labiausiai pasaulyje paplitę anglosaksų šalių ir kontinentinės Europos finansinės apskaitos modeliai (t. y. šiems modeliams priklausančių 50 valstybių įmonių finansinės ataskaitos).

pajamos, sąnaudos) negu kontinentinės Europos modelio valstybių. To priežasties buvo ieškoma, keliant klausimą, kiek stipriai finansinės apskaitos praktika laikosi mokesčių teisės aktų (konkrečiai – pelno mokesčio įstatymų) reikalavimų. Buvo iširta, jog kontinentinės Europos finansinės apskaitos teisinio reguliavimo modelio valstybėse finansinės apskaitos rodikliai (pavyzdžiui, pajamų, sąnaudų pripažinimo taisyklės) susieti su pelno mokesčio nuostatomis (pavyzdžiui, rengiant finansines ataskaitas, ilgalaikio turto nusidėvėjimas / amortizacija skaičiuojama ne pagal finansinės apskaitos, o pelno mokesčio nuostatas) 72 % valstybių, tačiau anglosaksų šalių finansinės apskaitos teisinio reguliavimo modelio – tik 45 % valstybių. Taigi mokslininkai pagrįstai susiejo įmonių finansinės būklės atskleidimo teisingumą su nežymiu finansinės apskaitos taisyklių derinimu prie pelno mokesčio nuostatų⁴².

Lietuvių mokslininkai V. Bružas, N. Stončiuvienė, tyrinėjantys finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reglamentavimo santyki, akcentuoja, jog kontinentinės Europos modelio valstybėse (kurioms priklauso ir Lietuvos Respublika) paprastai egzistuoja vienpusis ryšys: pelno mokestis → finansinė apskaita (pelno mokesčio nuostatos lemia finansinės apskaitos praktiką). Autoriai pakartojo užsienio mokslininkų tyrimų išvadas, kad šiai grupei būdingas pelno mokesčio ir finansinės apskaitos tarpusavio ryšys sumažina bendras apskaitos darbo sąnaudas, tačiau negarantuoja finansinėse ataskaitose pakankamai realių duomenų, reikalingų investuotojams, kreditoriams ir kitiems informacijos vartotojams⁴³. Priešingo ryšio (finansinė apskaita → pelno mokestis) atveju lygiai taip pat būdingas bendras apskaitos darbo sąnaudų sumažinimas, *inter alia*, garantuojama finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos kokybė, kadangi

⁴² *Worldwide Accounting Diversity* [interaktyvus]. p. 36 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0078110955/923557/Sample_Chapter_02.pdf>.

⁴³ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 29 [žiūrėta 2014 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

šiuo atveju apmokestinimo pelno mokesčiu nuostatos derinamos prie finansinės apskaitos tokiu būdu pastarosioms išlaikant autonomiškumą ir pasiekiant savo tikslų įgyvendinimą. Pastebėtina, kad, nepaisant minėtų pirmojoje potemėje mokslininkų požiūrių ir teorijų, praktikoje susiduriama su priešinga situacija, kuomet finansinės apskaitos praktika derinama prie pelno mokesčio teisinio reguliavimo.

Sutinkama ir tokių atvejų, kuomet ne tik finansinės apskaitos praktika, tačiau ir tiesiogiai pats jos teisinis reguliavimas yra visiškai priklausomas nuo pelno mokesčio įstatymo. Vienas ryškiausių pasaulio praktikoje toks pavyzdys – kontinentinės Europos finansinės apskaitos modeliui priklausančioje Vokietijos Federacinėje Respublikoje taikoma nacionalinio teisinio reguliavimo sistema. Taip vadinamojo atitikimo principo (vok. *Massgeblichkeitsprinzip*) taikymas šioje valstybėje lemia, kad skaičiuojamas apskaitinis rezultatas išskirtinai sietinas su pelno mokesčio bazės nustatymu. Mokestinis rezultatas įvertinamas lyginant mokestinio laikotarpio pradžios ir pabaigos mokestinius balansus (vok. *Steuerbilanz*). Mokestinis balansas parengiamas pagal viešai paskelbtą apskaitinį balansą (vok. *Handelsbilanz*). Kaip teigia autoriai, dažniausiai sąnaudos, priskirtinos leidžiamiems atskaitymams apmokestinant, tokiomis pačiomis sumomis turi būti pripažįstamos ir skaičiuojant apskaitinį pelną. Pavyzdžiui, įmonės, siekiančios minimizuoti mokėtiną pelno mokesčio sumą, ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudas gali pripažinti, taikydamos pagreitinto nusidėvėjimo metodus. Vadovaujantis atitikimo principu, analogiškas pagreitinto nusidėvėjimo metodas turi būti taikomas ir finansinėje apskaitoje⁴⁴. Nors mokslininkų lyginama,

⁴⁴ Panaši iš dalies suvienodinta finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reglamentavimo sistema, tai pagrindžia ir analizuotų mokslinių tyrimų rezultatai, taikoma ir Prancūzijos Respublikoje, Japonijoje. McGraw-Hill. *Worldwide Accounting Diversity* [interaktyvus]. p. 29 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0078110955/923557/Sample_Chapter_02.pdf>; PWC. *Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2013/14* [interaktyvus]. 2013, p. 653, 670, 1011, 1025 [žiūrėta 2014 rugpjūčio 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>>.

kad Vokietijos Federacinėje Respublikoje sutinkama nedaug finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reglamentavimo skirtumų, priešingai nei, pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje⁴⁵, kurioje tokie neatitikimai vertinami kaip verslo problema, tačiau pastebėtina, kad Vokietijos Federacinėje Respublikoje surenkamos daug mažesnės pelno mokesčio sumos nei Didžiojoje Britanijoje ar kitoje anglosaksų šalių modelio valstybėje, lyginant, kokia dalis visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų gauta iš pelno mokesčio ir kiek BVP tai sudaro. Vokietijos Federacinėje Respublikoje 2007 m. iš pelno mokesčio surinkta 2,51 % visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (0,98 % BVP), 2008 m. – 1,73 % (0,68 % BVP), 2009 m. – 0,88 % (0,35 BVP), 2010 m. – 1,35 % (0,51 % BVP), 2011 m. – 1,6 % (0,62 % BVP)⁴⁶. Tuo tarpu anglosaksų šalių finansinės apskaitos modeliui priklausančioje ir priešingą – ne suderinimo sistemą taikančioje Didžiojoje Britanijoje 2007 m. pelno mokestis sudarė 8,54 % visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (3,16 % BVP), 2008 m. – 8,82 % (3,42 % BVP), 2009 m. – 7,52 % (2,69 % BVP), 2010 m. – 8,17 % (2,98 % BVP), 2011 m. – 7,99 % (2,98 % BVP)⁴⁷. To paties modelio Airijos Respublikoje 2007 m. iš pelno mokesčio surinkta 10,74% visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (3,39% BVP), 2008 m. – 9,5% (2,84% BVP), 2009 m. – 8,53% (2,41% BVP), 2010 m. – 8,9% (2,52% BVP), 2011 m. – 8,16% (2,36% BVP)⁴⁸. Lietuvos Respublikoje, kurios pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo sistema netapatintina nė su viena iš minėtų valstybių, 2007 m. pelno mokestis sudarė 8,65 % visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (2,56 % BVP), 2008 m. – 9,11 %

⁴⁵ Pavyzdžiui, NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, Nr. 16, p. 73 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>>.

⁴⁶ Taxation and customs union [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=115/1357119705&taxType=CIT>.

⁴⁷ Taxation and customs union [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=2121/1364989144&taxType=CIT>.

⁴⁸ Taxation and customs union [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=324/1357119820&taxType=CIT>.

(2,74 % BVP), 2009 m. – 6,29 % (1,84 % BVP), 2010 m. – 3,71 % (1 % BVP), 2011 m. – 3,15 % (0,82 % BVP)⁴⁹. Duomenys pateikti, norint papildomai pagrįsti, jog reglamentavimo vienodinimo pagrindinė kryptis turėtų būti – PMĮ vienodinamas prie finansinės apskaitos teisinio reguliavimo, o ne atvirkščiai⁵⁰.

Tačiau Vokietijos Federacinės Respublikos taikomoje sistemoje taip pat sutinkama pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų, kadangi atitinkamais atvejais tarptautiniai ir ES teisės aktai lemia neišvengiamą ūkinių faktų skirtingą apskaitinį ir mokestinį įvertinimą. Pavyzdžiui, pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą „Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“ (90/435/EEB)⁵¹ (su pakeitimais ir papildymais) ir pagal nacionalinius Vokietijos Federacinės Respublikos finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus įmonės gautų dividendų iš užsienio valstybės netapatus įvertinimas⁵²; tarptautinio finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taikymas – įgyvendinant ES teisės aktus, šioje valstybėje įtvirtinta, kad įmonės, kurių vertybiniais popieriais yra leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje, rengdamos konsoliduotas finansines ataskaitas, privalo vadovautis tarptautiniais finansinės apskaitos teisės aktais, tačiau, taikant pastaruosius, sutinkama jų ir pelno mokesčio reglamentavimo neatitikimų⁵³. Tad analizuoti moksliniai tyrimai, pelno mokesčio surinkimo duomenys, Vokietijos Federacinės Respublikos pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio

⁴⁹ Taxation and customs union [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=375/1357119849&taxType=CIT>.

⁵⁰ Papildomai paminėtina, kad, be apmokestinamojo ir apskaitinio pelno derinimo, sistemos surenkamas pelno mokesčio sumas taip pat lemia tokie rodikliai kaip: tarifas, pelno mokesčio mokėtojų pelningumas ir kiti.

⁵¹ OL, 1990 L 225, p. 14–150.

⁵² Pagal direktyvoje numatytą „dalyvavimo išimties“ taisyklę dividendai gali būti priskiriami neapmokestinamosioms pajamoms, tačiau finansinėje apskaitoje jie pripažįstami kaip finansinės ir investicinės veiklos pajamos ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje. 15-ojo verslo apskaitos standarto „Investicijos į asocijuotąsias įmones“, patvirtinto Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. VAS-15 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 15-asis VAS) 29 p. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 43-1437; 2008, Nr. 148-5964.

⁵³ McGraw-Hill. *Worldwide Accounting Diversity* [interaktyvus]. p. 29 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0078110955/923557/Sample_Chapter_02.pdf>.

reguliavimo derinimo sistema suponuoja disertacijos hipotezės patvirtinimą, kad reikia suvienodinti ne absoliučiai visų ūkinių faktų traktavimą apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos prasme, ko galiojantis tarptautinis ir ES reglamentavimas neleistų įgyvendinti.

Tyrimo hipotezės dalį, jog suvienodinti reikia ne absoliučiai visų ūkinių faktų traktavimą mokestine ir apskaitine prasme, tačiau minimizuoti esamus skirtumus, pagrindžia ir, rengiant disertaciją, atlikto kokybinio tyrimo rezultatai⁵⁴. Pirmasis kokybinio tyrimo klausimas respondentams buvo, ar respondentai sutinka su hipoteze, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokestinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti (t. y. maksimaliai suvienodintas teisinis reguliavimas)? Svarbu pažymėti, jog dauguma respondentų (16) pritaria pateiktai hipotezei, argumentuodami, jog, maksimaliai panaikinus PMĮ ir VAS ūkinių faktų įvertinimo esamus skirtumus, būtų optimizuojami pelno mokesčio mokėtojų, mokesčių administratoriaus kaštai, taip pat mažėtų mokestinių ginčų dėl VAS, apmokestinant pelno mokesčiu, taikymo, taip pat klaidų, pildant metines pelno mokesčio deklaracijas. Toks pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje būtų patrauklesnis užsienio kapitalui. Vis dėlto 9 respondentai oponuoja pastariesiems, nepritardami hipotezei. Pagrindiniai jų argumentai, kodėl PMĮ ir VAS neturi būti vienodinami – skirtinga paskirtis, tikslai pelno mokesčio (fiskalinė) ir finansinės apskaitos (tikrųjų įmonės finansinės veiklos rezultatų atspindėjimas). Tokiu būdu darytina išvada, kad didžioji dalis autoritetingų nuomonių (16) patvirtina tą disertacijos hipotezės dalį, kurioje teigiama, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų

⁵⁴ Priedas 1, p. 188 – 189. Paminėtina, jog, siekiant visapusiškai atskleisti nagrinėjamos temos problemas ir jų sprendimų variantus, atliktas kokybinis tyrimas, apklausiant 25 Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių autoritetingus respondentus, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo praktikus, mokslininkus, dirbančius tiek privačiame, tiek viešajame sektoriuose. Apklausa atlikta ir respondentų atsakymai analizuoti 2013–2014 m.

apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokestinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti⁵⁵.

Be to, remiantis atlikto kokybinio tyrimo respondentų atsakymais, patvirtinama ir ta hipotezės dalis, kurioje nurodoma derinimo pagrindinė kryptis⁵⁶. Autoritetingiems specialistams buvo užduodamas klausimas, ar pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti –pelno mokesčio normos derinamos prie finansinės apskaitos ar atvirkščiai – finansinės apskaitos normos prie pelno mokesčio? Dauguma respondentų (18) teigia, kad pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti – PMĮ prie VAS, kadangi į PMĮ *de facto* ir *de iure* perkeliama dalis finansinės apskaitos nuostatų (be to, pelno mokesčio sistema adaptavo finansinės apskaitos principus), fiskalinė funkcija negali „iškreipti“ VAS, pagal kuriuos įmonės rengia finansines ataskaitas, todėl, anot respondentų, būtent PMĮ turi būti derinamas prie VAS. 5 respondentai postuluoja, kad šie teisės aktai neturi būti derinami dėl jų minėtų skirtingų paskirčių. Visgi 2 respondentai pažymi, kad galimas derinimas abejomis kryptimis: ir PMĮ prie VAS, ir VAS prie PMĮ, atsižvelgiant į siekiamo teisinio reguliavimo tikslą. Apibendrinant, darytina išvada, kad didžioji dalis respondentų (18) patvirtina teiginį, jog pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti tokia, kad pelno mokesčio normos derinamos prie finansinės apskaitos.

Galima akcentuoti, kad moksliniai tyrimai pagrindžia, jog, finansinės apskaitos teisinį reguliavimą vienodinant prie pelno mokesčio, finansinių ataskaitų kokybė veikiama neigiamai. Tokiu būdu stabdomas tarptautinis kapitalo judėjimas, mažinama investavimo valstybėje akumuliacija, dėl ko mažėja ir į biudžetą surenkamos mokesčių sumos⁵⁷. Tačiau pelno mokesčio taisyklės derinant

⁵⁵ *Ibid.*, p. 154.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 155.

⁵⁷ ABELA, M.; DAVIDS, K., JEHLE, N. Hidden gems or pure fiction? In *Accountancy* [interaktyvus]. London: Financial Accounting Standards Board, 2009, nr. 1387, p. 63 – 64 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]

prie finansinės apskaitos, suponuotini du pagrindiniai teigiami aspektai: 1) išsaugoma finansinių ataskaitų kokybė (finansinės apskaitos teisinio reguliavimo autonomiškumo svarba) ir 2) pelno mokesčio, kaip fiskalinės priemonės, svarba ne kvestionuojama, tačiau priešingai – silpninamos galimybės mažinti apmokestinamąjį pelną, naudojantis finansinės apskaitos ir pelno mokesčio taisyklių neatitikimais, kadangi dalis tokių būdų, teisinį reguliavimą vienodinant, eliminuojami.

Kaip teigia pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo koreliacijos tyrėja D. Nerudova, atsakant į klausimą, ar pelno mokesčio ir finansinės apskaitos sistemas galima suvienodinti, be teisinio reguliavimo skirtumų analizės (kuri atliekama antrojoje disertacijos dalyje), būtinas tyrimo etapas yra mokestinio efektyvumo vertinimas (kaip bus veikiami viešieji finansai)⁵⁸. Tokiu būdu tikslinga pateikti konkrečius duomenis – t. y. kiek Lietuvos Respublikoje kainuoja pelno mokesčio administravimas, kiek valstybės biudžetas praranda pajamų dėl pelno mokesčio lengvatų, esančių viena pagrindine mokestinio ir apskaitinio rezultato skirtumų priežastimi.

Pažymėtina, kad išlaidų apskaita pagal atskirus mokesčius VMI prie FM nėra tvarkoma. VMI prie FM veikla organizuojama, vadovaujantis funkciniu principu, o ne pagal mokesčius, t. y. VMI prie FM veikla organizuojama pagal veiklos sritis: mokesčių mokėtojų registravimas, mokesčių apskaita, mokestinių prievolių užtikrinimas, mokesčių sumokėjimo kontrolė, nepriemokų išieškojimas ir t. t.⁵⁹ VMI prie FM patiriamas išlaidas kiekvienam administruojamam

Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=44505a66-a9de-4886-ad48-403579382edb%40sessionmgr11&vid=6&hid=24>>.

⁵⁸ NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, nr. 16, p. 79 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>>.

⁵⁹ Išlaidos VMI prie FM apskaitomos pagal Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikaciją, patvirtintą Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. liepos 3 d. įsakymu Nr. 1K-184 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 69-3135; 2010, Nr. 36-1732.

mokesčiui galima nustatyti tik ekspertinio modeliavimo būdu. 2012 m. buvo atlikta vienkartinė biudžetavimo nuo nulio (toliau – BNN) analizė, parengta ABC (angl. *Activity Based Costing*) metodologijos pagrindu⁶⁰, siekiant nustatyti pelno mokesčio administravimo procesus ir įvertinti šiems procesams vykdyti reikalingus išteklius. Šio tyrimo metu nustatyta, kad 2010 m. VMI prie FM pelno mokesčiui administruoti skyrė 20 776 317,63 litų (toliau – Lt), tai sudarė 11,79 % visų VMI prie FM patirtų išlaidų. Tuo tarpu 2010 m. iš pelno mokesčio surinkta 953 871 100 Lt suma, tad pelno mokesčiui administruoti priskirtų išlaidų ir surinktų pajamų santykis yra 2,18 %⁶¹. Pastebėtina, kad pelno mokesčio mokėtojų kontrolei skirta 11 505 516 Lt, tai sudaro 55 % pelno mokesčio administravimo išlaidų, su pelno mokesčiu susijusioms mokestinėms prievolėms užtikrinti (pelno mokesčio mokėtojų ir kitų registrų tvarkymas, pelno mokesčio deklaracijų priėmimas ir apdorojimas, pelno mokesčio mokėtojų prašymų nagrinėjimas ir dokumentų/pažymų išdavimas, pelno mokesčio apskaičiavimas, kitos paslaugos mokesčių mokėtojams) skirta 2 486 698 Lt, tai sudaro 12 % pelno mokesčio administravimo išlaidų, pelno mokesčio mokėtojams konsultuoti ir informuoti skirta 978 260 Lt, tai sudaro 5 % pelno mokesčio administravimo išlaidų (duomenys pateikti Lt, nes tyrimas atliktas 2012 m.)⁶². Minimizavus pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus, atitinkamai mažėtų ir minėtos didžiąją dalį pelno mokesčio administravimo išlaidų (72 %) sudarančios sąnaudos: metinė pelno mokesčio deklaracijos forma PLN204 užpildoma finansinės apskaitos rezultato koregavimų pelno mokesčio bazei

⁶⁰ Nuadojantis šiuo modeliu faktinės 2010 m. VMI prie FM išlaidos buvo paskirstytos galutinėms paslaugoms ir produktams ir pagal poreikį koreguotos, atsižvelgiant į numatomas 2011 m. veiklų apimtis, siekiant įvertinti 2011 m. prognozuojamo VMI prie FM biudžeto ir išteklių poreikį.

⁶¹ Paminėtina, jog vertinant, kiek kainuoja pelno mokesčio administravimas, pagal BNN analizę pelno mokesčiui administruoti priskirtos išlaidos ir mokesčių pajamos už 2010 m., paskirstymo pagal atskirus administruojamus mokesčius veiksniai bei VMI prie FM struktūra naudojama pagal 2011 m.

⁶² Šie duomenys pateikti vertinant bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtaką Lietuvos Respublikai. PWC. *Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas* [interaktyvus]. 2013 m. sausio 25 d., p. 54 [žiūrėta 2014 m. sausio 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf)>.

nustatyti principu, tad, atliekant mažiau tokių koregavimų, deklaracijoms priimti ir apdoroti reikėtų mažiau išlaidų, pelno mokesčio mokėtojų kontrolė taptų paprastesnė, kadangi reikėtų mažiau resursų skirti finansinio ir mokesčio rezultato skirtumų pagrįstumui nustatyti, „dvigubos“ finansinės ir pelno mokesčio apskaitos analizei atlikti, mažėtų VMI prie FM Kontrolės departamento kreipimusi į VMI prie FM Teisės departamentą dėl probleminių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio klausimų, pavyzdžiui, ar galima vertinti ūkinius faktus, kurių PMĮ nereglamentuoja, pelno mokesčio prasme analogiškai kaip finansinėje apskaitoje, atitinkamai tokių klausimų minimizavimas būtų ir pelno mokesčio mokėtojų konsultavimo, informavimo srityje, tai mažintų pelno mokesčio administravimo išlaidas.

Vienu pagrindinių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus lemiančiu veiksmu laikytinos pelno mokesčio lengvatos: pavyzdžiui, kaip išaiškinęs LVAT, kompleksiskai įvertinus PMĮ 2 str. 12¹ dalį (toliau – d.) bei 46¹ str. nuostatas, jose nustatytą teisinį reguliavimą ir įtvirtintos lengvatos (apmokestinamojo pelno sumažinimo dėl vykdomo investicinio projekto) taikymo būtinąsias sąlygas, taip pat atsižvelgus į PMĮ 2, 5, 12, 34, 38², 41, 58 str. pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40¹ str. ir IX¹ skyriumi Įstatymo projekto aiškinamąjį raštą, sutiktina su MGK ir pirmosios instancijos teismo išvadomis, kad tai, ar tam tikros išlaidos gali būti pripažintos investicinio projekto išlaidomis, yra sprendžiama ne atsižvelgiant į tai, kaip ūkio subjektas savo finansinėje apskaitoje apskaito turto įsigijimo savikainą, o į tai, ar patiriamos išlaidos atitinka lengvatos taikymo sąlygas⁶³. Remiantis VMI prie FM duomenimis⁶⁴, dėl PMĮ 12 str. 2 punkto (toliau – p.) įtvirtintų neapmokestinamųjų gautų draudimo išmokų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 16,7 mln. Lt, 2010 m. – 12,3 mln. Lt, 2011 m. – 24,63 mln. Lt, 2012 m. – 7,7 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 5

⁶³ LVAT 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1883/2013.

⁶⁴ VMI prie FM parengta informacija apie 2009–2012 m. valstybės biudžeto netekimus dėl pelno mokesčio lengvatų.

p. įtvirtintų neapmokestinamųjų investicinių pajamų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 13,8 mln. Lt, 2010 m. – 8,4 mln. Lt, 2011 m. – 5,3 mln. Lt, 2012 m. – 5,3 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 6 p. reglamentuojamų neapmokestinamųjų sveikatos priežiūros įstaigų pajamų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 61,3 mln. Lt, 2010 m. – 49,7 mln. Lt, 2011 m. – 52,7 mln. Lt, 2012 m. – 34,6 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 7 p. įtvirtintų neapmokestinamųjų iš turto ir išipareigojimų perkainojimo gautų pajamų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 94,4 mln. Lt, 2010 m. – 96,9 mln. Lt, 2011 m. – 121,9 mln. Lt, 2012 m. – 55 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 8 p. reglamentuojamų gautų netesybų neapmokestinimo 2009 m. valstybės biudžetas neteko 57 mln. Lt, 2010 m. – 38,4 mln. Lt, 2011 m. – 31,9 mln. Lt, 2012 m. – 22,6 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 10 p. įtvirtintų neapmokestinamųjų jūrų uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavių ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktų lėšų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 50,9 mln. Lt, 2010 m. – 39,7 mln. Lt, 2011 m. – 36,8 mln. Lt, 2012 m. – 25,1 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos holdingų lengvatos 2009 m. valstybės biudžetas neteko 25,8 mln. Lt, 2010 m. – 83,1 mln. Lt, 2011 m. – 117,6 mln. Lt, 2012 m. – 22,6 mln. Lt; dėl PMĮ 12 str. 16 p. reglamentuojamų neapmokestinamųjų draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokų, investicinių pajamų 2009 m. valstybės biudžetas neteko 128,1 mln. Lt, 2010 m. – 96,2 mln. Lt, 2011 m. – 65 mln. Lt, 2012 m. – 65,2 mln. Lt; dėl PMĮ 17¹ str. įtvirtinto trigubo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams 2009 m. valstybės biudžetas neteko 26,4 mln. Lt, 2010 m. – 18,9 mln. Lt, 2011 m. – 17 mln. Lt, 2012 m. – 12,6 mln. Lt; dėl PMĮ 28 str. 2 d. reglamentuojamo dvigubo suteiktos paramos išlaidų atskaitymo 2009 m. valstybės biudžetas neteko 50,2 mln. Lt, 2010 m. – 45,8 mln. Lt, 2011 m. – 53,9 mln. Lt, 2012 m. – 37,8 mln. Lt; dėl PMĮ 46¹ str. nustatytos apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarkos dėl vykdomo investicinio projekto 2009 m. valstybės biudžetas neteko 117,5 mln. Lt, 2010 m. – 103,2 mln. Lt, 2011 m. – 106 mln. Lt, 2012 m. – 60,2 mln. Lt (informacija pateikta Lt, nes

skaičiavimai atlikti iki 2015 m. sausio 1 d.). Duomenys pateikti, siekiant reprezentuoti, kiek konkrečiai mokestinių pajamų netenka valstybės biudžetas dėl specifinio pajamų ar sąnaudų pripažinimo pelno mokesčio, lemiančio mokestinius ir apskaitinius ūkinių faktų įvertinimo skirtumus, prasme. Kaip teigia „Grynosios teisės teorijos“ kūrėjas H. Kelsen, kuriam pritaria ir teisės mokslininkas R. Dworkin⁶⁵, teisės normas galima pakeisti politiniu apsisprendimu⁶⁶; F. A. von Hayek papildė, jog įstatymų leidyba finansų srityje priskirtina „politiniams įstatymams“⁶⁷, todėl, nekvestionuojant, jog dalis pelno mokesčio lengvatų priklauso nuo politinės valios, investicijų skatinimo, valstybių konkurencijos palankiomis apmokestinimo sąlygomis ir kitų aplinkybių, kuriomis atitinkamos lengvatos pagrįstos, vis dėlto svarstyti galimybė atitinkamų lengvatų atsisakyti, argumentuojant apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų įvertinimo sudėtingumu, valstybės biudžeto mokestinių pajamų netekimais ir neesamų atitinkamų užsienio kapitalo pritraukimo ar verslo kūrimo skatinimo tikslų (pavyzdžiui, minėtos PMĮ 12 str. 8 p., 12 str. 10 p. ir kitos lengvatos).

Papildomai paminėtina, kad PMĮ 48 str. įtvirtinta, jog pelno mokestis apskaičiuojamas pagal paskutinės mokesčio laikotarpio dienos būklę. Pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo (toliau – ĮFAI) 15 str. 12 d. finansines ataskaitas įmonės sudaro pagal atskaitinio laikotarpio paskutinės dienos duomenis. Ir mokesčio, ir apskaitinio rezultato nustatymo laiko momentas *de iure* sutampa, tačiau *de facto* iš pradžių apskaičiuojamas apskaitinis ir tik po to mokesčio – tai pagrindžia ir metinės pelno mokesčio deklaracijos PLN204 užpildymo tvarka, parengta vadovaujantis koregavimu nuo

⁶⁵ DWORKIN, R. *Rimtas požiūris į teises*. (Vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2004, p. 265.

⁶⁶ Net ir H. Kelsen, griežtai išskyręs grynąją teisės teoriją (atsiribojant nuo moralinių, ekonominių, kitų socialinių veiksnių), nekvestionavo politinės valios keičiant teisės normas. KELSEN, H. *Grynoji teisės teorija*. (Vertė A. Degutis, E. Kūris). Vilnius: Eugrimas, 2002, p. 191–197.

⁶⁷ HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. I Taisyklės ir tvarka. Naujas liberalių teisingumo bei politinės ekonomijos principų išdėstymas*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998, p. 198.

finansinio prie mokestinio rezultato principu – todėl pagrįsta ir nuoseklu būtų, kaip ir siūloma disertacijoje, mokestinį įvertinimą vienodinti prie anksčiau gaunamo apskaitinio, o ne *vice versa*.

3. Pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos, kaip teisinio reiškinio, problematika: sąvoka, vieta apskaitų sistemoje, teisinė reikšmė

Pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis neišvengiamai kelia diskutuotiną klausimą, ar galima būtų teoriniu ir praktiniu aspektais pagrįsti pelno mokesčio (toliau – mokestinės) apskaitos reiškinio egzistavimą? Tokiu būdu natūraliai keltini klausimai, kaip jį reikėtų apibrėžti, kokia jo vieta apskaitų sistemoje ir kokia tokio reiškinio identifikavimo teisinė reikšmė?

Nesiekiant aprašyti visų autorių darbų, apibendrintina, kad moksliniai debatai tarp Lietuvos Respublikos ir užsienio autorių vyksta dėl 1) finansinės ir mokestinės apskaitos atribojimo būtinybės ir 2) klausimo, ar mokestinė apskaita savarankiška finansinės ar buhalterinės (kuri yra platesnė, apimanti finansinę ir valdymo (vidaus) apskaitą) sritis, nepatenkanti į finansinės apskaitos sąvokos turinį (šiuo atveju diskusija vyksta tarp autorių, kurie įrodinėja mokestinės apskaitos išskyrimą). Siekiant atskleisti autoritetingų Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių specialistų nuomonę šiais klausimais, rengiant disertaciją, atlikto kokybinio tyrimo vienas iš užduodamų klausimų respondentams buvo, ar pritariate teiginiui, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – pelno mokesčio (mokestinę) apskaitą?⁶⁸ Atkreiptinas dėmesys, jog didžioji dalis respondentų (11) pritaria, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – mokestinę apskaitą: 9 respondentai teiginiui pritaria absoliučiai, 2 respondentai mano, kad neabejotinai teigti, jog visų įmonių finansinėje apskaitoje galima skirti mokestinę apskaitą

⁶⁸ Priedas 1, p. 194–195.

nebūtų galima (pavyzdžiui, mažose pagal uždirbamas pajamas, ūkinių faktų kieki įmonėse), tačiau didesnėse įmonėse ji yra savarankiška finansinės apskaitos šaka. Apibendrinant respondentų teiginius, 11 autoritetingų specialistų pritaria, kad *de facto* PMI ir VAS normų taikymo praktika įmonėse identifikuoja mokestinės apskaitos, kaip savarankiškos šakos, skyrimo pagrindumą, todėl aktualu ne tik praktikoje, tačiau ir teorijoje aiškiai identifikuoti mokestinės apskaitos teisinį apibrėžimą, jos teisinius požymius, pagal kuriuos ji būtų atribojama nuo finansinės apskaitos. Šiek tiek mažesnė dalis respondentų (10) tokiam teiginiui oponuoja: jų nuomone, mokestinė apskaita apibūdinama kaip praktikoje sutinkama sąvoka, vis dėlto metinė pelno mokesčio deklaracija PLN204 rengiama, koreguojant pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklius, tačiau ne autonomiškai vertinant apmokestinamuosius pelno mokesčiu elementus (nekartojant visų apskaitinių skaičiavimų), todėl „mokestinė apskaita“ neturi pakankamo autonomiškumo identifikuoti ją kaip savarankišką finansinės apskaitos šaką. 2 respondentai mano, kad mokestinė apskaita yra ne finansinės apskaitos, tačiau savarankiška apskaitos plačiąją prasme (ne buhalterinės apskaitos) šaka – t. y. mokestinė apskaita yra palyginama su, pavyzdžiui, statistine apskaita (atskira, mokesčių administratoriui vedama apskaita pagal PMI). 1 respondento nuomone, mokestinė apskaita kaip tarpdisciplininis-teisinis fenomenas yra ne finansinės, tačiau buhalterinės apskaitos šaka, t. y. buhalterinė apskaita susideda iš trijų šakų: finansinės, valdymo (vidaus) ir mokestinės apskaitų (trijų šakų skyrimas pagrįstas trimis skirtingais jų tikslais). Vienas respondentas atkreipia dėmesį, kad, analizuojant šio reiškinių teisinę prigimtį, mokestinę apskaitą reikėtų įvardinti ne kaip buhalterinės apskaitos savarankišką šaką, bet kaip jos savarankišką sistemą (sritį). Šio respondento nuomone, atskiras mokestinės apskaitos teisinis reguliavimas (pagal PMI) suponuoja, kad mokestinė apskaita yra tam tikrų autonominių taisyklių sistema, iš dalies savarankiška, iš dalies neatsiejamai koreliuojanti su finansinę apskaitą reglamentuojančiomis nuostatomis (VAS).

Taigi apibendrinant, darytina išvada, kad, nors ir santykinai ne daug didesnė (tik 1 respondentu, atsakančiu teigiamai, yra daugiau nei atsakančių neigiamai) respondentų dalis patvirtina disertacijoje ginamą teiginį, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – mokestinę apskaitą. Tikslingumo dėlei (nors ir atliekant kokybinį tyrimą, buvo vartojamas žodis „šaka“, nes buvo apklausiami ne tik teisininkai, bet ir auditoriai, ekonomistai), kadangi teisės teorijoje teisės šaka suprantama kaip visuma teisės normų, kurios reguliuoja kokybiškai vieningus, visuomenėje susidarančius, tam tikrose žmogaus gyvenimo srityse santykius, toliau disertacijoje vietoje žodžio „šaka“ vartojamas žodis „sritis“.

Galima kelti klausimą, kodėl apskritai reikia analizuoti finansinės ir mokestinės apskaitos atribojimą teisinio reguliavimo prasme? Atsakymas pateiktinas dviem aspektais – atribojus šias apskaitas, visų pirma teoriškai identifikuojami šių apskaitų skirtingi požymiai, atsispindintys praktikoje: 1) atribojimas lemia aiškesnę ūkinių faktų, būtent mokestinių įvertinimų, sistemą, kuria turėtų vadovautis tiek mokesčių mokėtojai, norintys tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę (apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti pelno mokestį), tiek mokesčių administratorius, kontroliuojantis šios prievolės vykdymą (reikšmė mokesčių teisei); 2) kaip rodo analizuoti moksliniai tyrimai, ypač aktuali šiuo metu problema ta, kad pagal pelno mokesčių įstatymus valstybėse, rengiant finansines ataskaitas, klaidinami investuotojai, „iškraipomas“ mobilus kapitalo paskirstymas tarp valstybių (reikšmė finansinės apskaitos teisiniam reguliavimui). Tyrimo „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“, kurio metu buvo ištirta šimto įmonių 2007 – 2009 m. finansinės ataskaitos, rezultatai patvirtino hipotezę, kad ne tik smulkios įmonės finansinėje apskaitoje (ne mokestinėje) dažniau vadovaujasi mokesčių teisės nuostatomis (PMĮ), o ne VAS⁶⁹. Minėtą

⁶⁹ ŽEIMANTAS, V., V. Dalies bendrovių balansai meluoja. In *Verslo žinios* [interaktyvus] 2010 m. [žiūrėta 2014 m. gegužės 29 d.] Prieiga per internetą: <<http://laikrastis.vz.lt/index.php?act=mprasa&sub=article&id=29258>>.

hipotezę patvirtino ir įvairūs tarptautiniai tyrimai užsienio valstybėse⁷⁰. Iš kitos pusės, užsienio autoriai išvelgia, jog dviejų skirtingų analizuojamų apskaitų „sujungimas“ į vieną determinuoja ir pelno mokesčio vengimo schemas (pavyzdžiui, pelno mokesčio optimizavimo tikslais atsargas apskaitant ne FIFO, o, kaip leidžiama finansinėje apskaitoje, LIFO metodu; pripažįstant atidėjinių sąnaudas pagal finansinės apskaitos taisykles, kadangi sutinkama atveju, kuomet pelno mokesčio įstatymas blanketine norma nukreipia į pastarąsias, ir kiti atvejai)⁷¹. Šiuo atveju paminėtina, kad mokslininkas G. Černius pastebi, jog klaidinga apskaitos terminologija yra ne tik mokslo diskusijų objektas, bet turi įtakos tinkamam mokestinės prievolės įvykdymui, finansinių ataskaitų rinkiniams: neteisingai derinant finansinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus, vienu atveju neteisingai sumokamas pelno mokestis, kitu atveju iškraipoma finansinių ataskaitų informacija⁷². Tačiau nesutiktina su autoriaus pateikiamu minėtų tyrimų rezultatų vertinimu. G. Černius postuluoja, kad atlikti tyrimai parodė, jog šiuo metu ypač svarbu, kad grėsmingai plintantis terminas „mokestinė apskaita“ nebūtų vartojamas mokslinėje terminologijoje, taip pat visais įmanomais būdais siekiama užkirsti jo plitimą praktinėje veikloje⁷³, nes, priešingu atveju, praktikoje kils mokestinės prievolės (pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo) tinkamo įvykdymo ir finansinių ataskaitų teisingumo problemos. Manytina, kad tyrimai pagrindžia priešingą išvadą – aiškus finansinės ir mokestinės apskaitos atribojimas, įtvirtinant

⁷⁰ Pavyzdžiui, KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos metamorfozės: nuo priklausomybės ir atgal?* [interaktyvus] 2006 m. rugpjūčio 28 d [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/?cid=821&new_id=3688> [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]; NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, nr. 16, p. 79 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>>.

⁷¹ LIPATOV, V. Corporate tax evasion: The case for specialists. *Journal of Economic Behavior & Organization* [interaktyvus]. Oxford: Elsevier Science, 2012, nr. 1, p. 185–206 [žiūrėta 2014 m. gegužės 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268111002514>>.

⁷² ČERNIUS, G. Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos/Social Sciences Studies*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, nr. 2, p. 547–548.

⁷³ *Ibid.*, p. 555.

mokslinėje terminologijoje konkretų teisinį mokestinės apskaitos apibrėžimą (tuo pačiu įvardijant jos teisinius požymius), leidžia išvengti šių problemų, kadangi apibrėžiama, kurie ūkinių faktų registravimai ir grupavimai atliekami pagal finansinės apskaitos teisinį reguliavimą (žymi finansinių ataskaitų sudarymą), o kurie atliekami pagal mokesčių teisės aktus (pelno mokesčio bazei identifikuoti). Taip identifikuotini mokestinės apskaitos požymiai, kuriais remiantis įvardintina mokestinė apskaita *per definitionem*. Be to, pats G. Černius atliktame tyrime įrodo, išanalizuodamas konkretų pavyzdį (veiklai naudojamų naujų pastatų nusidėvėjimo laikotarpį ir nusidėvėjimo metodo nustatymą), kaip PMI nuostatos „painiojamos“ su finansinės apskaitos taisyklėmis⁷⁴. Tai pagrindžia poreikį išskirti teisinio reguliavimo prizme mokestinę apskaitą teoriniu ir praktiniu aspektais.

Papildomai pastebėtina, kad disertacijoje iškelta hipotezė dėl finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo skirtumų minimizavimo iš dalies mažina mokestinės apskaitos išskyrimo problemą (vienodinant teisinį reguliavimą, tokios apskaitos apimtis mažėja), tačiau, iš kitos pusės, ši hipotezė reiškia ir tai, jog vienodinimas negali būti absoliutus, todėl tokios apskaitos egzistavimas išlieka, tai neleidžia paneigti jos išskyrimo poreikio mokestiniuose teisiniuose santykiuose.

Analizuojant mokestinės apskaitos kaip pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio padarinio teisinę prigimtį ir atskleidžiant jos teisinius požymius, paminėtina Konstitucinio Teismo jurisprudencija. Pastarojoje užsimenama apie finansinės ir mokestinės apskaitos atribojimą pagal jas reguliuojančius skirtingus teisės aktus: finansinė apskaita, kurios vedimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau – BAĮ), skiriasi nuo mokestinės apskaitos, kurios pagrindu apskaičiuojamas kuris nors mokestis. BAĮ nereguliuoja mokestinės apskaitos vedimo tvarkos santykių⁷⁵.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 549–550.

⁷⁵ Nors Konstitucinis Teismas šiame nutarime aiškina pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaitą, tačiau lygiai taip pat toks aiškinimas tinka ir pelno mokesčio prasme. Pagal Konstitucinį Teismą pirminių

Skirtingi reglamentuojantys teisės aktai žymi ir šių apskaitų skirtingus tikslus: vienos – įmonės tikrosios finansinės būklės atspindėjimas, kitos – tinkamas mokestinės prievolės įvykdymas (tinkamas pelno mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas, sumokėjimas). Pastarasis žymi ir kitą atribojimo požymį – jų teikiamos informacijos pagrindiniai vartotojai. Finansinės apskaitos informacijos pagrindiniai vartotojai yra įmonės savininkai, investuotojai, kreditoriai, o mokestinės apskaitos – mokesčių administratorius, kuris padeda įvykdyti ir tuo pačiu kontroliuoja mokesčių mokėtojų mokestines prievoles. Be to, pagal minėtus skirtingus teisės aktus matytinas nagrinėjamų apskaitų metodikų skirtumas: visų pirma, priešingai nei finansinėje apskaitoje mokestinėje apskaitoje pagal PMĮ nėra būdingi atitinkami tikimybiniai įvertinimai, vyrauja imperatyvus teisinio reguliavimo metodo taikymas; visų antra, finansinėje apskaitoje privalomas apskaitos tvarkymo metodikos pastovumas, tik su išlygomis taikomas mokestinėje apskaitoje. Šie keturi atribojimo požymiai yra teisinės prigimties, nes identifikuojami iš šias apskaitas reglamentuojančių teisės aktų ir jų pagrindu atsirandančių teisinių santykių⁷⁶.

Apibūdinus pagrindinius mokestinės apskaitos teisinius požymius, atskleistina, jog mokestinės apskaitos požiūriu, kaip ir finansinės, skirtingi pajamų ir sąnaudų (leidžiamų, ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų) pripažinimo ir apmokestinamojo rezultato apskaičiavimo momentai. Be abejo, metinė pelno mokesčio deklaracija PLN204 rengiama, koreguojant pelno (nuostolių) ataskaitos

dokumentų pagrindu yra užpildomi finansinės apskaitos registrai, kurie yra sąskaitos, subsąskaitos, balansai ir kiti. PVM apskaitą reguliuoja PVM įstatymo nuostatos. PVM mokėtojai privalo tvarkyti atskirą apmokestinamų PVM prekių (paslaugų) pirkimo ir pardavimo apskaitą, kuria remiantis apskaičiuojamas PVM. Šios apskaitos registrai – sąskaitos, subsąskaitos, PVM deklaracijos; pastarosios gali ir turi būti koreguojamos mokesčių teisės aktų (mokesčių įstatymuose įtvirtinant bendrus atvejus, įpareigojančius mokesčių mokėtojus tai vykdyti) nustatyta tvarka (tas pats pasakytina ir apmokestinimo pelno mokesčiu atveju). Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

⁷⁶ Akcentuotina, jog mokestinė apskaita atskleistina ne kaip ekonomikos, bet kaip teisinio reguliavimo reiškinys.

rodiklius, tačiau ne autonomiškai vertinant ūkinius faktus apmokestinamąja prasme (nekartojant visų apskaitinių skaičiavimų), kitaip tariant, tais atvejais, kuomet apskaitinis ir mokestinis ūkinių faktų pripažinimo reglamentavimas sutampa, pajamų ar sąnaudų pripažinimo momentu mokestinė ir finansinė apskaita „persidengia“ – naudojami tie patys finansinės apskaitos duomenys. Vis dėlto, tai pagrindžia ir disertacijos antroje dalyje analizuojami nuolatinių ir laikinųjų skirtumų atsiradimo momentai⁷⁷, šie skirtumai identifikuotini pripažinimo momentu⁷⁸, todėl mokestinė apskaita sietina ne tik su pelno prieš apmokestinimą rodiklio perkėlimu į pelno mokesčio deklaraciją ir jo koregavimu atsižvelgiant į PMĮ nuostatas, tačiau ir su pirminių ūkinių faktų fiksavimu finansinės apskaitos sąskaitose. Atkreiptinas dėmesys, kad tik pats pelno mokesčio apskaičiavimas nėra mokestinė apskaita, kadangi neatitinka pačios apskaitos, kaip principų ir konkrečių taisyklių visumos, apibrėžimo, tačiau mokestinei prievolei įvykdyti skirta iš dalies pirminių ūkinių faktų registravimo etape „persidengianti“ su finansine apskaita ir fiksuojanti apmokestinamuosius ūkinių faktų įvertinimus pagal PMĮ (esami apskaitiniai ir mokestiniai skirtumai) bei apimanti tolesnį apskaitinio rezultato koregavimą apmokestinamajam nustatyti apskaita gali būti išskiriama kaip mokestinė. Iš kitos pusės, keltina probleminė diskusija – įrašų ne tik pelno mokesčiui, bet ilgalaikiam, trumpalaikiam turtui, kitiems apskaitos objektams apskaityti kiekis taip pat galėtų suponuoti atskirų, pavyzdžiui, ilgalaikio, trumpalaikio turto apskaitų rūšių išskyrimą, tad kodėl būtent tik mokestinė apskaita turėtų būti tokia išskirtinė ir kvalifikuojama kaip savarankiška, juolab, kad pirminių ūkinių faktų registravimo etape iš dalies ji sutampa su finansine apskaita? Kontrargumentuotina, kad 1) kitų objektų apskaitymo atveju nėra fiksuojami teisės aktuose įtvirtinti skirtumai, kaip kad PMĮ ir finansinės

⁷⁷ P. 51–60, 66–77.

⁷⁸ Pripažinimo momentas, apmokestinant pelno mokesčiu, laikytinas tada, kai būtent pajamos ir atitinkamos sąnaudos fiksuojamos finansinėje apskaitoje – pirminių ūkinių faktų fiksavimas finansinės apskaitos sąskaitose.

apskaitos normų atveju; 2) nėra tokiems skirtumams fiksuoti priimtų atskirų teisės aktų (12-asis TAS, 24-asis VAS); 3) taip pat neatliekami koregavimai atitinkamoms teisinėms prievolėms vykdyti; 4) neidentifikuojamas tokio masto apskaitinės ir kitos sistemos (kaip apmokestinimo pelno mokesčiu atveju) duomenų eksportavimo glaudumas. *Inter alia*, mokestinės prievolės (pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo) tinkamo įvykdymo akcentavimas taip pat suponuoja mokestinės apskaitos išskyrimo pagrįstumą mokesčių teisės prasme.

Taigi apibendrinant, nors ir sutinkant su G. Černiaus pastebėjimu, kad mokestinei apskaitai nėra būdingas toks autonominis sisteminis nuoseklus procedūrinis užbaigtumas (tęstinumas) kaip finansinei apskaitai (specialiai ataskaitoms rengti išskiriamos konkrečios procedūros, pradedant pirminiais apskaitos dokumentais ir baigiant sisteminiiais registrais sąskaitomis)⁷⁹, vis dėlto negalima paneigti mokestinės kaip savarankiškos apskaitos pagal PMĮ egzistavimo ne tik praktiniu, bet ir teoriniu aspektu pagrįstumo.

Papildomai argumentuojant pastarąją išvadą, belieka paminėti JAV mokesčių teisės profesoriaus G. Nelson išvalgas. Mokslininkas apibūdina finansinę apskaitą kaip daugialypį objektą. Profesoriaus teigimu, vienas iš finansinėje apskaitoje fiksuojamų objektų yra ūkiniai faktai pagal apmokestinimo pelno mokesčiu teisinio reguliavimo reikalavimus, tačiau dėl ypatingai didelio dėmesio (mokestinės prievolės valstybei reikšmingumo) šiam objektui, taip pat dėl atskiro šio objekto apskaitymo reglamentavimo mokesčių teisės aktais, mokestinė apskaita išskirtina kaip atskira, nepriklausoma finansinės apskaitos sritis ypatingai svarbi mokesčių teisėje. G. Nelson, pagrįsdamas šią išvadą, pateikia empirinį pavyzdį⁸⁰: esamą susiformavusią JAV įmonėse praktiką, pagrįstą

⁷⁹ ČERNIUS, G. Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos/Social Sciences Studies*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, nr. 2, p. 546.

⁸⁰ JAV didelės apyvartos įmonėse sudaromos atskiros asmenų (darbuotojų) grupės, kurios atsakingos už tinkamą pelno mokesčio apskaitos tvarkymą: kaupiamos vadinamosios „mokesčių bylos“, fiksuojami duomenys specialiuose registruose, užpildomos pelno mokesčio deklaracijos. Be to, šiose įmonėse

asmenų, rengiančių finansinę ir mokesstinę apskaitą, darbo funkcijos nepriklausomumo principu⁸¹.

Pripažįstant mokesstinės apskaitos skyrimą, taip pat atskleistina jos vieta apskaitų sistemoje. Lietuvių profesorius G. Černius, remdamasis D. Beigos darbu, teigia, jog pagal kai kuriuos autorius mokesstinė apskaita yra ne finansinės, tačiau buhalterinės apskaitos šaka, einanti horizontaliai tame pačiame lygmenyje kaip finansinė apskaita⁸². Užsienio autorių darbuose sutinkama tokiai nuomonei oponuojančių išvadų – mokesstinė apskaita yra ne buhalterinės, o finansinės apskaitos šaka⁸³. Pritartina pastarajai nuomonei, kuri pagrįstina trimis argumentais. Pirma, kaip teigia tiek Konstitucinio Teismo jurisprudencija⁸⁴, tiek mokesčių teisės mokslininkai⁸⁵, mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai. Vadinasi privati nuosavybė mokesčių forma yra panaudojama viešiesiems interesams tenkinti – finansinėje apskaitoje fiksuojama įmonės privati nuosavybė, kurios dalis pelno mokesčio forma (jam apskaičiuoti vedama mokesstinė apskaita), tenka valstybės biudžetui, todėl mokėtinas pelno mokestis, kaip ir kiti įmonės finansinės apskaitos elementai

sudaromos ir kitų asmenų grupės, atsakingos už kitų ūkinių operacijų fiksavimą finansinėje apskaitoje, finansinių ataskaitų rengimą. JAV yra įprasta, kad, jeigu asmuo yra atsakingas už įmonės tinkamą mokesstinės prievolės vykdymą (mokesstinės apskaitos vedimą), jis negali gauti finansinės apskaitos duomenų, nes priešingu atveju toks asmuo prarastų savo darbo funkcijos „nepriklausomumą“. Taip siekiama, kad asmenys (darbuotojai) tinkamai, neiškreipdami realiai įvykusių ūkinių operacijų turinio fiksavimo finansinėje apskaitoje, suskaičiuotų mokėtinas mokesčių sumas.

⁸¹ NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

⁸² ČERNIUS, G. Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos/Social Sciences Studies*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, nr. 2, p. 544.

⁸³ Pavyzdžiui, KINDBERG, A.; PERSSON, M. *The Connection between Accounting and Taxation. The most practical one in relation to accounting harmonization!* Jönköping: Jönköping University, 2005, p. 3, 21; SHAVIRO, D. N. *The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*. New York: New York University School of Law, 2008, p. 12, 18, 44.

⁸⁴ Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

⁸⁵ SUDAVIČIUS, B. in *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 37.

(ilgalaikis, trumpalaikis turtas, nuosavas kapitalas ir t. t.) yra įmonės finansinius išteklius lemiantis elementas, apimantis įmonės finansus bendrąją prasme. Klaidinga būtų teigti, kad mokestinė apskaita yra atskira ne toje pačioje finansinių srautų plotmėje esanti kategorija kaip kad finansinė ir valdymo apskaita. Antra, laikinųjų pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų fiksavimas atliktinas sisteminiuose sąskaitose (kaip analizuojama disertacijos antrojoje dalyje). Tai žymi fundamentinės finansinės apskaitos lygybės (santykio, jog juridinio asmens turimas turtas yra lygus jo turimai nuosavybei) įtaką, kuri reiškia, kad finansinė ir mokestinė apskaita pagrįsta ta pačia sistema, o ne viena nuo kitos atskirtomis sistemomis. Trečia, kaip minėta, mokestinei prievolei įvykdyti skirta mokestinė apskaita pirminių ūkinių faktų registravimo etape iš dalies yra „persidengianti“ su finansine apskaita, kadangi, neesant apskaitinio ir mokestinio pagal PMI įvertinimo teisinio reguliavimo skirtumų, naudojami tie patys duomenys. Apibendrinant galima teigti, kad mokestinė apskaita yra ne autonominė trečioji buhalterinės apskaitos šaka (arba tiksliau – sritis), tačiau savarankiška finansinės apskaitos sritis, patenkanti į finansinės apskaitos sampratą.

Atskleidus mokestinės apskaitos teisinę prigimtį, pagrindinius požymius ir vietą apskaitų sistemoje, pateiktinas jos galimas mokesčių teisės teorijoje teisinis apibrėžimas. Paminėtina, kad įvairių autorių darbuose sutinkamos gana panašios mokestinės apskaitos sąvokos. Gana taiklų apibrėžimą yra pateikusi mokslininkė J. Bikienė ir D. Pučkienė: mokestinė apskaita: 1. tai įstatymų reglamentuota mokesčių pagal gautus buhalterinės apskaitos duomenis apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sistema įmonėje; 2. apskaitos sritis, kurios tikslas apskaičiuoti apmokestinamą bazę ir įrodyti apskaičiuotų mokesčių teisingumą⁸⁶. Pagal tokį apibrėžimą sunku spręsti apie mokestinės apskaitos vietą

⁸⁶ BIKIENĖ J., PUČKIENĖ, D. Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika: vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 19.

apskaitų sistemoje, taip pat jame nėra atskleidžiamas tokios apskaitos proceso nuoseklumas. Siūlytiną teisinį mokestinės apskaitos *per definitionem* apibūdinimas mokesčių teisės teorijoje: PMĮ reglamentuojama finansinės apskaitos sritis, kurioje tvarkoma ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta ūkio subjekto mokestinei prievolei įvykdyti. Papildomai akcentuotina, kad mokestinės apskaitos teisinis apibrėžimas reiškia, kad ši apskaita yra tvarkoma ne tik pagal konkretų vieną ar kelis PMĮ str. (pavyzdžiui, PMĮ 17 str. 2 d. įtvirtintas ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų sąrašas), tačiau pagal bendrą ūkinių faktų įvertinimo sistemą vadovaujantis PMĮ prigimtimi, tikslais.

Nagrinėjant mokestinę apskaitą, kaip pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo diskusijos reiškinį, akcentuotina, kad mokestinės apskaitos reikšmė mokesčių teisėje atskleistina per pelno mokesčio mokėtojo pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, nes būtent mokestinė apskaita, kaip ūkinių faktų fiksavimo pelno mokesčio bazei nustatyti sistema, padeda šią prievolę įgyvendinti, todėl ji laikytina mokestinės prievolės įvykdymo *conditio sine qua non*, taip pat neatsiejamu pelno mokesčio administravimo elementu (priemone).

Baigiant pirmojoje disertacijos dalyje nagrinėti pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio diskusiją, prieš pradėdant nagrinėti konkrečių finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų atvejus (ir toliau tęsiant šią diskusiją) antrojoje disertacijos dalyje, belieka paminėti profesoriaus G. Nelson mintis, kad praktikoje jau seniai keliamos tokio teisinio reguliavimo netapatumo problemos, tačiau nuoseklių, išsamių mokslinių tyrimų šia tema pasigendama. Profesoriaus teigimu, ryškus šios temos aktualumo pavyzdys yra tai, kad praktikoje pastaruoju metu ypač sustiprėjo JAV mokesčių administratoriaus ir FASB (institucija, rengianti ir skelbianti JAV

finansinės apskaitos standartus) bendradarbiavimas, analizuojant tiek finansinės apskaitos teisinį reguliavimą apmokestinimo pelno mokesčiu nuostatų prizme, tiek apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių įtaką finansinės apskaitos nuostatom: paskutiniaisiais metais daugėja FASB leidžiamų publikacijų apie tai, jog įmonės finansinėse ataskaitose pateikia neteisingus duomenis ir taip neteisėtai susimažina mokėtinas pelno mokesčio sumas, o JAV mokesčių administratorius ypač didelį dėmesį skiria finansinių ataskaitų duomenų analizei, siekdamas patikrinti, ar įmonės tinkamai apskaičiuoja į biudžetą mokėtiną pelno mokestį⁸⁷.

Kaip minėta disertacijos įvade, Lietuvos Respublikoje nuo 2015 m. pradžios taip pat aktyviai veiklą pradėjo vykdyti VMI prie FM ir AAT specialistų nuolatinė darbo grupė, kuri, analizuodama PMĮ ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus bei tapatumus įvairiomis temomis, siekia palengvinti pelno mokesčio administravimą, padėti pelno mokesčio mokėtojams tinkamai įvykdyti mokestines prievoles, pagerinti finansinių ataskaitų kokybę. Taigi, ir Lietuvos Respublikoje atitinkamų institucijų pradėtas vykdyti bendradarbiavimas žymi šios temos nagrinėjimo poreikį praktikoje. Moksliniai tyrimai apie pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykį (konkrečiai – finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu) dabar kaip tik ypač aktualūs, nes galėtų pateikti ne tik teorinį vertinimą, bet galėtų prisidėti ir prie tinkamos krypties praktikos formavimo.

⁸⁷ NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

II. Finansinės apskaitos standartų taikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu

1. Finansinės apskaitos principų *de facto* taikymas apmokestinant pelno mokesčiu

Analizuojant finansinės apskaitos standartų taikymą, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, visų pirma temą reikėtų atskleisti per bendro pobūdžio kategoriją, t. y. principus (keltinas klausimas, kurie finansinės apskaitos principai, vadovaujantis būtent PMI, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, yra „realiai veikiantys“?).

Pagal PMI 7 str. 1 d. pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal PMI II skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos, taikant pinigų apskaitos principą, ir PMI 7 str. nuostatas. ĮFAĮ 4 str. 2 d. bei 1-ojo VAS⁸⁸ 31 p. įtvirtintas reikalavimas įmonėms, vedant finansinę apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas, vadovautis 10 bendrųjų finansinės apskaitos principų (įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio viršenybės prieš formą). Tačiau, ar iš tikrųjų, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, taikomi tie kiti principai (t. y. kiti nei kaupimo principai)?

PMI 1 str. 1 d. aiškiai įtvirtina PMI paskirtį: šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Be to, PMI 12 str. įtvirtintas neapmokestinamųjų pajamų sąrašas, PMI 17 str. 2 d. numatyti ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai bei 31 str. reglamentuoti neleidžiami

⁸⁸ 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau 1-asis VAS), patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616; 2010, Nr. 57-2828.

atskaitymai parodo tai, kad finansinės apskaitos principai, tokie kaip: įmonės veiklos tęstinumo, pastovumo, atsargumo ir neutralumo neaktualūs (netaikytini), apmokestinant pelno mokesčiu. Pritartina mokslininkei D. Mačernienei, teigiančiai, kad, apmokestinant pelno mokesčiu, atsargumo principas (lygai taip pat ir kiti minėti principai) yra ignoruojamas – atsargumo principas (taip pat ir kiti minėti principai) prieštarauja dėsniams, pagal kuriuos skaičiuojami mokesčiai⁸⁹ (pelno mokestis).

Metodiniai principai, tokie kaip: įmonės, periodiškumo, piniginio mato, apmokestinant pelno mokesčiu, atitinkamai apibūdina pelno mokesčio mokėtojus (PMĮ 3 str.), mokestinį laikotarpį (PMĮ 6 str.) ir tai, kad pelno mokestis yra PMĮ šio mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, todėl mokamas pinigais.

Taip pat paminėtinas turinio viršenybės prieš formą principas: jis minimas šioje potemėje todėl, kad, pagal ĮFAĮ 4 str. 2 d. bei 1-ojo VAS 31 p. šis principas įvardintas kaip finansinės apskaitos principas (t. y. „apskaitinis“ principas lygiai taip pat kaip ir, pavyzdžiui, periodiškumo, pastovumo ar kiti principai). Vis dėlto, vadovaujantis mokestinių ginčų praktika (kuri aiškina PMĮ taikymą), jis yra tiesiog bendrojo teisės principo – draudimo piktnaudžiauti teise – atitinkamo mokesčių teisėje⁹⁰ (taigi ir apmokestinant pelno mokesčiu).

⁸⁹ MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40, p. 15 [žiūrėta 2014 m. vasario 1 d.]. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>> .

⁹⁰ Pavyzdžiui, ES TT 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue*; ES TT 2006 m. gegužės 2 d. sprendimas byloje C-341/04 *Eurofood IFSC Ltd*; ES TT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03 *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; LVAT 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2311/2013; LVAT 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013; LVAT 2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-404/2013; LVAT 2013 m. vasario 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-184/2013; LVAT 2012 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012; LVAT 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1715/2012; LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 355/2004; Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. vasario 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1172-473/2013; MGK 2013 m. kovo 12 d. sprendimas Nr. S-37(7-18/2013); MGK 2012 m. spalio 1 d. sprendimas Nr. S-171(7-202/2010); MGK 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170(7-59/2012).

Apibendrinant mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką⁹¹, pastebėtina, kad, taikant PMĮ, sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas yra ne savarankiškas principas (kaip kad galėtų atrodyti), tačiau viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų pripažįstant apmokestinamas pajamas ir joms tenkančias sąnaudas. Šio reikalavimo taikymas mokestiniuose teisiniuose santykiuose nereiškia, kad sąnaudos pripažįstamos tik siejant jas su tuo mokestiniu laikotarpiu, kada uždirbamos apmokestinamosios pajamos – jeigu nėra piktnaudžiaujama ir dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė, galimas formalus palyginimo reikalavimo taikymo pažeidimas.

Taigi PMĮ 7 str. 1 d. būtų galima patikslinti, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, ne tik išskyrus atvejus, numatytus PMĮ II skyriuje ar pagal PMĮ 7 str., tačiau ir numatytus kituose PMĮ str. bei vadovaujantis PMĮ paskirtimi.

Atsižvelgiant į prieštarigus mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje sutinkamus atvejus, daugiau dėmesio skirtina kaupimo principo taikymui pagal PMĮ.

Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas minėtame str. nuostatą, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo principą, nedetalizuoja, kokiomis sąlygomis, vadovaujantis kaupimo principu, turi būti nustatomos šios pajamos ir sąnaudos apmokestinant. Tačiau finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtinus nuostatą, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo principą, konkrečiai paaiškinama, kokios sąlygos turi būti tenkinamos, taikant šį principą (10-ojo VAS⁹² 4, 14 p.; 11-ojo VAS⁹³ 4–18, 26 p., kurie parengti pagal

⁹¹ LVAT 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1161/2012; MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010); MGK 2010 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-20 (7-394/2009).

⁹² 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus). Tokiu atveju, taikant PMI, kyla problema: apmokestinant taikomas tas pats kaupimo principas kaip ir finansinėje apskaitoje, tačiau, skaičiuojant pelno mokestį, pardavimų apmokestinamosios pajamos ar joms tenkančios sąnaudos jau pripažįstamos pagal kitas sąlygas nei finansinėje apskaitoje. Tokiu būdu kritikuotinas LVAT teiginys 2011 m. birželio 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011, kai, nagrinėjant pajamų pripažinimą, apmokestinant pelno mokesčiu, teigiama, kad taikyti 10-ojo VAS nuostatas, reglamentuojančias pardavimo pajamų pripažinimo sąlygas, nėra pagrindo. Nors šioje nutartyje LVAT, nagrinėdamas apmokestinimo pelno mokesčiu klausimą, remiasi PMI 7 str. 1 d., cituoja ĮFAĮ 10 str. nuostatas, reglamentuojančias kaupimo principo sampratą, tačiau 10-ojo VAS nuostatų, detalizuojančių, kokiomis sąlygomis, vadovaujantis kaupimo principu, turi būti nustatomos pardavimo pajamos, nepripažįsta. Taip pat kritikuotina ir šioje byloje Vilniaus apygardos administracinio teismo⁹⁴ bei MGK⁹⁵ išsakyta pozicija, kad VAS nuostatomis įgyvendinamos ES direktyvos, reglamentuojančios finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (finansinės ataskaitos) sudarymą, o pajamų pripažinimą ir jų apmokestinimą pelno mokesčiu tvarką nustato PMI, kurio II skyrius reglamentuoja pajamų pripažinimą, todėl pareiškėjas nepagrįstai vadovaujasi VAS, nes nagrinėjamu atveju, apskaičiuojant pelno mokestį, privaloma vadovautis būtent PMI nuostatomis. Pateiktini trys kontrargumentai: 1) VAS nuostatomis įgyvendinamos ES direktyvos, reglamentuojančios finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (finansinės ataskaitos) sudarymą, nekvestionuoja jų taikymo, analizuojant pardavimo pajamų pripažinimą, siekiant tinkamai vykdyti mokesstinę prievolę, kadangi nustatant mokėtiną pelno mokesčio

⁹³ 11-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 11-asis VAS), patvirtinto Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

⁹⁴ Vilniaus apygardos administracinis teismo 2010 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1349-815/2010.

⁹⁵ MGK 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).

sumą, visų pirma gaunamas apskaitinis rezultatas, kuris koreguojamas į apmokestinamąjį⁹⁶; 2) pajamų pripažinimą ir jų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką reglamentuojantis PMĮ II skyrius, *inter alia*, nukreipia į finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, kadangi įstatymų leidėjas pasako, jog, apmokestinant pelno mokesčiu, pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus finansinės apskaitos principus, išskyrus įstatymų leidėjo minimas išimtis⁹⁷; 3) kadangi, kaip minėta, PMĮ nereglamentuojamos konkrečios apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos, nepripažįstant VAS pardavimo pajamų identifikavimo sąlygų, keltinas klausimas: ką tuomet apmokestinant reiškia „pajamų pripažinimas tada, kai jos uždirbamos“?

Pastebėtina, kad MGK 2010 m. sausio 22 d. sprendime Nr. S-22(7-396/2009) nepripažino pajamų identifikavimo sąlygų, tačiau kitoje byloje, t. y. 2012 m. liepos 27 d. sprendime Nr. S-128 (7-73/2012), kurioje buvo taip pat nustatyta, kad pareiškėja pagal nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį (pagal tokią sutartį gautų apmokestinamųjų pajamų pripažinimą MGK nagrinėjo ir minėtame 2010 m. sausio 22 d. sprendime Nr. S-22(7-396/2009) pardavė kitai įmonei (pirkėjai) žemės ūkio paskirties sklypą⁹⁸, MGK jau pakeitė savo poziciją ir pažymėjo, kad prekių pardavimo pajamos turi būti pripažįstamos pagal 10-ąją VAS.

⁹⁶ Paminėtina, kad metinės pelno mokesčio deklaracijos (tos, kurias užpildo pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys) parengtos koregavimų nuo apskaitinio prie mokesčio rezultato principu, tačiau pardavimo pajamų (jeigu nėra taikomos antivengiminės mokesčių teisės normos) koregavimai nėra atliekami, todėl jų atveju identifiкуotinos tos pačios mokesinės ir apskaitinės taisyklės. Tai žymi VAS taikymą mokesčiniuose teisiniuose santykiuose.

⁹⁷ PMĮ įtvirtina blanketinę normą.

⁹⁸ Byloje nustatyta, kad vėliau buvo keičiamos sandorio sąlygos dėl pirkėjo atsiskaitymo su pardavėju, taip pat sumažinta sandorio kaina, todėl pareiškėja 2011 m. gruodžio 27 d. pateikė patikslintą 2006 m. pelno mokesčio deklaraciją, kurioje perskaičiavo pelno mokesčių, atitinkamai sumažindama jį, bei 2012 m. sausio 4 d. pateikė prašymą dėl pelno mokesčio permokos grąžinimo, tačiau mokesčių administratorius atsisakė grąžinti pareiškėjai pelno mokesčio permoką. MGK byloje konstatavo, kad iš byloje pateiktų dokumentų nėra aišku, kokį ūkinį įvykį ar ūkinę operaciją pareiškėja įformino atitinkamu kreditiniu finansinės apskaitos dokumentu, todėl pareiškėjos skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Tuo pačiu MGK pasisakė ir dėl VAS taikymo.

Nagrinėjant sąnaudų pripažinimą pagal PMĮ, iš kitos pusės, pabrėžtina, kad mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos ne kartą yra akcentavusios, kad tam, jog apmokestinamosios įmonės išlaidos būtų pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ, yra būtinos trys sąlygos: 1) išlaidos turi būti faktiškai patirtos; 2) išlaidos turi būti įprastinės apmokestinamosios įmonės veiklai sąnaudos; 3) išlaidos turi būti būtinos apmokestinamosioms įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti⁹⁹. LVAT konkrečioje byloje išaiškinęs, kad pareiškėjo patirtos lošėjų vaišinimo sąnaudos, t. y. sąnaudos dėl jų vaišinimo alkoholiniais ir kitais gėrimais, nėra būtinos išlaidos pagal PMĮ 17 str. 1 d., kadangi pareiškėjo įprasta veikla, t. y. azartinių lošimų organizavimas, gali vykti ir nepatiriant paminėtų išlaidų, todėl nėra jokio pagrindo teigti, jog be šių išlaidų pareiškėjas, vykdydamas įprastinę veiklą, negali uždirbti pajamų ar gauti ekonominės naudos, tad jos negalėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais iš pajamų, apskaičiuojant pelno mokestį (tačiau tokios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis, mažinančiomis apskaitinį pelną)¹⁰⁰. Tad būtina patikslinti, kad „aklai“ visais atvejais pajamų ir sąnaudų, apmokestinant pelno mokesčiu, nebūtų galima pripažinti pagal VAS sąlygas.

Taip pat siūlytina papildyti PMĮ 7 str. (po 1 d. įtvirtinant dar vieną šio str. d.), nuostata, kuri numatytų, kad pardavimų pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal VAS įtvirtintas sąlygas, išskyrus atvejus, kai tai prieštarauja konkrečioms PMĮ nuostatomis ar PMĮ paskirčiai. Papildomai pakartotina, kad VAS nuostatos, reglamentuojančios pardavimų pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygas, atitinka tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, kadangi perkeltos iš pastarųjų.

⁹⁹ Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-92/2012; MGK 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170 (7-59/2012); MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).

¹⁰⁰ LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-92/2012.

Be to, analizuojant, kokie iš tikrųjų finansinės apskaitos principai taikomi pagal PMĮ, taip pat atkreiptinas dėmesys į vadinamojo pinigų principo taikymo problemą mokestiniuose teisiniuose santykiuose. Pinigų principo taikymas, apmokestinant atitinkamas įmones, *per se* lemia pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentų skirtumus lyginant su finansine apskaita, kurią vedant pagal VAS taikomas tik kaupimo principas (įmonės negali pasirinkti pajamas ir sąnaudas pripažinti pagal pinigų principą), todėl didėja pelno mokesčio administravimo išlaidos valstybei. *Inter alia*, kai kurios įmonės, siekdamos išvengti sudėtingos didesnių kaštų reikalaujančios „dvigubos“ pelno mokesčio ir finansinės apskaitos, finansinėje apskaitoje taip pat pradeda taikyti pinigų principą, todėl jų finansinės ataskaitos tampa nepatikimos informacijos vartotojams. Pastebėtina, kad PMĮ 8 str. įtvirtintas pinigų principas apibūdinamas kaip „mišrus“ pinigų ir kaupimo principų darinys, kadangi pagal šį str. pajamos pripažįstamos faktišku pajamų gavimo momentu, o sąnaudos pripažįstamos tokia pat tvarka, kaip jos pripažįstamos taikant kaupimo principą, tačiau pripažįstamos tik tos įmonės sąnaudos, kurios susijusios su pajamomis, faktiškai gautomis per mokestinį laikotarpį¹⁰¹. Abejotinas reikalingumas įtvirtinti galimybę tokioms įmonėms taikyti pinigų principą ne tik dėl apskaitinių ir mokestinių skirtumų, tačiau ir dėl to, jog praktiškai tokios įmonės, užpildydamos metines pelno mokesčio deklaracijos PLN204 formas pagal jų užpildymo taisykles, vis tiek turi taikyti kaupimo principą, ne šios formos nėra pritaikytos pinigų principui (finansinėje apskaitoje visos įmonės turi taikyti kaupimo principą, PLN204 užpildoma koregavimų nuo apskaitinio rezultato principu, todėl ši forma ir pagrįsta kaupimo principu). Pavyzdžiui, UAB užpildo deklaracijos PLN204 formą, parengtą koregavimų nuo apskaitinio prie apmokestinamojo rezultato principu: įrašo pelno

¹⁰¹ PMĮ 9 str. reglamentuojama, kada gali būti taikomas pinigų principas – tik tos Lietuvos įmonės, kurios iki PMĮ įsigaliojimo pajamas pripažindavo pagal pinigų principą ir kurių pajamos per paskutinius 3 mokestinius laikotarpius nėra per vieną jų neviršijo 30 000 eurų, taip pat naujai įregistruotos Lietuvos įmonės, kurių pirmojo mokestinio laikotarpio planuojamos pajamos neviršys 30 000 eurų per mokestinį laikotarpį.

prieš apmokestinimą padidavimo sumas, pavyzdžiui, sąnaudų sumas, laikomas neleidžiamais atskaitymais, pelno prieš apmokestinimą sumažinimo sumas, pavyzdžiui, neapmokestinamąsias pajamas, nurodytas PMĮ 12 str., pajamas, kurios apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į mokesčio bazę (pajamas) neįtraukiamos, ir šios eilutės deklaracijų kūrėjų dėl finansinėje apskaitoje taikomo kaupimo principo parengtos užpildyti pastarojo principo pagrindu, deklaracijos formoje nėra išskirta eilučių pajamoms ar sąnaudoms pagal pinigų principą įrašyti, todėl praktikoje įmonės susiduria su pinigų principo taikymo problemomis. Papildomai paminėtina, kad nors disertacijos įvade apsibrėžta, jog PMĮ ir VAS santykis analizuojamas orientuojantis į ribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis, t. y. AB ir UAB, visgi pastebėtina, kad neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (pavyzdžiui, individualios įmonės) finansinėje apskaitoje taip pat taiko kaupimo principą, o jų užpildoma metinė pelno mokesčio deklaracijos PLN204A forma nekelia kaupimo principo taikymo problemų. Netgi tos įmonės, kurios neprivalo sudaryti finansinių ataskaitų, paprastai ją vedą pagal kaupimo principą vien dėl įmonės vadovo poreikio žinoti, kiek iš tikrųjų įmonė uždirbo pajamų arba dėl įvairių kitų priežasčių (pavyzdžiui, norint gauti paskolą iš banko). Be to, pinigų principas neigiamai vertintinas ir viešųjų finansų prasme, kadangi moksliniai tyrimai atskleidžia, jog pinigų principo taikymas lemia biudžeto pajamų surinkimo kintamumą (gali turėti įtakos neproporcingai pajamų surinkimo dinamikai) priešingai nei kaupimo principo taikymo atveju¹⁰². Taigi kritikuotinas V. Bružauskos ir N. Stončiuvienės siūlymas „sudaryti juridines sąlygas, kad pinigų principą galėtų pasirinkti daugelis nedidelių įmonių“, nes neva pinigų principo

¹⁰² PETERSEN, I., J.; NYLAND, K. Reforms and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change* [interaktyvus]. Trondheim: Emerald Group Publishing Limited, 2011, nr. 3, p. 239, 240, 242, 245 [žiūrėta 2013 gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=1832-5912&volume=7&issue=3&articleid=1950849&show=html>>.

taikymas sumažina apskaitos darbo sąnaudas ir turi informacinių privalumų¹⁰³ – minėti moksliniai tyrimai pateikia priešingas išvadas. Argumentuojant pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų minimizavimą (remiantis disertacijos hipoteze), vienodinant pelno mokesčių su finansine apskaita, tokiu būdu išsprendžiant minėtas pinigų principo taikymo keliamas problemas, siūlytina panaikinti PMI įtvirtintą galimybę atitinkamoms įmonėms taikyti pinigų principą.

Atskleidus, kokie iš tikrųjų finansinės apskaitos principai taikomi apmokestinant pelno mokesčiu, prieš pradedant konkrečių materialinių teisės normų analizę, identifikuojant pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus bei jų minimizavimo galimybes, akcentuotina, kad kaupimo principo taikymas laikytinas indikatoriumi, atskleidžiančiu skirtumų atsiradimo momentą.

¹⁰³ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 31 – 32 [žiūrėta 2014 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

2. Apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos tvarkymo teisinio reguliavimo skirtumų klasifikavimas ir jų problematika

LVAT yra išaiškinęs, kad ydingas ir prieštaraujantis įstatymui yra įmonėje vykdomas turėtų išlaidų automatinis nurašymas į sąnaudas, ignoruojant sąnaudų ir pajamų palyginimo reikalavimą. Dėl tokio sąnaudų apskaitos būdo tampa netinkama pelno mokesčio apskaita, kadangi mokesčių administratorius negali patikrinti deklaruotų mokesčio sumų teisingumo¹⁰⁴. Tačiau net ir finansinėje apskaitoje laikantis minėto reikalavimo pripažintomis sąnaudomis negalima automatiškai mažinti apmokestinamojo pelno, kaip ir apskaitinių pajamų negalima iškart laikyti apmokestinamosiomis pajamomis dėl esamų pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų.

Sutiktina su mokslininkų keliamomis problemomis, jog dėl pelno mokesčių ir finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų skirtingumo kyla poreikis įmonėms vesti dvejopą apskaitą: finansinę ir mokesstinę, todėl ypač brangus tampa pelno mokesčio administravimas, dviejų apskaitų organizavimas dažnai smulkiojo ar vidutinio verslo įmonėms reikalauja pernelyg daug kaštų, todėl paprastai suteikiama pirmenybė mokesatinei apskaitai, dėl ko nukenčia finansinės informacijos kokybė, kyla pelno mokesčio patikrinimo problemos, daugėja mokesčių ginčų¹⁰⁵. Net ir išskėlus pastarąsias problemas, abejotina, ar abstrakti išvada, kad geriausias įmanomas suderinimo variantas būtų, jei pavyktų rasti pusiausvyrą tarp PMĮ konkretumo ir VAS realumo bei lankstumo¹⁰⁶, yra

¹⁰⁴ LVAT 2004 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A¹⁴-729-04.

¹⁰⁵ Pavyzdžiui, BEIGA, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, nr. 1 (6), p. 20; MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40 [žiūrėta 2014 m. kovo 8 d.], p. 15. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>>; SHAVIRO, D. N. *The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*. New York: New York University School of Law, 2008, p. 45, 47.

¹⁰⁶ BEIGA, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, nr. 1 (6), p. 24, 25.

problemos išsprendimo būdas. Taigi disertacijoje, nagrinėjant pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumus, analizė pagrįsta 3 etapais: 1) identifikuojamas reglamentavimo skirtumų tipas remiantis konkrečiu pavyzdžiu; 2) pateikiamas būdas, kaip tokio tipo skirtumai turėtų būti fiksuojami finansinėje apskaitoje siekiant užtikrinti tinkamą mokesstinės prievolės įvykdymą; 3) remiantis pirmų dviejų etapų rezultatais, atitinkamais atvejais pateikiami siūlymai PMĮ pakeitimams – atskleidžiama, ar tokie skirtumai galėtų būti panaikinti suvienodinant reglamentavimą.

Siekiant pastarojo tikslo ir analizuojant sistemiškai PMĮ ir VAS normas, atsižvelgiant į tai, ar finansinės apskaitos tvarkymo ir apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių skirtumai egzistuoja nuolat, ar po kiek laiko išnyksta, skirtini nuolatiniai ir laikinieji skirtumai¹⁰⁷. Pastarieji dar gali būti dviejų rūšių: apmokestinamieji laikinieji skirtumai ir įskaitomieji laikinieji skirtumai. Analizuojant šių skirtumų sampratą, priežastis, atvejus ir jų keliamų problemų sprendimus, taip pat atkreipiamas dėmesys, kad ne visuomet teisinio reguliavimo skirtumai, kaip *de iure* numatyta, gali būti skirstomi tik į nuolatinis arba laikinuosius.

2.1. Nuolatinių skirtumų analizė pagal mokesstinio / apskaitinio rezultato nustatymo elementus

Nuolatiniai skirtumai apibūdinami kaip apskaitinio ir apmokestinamojo pelno skirtumai, kurie susidaro dėl skirtingos pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos pagal finansinę apskaitą ir pelno mokesčių reglamentuojančius teisės aktus, ir neišnyksta būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais. Teigtina, jog nuolatinių

¹⁰⁷ Siekiant pateikti esamą pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų bazę, nuolatinių ir laikinųjų skirtumų sąrašas pagal PMĮ pateiktas disertacijos priede 2, p. 197–206. Atkreiptinas dėmesys, jog kai kurie reglamentavimo skirtumai, kaip analizuojama disertacijoje, yra diskutuoti (ar jie priskirtini nuolatiniais, ar laikiniams).

skirtumų atsiradimas sietinas su PMĮ 11 str. 1 d. įtvirtinta apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykle, kad iš visų uždirbtų pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, ir su apskaitinio pelno apskaičiavimo taisykle, kad iš uždirbtų per ataskaitinį laikotarpį pajamų atimamos sąnaudos, patirtos toms pajamoms uždirbti¹⁰⁸. Taigi šių skirtumų grupės skiriamasis bruožas – dėl jų „neatkuriamai“ sumažinamas ar padidinamas apmokestinamasis rezultatas, palyginti su apskaitiniu.

Mokslinėje literatūroje skiriami keturi nuolatinių skirtumų atvejai¹⁰⁹ (kurie konkrečiais pavyzdžiais atskleidžiami disertacijoje), tačiau autoriai neanalizuoja jų susidarymo proceso, neidentifikuoja atsiradimo momento, todėl nagrinėtinas kiekvieno atvejo formavimasis pagal PMĮ ir finansinės apskaitos nuostatas. Pelno mokesčio bazę ir finansinės apskaitos teoriją analizuojančiuose mokslininkų darbuose paprastai akcentuojami apskaitinio / mokesčio rezultato nustatymo elementai – sąnaudos ir pajamos (jų pripažinimo taisyklės) – kuriais remiantis, pateikiamas nuolatinių skirtumų nagrinėjimo eiliškumas.

2.1.1. Sąnaudų nuolatiniai skirtumai

Pirmasis atvejis – tai finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais. PMĮ 31 str. 1 d. 5 p. nustatyta, jog neleidžiami atskaitymai yra ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius, o PMĮ 23 str. 2 d. reglamentuojama, kad iš

¹⁰⁸ 1-ojo VAS 15 p., 11-ojo VAS 4, 5 p.

¹⁰⁹ Pavyzdžiui, BARČAITYTĖ, G. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimų analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 174 [žiūrėta 2014 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>; KURŠYTĖ, S. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikų suderinimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2007, p. 1 – 2 [žiūrėta 2014 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/apskaita/Kursyte_Sonata.pdf>.

pajamų atskaitoma faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių, išskyrus šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolius, suma, neviršijanti 1 % įmonės pajamų. Atskaitoma faktiškai patirtų šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolių suma negali viršyti 3 % įmonės pajamų. Tvarkant finansinę apskaitą, visos patirtos natūralios netekties sąnaudos, nesiejant jų su konkrečiu procentiniu apribojimu, vadovaujantis kaupimo principu, turi būti fiksuojamos ir atitinkamai mažinamas apskaitinis rezultatas, kadangi šios sąnaudos suprantamos kaip įprastiniai įmonės vykdomos veiklos kaštai, patirti uždirbant pajamas¹¹⁰. Kaip pavyzdys pateiktinos ir įmonės netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus, kurių, pagal PMĮ 31 str. 1 d. 3 p., negalima atskaityti iš pajamų. Tačiau fiksuojant ūkinius faktus finansinėje apskaitoje, pastarosios išlaidos laikytinos sąnaudomis, mažinančiomis pajamas. Analizuojant šiuos du neatitikimus, matytinas kaupimo principo taikymo skirtumas¹¹¹. Nors ir PMĮ 7 str. 1 d. įtvirtinta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus finansinės apskaitos principus, visgi dalis realiai patirtų natūralios netekties išlaidų, viršijančių minėtus procentus, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nebus laikomos sąnaudomis, mažinančiomis su jomis susijusias pajamas. Tačiau kaupimo principas reiškia, jog visos išlaidos tampa sąnaudomis, kurias patiriant uždirbamos pajamos. Akcentuotina, jog, taikant PMĮ nuostatas, svarbu skirti analizuoto principo taikymo du momentus: 1) jau natūralios netekties sąnaudų pripažinimo momentu pagal PMĮ normas kaupimo

¹¹⁰ 11-ojo VAS 4 p.

¹¹¹ Pažymėtina, kad toliau analizuojant tiek nuolatinis, tiek laikinuosius skirtumus, analizuojama, remiantis kaupimo principo taikymu nepaneigiant paties fakto, kad šis principas taikomas tiek pagal PMĮ, tiek pagal VAS apskritai, tačiau ta prasme, jog kaupimo principo taikymas dažnai yra ribojamas tam tikrų sąlygų, numatytų PMĮ (pavyzdžiui, tam tikrų išlaidų atskaitymo apribojimas procentiniais dydžiais). Apskaitinėms ir mokestinėms pajamoms ir / arba sąnaudoms taikomas tas pats kaupimo principas, tačiau apskaitinis ir mokestinis jų įvertinimas būna skirtingas. Vadinasi PMĮ taikymo prasme (nes būtent PMĮ ir būna numatyti tam tikri apribojimai ar lengvatos) kaupimo principo taikymas yra ribojamas.

principas iš dalies netaikomas 2) apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentu pastarojo principo taikymas taip pat ribojamas PMI nuostatomis. Pripažinimo momentas, apmokestinant pelno mokesčiu, yra tada, kai pajamos ir atitinkamos sąnaudos fiksuojamos finansinėje apskaitoje¹¹², o apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentas yra jau apmokestinamojo rezultato rodiklių fiksavimas pelno mokesčio deklaracijos PLN204 formos atitinkamuose laukeliuose. Siekiant akcentuoti kaupimo principo taikymo netapatumą, finansinėje apskaitoje, pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentu yra pirminių ūkinių faktų fiksavimas finansinės apskaitos sąskaitose, o duomenų nurodymas pelno (nuostolių) ataskaitoje yra galutinio apskaitinio rezultato fiksavimo momentas. Šių momentų akcentavimas svarbus todėl, kad apskaitinio ir mokesčio vertinimo skirtumai atsiranda ne, pasibaigus mokesčiam / ataskaitiniam laikotarpiui, pildant metinę pelno mokesčio deklaraciją ir rengiant pelno (nuostolių) ataskaitą, tačiau pačių laikotarpių eigoje fiksuojant pirminius ūkinius faktus finansinėje apskaitoje (momentų skirimas, kaip bus analizuojama tolesnėse disertacijos potėmėse, ypač svarbus tinkamam mokesčio prievolės įvykdymui užtikrinti). *Inter alia*, tokių momentų skyrimą galima pagrįsti ir A. Paulausko pastebėjimais, jog mokesčių apskaičiavimo patikrinimas, visų pirma, apima buhalterinės apskaitos tvarkymo ir finansinės apskaitos duomenų teisingumo patikrinimą, t. y. ar vykdomi buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimai, ar visos ūkinės operacijos užfiksuotos buhalterinės apskaitos dokumentuose, ar jos realiai įvykusios, koks jų turinys, ar šie duomenys įtraukti į finansinės apskaitos registrus (nuo šių pirminių duomenų priklauso mokesčio bazės dydis). Kaip teigia A. Paulauskas, vėliau atliekamas finansinėse ataskaitose pateiktų duomenų teisingumo patikrinimas – pastarieji duomenys yra išvestiniai, juose pateikiama

¹¹² Pagal BAĮ 12 str. 4 d. finansinės apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius. Taigi finansinėje apskaitoje pajamos ir sąnaudos pripažįstamos, fiksuojant ūkinius faktus atitinkamose sąskaitose – tai ir laikytina pajamų bei sąnaudų pripažinimo momentu pagal PMI.

susisteminta ir apibendrinta informacija, kurią svarbu išnagrinėti, nes jos pagrindu yra pildomos mokesčių deklaracijos ir skaičiuojamas mokėtino mokesčio dydis¹¹³. Taigi pripažinimo momentu užfiksuota informacija lemia galutinį apskaitinį/mokestinį rezultatą. Be to, šių dviejų momentų identifikavimas pagrįstinas mokslininko A. Riahi-Belkaoui trijų grupių (įmonių, vartotojų ir finansinės apskaitos profesijos) tarpusavio ryšių teorija¹¹⁴. Mokslininkas brėžia tris apskritimus, kurių vienas nurodo informacijos, kuri naudinga priimant vartotojų sprendimus, poreikį, antras – informacijos rinkinį, kurį parengia ir pateikia įmonės, trečias – informacijos rinkinį, kurį finansinės apskaitos profesijos atstovai sugeba apdoroti ir pateikti. Šių apskritimų sankirtoje pažymima zona, rodanti informacijos lauką, kuris priimtinas visoms grupėms: šiuos duomenis pateikia įmonės, buhalteriai sugeba juos apdoroti ir atskleisti, vartotojams ji yra svarbi. Būtent ši zona lemia ir visoms trims grupėms svarbų reikalavimą – tinkamai atskirti apskaitinius ir mokestinius vertinimus, kurių identifikavimui visų pirma būtina nustatyti skirtumų atsiradimo momentą¹¹⁵. Disertacijoje akcentuojamą dviejų momentų skirimą būtų galima pavadinti „pelno mokesčio ir finansinės apskaitos santykio dviejų laiko taškų“ teorija.

Šio atvejo pagal minėtą teoriją kaupimo principo taikymo schema nr. 1 pateikta disertacijos priede 3¹¹⁶.

Remiantis pateikta schema nr. 1 minėtame priede, suponuotina, kad analizuojamo pavyzdžio atveju kaupimo principo taikymo skirtumas atsiranda pripažinimo momentu, kadangi finansinėje apskaitoje, pripažįstant natūralios netekties sąnaudas, jų dydis priešingai nei pagal PMĮ nėra ribojamas.

¹¹³ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, p. 27.

¹¹⁴ RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2012, p. 177.

¹¹⁵ *Ibid.*

¹¹⁶ P. 207.

Analizuojant antrąjį pavyzdį, pastebėtina, jog tiek pripažinimo, tiek apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentu kaupimo principas taikomas netesybų mokėjimo, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtų baudų, delspinigių ir kitų sankcijų už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus atveju, kadangi pastarosios išlaidos patiriamos neuždirbant pajamų¹¹⁷, todėl ir nelaikytinos sąnaudomis, mažinančiomis atitinkamas pajamas. Tačiau 11-ojo VAS 7 p. įtvirtinta, kad tais atvejais, kai per ataskaitinį laikotarpį padarytų išlaidų neįmanoma tiesiogiai susieti su uždirbtomis konkrečiomis pajamomis ir ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais jos neduos pajamų, šios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada buvo patirtos – tokiu atveju netaikomas kaupimo principas. Šiuo atveju, vedant finansinę apskaitą, principas pripažįstant sąnaudas vėlgi iškart netaikytinas – t. y. pripažinimo momentu.

Nagrinėjamo atvejo kaupimo principo taikymo schema nr. 2 pateikta disertacijos priede 3¹¹⁸. Suponuotina, kad analizuojamo antrojo pavyzdžio atveju, nuolatinis skirtumas taip pat atsiranda pripažinimo momentu, kadangi PMĮ minėtus mokėjimus laiko išlaidomis, kurios jokių pajamų neuždirba, tačiau pagal analizuotą VAS nuostatą, pastarieji mokėjimai, nesivadovaujant kaupimo principu, pripažįstami sąnaudomis.

Vis dėlto diskutuotina dėl kai kurių pirmojo atvejo (kuomet finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais laikomos neleidžiamais atskaitymais) skirtumų atsiradimo momento ir priskyrimo nuolatiniais skirtumams. Pagal PMĮ 17² str. 2 d. iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimama ne daugiau kaip 75 % neatlygintinai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje. Kadangi tokios įmonės išlaidos jai pajamų neuždirba, nesivadovaujant kaupimo principu, ir finansinėje apskaitoje, ir pelno

¹¹⁷ Pavyzdžiui, įmonė moka netesybas ne uždirbdama pajamas, o nevykdydama sutartyje numatytų sąlygų, todėl pastarosios išlaidos nelaikytinos sąnaudomis, su kuriomis susijusios uždirbamos pajamos.

¹¹⁸ P. 208.

mokesčio prasme pripažįstamos sąnaudomis (skirtumas atsiranda dėl 25 % šių išlaidų). Kadangi kaupimo principas netaikytinas, keltinas probleminis klausimas, kuriuo momentu identifikuotinas skirtumas?

Disertacijos priede 3, nagrinėjant šį pavyzdį, pateiktina schema nr. 3¹¹⁹. Nesant galimybės atskleisti skirtumo momentą pagal kaupimo principo taikymą, teigtina, kad tuomet turi būti vadovaujama pačių materialinių teisės normų taikymu. Minėta PMĮ norma leidžiamais atskaitymais pripažįsta 75 % išlaidų, todėl teigtina, kad jau pripažinimo momentu, kuomet finansinėje apskaitoje fiksuojama reali išlaidų suma, atsiranda skirtumas, o ne apmokestinamojo/apskaitinio rezultato apskaičiavimo momentu. *Inter alia*, PMĮ 46² str. 2 d. numato, kad už mokestinį laikotarpį mokėtinas pelno mokestis neatlygintinai suteiktų lėšų filmo arba jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje suma gali būti mažinamas ne daugiau kaip 75 %¹²⁰. Nors 25 % lėšų buvo priskirti neleidžiamiesiems atskaitymams, tačiau ta pati lėšų suma dar kartą gali būti atskaitoma iš paties pelno mokesčio sumos, todėl teoriškai galima būtų teigti, kad vis dėlto šis atvejis būtų laikinasis skirtumas. Pavyzdžiui, tenkinant visus PMĮ numatytus reikalavimus, įmonė skyrė 1 000 000 eurų filmo gamybai. Pagal PMĮ 17² str. 2 d. 250 000 eurų priskirtina neleidžiamiesiems atskaitymams. Tačiau, vadovaudamasi PMĮ 46² str. 2 d., įmonė iš mokėtino pelno mokesčio sumos (2 500 000 eurų) gali atimti dar kartą 1 000 000 eurų. Taigi būtų galima teigti, kad neatskaityta 250 000 eurų suma atskaitoma iš pelno mokesčio PMĮ 46² str. 2 d. nustatyta tvarka. Tačiau abejones kelia ir tokio skirtumo įvardinimas laikiniu, kadangi, kaip bus analizuojama, laikiniams skirtumams būdinga, jog jie, atsiradę vieną mokestinį / ataskaitinį laikotarpį, vėlesniais išnyksta, o šiuo atveju skirtumas, atsiradęs atitinkamą laikotarpį per tą patį ir išnyksta, teikiant metinę

¹¹⁹ P. 209.

¹²⁰ Jeigu šio str. 1 d. nurodytų lėšų suma didesnė kaip 75 % už mokestinį laikotarpį mokėtino pelno mokesčio sumos, tiek, kiek ši suma viršijama, gali būti mažinamas už du vėlesnius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius mokėtinas pelno mokestis, tačiau už kiekvieną mokestinį laikotarpį apskaičiuota pelno mokesčio suma negali būti mažinama daugiau kaip 75 %.

pelno mokesčio deklaraciją¹²¹. Galima teigti, kad šis atvejis turėtų būti identifikuojamas kaip nuolatinis skirtumas, kadangi pagal sąnaudas 25 % priskiriami neleidžiamiesiems atskaitymams, o pagal PMĮ 46² str. 2 d. jau mažinamas pats mokėtinas pelno mokestis, o ne dar kartą koreguojamos sąnaudos¹²².

Antrasis nuolatinių skirtumų atvejis – kai pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstami leidžiami atskaitymai, kurie finansinėje apskaitoje nepripažįstami sąnaudomis. Pavyzdžiui, pagal PMĮ 28 str. 2 d., įmonė, suteikusi paramą, gali du kartus iš pajamų atskaityti suteiktas paramos išlaidas, laikydamosi PMĮ nustatytų sąlygų¹²³. Tačiau finansinėje apskaitoje sąnaudomis bus pripažinta tik realiai suteikta paramos suma – tai yra paramos sąnaudos vieną kartą mažins apskaitines pajamas. Paramos sąnaudos finansinėje apskaitoje tiek pripažįstant sąnaudas, tiek ir fiksuojant galutinį apskaitinį rezultatą pelno (nuostolių) ataskaitoje nustatomos, nesivadovaujant kaupimo principu, kadangi šiuo atveju sąnaudos pripažįstamos pagal minėtą 11-ojo VAS 7 p., todėl paramos sąnaudos nesusijusios su pajamų uždirbimu. Mokestinuose teisiniuose santykiuose kaupimo principas nėra taikomas nei pripažinimo, nei apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentu, kadangi, kaip minėta, paramos teikimas nėra susijęs su įmonės pajamų uždirbimu¹²⁴.

¹²¹ Metinė pelno mokesčio deklaracija pateikiama ir pats mokestis mokamas iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos, tačiau ji teikiama už tą patį mokestinį laikotarpį, kada lėšos kinui buvo priskirtos ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams ir už kurių apskaičiuotas pelno mokestis antrą kartą šia lėšų suma gali būti mažinamas (jeigu šį mokestinį laikotarpį buvo gauta pažyma apie filmo gamintojui neatlygintinai suteiktų lėšų panaudojimo atitiktį PMĮ nustatytiems reikalavimams), todėl toks skirtumas egzistuoja tik nuo to paties mokestinio laikotarpio pripažinimo momento iki apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momento. Iš kitos pusės, jeigu mokėtino pelno mokesčio nebus (deklaruojamas mokestinis nuostolis), skirtumas „persikels“ į kitą mokestinį laikotarpį.

¹²² Kitaip tariant, pagal sąnaudas neatskaityta lėšų suma einamuoju ar vėlesniais mokestiniais laikotarpiais nėra „atstatoma“.

¹²³ Papildomai paminėtina, kad pagal formuojamą LVAT praktiką šios nuostatos negali būti taikomas formaliai, siekiant tik mokestinės naudos. LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-158/2012; LVAT 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-841/2007.

¹²⁴ Pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo (su pakeitimais ir papildymais) 2 str. 2 d. parama yra paramos teikėjų savanoriškas ir neatlygintinas, išskyrus pagal šio įstatymo 8 str. leidžiamus gavėjo išpareigojimus, paramos dalykų teikimas šiame įstatyme nurodytiems paramos gavėjams šio

Schema nr. 4, detalizuojanti šį pavyzdį, pateikta disertacijos priede 3¹²⁵. Šiuo atveju yra problematiškas nuolatinio skirtumo atsiradimo nustatymo momentas, kadangi pagal kaupimo principo taikymą neatitikimo momento nustatyti negalima. Tuomet analizuotinas pripažinimo momentas. Pagal 11-ojo VAS 7 p. pripažinimo etape bus fiksuojama reali paramos išmokų suma. Tačiau keltinas klausimas, ar šiame etape pagal PMĮ taisykles pripažįstama iškart dviguba ar reali paramos išmokos suma, ar išvis nepripažįstama. Kadangi apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentu leidžiama atskaityti dvigubą paramos išmokos sumą, todėl darytina išvada, kad ir pripažįstama tokia pati suma, todėl šiuo atveju nuolatinis skirtumas susidaro jau pripažinimo momentu, kai finansinėje apskaitoje pripažįstama reali paramos išmokų suma, o pagal PMĮ nuostatas – dviguba.

2.1.2. Pajamų nuolatiniai skirtumai

Vienas iš pajamų nuolatinių skirtumų atvejų – kai pelno mokesčio skaičiavimo tikslais pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, kurios finansinėje apskaitoje nepripažįstamos pajamomis. Pavyzdžiui, pagal PMĮ 38 str., jei įmonės turtas arba turtinis kompleksas yra perduotas pagal nuomos sandorį, tai, apskaičiuojant pelno mokestį toks turto arba turtinio komplekso perdavimas mokesčio administratoriaus sprendimu gali būti apmokestinamas kaip pardavimas, jei nuomos sandoris atitinka nors vieną iš tam tikrų kriterijų¹²⁶, tačiau finansinėje

įstatymo nustatytais tikslais ir būdais, įskaitant tuos atvejus, kai paramos dalykai perduodami anonimiškai ar kitu būdu, kai negalima nustatyti konkretaus paramos teikėjo, todėl paramą teikianti įmonė tokiu būdu jokių pajamų neuždirba. *Valstybės žinios*, 1993, Nr. 21-506; 2000, Nr. 61-1818.

¹²⁵ P. 210.

¹²⁶ Jeigu nuomos sandoris atitinka nors vieną iš PMĮ 38 str. 1 d. nustatytą kriterijų ir bus pakankamai pagrindo manyti, kad sudarytu nuomos sandoriu realiai buvo siekiama „paslėpti“ pardavimą, mokesčių administratorius gali priimti sprendimą toki sandorį apmokestinti kaip pardavimą. *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaras (aktuali redakcija 2014 m. rugpjūčio 8 d.)* (toliau – PMĮ komentaras) [interaktyvus]. 2014, p. 340 [žiūrėta 2014 m. rugsėjo 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323>.

apskaitoje tokios pardavimo pajamos gali būti nepripažįstamos – tuomet finansinėje apskaitoje nebus elemento, kurį būtų galima pripažinti, taikant kaupimo principą.

Schema nr. 5, nagrinėjant šį pavyzdį, pateiktina disertacijos priede 3¹²⁷. Darytina išvada, kad nuolatinis skirtumas atsiranda pripažinimo momentu, nes finansinėje apskaitoje nefiksuojamos jokios pardavimo pajamos, o pagal PMĮ taisyklės pripažįstamos tokios pardavimo pajamos.

Antrasis pajamų nuolatinių skirtumų atvejis priešingas pirmajam – kai finansinėje apskaitoje pripažįstamos pajamos, kurios pelno mokesčio skaičiavimo tikslais nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis. Pavyzdžiui, iš Lietuvos įmonių gauti apmokestinamieji dividendai¹²⁸ ar iš Lietuvos įmonių gauti neapmokestinamieji dividendai¹²⁹ nepriskiriami pelno mokesčio bazei pagal PMĮ 33 str. 4 d. – apskritai nėra pripažįstamos kaip apmokestinamosios pajamos. Tačiau gauti dividendai finansinėje apskaitoje pripažįstami kaip finansinės ir investicinės veiklos pajamos ir parodomos pelno (nuostolių) ataskaitoje¹³⁰, tai yra pripažinimo momentu nustatomos ir galutinio apskaitinio rezultato fiksavimo momentu nurodomos, vadovaujantis kaupimo principu.

Schema nr. 6, detalizuojanti šį pavyzdį, pateikta disertacijos priede 3¹³¹. Toks nuolatinis skirtumas atsiranda pripažinimo momentu – nors finansinėje apskaitoje fiksuojamos pajamos, pagal PMĮ taisyklės jos neegzistuoja.

Pastebėtina, kad kai kurios Lietuvos Respublikoje taikomos pelno mokesčio taisyklės kelia diskusijas, ar, lyginant jas su finansinės apskaitos nuostatomis, identifikuoti nuolatinį ar laikinąjį skirtumą. Atrodytų, kad PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtinta vadinamoji „holdingų“ lengvata¹³² turėtų būti laikoma

¹²⁷ P. 211.

¹²⁸ PMĮ 33 str. 1 d.

¹²⁹ PMĮ 33 str. 2 d.

¹³⁰ 15-ojo VAS 29 p.

¹³¹ P. 212.

¹³² Pelno mokesčiu neapmokestinamos Lietuvos įmonės bei užsienio įmonės per nuolatinės buveinės uždirbtos ir (arba) gautos turto vertės padidėjimo pajamos už įmonės, kuri įregistruota ar kitaip organizuota

nuolatinio skirtumu, kuris aiškintinas analogiškai kaip minėtas dividendų pavyzdys. Tačiau PMĮ 40¹ str. 1 d. įtvirtinta, kad Lietuvos įmonės, kuri nėra laisvosios ekonominės zonos įmonė, fiziniams asmenims paskirstomas 2009 m. ir vėlesnių metų pelnas (ar jo dalis), proporcingai tenkantis dėl PMĮ 12 str. 5, 15, 16 p., 46¹ str. nustatytų lengvatų neapmokestintam ir (arba) taikant 0 % tarifą apmokestintam apmokestinamajam pelniui, apmokestinamas taikant 15 % mokesčio tarifą. Tokiu atveju, jeigu, pavyzdžiui, akcininkams, fiziniams asmenims, 2015 m. paskirta 300 000 eurų dividendų iš 2014 m. paskirstytojo pelno, o 2014 m. AB apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas 20 % dėl PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos lengvatos, todėl AB išmokami 300 000 eurų dividendų, yra apmokestinami 60 000 eurų (300 000 eurų x 20 %) pelno mokesčiu. Keltinas probleminis klausimas, ar toks skirtumas negalėtų būti laikomas laikinuoju? Juk pagal PMĮ 40¹ str. vėliau nuo išmokamų dividendų gali atsirasti prievolė mokėti pelno mokestį, todėl, nors finansinėje apskaitoje užfiksuotos pajamos ir neapmokestinamos, vėliau jas išmokant dividendais, toks paskirstytas pelnas apmokestinamas, tai lyg ir suponuotų, jog atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, t. y. laikinasis skirtumas, dėl kurio būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį. Tačiau neapmokestinta pajamų suma paprastai neturi sutapti ir nesutampa su dividendų suma, išmokama akcininkams fiziniams asmenims, nuo kurios skaičiuojamas pelno mokestis pagal PMĮ 40¹ str.¹³³, todėl dalis skirtumo tarp apskaitinių ir neapmokestinamųjų pajamų lieka nuolatinio, o kitą dalį teoriškai būtų galima

Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuri yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtoja, akcijų perleidimą kitai įmonei arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžianti įmonė ne trumpiau kaip 2 m. be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 % balsų suteikiančių šios įmonės akcijų arba jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 d. nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 m. be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 % balsus suteikiančių šios įmonės akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžianti įmonė jas perleidžia šias akcijas išleidusiai įmonei. Į šiuos nustatytus terminus dėl akcijų turėjimo neatsižvelgiama tais atvejais, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų.

¹³³ Nesutampa dėl įvairių priežasčių, pavyzdžiui, jog dalis akcininkų yra ne fiziniai asmenys, o įmonės; dėl skirstomo pelno apribojimo suformuojant rezervus ir t. t.

vadinti laikinąja. Pavyzdžiui, įmonės apmokestinamasis pelnas 2015 m. buvo 200 000 eurų, 2016 m. akcininkams fiziniams asmenims paskirstyta 50 000 eurų. Dėl PMĮ 12 str. 15 p. įtvirtintos lengvatos įmonė apmokestinamąjį pelną sumažino 10% (t. y. 20 000 eurų), todėl nuo 5 000 eurų (50 000 x 10%) išmokamų dividendų sumos turi būti mokamas pelno mokestis. Tačiau turto vertės padidėjimo už akcijų perleidimą suma buvo 20 000 eurų, o ne 5 000 eurų. Laikiniesiems skirtumams būdinga, jog vėlesniais laikotarpiais jie išnyksta, tuo tarpu pateiktame pavyzdyje dalis skirtumo išlieka. Be to, PMĮ 40¹ str. lemia dividendų apmokestinimą, o ne vėlesnį mokestinį laikotarpį pačių neapmokestinamųjų pajamų pripažinimą apmokestinamosiomis. Šiuo atveju vėlesnį mokestinį laikotarpį pats apmokestinamasis pelnas apskaitinio atžvilgiu ne didėja, o tiesiog apmokestinami dividendai, gauti paskirstant šį pelną. Todėl suponuotina, kad analizuojamas skirtumas laikytinas nuolatiniu, kadangi PMĮ 40¹ str. lemia mokestinės prievolės atsiradimą ne dėl paties didėjančio apmokestinamojo pelno, o dėl dividendų išmokėjimo akcininkams fiziniams asmenims.

Schema nr. 7, identifikuojanti šio atvejo skirtumo atsiradimą, taikant kaupimo principą, pateikta disertacijos priede 3¹³⁴. Pastebėtina, kad skirtumas susiformuoja pripažinimo momentu, kuomet finansinės apskaitos penktojoje (pajamų) klasėje pripažįstamos pajamos (taikomas kaupimo principas), neapmokestinamos, vadovaujantis PMĮ (nėra elemento, kuriam būtų taikomas šis principas pagal PMĮ).

Apibendrinant analizuoto kaupimo principo taikymo skirtumus finansinėje apskaitoje ir apmokestinant pelno mokesčiu, paminėtina, jog būtų galima teigti, kad *ipso iure* lyg ir abejotina, ar egzistuoja tokie atskiri pajamų ir sąnaudų pripažinimo ir apmokestinamojo/apskaitinio rezultato apskaičiavimo momentai, kadangi finansinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai įtvirtina, kaip turi būti

¹³⁴ P. 213.

tvarkoma finansinė apskaita (fiksuojamoms pajamos, sąnaudos bei kiti ūkiniai faktai) ir sudaromos finansinės ataskaitos, o pagal PMĮ yra apmokestinamas įmonių apmokestinamasis pelnas ir pagal šiuos teisės aktus nėra reglamentuojami jokie skirtumų pripažinimo momentai. Be abejo, nepaneigiant minėtų teisės aktų reguliavimo sričių, pateiktini kontrargumentai, jog tokių momentų skyrimas grindžiamas 2 aplinkybėmis: 1) teorinė reikšmė, kadangi, numatant tokius momentus, identifikuojamas kaupimo principo skirtingas traktavimas pelno mokesčio ir finansinės apskaitos prasme; 2) praktinė reikšmė, kadangi praktikoje iki pelno (nuostolių) ataskaitos sudarymo visus finansinius metus finansinėje apskaitoje fiksuojami ūkiniai faktai, atitinkamai pripažįstant pajamas ir sąnaudas, o iki metinės pelno mokesčio deklaracijos, kurioje atliekami apskaitinio rezultato koregavimai, lygiai taip pat yra kaupiami duomenys, reikalingi apmokestinamosioms pajamoms ir sąnaudoms pagrįsti, nustatant mokėtiną pelno mokesčio sumą, todėl aiškus skirtumų identifikavimo momentas svarbus tiek pačiam pelno mokesčio mokėtojui, siekiančiam tinkamai vykdyti mokesčines prievole, tiek pastarąją tikrinančiam mokesčių administratoriui.

Taigi, pateikti keturi nuolatinių skirtumų (sąnaudų ir pajamų) atvejai, akcentuojant jų susidarymo procesą ir atsiradimo momentą, kuriais remiantis teiktini siūlymai dėl informacijos apie šiuos nuolatinius skirtumus kaupimo būdo, siekiant tinkamai įvykdyti pelno mokesčio mokėtojams mokesčines prievole, ir galimo reglamentavimo skirtumų mažinimo.

2.1.3. Pasiūlymai nuolatiniams skirtumams fiksuoti (kaip tinkamos mokesčines prievolės užtikrinimo būdas) ir jiems minimizuoti

Tvarkant finansinę apskaitą, taip ir lieka neišspręsta problema, koks mokslinėje literatūroje siūlomas informacijos apie nuolatinius skirtumus kaupimo

būdas yra tinkamiausias siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę¹³⁵. Nesutariama dėl vieno geriausio pelno mokesčio administravimo efektyvumo prasme būdo ir tarp praktikų, ir tarp mokslininkų. Tai pagrindžia atlikto kokybinio tyrimo duomenys¹³⁶. Atliekant šį tyrimą, autoritetingiems specialistams buvo užduodamas klausimas, ar, informacija apie PMI ir finansinės apskaitos nuostatų ūkinių faktų įvertinimo skirtumus turėtų būti kaupiama sisteminėse (t. y. kaip įprastinės ūkinės operacijos analitinėse finansinės apskaitos sąskaitose kaip turto nusidėvėjimas ir t. t.), ar užbalansinėse (atskiruose specialiuose registruose, pvz. *excel* faile), ar abejose sąskaitose siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę. Nagrinėjant nuolatinių skirtumų fiksavimo būdus, paminėtina, jog 9 respondentai teigia, jog nuolatiniai PMI ir VAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumai turi būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose, kad pelno mokesčio mokėtojai tinkamai galėtų įvykdyti mokestinę prievolę, kad būtų užtikrintas „patikimas“ pelno mokesčio administravimas. Dažniausiai naudojamas argumentas taikyti šį būdą – savikontrolė, kadangi sisteminės sąskaitos užtikrina duomenų patikimesnį išsaugojimą (fiksuojant skirtumus sisteminėse sąskaitose minimizuojama pelno mokesčio (mokestinės) ir finansinės apskaitos informacijos „praradimo, pametimo“ tikimybė. 7 respondentai teigia, kad negalima konkrečiai įvardinti vieno būdo šiems skirtumams fiksuoti – atitinkamais atvejais nuolatiniai skirtumai galėtų būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose, kartais užbalansinėse. Atkreiptinas dėmesys, kad 6 respondentai siūlo analogišką būdą, kuris verifikuojamas ir šioje disertacijoje: nuolatiniai skirtumai, mokesčių administratoriui atliekant mokestinius patikrinimus, turi būti fiksuojami užbalansinėse sąskaitose, kadangi

¹³⁵ BARČAITYTĖ, G. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimų analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 173 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>; KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7-asis leid. Vilnius: Pačiolis, 2010, p. 681; KURŠYTĖ, S. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikų suderinimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2007, p. 2 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/apskaita/index.html>.

¹³⁶ Priedas 1, p. 192–193.

tokiu atveju mokesčių administratoriui aiškiai pateikiami reglamentavimo skirtumai, lemiantys mokėtiną pelno mokesčio sumą į biudžetą. Pastariesiems oponuoja 3 respondentai, postulodami, jog, nepaisant didesnių pelno mokesčio mokėtojų kaštų, nuolatiniai skirtumai turi būti fiksuojami tiek sisteminėse, tiek užbalansinėse sąskaitose – tik tokia „dviguba“ pelno mokesčio (mokestinė) ir finansinė apskaita užtikrina tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą, patikrinimą.

Nuolatiniai skirtumai apsunkina įmonių finansinės apskaitos tvarkymą bei pelno mokesčio apskaičiavimą, todėl dauguma smulkiojo ar vidutinio verslo įmonių, nustatydamos finansinės apskaitos politiką, taiko metodus pagal PMI, tačiau ir tokiu atveju neišvengiama visų nuolatinių skirtumų. Tai pagrindžia ir D. Naujalienės atliktas empirinis tyrimas¹³⁷. Akcentuotinas nuolatinių skirtumų fiksavimas tokiu būdu, jog būtų teikiama pakankamai informacijos ne tik finansinėms ataskaitoms sudaryti, bet ir pelno mokesčiui apskaičiuoti. Kai kurių autorių nuomone, vienintelis informacijos apie nuolatinius skirtumus kaupimo tikslas – apmokestinamojo pelno apskaičiavimas (užpildant metinės pelno mokesčio deklaracijos formą, nuolatiniais skirtumais tikslinamas apskaitinis pelnas ir taip apskaičiuojamas apmokestinamasis pelnas)¹³⁸. Tačiau nepritartina, jog nuolatinių skirtumų fiksavimas tik pelno mokesčio deklaracijos formos atitinkamuose laukeliuose yra pakankamas pelno mokesčiui apskaičiuoti, kadangi, kaip analizuota, paprastai šie skirtumai atsiranda ne apmokestinamojo pelno apskaičiavimo momentu, tačiau iškart pripažįstant pajamas ir sąnaudas,

¹³⁷ Atliekant empirinį tyrimą, respondentai buvo pasirinkti Lietuvos Respublikoje įregistruoti ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys: tyrime dalyvavo 7,4 % AB, 88,9 % UAB ir 3,7 % žemės ūkio bendrovių. 40,7 % įmonių finansinėje apskaitoje nustatytas mokestinių metų pelnas (nuostoliai) prieš apmokestinimą skiriasi nuo pelno mokesčio deklaracijoje pateikto mokestinio laikotarpio veiklos rezultato. 33,3 % respondentų yra nusistatę pelno mokesčio apskaičiavimo metodiką, o 66,7 % dėl sudėtingumo pelno mokesčio apskaičiavimo metodikos nenusistatę. NAUJALIENĖ, D. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir apskaitos metodikų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2008, p. 178 – 179 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf>.

¹³⁸ Pavyzdžiui, JUŠKAUSKAS, G. Pelno mokesčio finansinė apskaita. In *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus]. 2006 m. gegužės 21 d., Nr. 7 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.], p. 1. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=821&new_id=612>.

registruojant atskirus ūkinius faktus mokestinio / ataskaitinio laikotarpio metu. Remiantis G. Juškausko pozicija (ignoruojant pripažinimo momentą), pastebėtina, jog užregistruojama tik finansinei apskaitai svarbi informacija, o pelno mokesčiui reikšmingi neatitikimai nėra parodomi. Tačiau kritikuotinas ir kito autoriaus siūlymas nuolatinis skirtumas registruoti ir balansinėse (sisteminėse) sąskaitose¹³⁹ ir užbalansinėse sąskaitose¹⁴⁰, nes, kaip parodė ir minėtas empirinis tyrimas, dauguma įmonių neveda tokios dvejopos finansinės ir pelno mokesčio apskaitos dėl sudėtingumo ir didelių sąnaudų. Šiuo atveju pritariama mokslininko G. Kalčinsko nuomonei, jog tokie nuolatiniai skirtumai turi būti fiksuojami specialiosiose nesisteminėse – užbalansinėse sąskaitose¹⁴¹. Tokiu atveju jose iškart fiksuojami nuolatiniai skirtumai ne tik apmokestinamojo pelno apskaičiavimo, bet ir pajamų bei sąnaudų pripažinimo momentu. Tokiu būdu užfiksuojamas ne tik pats nuolatinis skirtumas, bet ir jo atsiradimo momentas, pateikiant informaciją, reikalingą tiek pačiai įmonei, apskaičiuojant mokėtiną pelno mokesį, tiek ir pelno mokesčio administravimo tikslais. Kaip pagrįstai rašoma PMI komentare, įmonės, tvarkydamos buhalterinę apskaitą, turi pasitvirtinti buhalterinių sąskaitų planą, įsivesti papildomas subsąskaitas, kad galėtų tinkamai apskaičiuoti sąnaudas ir pajamas pelno mokesčiui apskaičiuoti¹⁴². Minėtu būdu įgyvendinama PMI 57 str. 1 d. norma, jog mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Siūlomu būdu nereikia įmonėms tvarkyti dvejopos finansinės ir pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos sisteminėse sąskaitose. Įmonės dėl tokio tvarkymo didelių sąnaudų realiai ir nedaro. *Inter alia*, pateiktas nuolatinių skirtumų kaupimo būdas

¹³⁹ Balansinių (sisteminių) sąskaitų duomenys yra perkeltami, sudarant finansines ataskaitas, o nesisteminių (užbalansinių) sąskaitų duomenys finansinėse ataskaitose neatspindimi, tačiau svarbūs apskaičiuojant mokėtiną pelno mokesčio sumą.

¹⁴⁰ BARČAITYTĖ, G. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimų analizė. In *Jaunasis mokslininkas: straipsnių rinkinys*. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 174 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.

¹⁴¹ KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7-asis leid. Vilnius: Pačiolis, 2010, p. 681.

¹⁴² P. 469.

pagrįstinas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) tarnybų rekomendacijomis dėl Standartinės audito rinkmenos mokesčiams (angl. *Guidance for the Standard Audit File - TAX (SAF-T)*) (toliau – SAF-T)¹⁴³. SAF-T paskirtis – standartizuotų finansinės apskaitos duomenų naudojimas analizuojant finansinės apskaitos sistemoje pateikiamus ūkinius faktus mokesčiams administruoti. Pagal EBPO SAF-T užtikrina greitesnę, efektyvesnę duomenų apdorojimą bei tikslesnę jų įvertinimą, siekiant efektyviau vykdyti mokesčių administravimo funkcijas, kadangi SAF-T suteikia galimybę tiksliai fiksuoti ir rengti finansinės apskaitos informaciją mokesčių administravimo institucijoms, padeda įmonėms išvengti pelno mokesčio deklaracijos formose daromų klaidų, o tai atitinkamai mažina įmonių mokesčių prievolių vykdymo sąnaudas¹⁴⁴. Lietuvos Respublikoje mokesčių administravimo efektyvumo gerinimo tikslais viešojo sektoriaus subjektai ir ūkio subjektai, sudarydami finansinės apskaitos registrus techninėmis priemonėmis, privalės vadovautis SAF-T Aprašu ir jo technine specifikacija nuo 2016 m. sausio 1 d¹⁴⁵. Taikant SAF-T iš įmonėse naudojamų kompiuterinių programų bus galima eksportuoti duomenis iš specialiųjų nesisteminių – užbalansinių sąskaitų, kuriose pateikiama informacija apie nuolatinius skirtumus¹⁴⁶. Pateiktas siūlymas argumentuotinas ir mokesčių administravimo efektyvumo gerinimu, kas „techniškai“ įgyvendintina per SAF-T diegimą Lietuvos Respublikoje.

Kaip teigia V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė, apmokestinamasis pelnas nustatomas dirbtinai pagal tam tikras PMĮ numatytas taisykles, kurios neapima ir negali apimti visos įmonių gyvenimo įvykių ir aplinkybių įvairovės, todėl apmokestinamas ne tikrasis veiklos rezultatas – finansinis pelnas – o dirbtinis

¹⁴³ OECD. *Forum on tax administration. Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0*. 2010 m. balandis, p. 5 – 8.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 7 – 8.

¹⁴⁵ BAĮ 16 str. 5 d.

¹⁴⁶ OECD. *Guidance for the Standard Audit File - Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version 2.00*. 2010 m. balandis, p. 1 – 9.

dydis, kuris beveik visada gali būti ginčytinas¹⁴⁷. Siekiant priartinti tokį dirbtinį dydį prie realiojo finansinio rezultato ir taip minimizuoti nuolatinių skirtumų atvejus, siūlytina svarstyti galimybes panaikinti minėto pavyzdžio dėl natūralios netekties nuostolių procentinių dydžių atskaitymo apribojimus. Tai lemtų tokių ūkinių faktų analogišką pripažinimą apskaitine ir mokesetine prasme. Juk visos atsargų netektys, atitinkančios nustatytas normas finansinėje apskaitoje¹⁴⁸, paprastai yra neišvengiamos ir todėl galėtų būti priskirtinos leidžiamiems atskaitymams kaip sąnaudos pagal finansinės apskaitos taisykles. Be to, svarstyti ir reprezentacinių sąnaudų atskaitymo apribojimo panaikinimas, kadangi įmonė šias sąnaudas patiria siekdama ekonominės naudos, tačiau pagal PMĮ jų dalies neleidžiama atskaityti¹⁴⁹. Taikliai pastebi V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė, jog pelno mokesčio bazės koregavimas yra svarbi priemonė pelno mokesčio administravimui palengvinti tiek pačiose įmonėse, tiek mokesčių institucijose, nes šiuo metu mokesčio administravimą gerokai apsunkina PMĮ nuostatos dėl ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, šių nuostatų bei jų taikymo komentarų kaita, todėl reikia iki minimumo sumažinti leidžiamų atskaitymų ribojimą, pasiekti, kad pelno mokesčio bazės dydis maksimaliai atitiktų apskaitinio pelno sumą. Anot mokslininkų, pastarasis pelnas, tinkamai tvarkant finansinę apskaitą pagal VAS arba tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, žymi tikrą bei teisingą finansinį rezultatą ir būtų pakankamai pagrįsta pelno mokesčio bazė¹⁵⁰.

¹⁴⁷ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 30 [žiūrėta 2014 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

¹⁴⁸ Finansinės apskaitos politikoje yra apibūdinamos atitinkamos įmonės veikloje sutinkamos įprastinės atsargų netekimo apimtys.

¹⁴⁹ PMĮ 22 str. 3 d.

¹⁵⁰ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 30 [žiūrėta 2014 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

Taip pat diskutuotina ir minėta PMĮ 40¹ str. 1 d. nuostata. Analizuojant sistemiškai PMĮ 12 str. 15 p. ir 40¹ str. 1 d. taisykles, matyti, kad „holdingų“ lengvata yra laikina – t. y. akcijų paketo pardavimo metu gaunant turto vertės padidėjimo pajamas, jos yra neapmokestinamos, tačiau vėliau, paskirstant akcininkams, fiziniams asmenims, dividendus, proporcingai tenkančius dėl šios lengvatos neapmokestintam apmokestinamajam pelniui, apmokestinamos pelno mokesčiu. Toks reglamentavimas kritikuotinas, kadangi įmonei, perleidusiai antrinių įmonių akcijas ir gavusiai turto vertės padidėjimo pajamas, vėliau, šias lėšas išmokant kaip dividendus, tenka mokėti pelno mokestį. Tai įmonėms, valdančioms didesnius kaip 25 % balsų suteikiančių akcijų paketus, yra nenaudinga. Juk PMĮ 12 str. 15 p. lengvata siekiama paskatinti Lietuvos Respublikoje steigti kontroliuojančiąsias įmones (holdingus), tačiau PMĮ 40¹ str. 1 d. pastarąją lengvatą kvestionuoja – iš pradžių įmonė „laikina kredituojama“ neapmokestinant pelno mokesčiu, tačiau vėliau, skirstant pelną, akcininkams fiziniams asmenims atsiranda prievolė mokėti pelno mokestį. Be abejo, tokia prievolė neatsirastų, jeigu įmonė veiktų nuostolingai arba skirstytų ankstesnių nei 2009 m. pelną, tačiau pelningai veikiančiai įmonei pradėjus skirstyti 2009 m. ir vėlesnių metų pelną, proporcingai tenkantį dėl PMĮ 12 str. 15 p. lengvatos neapmokestintam apmokestinamajam pelniui, pradėtų veikti minėtas „korekcinis mechanizmas“. Todėl siūlytina PMĮ 40¹ str. panaikinti, tam, kad PMĮ 12 str. 15 p. lengvata pasiektų tikruosius tikslus, t. y. iš tikrųjų skatintų steigti įmones, valdančias didesnius kaip 25 % balsų suteikiančių akcijų paketus. Juolab, kad PMĮ 40¹ str. nuostatos taikomos apmokestinant fiziniams asmenims išmokamus dividendus, kurie buvo paskirstyti iš Lietuvos įmonės 2009 ir vėlesniais metais uždirbto grynojo pelno, todėl įmonė gali nuspręsti, kad paskirsto ankstesnių nei 2009 finansinių metų pelną, ir nemokėti pelno mokesčio, t. y. ir šiuo metu galiojantis PMĮ 40¹ str. ne visais atvejais užtikrina apmokestinimą pelno mokesčiu, išmokant dividendus akcininkams, fiziniams asmenims. Be to,

pažymėtina, kad teoriškai būtų galima teigti, jog PMĮ 40¹ str. taikymo galima išvengti panaudojus tarpinę bendrovę, kuriai būtų išmokėti dividendai, o pastaroji jau išmokėtų dividendus fiziniams asmenims, tad esamas PMĮ 40¹ str. iš dalies yra „neveikiantis“.

Taigi minimizavus nuolatinių skirtumų atvejus, informacija apie likusiuosius turėtų būti fiksuojama specialiosiose nesisteminėse – užbalansinėse sąskaitose siekiant teisingai apskaičiuoti mokėtiną pelno mokesčio sumą. Tačiau be šių skirtumų taip pat sutinkami laikinieji, apie kuriuos taip pat privalo būti kaupiama informacija, tačiau ne tik pelno mokesčiui skaičiuoti, bet ir finansinės apskaitos informacijos vartotojų poreikiams tenkinti.

2.2. Laikinieji skirtumai

2.2.1. Apmokestinamieji laikinieji skirtumai

Laikinieji skirtumai *per definitionem* apibrėžiami kaip turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai¹⁵¹, kurių atsiradimo priežastis yra skirtingi turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir to turto ar įsipareigojimo mokesčio bazės¹⁵² traktavimai. Pagrindinis požymis, atibojantis tokius skirtumus nuo nuolatinių – „atstatomoji“ savybė, t. y. šie skirtumai, atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį, vėlesniais išnyksta.

Mokestinių teisinių santykių prasme (siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę) akcentuotina, kad mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiamą tam tikrą pinigų sumą, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai¹⁵³, taip privati nuosavybė mokesčių forma yra panaudojama viešiesiems interesams tenkinti¹⁵⁴ – atidėtojo pelno mokesčio turto ar atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimų pripažinimas lemia tai, kokia konkrečiai privačios nuosavybės dalis mokesčių forma bus panaudojama viešiesiems interesams tenkinti.

Viena iš tokių neatitikimų rūšių yra apmokestinamieji laikinieji skirtumai – laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmo-

¹⁵¹ 24-ojo verslo apskaitos standarto „Pelno mokestis“, patvirtinto Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. spalio 13 d. nutarimu Nr. 7 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 24-asis VAS) 2 skyrius „Pagrindinės sąvokos“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 180-6695.

¹⁵² Turto ar įsipareigojimo mokesčio bazė 24-ojo VAS 2 skyriuje „Pagrindinės sąvokos“ apibrėžiama kaip suma, kuria yra įvertintas turtas ar įsipareigojimas pelno mokesčiui apskaičiuoti mokesčius reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.

¹⁵³ Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

¹⁵⁴ SUDAVIČIUS, B. in *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 37.

kestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus mažesni už apskaitinius)¹⁵⁵. Mokslinėje literatūroje nėra nagrinėjamas šių skirtumų susidarymo procesas, atsiradimo momentas, todėl nagrinėtini pastarieji, taikant pragmatinį tyrimo metodą – pateikiant konkrečius Lietuvos Respublikoje sutinkamus atvejus – ir vadovaujantis minėta „pelno mokesčio ir finansinės apskaitos santykio dviejų laiko taškų“ teorija.

Kaip įtvirtinta 24-ojo VAS 12 p., jeigu turto balansinė vertė yra didesnė arba įsipareigojimo balansinė vertė yra mažesnė už jo mokesčio bazę, susidaro apmokestinamieji laikinieji skirtumai, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas. Skirtini du apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų atvejai, kada mažinamas ataskaitinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apskaitinio pelno atžvilgiu, tačiau vėlesniais laikotarpiais ta pačia suma jis didinamas ir mokamas didesnis pelno mokestis: 1) kai mokestinės pajamos pripažįstamos vėliau nei apskaitinės; 2) kai mokestinės sąnaudos pripažįstamos anksčiau nei įmonė realiai jas patiria. Pirmuoju atveju finansinėje apskaitoje jau pripažįstamos uždirbtos pajamos, tačiau pagal PMĮ taisykles jos apmokestinamos vėliau – apskaičiuojant vėlesnių ataskaitinių laikotarpių apmokestinamojo pelno sumas. 24-ojo VAS 14.2 p. numato, kad apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų, dėl kurių atsiranda atidėtojo mokesčio įsipareigojimas, pavyzdys gali būti atvejis, kai, perkainojus turtą, jo balansinė vertė padidėja, o jo mokesčio bazė lieka tokia pati. Tvarkant finansinę apskaitą, ilgalaikis materialusis turtas, išskyrus investicinį, jį įsigijus ar pasigaminus, registruojamas finansinėje apskaitoje įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, vėliau, atsižvelgiant į įmonės pasirinktą finansinės apskaitos politiką, jis gali būti apskaitomas perkainota verte¹⁵⁶. Nustačius, jog turto vertė padidėjo, jis perkainojamas ir atitinkamai padidinama tokio turto likutinė (nenudėvėtoji) vertė bei koreguojamos nusidėvėjimo sąnaudos. Tačiau PMĮ 12 str. 7 p. įtvirtinta,

¹⁵⁵ 24-ojo VAS 2 skyrius „Pagrindinės sąvokos“.

¹⁵⁶ 12-ojo VAS 38 p.

jog neapmokestinamos pajamos dėl turto ir išipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, išgytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka. Be to, finansinėje apskaitoje fiksuojamos perkainoto turto vertės padidėjimo dalies nusidėvėjimo ar amortizacijos sąnaudos pagal PMĮ 19 str. 3 d. neskaičiuojamos – susidaro skirtumas, kuomet vertės padidėjimas nepripažįstamas pagal PMĮ nuostatas, tačiau atitinkamai ir nudėvimas ar amortizuojamas, nepripažįstant sąnaudų pagal PMĮ, todėl nudėvėjus skirtumas išnyksta. Jeigu įmonė prekiauja finansiniu turtu, pavyzdžiui, akcijomis, keltinas klausimas, ar tokių vertybinių popierių vertės pokytis pagal PMĮ nuostatas laikytinas turto perkainavimo rezultatu? Įmonė, pirmą kartą pripažindama finansinį turtą, turi įvertinti jį išsigijimo savikaina, o kiekvieną kartą, sudarydama finansines ataskaitas, finansinį turtą įvertina iš naujo tikrąja verte. PMĮ 57 str. 3 d. *expressis verbis* įtvirtinta, kad pelno mokesčiui skaičiuoti įmonė gali naudoti buhalterinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo metodus, jei šis įstatymas nenustato kitaip, todėl teoriškai būtų galima teigti, jog pagal finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus finansinės apskaitos principus vertybinių popierių įvertinimo, sudarant finansines ataskaitas, tikrosios vertės rezultatas, kurį įmonė gauna, siekdama ekonominės naudos bei vykdydama savo įprastinę veiklą, priskirtinas apmokestinamosioms pajamoms ar atitinkamai sąnaudoms, laikytinomis leidžiamais atskaitymais. Oponuojant pastarajam teiginiui, pateiktinas atsakymas, pagrįstinas mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika. MGK 2011 m. gruodžio 12 d. sprendime Nr. S-270(7-227/2011) buvo kilęs mokesstinis ginčas dėl vertybinių popierių vertės pokyčio priskyrimo neleidžiamais atskaitymams, o pajamų – neapmokestinamosioms pajamoms bei dėl vertybinių popierių perleidimo nuostolių eliminavimo iš apmokestinamojo pelno¹⁵⁷. Pritartina byloje pareiškėjo išdėstytiems pastebėjimams, kad pagal viso

¹⁵⁷ Mokesčių administratorius laikėsi pozicijos, jog apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sąnaudomis

PMĮ kontekstą, vertinant nustatytus pelno mokesčio apskaičiavimo principus, pelno mokesčio apskaičiavimo pagrindas yra pajamos ir sąnaudos, pripažįstamos pagal buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus finansinės apskaitos principus. Įstatymo leidėjas, nustatydamas pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką, finansinėje apskaitoje registruojamų pajamų ir sąnaudų pagrindu nustatė išimtis, t. y. pajamų ir sąnaudų rūšis, priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams ir neleidžiamiems atskaitymams. Vis dėlto, remiantis esamu pelno mokesčio reglamentavimu, nebūtų galima sutikti su pareiškėjo daroma išvada, jog, kadangi pagal viso įstatymo kontekstą leidėjas, nustatydamas pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką ir konkretų neleidžiamų atskaitymų sąrašą, rėmėsi buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytais pajamų ir sąnaudų pripažinimo principais, tai galima pagrįstai daryti išvadą, kad įstatymo leidėjas, vartodamas sąvoką „sąnaudos dėl turto <...> perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka“ nusako, kad ši sąvoka turi būti suprantama pagal jos konkretų buhalterinėje apskaitoje taikomą sąnaudų pripažinimo principų turinį, kuris yra skirtingas nei sąvokos „finansinio turto įvertinimas, sudarant finansines ataskaitas, tikrąja verte“ turinys. Šiuo atveju pritartina pagrįstam MGK išaiškinimui, kad įstatymų leidėjo ketinimas – neapmokestininti perkainojimo rezultato, neatsižvelgiant į turto rūšį, todėl, nepaisant to, kaip atitinkamos turto

(leidžiamais atskaitymais) pripažįstama turto įsigijimo kaina, už kurią tas turtas buvo įsigytas, t. y. faktiškai patirtos ir juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstos išlaidos, todėl buhalterinėje apskaitoje registruojamos pajamos/sąnaudos dėl vertybinių popierių įsigijimo kainos pokyčių (pajamos dėl vertybinių popierių įvertinimo tikrąja rinkos kaina po pirminio jų įvertinimo įsigijimo savikaina ir nuostoliai dėl vertybinių popierių balansinės vertės sumažėjimo jiems nuvertėjus) apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti įtakos neturi ir į pelno (nuostolių) ataskaitą įtraukti vertybinių popierių įvertinimo rezultatai (atitinkamai pajamos arba nuostoliai) nelaikomi nei apmokestinamosiomis pajamomis, nei leidžiamais atskaitymais. Tačiau pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius, patikrinimo metu perskaičiuodamas pareiškėjo 2007–2009 m. pelno mokesčių, vertybinių popierių įvertinimo tikrąja verte sąnaudas sutapatino su turto perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka, sąnaudomis ir, remdamasis PMĮ 31 str. 1 d. 15 p. nuostata, priskyrė neleidžiamiems atskaitymams. Pareiškėjo nuomone, pagal finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas „turto perkainojimas, atliktas teisės aktų nustatyta tvarka“ ir „finansinio turto įvertinimas, sudarant finansines ataskaitas, tikrąja verte“ sąvokos negali būti tapatinamos, nes jų pagrindu registruojamos skirtingos rūšies turto bei skirtingos esmės ir tikslo operacijos pagal skirtingus finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus.

rūšies vertės (kainos) pasikeitimas įvardinamas finansinėje apskaitoje, perkainojimas (įvertinimas, pervertinimas), mokestine prasme šio veiksmo teigiamas rezultatas nėra priskiriamas apmokestinamosioms pajamoms. Todėl nepaisant to, kaip perkainojimo (įvertinimo) veiksmas įvardinamas finansinėje apskaitoje, dėl šio veiksmo gaunamas toks pats ekonominis rezultatas mokestine prasme, t.y. tiek perkainuojant ilgalaikį turtą, tiek sudarant finansines ataskaitas ir finansinį turtą įvertinant tikrąja verte, atsiranda turto įsigijimo vertės (turto kainos) pokyčiai, kurie mokestine prasme nepripažįstami nei apmokestinamosiomis pajamomis, nei leidžiamais atskaitymais¹⁵⁸ – taigi susidaro laikinasis skirtumas.

Analizuojant šio skirtumo susidarymo momentą, pastebėtina, kad jis atsiranda pripažinimo momentu, kai finansinėje apskaitoje fiksuojamas turto vertės padidėjimas (taikomas kaupimo principas), kuris vėliau, sudarant finansines ataskaitas, rodomas pelno (nuostolių) atskaitoje, o pagal PMĮ 12 str. 7 p. tokios pajamos neapmokestinamos (kaupimo principas netaikomas), apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, atimamos iš įmonės pajamų.

Schema nr. 8, iliustruojanti analizuojamu atveju skirtumo atsiradimą, pateikta disertacijos priede 3¹⁵⁹. Nuo skirtumo susidarymo (pripažinimo) momento skirtumo apimtis (apskaitinio ir mokestinio įvertinimo skirtumas) mažėja tol, kol, finansinėje apskaitoje, nudėvėjus padidėjusios vertės dalies sumą, ji išnyksta, taip ir nesukėlusi mokestinių padarinių. Todėl VAS leidėjo pozicija (24-ojo VAS 14.2 p.), kad apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų pavyzdys gali būti atvejis, kai, perkainojus turtą, jo balansinė vertė padidėja, o jo mokesčio bazė lieka tokia pati, kritikuotina. Juk, kaip ir numato tas pats 24-ojo VAS 14.2 p., apmokestinamasis

¹⁵⁸ MGK atkreipė dėmesį, kad PMĮ nuo pat jo pirminės redakcijos įsigaliojimo naudojama bendroji sąvoka „perkainojimas“, nors ši nuostata buvo taikoma tiek vertinant ilgalaikio turto, tiek finansinio turto – vertybinių popierių, tiek nuo 2005 m. birželio 30 d. visų rūšių turto perkainojimo procesus, neatsižvelgiant į tai, kaip atskirų turto rūšių vertės (kainos) pasikeitimas įvardinamas. MGK manytina pagrįsta nuomone, įstatymų leidėjas „perkainojimo“ sąvoką vartoja kaip universalią, tuo labiau, kad paskutiniai PMĮ 12 str. 7 p. nuostatų pakeitimai yra susiję būtent su tuo, jog ūkio subjektai įgijo galimybę vadovautis VAS, taigi MGK pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai. MGK 2011 m. gruodžio 12 d. sprendimas Nr. S-270(7-227/2011).

¹⁵⁹ P. 214.

laikinasis skirtumas lemia atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo atsiradimą, tačiau analizuojamu atveju toks įsipareigojimas neegzistuoja, kadangi pelno mokesčio bazė nesikeičia¹⁶⁰. Kitaip tariant, nėra privalomojo požymio, pagal kurį identifikuotinas apmokestinamasis laikinasis skirtumas. Vadinasi, analizuojamo skirtumo negalima laikyti apmokestinamuoju, nes vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais šis skirtumas išnyksta neapmokestinant pelno mokesčiu. *Inter alia*, šio skirtumo negalima laikyti ir kitoje darbo potemėje analizuojamu įskaitomuoju laikiniu skirtumu, nes jam nebūdingas pastarųjų požymis (nesukuriamas atidėtojo pelno mokesčio turtas). Pavyzdys analizuotas ir, norint parodyti, jog, nors finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose laikinieji skirtumai grupuojami į dvi rūšis, tačiau sutinkami laikinieji teisinio reguliavimo skirtumų atvejai, nepriskirtini nei vienai iš minėtų grupių. Tokiu būdu darytina išvada, kad laikinųjų skirtumų grupavimas į apmokestinamuosius ir laikinuosius yra sąlyginis, implikuojant šalia jų kitų laikinųjų skirtumų (nesukuriančių nei atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimo, nei atidėtojo pelno mokesčio turto) skyrimą.

Antrasis apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų atvejis identifikuotinas tuomet, kai mokesstinės sąnaudos pripažįstamos anksčiau nei registruojamos finansinėje apskaitoje. Pavyzdžiui, pagal PMĮ 1 priedėlį įmonė pasirenka mašinas ir įrengimus nudėvėti dvigubo balanso metodu¹⁶¹, tačiau, tvarkant finansinę apskaitą, toks turtas nudėvimas, naudojant tiesinį metodą¹⁶². Skaičiuojant pelno mokestį, pirmaisiais turto eksploatavimo metais nusidėvėjimo sąnaudoms bus priskiriama didžioji ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalis, bet finansinėje apskaitoje, nudėvint tą patį turtą tiesiniu metodu, bus pripažįstamos mažesnės už mokesstinės nusidėvėjimo sąnaudos. Tokiu atveju susiduriama su tinkamos mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo problema. Juk mokesstiniai teisiniai

¹⁶⁰ Papildomai pastebėtina, kad įmonei pardavus tokį turtą, jo mokesstinės ir apskaitinės vertės skirtumas išnyksta.

¹⁶¹ PMĮ 18 str. 6 d.

¹⁶² 12-ojo VAS 59, 61 p.

santykiai konkretaus mokesčio (pelno mokesčio) atžvilgiu, nekilus mokestiniam ginčui, pasibaigia deklaravus ir sumokėjus į biudžetą mokėtiną pelno mokesčio sumą. Deklaruojant mokėtiną pelno mokestį, AB ir UAB¹⁶³ užpildo metinių pelno mokesčio deklaracijų formas koregavimų nuo finansinės apskaitos prie apmokestinamojo rezultato principu, t. y. duomenys į deklaraciją tiesiogiai eksportuojami iš finansinės apskaitos sisteminių sąskaitų, kuriose užfiksuotų ūkinių faktų verčių sumos atspindimos finansinėse ataskaitose. Kaip analizuota, sąnaudos finansinėje apskaitoje fiksuojamos, vadovaujantis kaupimo principu, todėl ir pelno (nuostolių) ataskaitos atitinkamoje eilutėje pagal šį principą turi būti rodomos pelno mokesčio sąnaudos. Tačiau analizuojamu atveju pirmaisiais mokestiniais laikotarpiais mokėtinas pelno mokestis yra sąlyginai mažesnis dėl taikomo dvigubo balanso metodo, todėl įmonės patirtos pelno mokesčio sąnaudos finansinėje apskaitoje nėra lygios mokėtinam už tą patį mokestinį laikotarpį pelno mokesčiui. Nors nusidėvėjimo sąnaudos tiek apmokestinant pelno mokesčiu, tiek tvarkant finansinę apskaitą, fiksuojamos, vadovaujantis kaupimo principu, tačiau dėl apmokestinamojo laikinojo skirtumo pelno mokesčio deklaracijos atitinkamame laukelyje rodoma mokėtina pelno mokesčio suma į biudžetą netapatintina su įmonės pelno mokesčio sąnaudomis, rodomomis pelno (nuostolių) ataskaitos atitinkamoje eilutėje – pastarąjį svarbu akcentuoti todėl, kad, tapatinant minėtas reikšmes, mokestinių teisinių santykių prasme būtų identifikuojamas mokestinės prievolės pažeidimas, *inter alia*, finansinėje apskaitoje nebūtų fiksuojamas tikrasis kaupimo principu pagrįstas įmonės finansinis rezultatas. Tad, siekiant tinkamai įgyvendinti PMĮ 57 str. 1 d., nepažeisti tinkamos mokestinės prievolės įvykdymo, būtina ir finansinės apskaitos analitinėse sąskaitose fiksuoti laikinuosius skirtumus. Šiuo atveju keltina problema, jog finansinėje apskaitoje fiksuojama pelno mokesčio sąnaudų suma už ataskaitinį laikotarpį nesutampa su realiai mokėtina pelno mokesčio suma už tą

¹⁶³ Disertacijos įvade minėta, jog subjekto požiūriu tyrimas atliekamas orientuojantis į AB ir UAB.

patį mokestinį laikotarpį. Toks nesutapimas lemia, jog finansinėje apskaitoje fiksuojamos realiai nevykstančios ūkinės operacijos. Tačiau dėl apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų atsiranda atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimas¹⁶⁴, kurio prigimtis yra mokestiniai teisiniai santykiai (mokestinės prievolės didėjimo pažymėjimas ateityje neatsižvelgiant į tolygią balansinę ūkinių faktų vertę), todėl problema sprendžiama tokiu būdu, kad turi būti fiksuojama reali mokėtina pelno mokesčio suma kredituojant įmonės įsipareigojimų sąskaitą. Kadangi pelno mokesčio sąnaudų suma yra didesnė, kitoje sąskaitų korespondencijoje fiksuojamos atidėtojo pelno mokesčio sąnaudos. Kuomet vėlesniais mokestiniais laikotarpiais dėl mažesnių nusidėvėjimo sąnaudų turės būti į biudžetą mokamos didesnės pelno mokesčio sumos, tuomet ir atidėtojo pelno mokesčio sąnaudų sumos bus atitinkamai mažinamos. Tokiu būdu finansinėje apskaitoje tiek parodomas įmonės pelno mokesčio sąnaudos, tiek ir reali į biudžetą mokėtina pelno mokesčio suma, tinkamai įgyvendinant PMĮ įtvirtiną mokesčių mokėtojo pareigą teikti pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti (*de facto* finansinėje apskaitoje atspindimų ūkinių operacijų įvykdymas niveliuoja galimą mokestinių teisinių santykių pažeidimą).

Išanalizavus šio apmokestinamojo laikinojo skirtumo įtaką mokėtinam pelno mokesčiui, teigtina, jog šis skirtumas atsiranda pripažinimo momentu, kai, vadovaujantis kaupimo principu, finansinėje apskaitoje pripažįstamos nusidėvėjimo sąnaudos, taikant tiesinį metodą ir atitinkamai, skaičiuojant pelno mokesčių, pripažįstamos sąnaudos pagal kaupimo principą taikant dvigubo balanso metodą.

Schema nr. 9, iliustruojanti pastarojo skirtumo atsiradimą, pateikta disertacijos priede 3¹⁶⁵. Kaip matyti iš pateiktos schemos, ir pagal VAS, ir pagal PMĮ kaupimo principas taikomas, todėl šiuo atveju laikinasis skirtumas

¹⁶⁴ 24-ojo VAS 12 p.

¹⁶⁵ P. 215.

identifikuotinas pagal konkrečiau ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodą sąnaudų pripažinimo momentu. Šis skirtumas didėja nuo pripažinimo momento iki to mokestinio laikotarpio sąnaudų fiksavimo etapo, kai dėl sumažėjusių nusidėvėjimo sąnaudų didėja mokėtina pelno mokesčio suma. Vėliau šis skirtumas mažėja, atitinkamai mažinant ir atidėtojo pelno mokesčio sąnaudas, kol išnyksta¹⁶⁶. Taigi, priešingai nei nuolatiniais skirtumams, šiam apmokestinamajam laikinajam skirtumui būdingas turto ar išipareigojimo balansinės vertės ir jų mokesčio bazės skirtumo kintamumas, kuris determinuoja nevienodą finansinės apskaitos duomenų (ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų) koregavimą mokestiniais laikotarpiais siekiant apskaičiuoti mokėtiną pelno mokesčio sumą.

Apibendrinant apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų teisinio reguliavimo atvejų ir jų fiksavimo analizę, teigtina, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose šių skirtumų identifikavimas svarbus tuo, jog tokių skirtumų atvejais nustatyta, kad dalis pelno mokesčio sumos sumokama vėlesniais mokestiniais laikotarpiais nei registruojama finansinėje apskaitoje, o tai lemia mažesnes ataskaitinio laikotarpio pelno mokesčio išlaidas pelno mokesčio sąnaudų atžvilgiu.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad be pastarųjų taip pat sutinkama dar viena laikinųjų skirtumų rūšis – įskaitomieji laikinieji skirtumai.

2.2.2. Įskaitomieji laikinieji skirtumai

Laikinieji skirtumai, dėl kurių būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus mažesnis už apskaitinį (mokestiniai nuostoliai bus didesni už apskaitinius), laikomi įskaitomaisiais laikiniais skirtumais¹⁶⁷. Šiems

¹⁶⁶ Paminėtina, jog analizuojamas apmokestinamasis laikinasis skirtumas apmokestinamųjų laikotarpių ir mokėtinų į biudžetą pelno mokesčio sumos kitimo atžvilgiu lyginant su apskaitinio pelno mokesčio sąnaudomis.

¹⁶⁷ 24-ojo VAS 2 skyrius „Pagrindinės sąvokos“.

skirtumams, kaip ir apmokestinamiesiems laikiniams, būdinga tai, jog, atsiradę vieną ataskaitinį laikotarpį, vėlesniais išnyksta, tačiau įskaitomųjų pagrindinis skirtumas nuo apmokestinamųjų laikinųjų skirtumų – įskaitomieji, priešingai nei apmokestinamieji laikinieji skirtumai, atsiranda, kai turto balansinė vertė yra mažesnė ar įsipareigojimo balansinė vertė yra didesnė už jo mokesčio bazę.

Vykdamas mokesstinę prievolę, atkreiptinas dėmesys į tai, kad didesnis apmokestinamasis pelnas apskaitinio pelno atžvilgiu vėlesniais laikotarpiais ta pačia suma mažinamas, todėl skirtingi du įskaitomųjų laikinųjų skirtumų atvejai: 1) kai mokesstinės pajamos pripažįstamos anksčiau nei apskaitinės; 2) kai mokesstinės sąnaudos pripažįstamos vėliau nei apskaitinės.

Pirmuoju atveju, nors finansinėje apskaitoje dar nepripažįstamos uždirbtos pajamos, tačiau pagal PMĮ nuostatas jos jau laikomos apmokestinamosiomis pajamomis. Pavyzdžiui, PMĮ 57 str. 4 d. įtvirtinta, jog, apskaičiuojant pelno mokestį, atsargos apskaitomos „pirmasis į – pirmasis iš (FIFO)“ metodu. Taikant šį metodą, daroma prielaida, kad pirmiausia parduodamos ar sunaudojamos anksčiausiai įsigytos prekės arba žaliavos. Kadangi tokiu atveju pirmiausiai parduotų prekių savikainai priskiriamos anksčiausiai pirktų prekių kainos, todėl mokesstinio laikotarpio pabaigoje likusių prekių savikainai priskiriamos paskutinių pirkimų kainos, nes, taikant šį metodą, daroma prielaida, kad anksčiausiai pirktos prekės parduodamos anksčiausiai. Įsigytų prekių, skirtų perparduoti, savikaina įprastinėmis rinkos sąlygomis paprastai didėja, todėl tą mokestinį laikotarpį, kai, parduodant prekes, uždirbamos pajamos, mažinamos ankstesne – t. y. mažesne savikainos suma, kuri yra leidžiami atskaitymai¹⁶⁸. Tačiau, tvarkant finansinę apskaitą, įmonė atsargas gali apskaityti ir kitais metodais, pavyzdžiui, „paskutinis į, pirmas iš (LIFO)“, kuris reiškia, jog parduotų prekių savikainai priskiriamos

¹⁶⁸ Analizuojant PMĮ 17 str. 1 d., teigtina, kad parduotų prekių įsigijimo kaina laikoma sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamoms atskaitymams, nes jos faktiškai patirtos kaip įprastinės tokiai veiklai įmonės sąnaudos, būtinos įmonės pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti.

vėliausiai pirktų prekių kainos¹⁶⁹. Tokiu atveju, priešingai nei taikant FIFO metodą, anksčiausiai pirktų prekių kaina priskiriama atsargų likučio savikainai ataskaitinio laikotarpio pabaigoje. Tokiu būdu uždirbamos pajamos mažinamos ir didesne savikainos suma – įmonė patiria didesnes apskaitines sąnaudas, palyginti su leidžiamais atskaitymais, skaičiuojant mokėtiną pelno mokesčio sumą, kuomet taikomas FIFO metodas. Analizuojamu atveju susidaro įskaitomasis laikinasis skirtumas, kadangi pirmaisiais mokestiniais laikotarpiais pripažįstamos didesnės mokestinės pajamos nei fiksuojamos apskaitinės, tačiau vėlesniais laikotarpiais likusios atsargos bus parduodamos atitinkamai didesnėmis sąnaudomis, taikant FIFO metodą, bei mažesnėmis sąnaudomis, taikant LIFO metodą, todėl skirtumas išnyks.

Schema nr. 10, detalizuojanti šį pavyzdį, pateikta disertacijos priede 3¹⁷⁰. Teigtina, kad skirtumas atsiranda uždirbtų pajamų pripažinimo momentu tiek pagal VAS, tiek pagal PMI, vadovaujantis kaupimo principu, tačiau taikant skirtingus metodus.

Lyginant šį įskaitomąjį laikinąjį skirtumą su analizuotu apmokestinamuoju, matyti, kad jiems abiems būdingas turto balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumo kintamumas, tačiau įskaitomajam, priešingai nei apmokestinamajam, būdingas pirmiausia pelno mokesčio bazės didėjimas ir vėliau toks pats sumažėjimas turto balansinės vertės atžvilgiu. Jeigu įmonėje realiai atsargos juda LIFO metodu, tačiau jos pagal PMI 57 str. 4 d. apskaitomos FIFO metodu, tokiu atveju įmonė *de iure* turės skaičiuoti pelno mokesčių nuo realybės neatitinkančių rodiklių, nes apmokestinamosios pajamos bus mažinamos anksčiausiai pirktų prekių – t. y. mažesne savikaina. Įmonė *de facto* pardavinės vėliausiai pirktas, patirdama didesnes sąnaudas, prekes. Atkreiptinas dėmesys, jog šiuo atveju mokesčių teisės aktai leidžia įmonei, skaičiuojant pelno mokesčių, ir atsargas

¹⁶⁹ 9-ojo VAS 35, 37 p.

¹⁷⁰ P. 216.

apskaityti tuo metodu, kurį taiko finansinėje apskaitoje¹⁷¹. Be abejo, toks teisinis reguliavimas vertintinas teigiamai, nes įstatymų leidėjas leidžia įmonei mokėti pelno mokesčių pagal realų jos atsargų judėjimą sandėlyje, fiksuojamą finansinėje apskaitoje, *inter alia*, išvengiant įskaitomojo laikinojo skirtumo (vykdant mokesstinę prievolę, dėl šio skirtumo atliekamų finansinės apskaitos koregavimų).

Antruoju atveju, nors finansinėje apskaitoje pripažįstamos sąnaudos, tačiau pagal PMI taisyklės tos pačios sąnaudos pripažįstamos vėlesniais mokesčiais laikotarpiais. Pavyzdžiui, pagal VAS nuostatas įmonės turi finansinėje apskaitoje fiksuoti atidėjinių, kurie *expressis verbis* suprantami kaip įsipareigojimai, kurių galutinės padengimo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti¹⁷², sumas. 19-ojo VAS 6 p. įtvirtinta, jog atidėjiniai pripažįstami, jeigu jie atitinka visus tris bendruosius pripažinimo kriterijus: 1) įmonė turi teisinį įpareigojimą arba neatšaukiamą pasižadėjimą, kurį lėmė praeities veiksmai; 2) tikėtina, kad teisiniam įpareigojimui ar neatšaukiamam pasižadėjimui įvykdyti reikės naudoti turimą turtą; 3) įsipareigojimų suma gali būti patikimai įvertinta. Pastarosios dvi sąlygos finansinėje apskaitoje vertinamos *per se*, todėl, jeigu įmonė, pardavinėdama prekes, įsipareigoja tam tikrą laikotarpį teikti joms garantinį remontą, kuris faktiškai teikiamas vėlesnį ataskaitinį laikotarpį nei parduodamos prekės, tuomet įmonė, įvertinusi savo veikloje patiriamas parduodamų prekių remonto sąnaudas, suformuoja prekių garantinio

¹⁷¹ Pagal PMI 57 str. 4 d. centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant tą buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kurį įmonė taiko sudarydama finansinių ataskaitų rinkinį. Finansinėje apskaitoje naudojamo atsargų įkainojimo ir apskaitos metodo taikymo pelno mokesčiui apskaičiuoti taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugsėjo 9 d. įsakymu Nr. V-248 (su pakeitimais ir papildymais) 4 p. reglamentuojama, kad taisyklės taikomos įmonėms, kurios, sudarydamos finansines ataskaitas, atsargas įkainoja ir apskaito, taikydamos LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kitą atsargų įkainojimo ir finansinės apskaitos metodą, ir nori tą patį metodą taikyti, skaičiuodamos pelno mokesčių. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 88-4014.

¹⁷² 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“, patvirtinto Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais) (toliau – 19-asis VAS) 2 skyrius „Pagrindinės sąvokos“, 6–10 p. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

remonto atidėjini¹⁷³. Tačiau keltinas probleminis klausimas, kurį ataskaitinį laikotarpį fiksuoti atidėjinio sąnaudas. Garantinis remontas atliekamas vėlesni ataskaitinį laikotarpį, o pagal BAĮ 12 str. 4 d. finansinės apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius, todėl būtų galima teigti, kad garantinio remonto sąnaudos turėtų būti fiksuojamos jų įvykimo ataskaitinį laikotarpį. Tačiau šios sąnaudos nebeuždirbs pajamų, nes pajamų uždirbimas registruojamas ankstesnį ataskaitinį laikotarpį, kai prekės parduodamos, todėl, vadovaujantis kaupimo principu (būtent – palyginimo reikalavimu), tokios sąnaudos *ex ante* fiksuojamos finansinėje apskaitoje tą patį ataskaitinį laikotarpį, kai parduodamos prekės, nors remontas joms atliekamas jau vėlesniu laikotarpiu. Tuomet analizuotina, ar ir pagal PMĮ nuostatas sąnaudos bus pripažįstamos tą patį mokestinį laikotarpį. Nagrinėjant PMĮ 17 str. 1 d., matyti, jog leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos faktiškai patirtos įmonės sąnaudos, tačiau analizuojamu atveju, tokios sąnaudos dar nebuvo patirtos. Pritartina mokesčių administratoriaus nuomonei, jog suformuoti atidėjimai, išskyrus PMĮ 27 str. numatytą atvejį bei kai sukaupti įsipareigojimai darbuotojams už jų uždirbtas atostogas tuo atveju, kai įmonė tiksliai apskaičiuoja darbuotojų atostogų laiką ir darbo užmokesčio sumą¹⁷⁴, leidžiamiesiems atskaitymams priskiriami tik tuomet, kai šios atidėjimų sąnaudos yra faktiškai patiriamos¹⁷⁵. Tokiu būdu užtikrinama, kad nebūtų dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė, kai įmonės finansinėje apskaitoje sąmoningai fiksuoja kuo

¹⁷³ *Ibid.* 8–9 p.; 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ metodinių rekomendacijų, patvirtintų Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. gruodžio 15 d. nutarimu Nr. 22.1, 8–9 p. (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>; KALČINSKAS, G., et al. *Gera apskaitos ir mokesčių organizavimo įmonėje praktika*: 32-asis pakartotinis didysis vasaros seminaras. Dalijamoji medžiaga. Vilnius: Pačiolis, 2011, p. 144–146.

¹⁷⁴ Atsakymai į pateiktus klausimus, parengti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2007 m. rugsėjo 19 d. paaiškinimu. Registracijos Nr. (18.11-31-1)-R-9368 [interaktyvus]. 2007 m. rugsėjo 19 d., p. 2 [žiūrėta 2014 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/generatepdf.do?id=1000055953>>.

¹⁷⁵ PMĮ komentaro p. 167.

didesnius atidėjinius, taip siekdamas sumažinti mokėtiną pelno mokestį. Todėl, be minėtų VAS nustatytų sąlygų, pripažinti pagal PMI atidėjimų sumas kaip sąnaudas, kuriomis mažinamos uždirbamos apmokestinamosios pajamos, reikalinga papildoma sąlyga – atidėjimų sąnaudos patiriamos *de facto*. Pastaroji sąlyga ir lemia šiuo atveju įskaitomąjį laikinąjį skirtumą, kuris atsiranda, atidėjinių sąnaudas užfiksavus finansinėje apskaitoje (pripažinimo momentu), ir išnyksta kitą mokestinį laikotarpį, pripažinus šias sąnaudas pagal PMI nuostatas.

Schema nr. 11, iliustruojanti analizuojamu atveju skirtumo atsiradimą, pateikta disertacijos priede 3¹⁷⁶. Kaip matyti iš pateiktos schemos, finansinėje apskaitoje, vadovaujantis kaupimo principu, pripažįstamos atidėjinių sąnaudos, kurios neegzistuoja pagal PMI (mokestine prasme jos pripažįstamos kitą ataskaitinį/mokestinį laikotarpį, kuomet bus realiai patirtos). Šiam įskaitomajam laikinajam skirtumui, priešingai, nei pirmuoju atveju, būdingas turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jų mokesčio bazės skirtumo pastovumas, nes vieną mokestinį laikotarpį jis atsiradęs, nekintant jo sumai, kitą laikotarpį išnyksta.

Akcentuojant mokestinius teisinius santykius (tinkamą mokestinės prievolės vykdymą), pastebėtina, kad dėl įskaitomojo laikinojo skirtumo nuo atidėjinio sumos (pavyzdžiui, garantinio remonto atidėjiny – 100 000 eurų) sumokėto pelno mokesčio įskaičiuoti į einamųjų metų pelno mokesčio sąnaudas negalima, nes einamaisiais metais įmonė iš tikrųjų šių sąnaudų nepatyrė. Tokiu atveju nuo atidėjinio sumos sumokėta pelno mokesčio suma 15 000 eurų (100 000 eurų x 15%) pripažintina įmonės atidėtojo pelno mokesčio turtu. Teisine prasme šis turtas identifikuotinas kaip išankstinis apmokėjimas, kuris bus įskaičiuotas į pelno mokesčio sąnaudas ateinančiais laikotarpiais. *De facto* įmonei patyrus šias atidėjinių sąnaudas vėlesniais laikotarpiais tokios sąnaudos finansinėje apskaitoje jau nebus pripažįstamos (jos pripažintos ankstesniais laikotarpiais), tačiau turi būti

¹⁷⁶ P. 217.

identifikuojamas tinkamas mokestinės prievolės vykdymas, todėl būtent mokestiniai teisiniai santykiai lemia būtinybę debetuoti šeštosios klasės sąskaitą, žyminčią pervedimus iš atidėtųjų pelno mokesčių, ir kredituoti pirmosios klasės sąskaitą, žyminčią atidėtojo pelno mokesčio turtą.

Išnagrinėjus laikinųjų skirtumų konkrečius atvejus, sutinkamus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisiniame reguliavime, vadovaujantis disertacijos hipoteze, teiktini siūlymai dėl informacijos apie šiuos laikinuosius skirtumus kaupimo būdo, siekiant tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę, ir galimo reglamentavimo skirtumų mažinimo.

2.2.3. Pasiūlymai laikiniams skirtumams fiksuoti (kaip tinkamos mokestinės prievolės užtikrinimo būdas) ir jiems minimizuoti

Rengiant disertaciją, atlikto kokybinio tyrimo duomenys¹⁷⁷ pagrindžia, kad praktikai ir mokslininkai nesutaria, koks laikinųjų skirtumų fiksavimo būdas būtų tinkamiausias mokesčių administratoriui kontroliuojant, ar įmonės tinkamai vykdo mokestinę prievolę (apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka pelno mokestį). Autoritetingiems specialistams buvo užduodamas klausimas, ar informacija apie PMĮ ir finansinės apskaitos nuostatų ūkinių faktų įvertinimo skirtumus turėtų būti kaupiama sisteminėse (t. y. kaip įprastinės ūkinės operacijos analitinėse finansinės apskaitos sąskaitose kaip turto nusidėvėjimas ir t. t.), ar užbalansinėse (atskiruose specialiuose registruose, pvz. *excel* faile), ar abejose sąskaitose siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę? Autoritetingi specialistai siūlo skirtingus būdus, pateikdami vienas kitam oponuojančius argumentus. 9 respondentai teigia, jog laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) PMĮ ir VAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumai turi būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose, siekiant užtikrinti, kad pelno mokesčio mokėtojai tinkamai įvykdytų mokestinę prievolę, bei užtikrinti

¹⁷⁷ Priedas 1, p. 192 – 198.

„patikimą“ pelno mokesčio administravimą. Dažniausiai naudojamas argumentas taikyti šį būdą, kaip ir nuolatinių skirtumų fiksavimo atveju, – savikontrolė, kadangi sisteminės sąskaitos užtikrina duomenų patikimesnį išsaugojimą (fiksuoiant skirtumus sisteminėse sąskaitose minimizuojama mokestinės ir finansinės apskaitos informacijos „praradimo, pametimo“ tikimybė). 7 respondentai teigia, kad negalima konkrečiai įvardinti vieno būdo laikiniams skirtumams fiksuoti, kadangi neįmanoma apskaičiuoti, kuris būtų tinkamiausias pelno mokesčio administravimo efektyvumo prasme. Visgi 4 respondantai pažymi, jog laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) skirtumai, mokesčių administratoriui atliekant mokestinius patikrinimus, turi būti fiksuojami užbalansinėse sąskaitose, kadangi tokiu atveju mokesčių administratoriui aiškiai pateikiami reglamentavimo skirtumai, determinuojantys mokėtiną pelno mokesčio sumą į biudžetą. Atkreiptinas dėmesys, kad pastariesiems oponuoja 5 respondantai, kurie siūlo analogišką būdą, siūlytiną ir disertacijoje: laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) turi būti fiksuojami ir užbalansinėse, ir sisteminėse sąskaitose. Šių respondentų nuomone, tik tokiu atveju užtikrinamas tinkamas mokestinės prievolės įvykdymas, patikrinimas.

Kodėl disertacijoje siūlomas būtent paskutinis minėtas laikinųjų skirtumų fiksavimo būdas, pagrįstina pagrindiniais dviem argumentais: 1) aiškus tinkamos mokestinės prievolės atspindėjimas; ir 2) mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų (įmonių) kaštų optimizavimas. Taigi, akcentuojant laikinųjų skirtumų kaupimą įmonėje tokiu būdu, jog būtų teikiama pakankama informacija ne tik finansinėms ataskaitoms sudaryti, bet ir pelno mokesčiui apskaičiuoti, iš pateiktos analizės pastebėtinas dar vienas nuolatinių ir laikinųjų skirtumų atribojimo požymis – laikinieji skirtumai ne tik lemia mokėtino pelno mokesčio sumą, tačiau veikia ir įmonės išsipareigojimus, sąnaudas, todėl fiksuojami ir finansinėse

ataskaitose¹⁷⁸. Būtent todėl laikinieji (apmokestinamieji ir įskaitomieji) skirtumai turi būti fiksuojami užbalansinėse bei sisteminėse sąskaitose¹⁷⁹. Vis dėlto nepritartina nuomonei, jog sąnaudų grupavimas pagal VAS reikalavimus turėtų būti pirminis, o pagal PMĮ – antrinis¹⁸⁰, sąnaudų grupavimas turėtų būti lygiagretus pagal VAS ir PMĮ reikalavimus, tokiu būdu aiškiai pateikiant ūkinių operacijų duomenis, būtinus mokėtinai pelno mokesčio sumai apskaičiuoti. Manytina, jog laikinieji skirtumai dėl minėtų priežasčių turi būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose, tvarkant finansinę apskaitą, tuo pat metu juos registruojant specialiaame registre kartu su nuolatiniais skirtumais¹⁸¹. Tokiu būdu, jau užpildant metinę pelno mokesčio deklaraciją PLN204, iškart vienoje vietoje būtų sukaupta informacija apie nuolatinius ir laikinuosius skirtumus. Tai iš dalies sumažina ir įmonės finansinės apskaitos darbo sąnaudas bei įgyvendinama PMĮ 57 str. 1 d. norma, nes siūlytinu būdu mokesčio mokėtojo finansinė apskaita teikia pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Iš kitos pusės, argumentuojant maksimaliu įmonių kaštų mažinimu, užtektų laikinuosius skirtumus fiksuoti tik sisteminėse sąskaitose, juolab, kad nuo 2016 m. sausio 1 d., diegiant SAF-T Lietuvos Respublikoje, iš įmonėse naudojamų kompiuterinių programų bus galima eksportuoti duomenis ir iš sisteminių, ir iš specialiųjų nesisteminių – užbalansinių sąskaitų, taigi duomenims eksportuoti pakanka laikinuosius skirtumus fiksuoti tik sisteminėse sąskaitose¹⁸². Taigi konkrečiu atveju įmonė pati galėtų spręsti, ar jai užtenka laikinuosius skirtumus fiksuoti tik

¹⁷⁸ JUOČIŪNIENĖ, D.; STONČIUVIENĖ, N. *Apskaitos tarptautinė reglamentacija*: mokomoji knyga [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2008, p. 272–276 [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <www.lzuu.lt/file.doc?id=32019>; VINAUSKIENĖ, D. *Atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimai* [interaktyvus]. 2008 m. lapkritis [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.], p. 1. Prieiga per internetą: <<http://www.proventus.lt/Publikacijos-3straipsnis>>.

¹⁷⁹ Pastarųjų sąskaitų duomenys, kaip minėta, perkeliama į atitinkamas finansinių ataskaitų eilutes priešingai nei užbalansinių sąskaitų, kuriose fiksuojami nuolatiniai skirtumai, duomenys.

¹⁸⁰ BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Apskaitos politika*. Vilnius: Inforastras, 2005, p. 52.

¹⁸¹ Akcentuojant tinkamą mokesstinės prievolės įvykdymą, siūlytino laikinųjų skirtumų kartu su nuolatiniais skirtumais kaupimo būdo pavyzdinis registras pateiktas disertacijos priede 4, p. 218–220.

¹⁸² OECD. *Guidance for the Standard Audit File - Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version 2.00*. 2010 m. balandis, p. 1–9.

sisteminėse sąskaitose, ar taip pat ir užbalansinėse katu su nuolatiniais skirtumais. Mokesčiams administruoti abu būdai yra pakankami tinkamos mokesstinės prievolės įvykdymo kontrolei atlikti.

Pateikus konkretų laikinųjų skirtumų fiksavimo būdo siūlymą, siekiant tinkamai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti pelno mokestį, taip pat pagrįstini galimi pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo pakeitimai, atitinkamais atvejais niveliuojant reglamentavimo skirtumus, tai teigiama ir disertacijos hipotezėje.

Siūlytina panaikinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos mokeschine ir apskaitine prasme reglamentavimo skirtumus. Šiuo atveju tikslinga įtvirtinti PMĮ nuostatą, jog įmonės, pasirinkusios nudėvėti / amortizuoti ilgalaikį turtą atitinkamu metodu per tam tikrą nusidėvėjimo / amortizacijos periodą ir nustačiusios likvidacinę vertę finansinėje apskaitoje, tą patį būdą, periodą, likvidacinę vertę privalo nustatyti ir apskaičiuodamos apmokestinamąjį rezultatą (nustatyta minimali ilgalaikio turto įsigijimo kaina finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio prasme taip pat privalo sutapti). Šiuo atveju VAS turėtų būti imperatyviai reglamentuojama, kokioms turto grupėms ir kokiais atvejais galima taikyti konkrečius būdus, pavyzdžiui, kada – tiesiogiai proporcingą (tiesinį), o kada – dvigubai mažėjančios vertės (dvigubo balanso) metodą, *inter alia*, įtvirtinant minimalius ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpius bei maksimalią likvidacinę vertę, taip panaikinant PMĮ 1 priedėlį¹⁸³. Šie pasiūlymai pagrįstini empiriniais tyrimais.

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto Finansų ir apskaitos katedra kartu su Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija atliko tyrimą „Verslo apskaitos standartų taikymas Lietuvos įmonėse“, kurio metu buvo iširtos šimto įmonių 2007–2009 m. finansinės ataskaitos. Rezultatai parodė, kad dalis įmonių

¹⁸³ Tokiu būdu mažėtų pelno mokesčio administravimo išlaidos tiek mokesčių administratoriui, tiek pelno mokesčio mokėtojams, kadangi nebereikėtų tikrinti / tvarkyti „dvigubos“ pelno mokesčio ir finansinės apskaitos.

neatskleidžia tos informacijos, kurią paviėšinti reikalauja VAS. Pavyzdžiui, duomenis apie ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą atskleidė 93,9 % įmonių, nors visos įmonės tokią informaciją privalo pateikti. Įmonės turi nustatyti ir aiškinamajame rašte nurodyti, nuo kokios vertės jos ilgalaikį turtą pripažįsta finansinėje apskaitoje kaip ilgalaikį, tačiau šios informacijos nepateikė 23 % įmonių¹⁸⁴. Jeigu kas penkta įmonė neatskleidžia, kada galima turtą priskirti ilgalaikio grupei, tai lemia ir tokio turto nusidėvėjimo sąnaudų skaičiavimo neaiškumą, dar labiau lemia atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimų nustatymą. Pastarąjį teiginį taip pat patvirtinta Price Waterhouse Coopers tyrimai, atlikti 14 valstybių. Jie atskleidžia, kad tik 19 % investuotojų mano, jog finansinėse ataskaitose galima rasti jiems naudingos informacijos¹⁸⁵. Jeigu finansinė apskaita tvarkoma pagal pelno mokesčio reglamentavimą, be abejo, ji neparodo realios įmonės finansinės būklės. Reikia sutikti su mokslininkų keliama problema, jog dviejų – finansinės ir pelno mokesčio – apskaitų organizavimas dažnai ypač smulkioms ar vidutinėms (tačiau minėti empiriniai tyrimai pagrindžia kad ir didelėms) įmonėms yra pernelyg brangiai kainuojantis, todėl paprastai teikiama pirmenybė mokestinei (pelno mokesčio) apskaitai, o dėl to nukenčia finansinės informacijos kokybė¹⁸⁶. Remiantis išdėstytu, abejotina, ar reikalingas daug lėšų iš įmonių reikalaujantis skirtingas ilgalaikio turto nusidėvėjimo metodų reglamentavimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio prasme, tuo labiau, kad dalis įmonių praktikoje „dvigubos“ finansinės ir pelno mokesčio apskaitos net

¹⁸⁴ ŽEIMANTAS, V., V. Dalies bendrovių balansai meluoja. In *Verslo žinios* [interaktyvus] 2010 m. [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://laikrastis.vz.lt/index.php?act=mprasa&sub=article&id=29258>>.

¹⁸⁵ KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos metamorfozės: nuo priklausomybės ir atgal?* [interaktyvus] 2006 m. rugpjūčio 28 d [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=821&new_id=3688>.

¹⁸⁶ BEIGA, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, nr. 1 (6), p. 20; MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40, p. 15 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>>.

netvarko, tačiau, pažeisdamos finansinės apskaitos teisės aktų reikalavimus, vadovaujasi tik PMĮ 1 priedėliu.

Papildomai būtų galima paminėti manytina pagrįstus V. Bružausko, N. Stončiuvienės siūlymus, kad atsižvelgiant į gana sudėtingą pastatų bei statinių ekonominės naudos dinamikos nustatymą, jų nusidėvėjimui apskaičiuoti tikslinga numatyti tik tiesinį metodą; mašinų bei įrangos amortizaciją tikslinga skaičiuoti dvigubo balanso (dvigubai mažėjančios vertės) metodu, nes technikos priemonės didžiausią ekonominę naudą teikia pirmaisiais naudojimo metais¹⁸⁷. Be to, siūlytina panaikinti PMĮ 18 str. 8 ir 9 d. reglamentuojamą vadinamąjį pusmečio ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo pradžios būdą¹⁸⁸ ir palikti tik kito mėnesio būdą, kadangi finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose numatytas tik pastarasis¹⁸⁹, tuo labiau, kad pusmečio būdas praktikoje beveik netaikomas dėl „dvigubos“ finansinės ir pelno mokesčio apskaitos sudėtingumo, didelių laiko ir lėšų sąnaudų, todėl yra kritikuojamas kai kurių autorių¹⁹⁰.

Pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumai kaip mokslinių tyrimų objektas pastaruoju metu vis dažniau sutinkamas užsienio autorių darbuose, atkreipiant dėmesį, kad vis daugiau teisės, o ne ekonomikos

¹⁸⁷ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 32 [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

¹⁸⁸ Jeigu įmonė ilgalaikį turtą įsigyja ir pradeda naudoti iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai įsigytą ir pradėtą naudoti ilgalaikį turtą pradedama nudėvėti arba amortizuoti tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu. Jei įmonė įsigyja ir pradeda naudoti ilgalaikį turtą po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tokį ilgalaikį turtą pradedama nudėvėti arba amortizuoti mokestiniu laikotarpiu, einančiu po mokestinio laikotarpio, kurį šis turtas įsigytas ir pradėtas naudoti. Jei įmonė ilgalaikį turtą perduoda atlygintinai ar neatlygintinai iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai nusidėvėjimas arba amortizacija per tą mokestinį laikotarpį neskaičiuojami. Jei įmonė perduoda atlygintinai ar neatlygintinai ilgalaikį turtą po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tuo mokestiniu laikotarpiu į įmonės sąnaudas perkeliama 1/2 metinės nusidėvėjimo arba amortizacijos sumos, apskaičiuotos pagal nustatytus normatyvus.

¹⁸⁹ 12-ojo VAS 54 p.

¹⁹⁰ BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2012, nr. 1, p. 31 [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.

mokslininkų savo tyrimuose akcentuoja sisteminių teisinės ir finansinės-apskaitinės analizės darbų poreikį. Dėl šios priežasties šių mokslininkų darbai taip pat nagrinėtini, siekiant papildomai argumentuoti šių skirtumų tipų identifikavimo teisinę reikšmę, pateiktų būdų, kaip fiksuoti tokius teisinio reguliavimo skirtumus, ir jų minimizavimo siūlymų pagrįstumą.

2.3. Apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai užsienio valstybėse

2.3.1. Teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai kontinentinės Europos modelio valstybėse

Kadangi disertacijos pirmos dalies antrojeje potemėje analizuoto tyrimo rezultatai atskleidė, kad pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis skiriasi, atsižvelgiant į finansinės apskaitos teisinio reguliavimo modelius (1) kontinentinės Europos ir 2) anglosaksų šalių)¹⁹¹, todėl apžvelgtini užsienio mokslininkų darbai sugrupuojant tyrimus pagal šiuos modelius.

Kontinentinės Europos modelis, kuriam priklauso ir Lietuvos Respublika, vyrauja Vidurio Europos valstybėse, todėl analizuotini šių valstybių autorių darbai.

Latvijos Respublikoje, kaip ir Lietuvoje, apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas koreguojant apskaitinį pelną¹⁹². Pritartina Latvijos Respublikos mokslininkų nuomonei, kad, nors pelno mokesčio įstatymas derinamas su finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais, tačiau dėl šių aktų skirtingų tikslų visiškai identišką visų ūkinių faktų vertinimą pagal mokesčines ir

¹⁹¹ Disertacijos p. 26–27.

¹⁹² PWC. *Worldwide tax summaries. Corporate taxes 2013/14* [interaktyvus]. 2013, p. 1124 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>>.

apskaitines taisykles negalimas (ši nuomonė papildomai argumentuoja disertacijos hipotezė), todėl skirtini specialiuose finansinės apskaitos registruose kaupiami nuolatiniai ir laikinieji skirtumai (suprantami analogiškai, kaip analizuoti Lietuvos Respublikoje sutinkami pavyzdžiai)¹⁹³. Latvijos autorių tyrimų išvadomis būtų galima papildomai argumentuoti šiame darbe pasiūlytą laikinųjų skirtumų kaupimo būdą, siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, kadangi laikinieji skirtumai taip pat atitinkamai fiksuojami finansinėje apskaitoje kaip atidėtieji pelno mokesčio įsipareigojimai ar turtas, taigi lemia įmonės įsipareigojimus, sąnaudas, kodėl tokie skirtumai turėtų būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose. Į tai ypač svarbu atkreipti dėmesį ne tik finansinės apskaitos mokslo prasme, tačiau mokestinių teisinių santykių aspektu moksliniuose mokesčių teisės tyrimuose¹⁹⁴.

Priešingai nei Latvijos ar Lietuvos Respublikose, Estijos Respublikoje pelnas apmokestinamas ne uždirbimo, o paskirstymo momentu – paskirstytasis pelnas atspindi komercinį pelną ir dar neatskaitytos išlaidos apmokestinamos grynujų pinigų pagrindu¹⁹⁵. Estų mokslininkai L. Lehis, I. Klauson, H. Pahapill ir E. Uustalu teigia, jog skirtumas nuo tradicinės sistemos, kuri yra, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikoje, išraiškos yra tik techninis – mokestinė prievolė perkeliama į vėlesnį laikotarpį¹⁹⁶, todėl tikslinga paminėti ir šios valstybės apmokestinimo pelno mokesčiu sistemą pagal jos santykį su finansinės apskaitos teisiniu reguliavimu. Estijos Respublikos pasirinktas modelis autorių vertinamas teigiamai, nes, ką pagrindžia ir šios valstybės mokslininkų atlikti tyrimai, įvedus

¹⁹³ PAUPA, V.; PRAULINŠ, A. The Development of Systematic Supervision of Accounting in Latvia since Returning of Independence. *Vadyba/Management* [interaktyvus]. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, Nr. 2, p. 115, 117 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.vu.lt/fileadmin/Vadyba/11/Vilma_Paupa_Arturs_Praulins.pdf>.

¹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁵ MARTŪZAITĖ, V. Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 209 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.

¹⁹⁶ LEHIS, L., *et al.* The compatibility of the Estonian corporate income tax system with community law. *Juridica International* [interaktyvus]. Tartu: Sihtasutus Iuridicum, 2008, Nr. 15, p. 15 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.juridicainternacional.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf>.

analizuojamą apmokestinimo sistemą, padidėjo įmonių grynasis pelningumas, finansinėse ataskaitose pateikiamas tikresnis įmonių veiklos rezultatas, nebelieka poreikio fiksuoti nuolatinis ir laikinuosius skirtumus¹⁹⁷. Kitaip tariant, Estijos Respublikos pelno mokesčio sistema vertintina kaip pavyzdys, kokiu būdu, išsaugant finansinės apskaitos informacijos kokybę, galima panaikinti finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo skirtumus¹⁹⁸.

Tokių teisinio reguliavimo skirtumų problemų analizavimas taip pat sutinkamas Čekijos ir Rumunijos Respublikų mokslininkų darbuose. Čekijos Respublikos mokslinėje literatūroje analizuojami argumentai už ir prieš finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo suvienodinimą. Pagrindinis argumentas už – efektyvus išlaidų taupymas tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui¹⁹⁹. Kontrargumentas – skirtingi tikslai – todėl finansinių ataskaitų sudarymo proceso normų absoliutus integravimas į pelno mokesčio bazės nustatymą autorių vertinamas neigiamai²⁰⁰. Čekijos Respublikos mokslininkai pateikia išvadas, jog finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinis reguliavimas turi būti atskiras, nors *ipso facto* nereiškia, jog šios taisyklės

¹⁹⁷ MASSO, J.; MERIKÜLL, J.; VAHTER, P. Gross profit taxation versus distributed profit taxation and firm performance: effects of Estonia's corporate income tax reform. *University of Tartu - Faculty of Economics & Business Administration Working Paper Series* [interaktyvus]. Tartu: University of Tartu-FEBA, 2011, nr. 81, p. 15–16 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=97ceb843-f191-40d5-b577-a755b76060b7%40sessionmgr10&vid=6&hid=25>>.

¹⁹⁸ Paminėtina, kad dėl ribotos darbo apimtys įvardintina Estijos Respublikos pelno mokesčio sistema aptarta tik pagrindiniais bruožais. Tuo tarpu, keliant klausimą, ar analogiška sistema galėtų būti taikoma Lietuvos Respublikoje, turėtų būti alykta išsami Estijos Respublikos pelno mokesčio teisinio reguliavimo analizė, palyginimas su finansinės apskaitos nuostatomis. Tam reikalingas atskiras mokslinis tyrimas, vertinantis būtent Lietuvos ir Estijos Respublikų finansinės apskaitos ir pelno mokesčio santykį. Šiuo atveju tik būtų galima pastebėti, jog sutinkama nuomonė, kad Lietuvos Respublikoje negalima įgyvendinti Estijos Respublikos apmokestinimo pelno mokesčiu modelio, tačiau pasigendama konkrečių argumentų, kodėl šis pavyzdys netinkamas. ŠIMONYTĖ, I. *Tarptautinė konkurencija mokesčiais ir Lietuva. Valstybių konkurencija mokesčiais ir Lietuvos mokesčių politika: tikslai ir perspektyvos ekonominių, politinių ir socialinių realijų kontekste*. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros tarptautinė mokslinė praktinė konferencija (žodinis pranešimas konferencijos metu). Vilnius, 2011 m. balandžio 7–8 d.

¹⁹⁹ NERUDOVA, D. The relationship between corporate income tax and financial reporting in the Czech Republic. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2007, nr. 12, p. 87 – 88 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=fb153aec-683d-44e1-9f80-bdbc3e0128d5%40sessionmgr13&vid=4&hid=21>>.

²⁰⁰ *Ibid.*, p. 88.

izolijuojamos, t. y. būtinas skirtumų minimizavimas, tuo pačiu neabsoliutinant apskaitinio ir mokestinio įvertinimo suvienodinimo²⁰¹.

Rumunijos Respublikos autoriai ypač akcentuoja skirtumų analizės svarbą teisės mokslui, pabrėždami teisinį reglamentavimo bazės tyrimą. Mokslininkai pagrįstai teigia, jog, nors teisės aktuose formaliai įtvirtinta, kad apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas pagal finansinės apskaitos principus, tačiau *de facto* daugumos principų turinys mokesčių teisėje ir finansinėje apskaitoje yra skirtingas²⁰². Mokslininkų daroma išvada, kad principų ir taisyklių skirtumas ir dėl to kylantys koregavimai yra neišvengiamas kontinentinės Europos modelio padarinys. Tačiau, jeigu tokia situacija vertintina kaip teisinio reguliavimo spraga, nes įmonės, pasinaudodamos finansinės apskaitos taisyklėmis, gali stipriai susimažinti mokėtino pelno mokesčio sumas, tuomet būtina nagrinėti, kaip juos būtų galima panaikinti, taip pat kaip likusieji *ipso iure* turėtų būti fiksuojami. Visų šių problemų sprendimas negali būti paliktas tik ekonomikos mokslui, būtinas, visų pirma, teisininkų požiūrio implikavimas, taip bendradarbiaujant teisės ir ekonomikos tarpdiscipliniuose tyrimuose²⁰³.

Pažymėtina, kad ne tik Rumunijos Respublikos mokslininkai išvelgia pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo tyrimų svarbą. Kai kurie autoriai pastebi tendencijas, jog ES pradedami plėtoti sisteminiai apmokestinimo

²⁰¹ *Ibid.*; BOHUŠOVA, H.; SVOBODA, P. The comparative analysis of accounting law regulation in the Czech Republic with IFRS. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2008, nr. 13, p. 11 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=14&hid=24>>; NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, nr. 16, p. 78–79 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>>.

²⁰² BEBESELEA, M; MITRAN, C. P. Autonomy and interdependence between accountancy and taxation. *Proceedings of the 4th World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, Economics, Law & Culture* [interaktyvus]. Woodside NY: Addleton Academic Publishers, 2010, p. 41–45 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=43e68ed3-befe-4a75-b3dc-60ed1aa2493c%40sessionmgr13&vid=4&hid=24>>.

²⁰³ *Ibid.*, p. 44.

pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos nuostatų tyrimai, kurie lemia šių normų taikymo lankstumą²⁰⁴. Kaip viena pagrindinių priežasčių įvardinamas tarptautinis elementas – dalis įmonių grupių tampa tarptautiniais subjektais, todėl būtinos tiek apmokestinimo, tiek finansinės apskaitos taisyklės, taikomos ne vienoje valstybėje narėje, o visoje ES. Kaip tokių taisyklių pavyzdžiai, pateikiami TFAS ir šiuo metu svarstoma Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės – pastarųjų aktų rengimas, priėmimas determinuoja atitinkamai ir finansinės apskaitos bei pelno mokesčio taisyklių glaudesnę koegzistavimą²⁰⁵. Mokslininkai, remdamiesi atliktais tyrimais, teigia, kad finansinę apskaitą reglamentuojančių nuostatų tarptautinė plėtra lemia naujus iššūkius ir apmokestinimo reguliavimo kūrimui: daugelio valstybių narių patirtis rodo, jog finansinės apskaitos genezė turi įtakos apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių pokyčiams, kadangi pagal apskaitinį rezultatą nustatoma pelno mokesčio bazė, todėl fiskalinis reguliavimas yra priklausomas ir nuo finansinės apskaitos tendencijų. Tačiau autoriai kelia problemą, kad taisyklės, skirtos tarptautinių rinkų finansinei apskaitai, nepanaikina skirtumų tarp šių nuostatų ir pelno mokesčio taisyklių. Autoriai teigia, kad TFAS lėmė netgi didesnę finansinės apskaitos ir pelno mokesčio atotrūkį Ispanijos Karalystėje, Prancūzijos Respublikoje, Italijos Respublikoje, kuriose šios sritys buvo glaudžiai susietos²⁰⁶, todėl pelno mokesčio reglamentavimas turi būti derinamas prie finansinės apskaitos normų.

Šiuo atveju paminėtina, kad Italijos Respublikoje mokesčių teisės aktai numato du principus (tiksliau – Italijos Respublikai būdingas finansinės apskaitos ir pelno mokesčio koreliacijos bazines normas): 1) išvestinis principas (bazinė

²⁰⁴ CUZDRIOREAN, D., D.; MATIS, D. The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis - Series Oeconomica* [interaktyvus]. Alba Iulia: "1 Decembrie 1918" University of Alba Iulia, Faculty of Sciences, 2012, nr. 1, p. 28 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1f980050-241e-426f-8803-0195d48e6ee0%40sessionmgr104&vid=4&hid=110>>.

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 40.

norma) – įmonių pelno mokesčio bazė nustatoma pagal įmonės grynuosius pardavimus, pelną / nuostolius, fiksuojamus finansinėse ataskaitose pagal TAS ir TFAS, t. y. apskaitinis rezultatas koreguojamas į apmokestinimo bazę; 2) neutralumo principas (bazinė norma) – siekiama subalansuoti perėjimą prie TAS / TFAS – mažos pagal gaunamas pajamas įmonės, nebeatitinkančios mažos įmonės statuso, privalo finansinę apskaitą tvarkyti pagal TAS / TFAS, todėl pereinamuoju laikotarpiu mokestiniai ir apskaitiniai pagal nacionalinius finansinės apskaitos standartus ūkinių faktų įvertinimo skirtumai koreguojami į mokestinius ir apskaitinius pagal TAS / TFAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumus. Būtent šioje valstybėje skiriasi apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės įmonėms, atsižvelgiant į tai, ar jos finansinę apskaitą tvarko pagal TAS/TFAS, ar pagal nacionalinius finansinės apskaitos standartus. Pavyzdžiui, iš išvestinių finansinių priemonių gautas nerealizuotas pelnas ar nuostoliai (pavyzdžiui, tikroji vertybinių popierių vertė skiriasi nuo iš nerealizuotų su šiais vertybiniais popieriais susietų išvestinių finansinių priemonių gauto rezultato) apmokestinami tokia tvarka: įmonių, kurios finansinę apskaitą tvarko pagal nacionalinius finansinės apskaitos standartus, nerealizuotas pelnas iš išvestinių finansinių priemonių nėra apmokestinamas, atitinkamai nuostoliai nepriskiriami leidžiamiems atskaitymams, tačiau įmonių, kurios finansinę apskaitą veda pagal TAS / TFAS, nerealizuotas pelnas iš išvestinių finansinių priemonių apmokestinamas, nuostoliai priskiriami leidžiamiems atskaitymams²⁰⁷. Preziumuojama, kad finansinės ataskaitos, parengtos pagal TAS / TFAS, parodo tikresnį įmonės finansinės būklės vaizdą nei parengtos pagal nacionalinius finansinės apskaitos standartus, TAS / TFAS pagrindu įvertinamą išvestinių finansinių priemonių rezultatą leidžiama analogiškai vertinti pelno mokesčio prasme, tokiu būdu mažinant apskaitinius ir mokestinius skirtumus.

²⁰⁷ PWC. *Worldwide tax summaries. Corporate taxes 2013/14* [interaktyvus]. 2013, p. 950–951 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>>.

Kontinentinės Europos modelio tyrėja M. Gurau, tyrinėdama apskaitinių ir mokesčių skirtumų minimizavimo poreikį, akcentuoja momentą, kada identifikuotini tokie netapatumai. Anot autorės, rengiant finansines ataskaitas, vadovaujamosi bendraisiais finansinės apskaitos principais, tačiau, nustačius apskaitinį rezultatą, pradedamos taikyti mokesčių taisyklės²⁰⁸. Šiame darbe atskleidžiama, kad finansinės apskaitos ir apmokestinimo pelno mokesčiu santykis gali būti tiriamas pagal dviejų kategorijų ataskaitas: „tarpusavio santykio“ ir „neutralias“. „Tarpusavio santykio“ ataskaitos rodo finansinės apskaitos ir apmokestinimo sankirtą, kokia apimtimi kaupimo principas taikomas apmokestinant pelno mokesčiu. Šios kategorijos ataskaitų pavyzdžiai – dokumentai, kuriuose fiksuojamas ilgalaikio turto nusidėvėjimas, skaičiuojama mokėtina pelno mokesčio suma²⁰⁹. „Neutralios“ ataskaitos – tai dokumentai, naudojami kaip informacija apmokestinimo tikslais, tačiau dėl juose fiksuojamos informacijos neatliekami specialūs įrašai finansinėje apskaitoje²¹⁰. Atkreiptinas dėmesys, kad M. Gurau tyrimas patvirtina disertacijoje siūlomą nuolatinių ir laikinųjų skirtumų fiksavimo būdą, kadangi „neutralios“ ataskaitos žymi specialiąsias nesistemines – užbalansines sąskaitas, „tarpusavio santykio“ ataskaitos – įrašus sistemines sąskaitose. Tačiau negalima sutikti su M. Gurau postulavimu, kad skirtumų momentas identifikuotinas tik deklaruojant metinę pelno mokesčio deklaraciją. Disertacijoje atlikta analizė įrodo, kad skirtumai atsiranda pripažinimo, o ne apskaitinio ir apmokestinamojo rezultato apskaičiavimo momentu, nes pastaruoju momentu pateikiami išvestiniai duomenys iš pripažinimo momentu užfiksuotos informacijos, kuri determinuoja

²⁰⁸ GURĂU, M. Generally accepted accounting principles versus implementation of tax rules in accounting. In *International Conference: CKS - Challenges of the Knowledge Society* [interaktyvus]. Bucharest: Nicolae Titulescu University of Bucharest, 2009, p. 1146 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=0a475a4f-68d5-4c5b-8f8b-a1f1d987721d%40sessionmgr113&vid=6&hid=106>>.

²⁰⁹ Pateikiami tokie atvejai, kai ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio prasme nesutampa, nustatant apmokestinamąjį rezultatą, atliekami apskaitinio rezultato koregavimai.

²¹⁰ *Ibid.*

galutinį rezultatą. Darbe keliama pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo „dviprasmybės“ problema: finansinės apskaitos ir pelno mokesčio bendras požymis – ta pati sistema²¹¹. Tačiau ta pačia sistema siekiama dviejų tikslų – finansinės apskaitos (įmonės finansinės būklės atspindėjimo) ir apmokestinimo, todėl, kita vertus, pačioje sistemoje būdingas ir jos elementų (finansinės apskaitos ir pelno mokesčio) atskirumas, kurį identifikuoja skirtingai traktuojami principai²¹². M. Gurau tyrimas suponuoja, kad „įrankis“ konverguoti sistemos elementų požymius yra teisinis reguliavimas, į mokestinius teisinius santykius „įtraukiant“ daugiau finansinės apskaitos eksplicitinių normų. Pavyzdžiui, vėlesniuose tyrimuose, kuriuos atlikto M. Gurau kartu su M. Grigore²¹³, atskleidžiama, jog įmonių, kurios pagal generuojamas pajamas ir turimo turto vertes nėra atitinkamose valstybėse priskiriamos „didelių įmonių“ statusą turinčiai įmonių grupei, turto perkainojimas turėtų būti vertinamas tapačiai mokestine ir apskaitine prasme. Priešingu atveju identifikuojama problema, jog patiriami didesni finansinės apskaitos tvarkymo ir mokesčių administravimo kaštai skirtumams fiksuoti nei gaunama finansinės apskaitos duomenų vartotojų nauda iš „tikrosios teisingosios“ informacijos ar valstybės biudžeto nauda iš mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimo.

Apibendrinant teisinio reguliavimo skirtumų tyrimus kontinentinės Europos modelio valstybėse, būtų galima pritarti pagrįstoms mokslininkų D. Cuzdriorean, D. Matis išvalgoms, kad lyginimas apskaitinio ir apmokestinamojo rezultato priklauso nuo mokslinių doktrinų dinamikos²¹⁴. Iš kitos pusės, kritikuojant kitą autorių, manytina, klaidingą pastebėjimą, kad neva rėmimasis

²¹¹ Kadangi finansinės apskaitos duomenys yra pagrindas pelno mokesčio bazei nustatyti.

²¹² *Ibid.*, p. 1146–1147.

²¹³ GURAU, M.; GRIGORE, M. Revaluation of tangible assets from accounting and fiscal perspectives. In *International Conference: CKS - Challenges of the Knowledge Society* [interaktyvus]. Bucharest: Nicolae Titulescu University of Bucharest, 2011, p. 1522. [žiūrėta 2014 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1f980050-241e-426f-8803-0195d48e6ee0%40sessionmgr104&vid=4&hid=110>>.

²¹⁴ Atkreipiant dėmesį ne tik į ekonominės, tačiau ir į teisinės analizės svarbą.

tokia doktrina, pagal kurią apmokestinimas pelno mokesčiu turi būti paremtas finansinės apskaitos taisyklėmis, gali sukurti koncepciją, kuri prieštarauja tradicinei finansinei apskaitai, pagrįstai kaupimo ir palyginimo principais²¹⁵. Šiuo atveju, priešpastant šiame darbe jau analizuotus kitų mokslininkų tyrimų rezultatus²¹⁶, matyti, kad priešingai – finansinė apskaita, pagrįsta pelno mokesčio taisyklėmis, netenkina kokybinių reikalavimų, pamirštama jos tikroji paskirtis, o, pelno mokesčio teisinį reguliavimą grindžiant finansinės apskaitos nuostatomis, tiek palengvinamas mokestinės prievolės įvykdymas, tiek išsaugomi finansinės apskaitos kokybiniai reikalavimai. Tai pagrindžia disertacijos hipotezę.

2.3.2. Teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai anglosaksų šalių modelio valstybėse

Didžiausią įnašą anglosaksų šalių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo tyrimams yra suteikę Didžiosios Britanijos ir JAV mokslininkų darbai, todėl apžvelgtini šių valstybių autorių tyrimai.

Didžiosios Britanijos tyrėjai M. Abela, K. Davids, N. Jehle teigia, kad šioje valstybėje investuoti ypač trukdo laikinieji skirtumai, dėl kurių pelno mokesčio sąnaudos, rodomos finansinėse ataskaitose, nėra reali mokėtina pelno mokesčio suma – pastarąjį lemia finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo skirtumai²¹⁷. Anot autorių, dabartinė Didžiosios Britanijos finansinės apskaitos ir

²¹⁵ CUZDRIOREAN, D., D.; MATIS, D. The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis - Series Oeconomica* [interaktyvus]. Alba Iulia: "1 Decembrie 1918" University of Alba Iulia, Faculty of Sciences, 2012, nr. 1, p. 34 [žiūrėta 2014 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1f980050-241e-426f-8803-0195d48e6ee0%40sessionmgr104&vid=4&hid=110>>.

²¹⁶ P. 21.

²¹⁷ Vadovaujantis kaupimo principu, pelno (nuostolių) ataskaitoje rodomos pelno mokesčio sąnaudos nėra lygios sumai, kuria po ataskaitinio laikotarpio padidėja įmonės išskolinimas valstybės biudžetui, nes laikinieji skirtumai gali padidinti ar sumažinti atitinkamą laikotarpį mokėtiną į biudžetą pelno mokesčio sumą. ABELA, M.; DAVIDS, K., JEHLE, N. Hidden gems or pure fiction? In *Accountancy* [interaktyvus]. London: Financial Accounting Standards Board, 2009, nr. 1387, p. 63–64 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.].

tuo pačiu apmokestinimo pelno mokesčiu sistemos problema yra ta, jog įmonės stengiasi ne fiksuoti informaciją apie finansinės apskaitos ir pelno mokesčio taisyklių neatitikimus ir atlikti koregavimus, o paprasčiausiai iškart tvarko finansinę apskaitą pagal pelno mokesčio taisykles, kurios skirtos ne įmonės realiai finansinei būklei parodyti, o fiskalinei funkcijai atlikti. Autorių nuomone, nors pelno mokesčiu surenkamos biudžeto pajamos, tačiau vėlesniais laikotarpiais valstybės biudžetas praranda didesnes mokesčines pajamas, nes netiksliai finansinių ataskaitų informacija lemia investavimo stagnaciją, todėl siūloma teisinio reguliavimo koregavimo kryptis – pelno mokesčio reglamentavimą labiau derinti prie finansinę apskaitą reguliuojančių teisės aktų²¹⁸.

Pastarųjų autorių tyrimus papildė mokslininko V. Lipatovo darbas, kuriame, keliant minėtas teisinio reguliavimo problemas, identifikuojama, jog finansinės apskaitos ir pelno mokesčių taisyklių skirtumai gali būti tikrieji, kai apskaitinis pelnas koreguojamas pagal mokesčių teisės aktus, siekiant vykdyti mokesčines prievolę, ir netikrieji, atliekami pelno mokesčio vengimo tikslais (formaliai implikuojant palankesnę apmokestinimo prasme ūkinių faktų įvertinimo metodą pagal finansinės apskaitos nuostatas tais atvejais, kai pelno mokesčio normos atitinkamų situacijų eksplicitiškai nereglementuoja)²¹⁹. Pastaruosius, autoriaus nuomone, turėtų fiksuoti audito specialistai, analizuodami pelno mokesčio deklaracijų duomenis, realų apskaitinį pelną ir koregavimų nukrypimus. V. Lipatovas pateikia tą patį pasiūlymą: mažinant galimybes formuoti netikruosius skirtumus, būtina pelno mokesčio normas maksimaliai vienodinti su finansinės apskaitos nuostatomis²²⁰.

Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=44505a66-a9de-4886-ad48-403579382edb%40sessionmgr11&vid=6&hid=24>>.

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ LIPATOV, V. Corporate tax evasion: The case for specialists. *Journal of Economic Behavior & Organization* [interaktyvus]. Oxford: Elsevier Science, 2012, nr. 1, p. 185–206 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268111002514>>.

²²⁰ *Ibid.*

Pastebėtina, kad Didžiosios Britanijos autoriai R. Goddard, H. Rogers, tai savaime suprantama bendrosios teisės tradicijos valstybėje, analizuodami teisinio reguliavimo skirtumus, nemažą dėmesį skiria teismų praktikai kaip sričiai, kuri įgyvendina skirtumų minimizavimą. Iš kitos pusės, tyrėjai akcentuoja būtinybę koreguoti teisės aktus, pripažįstant, kad vien tik teismų praktika nagrinėjamos problemos neišspręs. Autoriai, nagrinėdami jų šalyje susiformavusią teismų praktiką apmokestinimo pelno mokesčiu srityje, kai taikomos finansinės apskaitos normos, aiškinant pelno mokesčio nuostatas, kelia problemą, kad pagal palyginimo reikalavimą per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas. Tačiau tam tikros sąnaudos yra neleidžiami atskaitymai pelno mokesčio prasme, todėl, argumentuojant palyginimo reikalavimo taikymu, negalima pripažinti sąnaudų pelno mokesčio prasme, nes priešingu atveju būtų pažeidžiamos Didžiosios Britanijos pelno mokesčio nuostatos. R. Goddard, H. Rogers nuomone, palyginimo reikalavimas turėtų būti taikomas nuosekliai, neatsižvelgiant į tai, ar kalbama apie leidžiamus ar neleidžiamus atskaitymus, nes, priešingu atveju, iškraipoma apmokestinamojo ir apskaitinio pelno samprata – juk šie pelnai abiem prasmėm remiasi ta pačia pajamų ir sąnaudų sistema²²¹. Vadovaujantis mokslininkų įžvalgomis, suponuotina, kad palyginimo reikalavimas santykinai „dirbtinai“ taikomas pelno mokesčio tikslais, nes, nors ir uždirbamos pajamos, bet joms tenkančios sąnaudos atitinkamais atvejais nemažina apmokestinamojo pelno. Anot mokslininkų, tik maksimaliai suvienodinus pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisykles apskaitine ir mokestine prasme, teismų praktikoje, nesukeliant įstatymų leidėjo ir teisėjų požiūrių atskirties, galėtų būti formuojamas realesnis palyginimo reikalavimo taikymas mokestiniuose teisiniuose santykiuose. To šiuo metu dėl per didelių

²²¹ GODDARD, R., ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus]. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, nr. 2, p. 304 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

pozityviosios finansinės apskaitos ir pelno mokesčio teisės reglamentuojamų ūkinių faktų įvertinimo skirtumų neįmanoma pasiekti²²².

JAV mokslininką R. Dorsey galima būtų apibūdinti kaip pastarųjų autorių oponentą. Jis, priešingai nei Didžiosios Britanijos autoriai, teigia, kad mokesčių teisė neturi adaptuotis prie finansinės apskaitos taisyklių, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinis reguliavimas turi išlaikyti autonomiškumą. Autoriaus nuomone, taisyklių skirtumų sudėtingumas nelaikytinas argumentu, kodėl šios sistemos turi būti vienodinamos²²³. R. Dorsey pabrėžia, kad pozityviosios teisės reglamentuojamos pajamų ir sąnaudų pripažinimo taisyklės nepaneigia teismų kompetencijos konkrečiais atvejais nustatyti, ar jos atitinka tikrąją pelno mokesčio prigimtį, tikslus, mokestinių teisinių santykių „dvasią“. Teismai ir toliau sprendžia klausimą, ar finansinės apskaitos principai yra susiję su tikraisiais faktais, ar jie taikytini konkrečiu atveju, sprendžiant mokestinį ginčą, todėl teigiamai atsakoma į klausimą, ar teismai *ex officio* privalo tikrinti, ar bendrieji finansinės apskaitos principai taikytini konkrečioje situacijoje apmokestinant pelno mokesčiu²²⁴. Pastebėtina, kad tokio R. Dorsey požiūrio atsižvelgti į mokestinių teisinių santykių „dvasią“ atspindį būtų galima įvardinti Lietuvos Respublikos MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimą Nr. S-150(7-88/2010), kuriame išaiškinta, kad, įmonėms turėtų būti leidžiama ne formaliai taikyti palyginimo reikalavimą, o atitinkamas sąnaudas priskirti vėlesniam mokestiniam laikotarpiui, nesivadovaujant palyginimo reikalavimu, nes ankstesniais mokestiniais laikotarpiais įmonė patyrė mokestinius nuostolius, todėl toks sąnaudų priskyrimas nedaro įtakos valstybės biudžeto pajamoms.

²²² *Ibid.*

²²³ DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 60, 62 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

²²⁴ *Ibid.*, p. 298.

R. Dorsey teismų praktikos dėl finansinės apskaitos normų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, tyrimus papildė kitas JAV mokslininkas A. D. Spalding. Jis atskleidė, jog kai kurie autoriai kelia „išplėtosios mokesčių administratoriaus kompetencijos problemą“, kadangi mokesčių teisės normos kai kuriuose teismų sprendimuose buvo aiškinamos, kaip neva suteikiančios plačią kompetenciją mokesčių administratoriui nustatyti, kada konkretus finansinės apskaitos metodas ar principas, taikomas mokesčių mokėtojo, leidžia tinkamai ir aiškiai pripažinti pajamas, o kada netaikytinas, tokiu būdu nurodant, koks finansinės apskaitos metodas turi būti naudojamas, pripažįstant pajamas, tačiau aiškiai neatskiriant, ar kalbama tik apie apmokestinamąsias, ar ir apie apskaitines pajamas²²⁵. Remiantis pastaruoju teiginiu, pabrėžtina, kad mokesčių administratorius turi veikti *intra vires* – t. y. savo kompetencijos ribose, o tai žymi būtinumą identifikuoti, kokios pajamos nagrinėtinos: apskaitinės ar apmokestinamosios. Šiuo atveju Lietuvos Respublikoje mokesčių administratoriui yra pavesta administruoti mokesčius, todėl jis turi teisę nurodyti, kada, vadovaujantis bendraisiais finansinės apskaitos principais ar metodais, gali būti pripažįstamos apmokestinamosios pajamos ir joms tenkančios sąnaudos kaip leidžiami atskaitymai, o kada šie principai apmokestinimo tikslais netaikytini. Tačiau mokesčių administratorius neturi įmonėms nurodinėti, kaip vesti finansinę apskaitą – t. y. ar šie principai taikytini fiksuojant apskaitines pajamas bei sąnaudas.

Kiti JAV mokslininkai nesutinka su R. Dorsey postulavimu dėl pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo autonomiškumo, teigdami, kad skirtumai minimizuotini kryptimi pelno mokestis → finansinė apskaita (pelno mokesčio teisinis reguliavimas derinamas prie finansinės apskaitos). J. M.

²²⁵ SPALDING, A., D. Mark-to-market and the widening GAAP between financial and tax accounting. *Global Journal of Business Research* [interaktyvus]. Hilo Hawaii: Institute for Business & Finance Research, 2011, nr. 1, p. 127 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=10&sid=2be97a43-44de-47e2-ae4-40bd3935bc9a%40sessionmgr14&hid=122>>.

Poterba, N. S. Rao, J. K. Seidman be pastarosios išvados, analizuodami apskaitinio rezultato koregavimų įtaką įmonių mokestinės prievolės vykdymui, taip pat grupuoja skirtumus į nuolatinis, kurie lemia laiko atžvilgiu nekintančius finansinės apskaitos koregavimus apmokestinamajam pelnui apskaičiuoti, ir laikinuosius, kuriems būdingas akumuliatyvumas – atidėtojo pelno mokesčio turto ar įsipareigojimo sukūrimas²²⁶. Remdamiesi atliktu empiriniu tyrimu, autoriai verifikuoja, jog įmonės paprastai yra suinteresuotos fiksuoti tokius apskaitinio ir mokestinio įvertinimo skirtumus, kurie lemtų atidėtojo pelno mokesčio įsipareigojimą taigi ir didesnes pelno mokesčio išlaidas vėlesniais mokestiniais laikotarpiais²²⁷. Mokslininkai kelia diskusiją, kad nemažinant mokestinių ir apskaitinių teisinio reguliavimo skirtumų, galima teigti, jog esamas laikinųjų skirtumų mastas formuoja spragą pelno mokesčio reglamentavime, nes, kuomet JAV buvo sumažintas pelno mokesčio tarifas, apmokestinamojo laikinojo skirtumo suformuoti atidėtieji pelno mokesčio įsipareigojimai lėmė, kad įmonės mokėjo dar mažesnius pelno mokesčius nei buvo skaičiuojama, planuojant valstybės biudžetą ir jau atsižvelgus į tarifo sumažinimą²²⁸. Šiuo atveju būtų galima patikslinti, jog laikinųjų skirtumų pasekmės turėtų būti vertinamos ne kaip pelno mokesčio reglamentavimo tikslus paneigianti priemonė, bet kaip papildoma aplinkybė, kurią turi analizuoti įstatymų leidėjas, pakeitimais siekdamas atitinkamo rezultato. Taip pat mokslininkai atkreipia dėmesį ir į tai, kad absoliučiai visų mokestinių ir apskaitinių skirtumų panaikinti būtų neįmanoma, todėl teisinėje finansinės apskaitos ir pelno mokesčio koreliacijos analizėje svarbu implikuoti ir klausimą dėl likusių skirtumų fiksavimo būdo. Pavyzdžiui, JAV mokslininkas Thomas W. Hall siūlo nuolatinis ir laikinuosius skirtumus kaupti

²²⁶ POTERBA, J. M.; RAO, N. S.; SEIDMAN, J. K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal* [interaktyvus]. Washington: National Tax Association, 2011, nr. 1, p. 30 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=22d20a12-b094-4709-ab49-e621217f96d5%40sessionmgr14&vid=15&hid=12>>.

²²⁷ *Ibid.* p. 54.

²²⁸ *Ibid.* p. 54–55.

specialiame užbalansiniame registre, o laikinuosius skirtumus taip pat fiksuoti ir sisteminėse sąskaitose, tokiu būdu fiksuojant visų įplaukų mokestinę bazę, išskiriant įmonės pelno mokesčio sąnaudas ir *de facto* mokėtiną pelno mokesčio sumą už mokestinį laikotarpį²²⁹. JAV profesorius R. K. Mautz papildo, kad tokių skirtumų fiksavimo būdas yra pagrįstas kaupimo principo interpretavimo skirtumais finansinėje apskaitoje ir mokestiniuose teisiniuose santykiuose²³⁰.

Taigi kontinentinės Europos ir anglosaksų šalių valstybių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų tyrimai²³¹ papildomai pagrindžia disertacijos hipotezę, taip pat papildomai argumentuoja ir šių skirtumų tipų identifikavimo teisinę reikšmę, pateiktų būdų, kaip fiksuoti tokius skirtumus, jų minimizavimo siūlymų Lietuvos Respublikoje pagrįstumą.

3. VAS taikymo galimybės, tobulinant PMĮ nuostatas ir jų taikymo aiškinimą

3.1. PMĮ tobulinimas ir aiškinimas pagal VAS

Disertacijos antros dalies antroje potemėje jau nagrinėta dalis atitinkamų siūlytinių PMĮ pakeitimų remiantis pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo skirtumų atvejų ir jų keliamų problemų analize. Šioje potemėje toliau

²²⁹ HALL, T., W. Calculating tax accruals: a workpaper that makes it easy. *Journal of Accountancy* [interaktyvus]. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1983, nr. 4, p. 82 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?vid=6&hid=24&sid=0b46dcbc-3c78-4ed7-b99b-49bad441de1a%40sessionmgr14>>.

²³⁰ MAUTZ, R., K. Generally Accepted Accounting Principles and Federal Government Financial Reporting. *Public Budgeting & Finance* [interaktyvus]. Oxford: Wiley-Blackwell, 1991, nr. 4, p. 9 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=2be97a43-44de-47e2-ae4-40bd3935bc9a%40sessionmgr14&vid=4&hid=10>>.

²³¹ Siekiant palyginti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų, lemiančių koregavimus apmokestinamajam rezultatui nustatyti, su anglosaksų šalių ir kontinentinės Europos modelių užsienio valstybių atitinkamomis taisyklėmis, užsienio valstybių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo lyginamąją analizę apibendrinanti lentelė pateikta disertacijos priede 5, p. 221 – 227.

tęsiamas PMI nuostatų nagrinėjimas santykio su VAS prizme tokiu būdu pateikiant PMI ir jo taikymo aiškinimo tobulinimo pasiūlymus.

Ypač šiuo metu tampa aktualus prestižo pripažinimas ir įvertinimas PMI prasme, kadangi mokesčių administratorius pastaruoju metu ne tik nuolat gauna paklausimų dėl šio nematerialaus turto, tačiau ir prašymų dėl mokesčių administratoriaus išankstinių išsipareigojimų pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo²³² (toliau – MAĮ) 37¹ str. Teigiamo ir neigiamo prestižo vertės sąvokos apibrėžtos PMI 2 str. 19 ir 30 d. Apibendrinant šias PMI nuostatas, pastebėtina, kad prestižo vertės dydis pripažįstamas ir apskaičiuojamas, kai:

- 1) įsigyjama kitos įmonės veikla kaip kompleksas ar veiklos dalis kaip teisių ir prievolių visuma, organizaciniu požiūriu sudaranti autonomišką vienetą (toliau – veiklą), vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, arba
- 2) siekiant valdyti kitos įmonės grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjamos jos akcijos ir
- 3) abiem šiais atvejais įsigijančiosios įmonės pinigais sumokėta kaina viršija įsigytos įmonės grynojo turto dalies, įvertintos tikraja rinkos kaina, vertę ir iš kurios įsigijančioji įmonė tikisi gauti ekonominės naudos (teigiamas prestižas) arba abiem šiais atvejais įsigijančiosios įmonės pinigais sumokėta kaina yra mažesnė už įsigytos įmonės grynojo turto dalies, įvertintos tikraja rinkos kaina, vertę (neigiamas prestižas).

PMI 7 str. 3 d. reglamentuoja, kad, kai siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą įsigyjamos jo akcijos, įsigijimo momentu nustatyta neigiama prestižo vertė pajamoms priskiriama vėlesnio šių vienetų reorganizavimo ar perleidimo, jei tai bus atliekama, momentu. Tuo tarpu teigiamo prestižo atveju pagal PMI 18 str. 9 d. nuostatas, įmonei įsigijus kitos įmonės akcijas, susidariusi

²³² *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

prestižo vertė perkeliama į sąnaudas (amortizuojama kaip ilgalaikis nematerialusis turtas) per 15 metų laikotarpį, tačiau, įsigijus akcijas, prestižo vertė gali būti pripažįstama sąnaudomis tik po vėlesnio šių įmonių sujungimo arba vienos jų prijungimo prie kitos. Taigi vertinant PMI nuostatas, kai įsigyjamose akcijose, siekiant prestižo vertę pripažinti amortizacijos sąnaudomis, atskleistina, kad turi būti įvykdyti šie reikalavimai:

- 1) įsigytos akcijos turi suteikti teisę valdyti kitos įmonės grynąjį turtą ir veiklą;
- 2) įsigyti įmonės grynasis turtas ir įsipareigojimai turi būti įvertinti tikrąja rinkos kaina;
- 3) akcijų įsigijimo kaina turi būti apmokėta pinigais;
- 4) įsigytos įmonės akcijų įsigijimo kaina viršija tos įmonės grynojo turto, įvertinto tikrąja rinkos kaina, vertę;
- 5) iš šio perviršio, t.y. neidentifikuojamo turto (prestižo) įsigyjančioji įmonė tikisi ekonominės naudos;
- 6) abi įmonės turi būti sujungtos arba viena jų prijungta prie kitos (reorganizavimas).

Taigi kodėl esamas prestižo reglamentavimas pagal PMI keistinas?

Prieš atsakant į šį klausimą, pateiktinos pelno mokesčio administravimo praktikoje sutinkamos problemos.

Tikrinant pelno mokesčio mokėtojus, analizuojant prašymus dėl įpareigojančių sprendimų, pastebėtina, kad, siekiant akcijų įsigijimo metu nustatytą prestižo vertę po reorganizavimo pripažinti sąnaudomis pagal PMI, dažniausiai taikomas reorganizavimo būdas – taip vadinamas „atvirkštinis“ prijungimas, kai prie dukterinės įmonės prijungiama patronuojanti (motininė) įmonė, kuri, kaip nustato mokesčių administratorius tikrinimo metu, paprastai neturi jokio reikšmingo turto, išskyrus įsigytas dukterinės įmonės vieneto akcijas. Be to, tokiu atveju paprastai dukterinės įmonės akcijoms įsigyti ima paskolą.

Taip pat pastebėtina, kad grynąjį turtą (turtą ir išsipareigojimus vertina pati įmonė arba ji pripažįsta, kad balansinės vertės atitinka rinkos kainas (ypač, kai prestižą nustato bendro pavaldumo įmonės – t. y. bendro pavaldumo įmonių jungimas yra toks verslo jungimas, kai jungiamos įmonės, kurioms iki ir po jungimo lemiamą poveikį turi teisę daryti tas pats asmuo ar asmenų grupė), nesikreipdama į turto vertintojus.

Be to, į akcijų įsigijimo kainą įtraukiamos kitos išlaidos, tiesiogiai susijusios su akcijų įsigijimu (pavyzdžiui, kai įsigyjamoms didelių pagal generuojamas pajamas ir turimą turtą įmonių akcijos, papildomos išlaidos viršija akcijų įsigijimo kainą), todėl prestižo vertė padidėja.

Mokesčių administratoriui atliekant kontrolės veiksmus neretai nustatoma, kad įmonės, vadovaudamosi archyvavimo taisyklėmis, nusistato dokumentų saugojimo laikotarpius trumpesnius (10 metų) nei prestižo amortizavimo laikotarpis ir neturi prestižo apskaičiavimą pagrindžiančių dokumentų (turto vertinimo, akcijų apmokėjimo dokumentų ir kitų, pavyzdžiui, kai prestižas buvo pripažintas 2003 ir ankstesniais metais), todėl mokesčių administratorius neturi galimybių nustatyti, ar prestižo susidarymo metu įsigyjamą gryną turtą buvo įvertintas tikraja rinkos kaina ar balansinėmis vertėmis, ar akcijų (veiklos) įsigijimas buvo apmokėtas pinigais, kas perleido akcijas ir kitų svarbių aplinkybių norint tinkamai taikyti PMI. VMI prie FM duomenimis, 2014 m. 14 įmonių (kurios priskiriamos didiesiems mokesčių mokėtojams) pelno mokesčio tikslais amortizavo 655,7 mln. Lt dydžio prestižo sumą. VMI prie FM atliktos analizės duomenys parodė, kad iš 14 anketuotų didžiųjų mokesčių mokėtojų (į šį skaičių nepatenka kontrolės veiksmų metu vertinti didieji mokesčių mokėtojai) 12 didžiųjų mokesčių mokėtojų suformuotą prestižą 2009–2013 m. mokestiniais laikotarpiais amortizavo pelno mokesčio tikslais (traukė į leidžiamus atskaitymus) tokiomis sumomis: 2009 m. – 15,982 mln. Lt, 2010 m. – 19,548 mln. Lt, 2011 m. – 19,551 mln. Lt, 2012 m. – 19,759 mln. Lt, 2013 m. – 26.214 mln. Lt (duomenys

pateikiami Lt, kadangi analizė atlikta 2014 m.)²³³. Šie duomenys akivaizdžiai parodo, kad vis didesnės amortizuojamo prestižo sumos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams, todėl mažėja valstybės biudžeto mokestinės pajamos iš pelno mokesčio.

Esamas prestižo reglamentavimas pagal PMĮ kritikuotinas ir galėtų būti įvardintas kaip „nepamatuota lengvata“, nes:

- a) prestižo vertės, kurios atskirais didelių įmonių akcijų įsigijo atvejais siekia mln. eurų, pripažįstamos amortizacijos sąnaudomis;
- b) reorganizuojant įmones „atvirkštinio“ prijungimo būdu, sąnaudomis pripažįstamos palūkanos, mokamos už paskolą paimtą dukterinės įmonės akcijoms įsigyti, t.y. paskolą gražinti ir palūkanas už ją sumokėti turi pati įsigytoji įmonė;
- c) patronuojančios įmonės veiklos mokestiniai nuostoliai, susidarę iki reorganizavimo pabaigos pagal PMĮ 43 str. perkeliama dukterinei įmonei arba perduodami dukterinei įmonei pagal PMĮ 56¹ str. iki reorganizavimo;
- d) jeigu dukterinės įmonės akcijas patronuojančiai įmonei perleidžia kita įmonė, tai ta kita įmonė akcijų perleidimo pajamas priskiria neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 str. 15 p. (įsigyjant akcijų paketus, suteikiančius teisę valdyti įsigyjamąją įmonę holdingų lengvatos taikymo reikalavimai paprastai yra tenkinami);
- e) įsigyta įmonė jos akcijų įsigijimo dieną vertinto turto reorganizavimo metu gali jau neturėti, pasikečia ir verslo sąlygos, taigi tos ekonominės naudos, kurios įsigyjanti įmonė tikėjosi ir už kurią sumokėjo, jeigu reorganizavimas vyksta po kelių metų gali jau nebūti, prestižas gerokai nuvertėja, nepaisant to, pelno mokesčio tikslais amortizacijos

²³³ VMI prie FM didžiųjų mokesčių mokėtojų prestižo vertės analizės duomenys.

sąnaudomis pripažįstama prestižo vertė, nustatyta akcijų įsigijimo dieną.

Taigi, apibendrinant, atsakymas į minėtą klausimą, kodėl esamas prestižo reglamentavimas pagal PMI keistinas, būtų toks: esamas reglamentavimas yra nepakankamas. Pastebėtina, kad tais atvejais, kai mokestiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nereguliuoti, nėra galimybės užtikrinti nuoseklios ir pagrįstos vienodų PMI nuostatų taikymo praktikos. Atliekant mokesčių administravimo veiksmus, sukuriamos nevienodos apmokestinimo sąlygos ir sudaromos prielaidos mokesčių teisės aktų prieštaravimams ar neaiškumams. Esamą „platų“ prestižo, kaip mokestinės lengvatos, taikymą (ypač „atvirkštinio“ prijungimo būdo taikymo atveju), lemia nepakankamas prestižo pripažinimo pelno mokesčio tikslais reglamentavimas.

Keltinas klausimas, ką ir kaip keisti PMI? Atsakymas rastas VAS nuostatose.

Visų pirma pagal 14-ojo VAS²³⁴ 52 p. nustačiusi, kad prestižo vertė sumažėjo, įmonė taiko tuos pačius apskaitos principus, kaip ir registruodama kito turto vertės sumažėjimą pagal 23-iojo Verslo apskaitos standarto „Turto nuvertėjimas“ nustatytą tvarką. Pagal šį p. amortizacija skaičiuojama nuo naujos likutinės jo vertės. Be to, pagal 14-ojo VAS 44 p. įsigytosios įmonės ar įsigyto verslo įsigijimo savikaina, viršijanti įsigijusiai įmonei tenkančią įsigytosios įmonės grynojo turto dalies ar įsigyto verslo grynojo turto vertę, pripažįstama prestižu, jei įmonę ar verslą įsigijusioji įmonė ateityje tikisi gauti ekonominės naudos. Kitu atveju tai laikoma nuostoliais dėl verslo jungimo, kurie parodomi pelno (nuostolių) ataskaitoje. 14-ojo VAS 45 p. numato, jog įsigyto kitos įmonės grynojo turto ar verslo grynojo turto vertės dalis, viršijanti įmonę ar verslą įsigijusiosios įmonės sumokėtą kainą, pripažįstama pelnu dėl verslo jungimo. Tad

²³⁴ 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“, patvirtintas Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2013 m. kovo 8 d. įsakymu Nr. VAS-3. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 43-1437; 2013, Nr. 28-1375.

VAS apskritai nevertinama sąvoka „neigiamas prestižas“. *Inter alia*, 14-ojo VAS 25 p. aiškiai numato, kad paprastai teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei įgyjama, kai įsigyjama daugiau kaip 50 procentų balsų suteikiančių akcijų. Tačiau ir tais atvejais, kai įmonė įsigyja akcijų, suteikiančių mažiau kaip 50 procentų balsų, ji gali būti įsigijusioji įmonė, jei dėl verslo jungimo įgyja: 1. susitarusi su kitais tos įmonės akcininkais teisę valdyti daugiau kaip pusę balsų suteikiančių kitos įmonės akcijų; 2. teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei pagal įstatus ar sutartį; 3. teisę skirti arba atšaukti kitos įmonės vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių; 4. balsų daugumą kitos įmonės valdybos ar kito valdymo organo susirinkimuose. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad šiame VAS konkrečiai reglamentuojama, kaip įvertinamas įsigytas turtas ir įsipareigojimai (14-ojo VAS 37 p.), kaip prestižo įsigijimo kaina apskaičiuojama, kai akcijos įsigyjamose etapais²³⁵ (14-ojo VAS 14 p.) ir kiti svarbūs prestižo apskaičiavimo aspektai.

Apibendrinus PMĮ ir VAS nuostatas dėl prestižo, darytina išvada, kad prestižo vertės įtvirtinimas PMĮ, nenustačius kitų sąlygų dėl skirtumų, susijusių su reglamentavimu pagal VAS, sudarė prielaidas pripažinti prestižą pagal PMĮ nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kad pagal VAS kai kuriais atvejais prestižas nesusidaro²³⁶. Tokiu būdu, vadovaujantis 14-ojo VAS nuostatomis, siūlytina:

- 1) panaikinti PMĮ nuostatas, reglamentuojančias neigiamo prestižo pripažinimą, kai įsigyjama kitos įmonės veikla kaip kompleksas ar veiklos dalis kaip teisių ir prievolių visuma arba, siekiant valdyti kitos

²³⁵ Įmonės akcijų įsigijimas gali būti vykdomas keliais etapais. Tą etapą, kai įgyjama teisė daryti lemiamą poveikį kitai įmonei, apskaičiuojama bendra visų etapų investicijų įsigijimo savikaina. Įsigytai nuosavybės daliai tenkanti grynojo turto dalies vertė nustatoma jungimo dieną. Jei įsigytosios įmonės įsigijimo savikaina yra didesnė už įsigytos grynojo turto dalies vertę, gautas skirtumas konsoliduotosiose finansinėse ataskaitose parodomas kaip prestižas arba nuostoliai dėl teisės daryti lemiamą poveikį įmonei įsigijimo. Jei įsigijimo savikaina yra mažesnė už įsigytai nuosavybės daliai tenkančią grynojo turto dalies vertę, gautas skirtumas pripažįstamas pelnu dėl investicijos įsigijimo (toks reglamentavimas numatytas 14-ojo VAS 14 p.).

²³⁶ Paminėtina problema tokia, jog prestižas parodomas tik konsoliduotose finansinėse ataskaitose, todėl, kai įmonės tokių finansinių ataskaitų nesudaro, tampa nebeaišku, kaip skaičiuoti prestižą pelno mokesčio prasme. Tokiu būdu, kaip ir siūloma disertacijoje, tikslinga prestižo reglamentavimą detalizuoti PMĮ, tokį reglamentavimą parengiant pagal VAS.

įmonės grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjamos jos akcijos. Vietoje neigiamo prestižo įtvirtinti nuostatą, kad abiem šiais atvejais, kuomet įsigyjamosios įmonės pinigais sumokėta kaina yra mažesnė už įsigytos įmonės grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę, šis skirtumas priskiriamas įsigyjamosios įmonės apmokestinamajam pelnui; atitinkamai patikslinti PMĮ 7 str. 2 ir 3 d. (t. y., kada pripažįstamas toks pelnas);

- 2) PMĮ 2 str. 30 d. papildyti nuostata, kad prestižas gali būti nustatomas, kai įsigyjama daugiau kaip 50 proc. balsų turinčių akcijų (dalių, pajų) ir įmonė gali pagrįsti, kad siekė ekonominės naudos. Taip pat papildomai PMĮ 2 str. 30 d. numatyti, kad prestižas pripažįstamas ir tais atvejais, kai įmonė įsigyja akcijų, suteikiančių mažiau kaip 50 procentų balsų, tačiau dėl verslo jungimo įsigyjamoji įmonė įgyja: 1. susitarusi su kitais tos įmonės akcininkais teisę valdyti daugiau kaip pusę balsų suteikiančių kitos įmonės akcijų; 2. teisę daryti lemiamą poveikį kitai įmonei pagal įstatus ar sutartį; 3. teisę skirti arba atšaukti kitos įmonės vadovą, daugumą valdymo ar priežiūros organo narių; 4. balsų daugumą kitos įmonės valdybos ar kito valdymo organo susirinkimuose;
- 3) PMĮ 18 str. 10 d. papildyti nuostata, kad, jeigu pagal finansinės apskaitos taisykles pripažįstama, kad prestižas nuvertėjo ir amortizacija skaičiuojama nuo naujos likutinės jo vertės, analogiškas amortizacijos skaičiavimas turi būti taikomas ir skaičiuojat pelno mokesčių;
- 4) vadovaujantis PMĮ 16 str. 7 d., pagal kurią kitais atvejais Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija nustato turto įsigijimo kainos, pardavimo kainos arba turto vertės padidėjimo pajamų apskaičiavimo tvarką, prestižo pripažinimo klausimus reglamentuoti kitame teisės akte:

- a) detalizuoti PMĮ 2 str. 30 dalyje nustatytą prestižo vertės apskaičiavimą, kartu pateikiant grynojo turto apibrėžimą; nustatyti, kad turtą ir įsipareigojimus rinkos kaina vertina turto vertintojai (veiklos ir akcijų įsigijimo atvejais); nustatyti, kad, apskaičiuojant prestižo vertę, akcijų įsigijimo kainą sudaro kaina sumokėta už akcijas;
- b) reglamentuoti prestižo įsigijimo kainos apskaičiavimą, kai akcijos įsigyjamoms etapais;
- c) nustatyti, kad visi dokumentai susiję su prestižo vertės nustatymu turi būti saugomi ne trumpiau kaip 20 m., išskyrus atvejus, kai buvo atlikti mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai dėl prestižo pripažinimo.

Taip pat papildomai PMĮ 18 str. 10 d. būtų galima nustatyti, kad, kai, siekiant valdyti kitos įmonės grynąjį turtą ir veiklą įsigyjamoms jos akcijoms, susidariusi prestižo vertė į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiama kaip ir ilgalaikis turtas šiame str. nustatyta tvarka tik po dukterinės įmonės prijungimo prie patronuojančios įmonės PMĮ 41 str. 2 d. 3 p. nustatyta tvarka, jeigu prijungimas įvyko per ne ilgesnį kaip 2 metų laikotarpį. Taigi atitinkamai būtų galima papildyti ir PMĮ 7 str. 3 d.

Pastebėtina: kai esamas PMĮ nustatymas reglamentavimas yra nepakankamas (nereglamentuoja, kaip, apmokestinant pelno mokesčiu, vertinti atitinkamas ūkines operacijas – o apskritai visų galimų atvejų PMĮ reglamentuoti ir negali), mokesčių administratorius, rengdamas PMĮ komentarą, galėtų tokius atvejus aiškinti pagal VAS nuostatas. Paminėtina, jog esama tokių atvejų, kai mokesčių administratorius aiškina PMĮ nuostatas, pagrįsdamas VAS, tai, be abejo, vertintina teigiamai.

Paprastai visos įmonės, atlikdamos atsargų, dažniausiai perparduoti skirtų prekių, inventorizaciją, praktikoje susiduria su nustatytu vienu prekių pertekliumi,

kitų – trūkumu. 2013 m. galiojusiame PMĮ komentare buvo aiškinama, kad inventorizacijos metu nustatytas prekių perteklius pagal PMĮ 14 str. 1 d. nuostatas priskirtinas nemokamai gautam turtui. Nemokamai gauto turto įsigijimo kaina yra lygi nuliui, todėl finansinėje apskaitoje parodytas prekių perteklius, pagal PMĮ nėra apmokestinimo pelno mokesčio objektas. Šiuo atveju apmokestinamosioms pajamoms būtų priskirta visa už parduotas ar kitaip perleistas perteklines prekes gauta suma²³⁷. Remiantis pastaruoju aiškinimu, be paminėto mokesčio ir apskaitinio skirtumo, kuris vertintinas neigiamai, kyla neaiškumų, ar nemokamai gautam turtui pagal PMĮ reikėtų priskirti tik vienaarūšes, ar ir nevienarūšes prekes (prekės finansinėje apskaitoje į pastarąsias dvi kategorijas privalo būti skirstomos, jei įmonė prekiauja įvairiomis nevienodomis prekėmis)? Jeigu inventorizacijos metu nustatomas prekių trūkumas, ar jis priskiriamas leidžiamiems atskaitymams? Ar leidžiamiems atskaitymams būtų priskirtas ir kiekio²³⁸, ir vertės²³⁹ trūkumas? Kaip, remiantis PMĮ, nustatoma trūkstamų arba perteklinių prekių įsigijimo kaina (savikaina)? Be šių probleminių klausimų atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad minėtas mokesčių administratoriaus išaiškinimas, žymintis mokesčio ir apskaitinį skirtumą (nustatytas prekių perteklius priskirtinas nemokamai gautam turtui, kurio įsigijimo kaina yra lygi nuliui, todėl finansinėje apskaitoje parodytas prekių perteklius pagal PMĮ nėra apmokestinimo pelno mokesčio objektas), vertintinas neigiamai, nes *de facto* įmonė neatiduos rasto prekių pertekliaus nemokamai. Prilyginus perteklines prekes nemokamai gautam turtui klaidingai įmonėje skaičiuojamos prekių savikainų formulės, kyla barkodų identifikavimo problemos, įmonė turi vesti „dvigubą“ finansinę ir pelno mokesčio apskaitą. Mokesčių

²³⁷ PMĮ komentaro p. 165 (galiojusi redakcija iki 2014 m. vasario 19 d.).

²³⁸ Pavyzdžiui, inventorizacijos metu nustatytas mėlyna spalva rašančių 115 pieštukų perteklius, juoda spalva rašančių 140 rašiklių trūkumas. Visų pieštukų kainos tapačios ir jie laikytini vienaarūšėmis prekėmis. Jūs perrūšėdavus, gautas kiekio (25 pieštukų) trūkumas.

²³⁹ Pavyzdžiui, vienos rūšies pomidorų kilogramo įsigijimo kaina 4 eurai, kitos 5 eurai (šie pomidorai laikomi vienaarūšėmis prekėmis). Inventorizacijos metu nustatytas pigesnės rūšies obuolių 30 kilogramų perteklius (120 eurų) ir brangesnės rūšies obuolių 30 kilogramų trūkumas (150 eurų). Taigi, perrūšėdavus prekes, gautas ne kiekio, tačiau vertės trūkumas (30 eurų).

administratorius visiems šiems iškeltiems probleminiams klausimams spręsti pagrįstai pasirinko tinkamiausią būdą – mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikyti VAS. Būtent VMI prie FM 2014 m. vasario 19 d. raštu Nr. (32.42-31-1)-RM-2235 pakeitė savo aiškinimą, beveik suvienodino inventorizacijos metu nustatyto prekių pertekliaus arba trūkumo apmokestinimą pelno mokesčiu su VAS taikymu, ir taip panaikino minėtą mokestinį ir apskaitinį skirtumą. Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis VAS metodinėmis rekomendacijomis, pirmiausiai aiškiai atribojo vienaarūšes ir vienaarūšes prekes²⁴⁰, išaiškino, jog vienaarūšių prekių vertės trūkumas priskirtinas leidžiamiems atskaitymams, vertės perteklius – apmokestinamosioms pajamoms, vienaarūšių prekių kiekio trūkumas – neleidžiamiems atskaitymams (akcentuota galimybė atskaityti tokį trūkumą kaip natūralią netektį pagal PMĮ 23 str., vadinasi, dalinis apskaitinis ir mokestinis skirtumas gali išlikti), kiekio perteklius – apmokestinamosioms pajamoms. Nevienaarūšių prekių kiekio trūkumas – neleidžiamiems atskaitymams (akcentuota galimybė atskaityti tokį trūkumą kaip natūralią netektį pagal PMĮ 23 str., vadinasi, dalinis apskaitinis ir mokestinis skirtumas gali išlikti), kiekio perteklius – apmokestinamosioms pajamoms²⁴¹. Be to, trūkstamų arba perteklinių vienaarūšių ir nevienaarūšių prekių įsigijimo kaina (savikaina) pelno mokesčio prasme nustatoma pagal finansinės apskaitos taisykles, taikant tuos pačius įkainojimo (FIFO arba kitus metodus, jeigu, vadovaujantis VMI prie FM viršininko 2003 m. rugsėjo 9 d. įsakymu Nr. V-248 patvirtintomis Finansinėje apskaitoje naudojamo atsargų įkainojimo ir apskaitos metodo taikymo pelno mokesčiui apskaičiuoti taisyklėmis (su pakeitimais ir papildymais), mokesčio mokėtojas yra gavęs mokesčių administratoriaus sutikimą

²⁴⁰ Prekės pagal jų vartojamąsias savybes gali būti grupuojamos į vienaarūšes ir nevienaarūšes. Vienarūšėmis laikomos tokios prekės, kurios turi analogišką vartojimo paskirtį, išvaizdą, sudėtį, kokybę ir kurių kaina tapati arba nedaug skiriasi.

²⁴¹ Kadangi nevienaarūšės prekės nėra perrūšiuojamos, jų atveju inventorizacijos metu gali būti nustatomas tik kiekio perteklius ar trūkumas.

taikyti kitoki metodą apskaičiuojant pelno mokestį) būdus, kurie taikomi finansinėje apskaitoje.

Iš kitos pusės, mokesčių administratorius vis dar vangiai taiko VAS, apmokestinant pelno mokesčiu. Tai pagrindžia konkrečių ūkinių operacijų aiškinimo atvejai. Pavyzdžiui, PMĮ komentare, aiškindamas įmonės turto sampratą ir skirstymą, turto įsigijimo kainos nustatymą, ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, prestižo mokestinį įvertinimą (PMĮ 2 str. 30 d., reglamentuojančios prestižo sąvoką, komentaras kol kas neparengtas), išvestinių finansinių priemonių apmokestinimą²⁴² ir t. t. mokesčių administratorius, siekdamas suteikti daugiau aiškumo tinkamam mokestinės prievolės vykdymui, o ne abstrakčiai aprašydamas PMĮ normų taikymą, galėtų pagrįstai aiškinti apmokestinimo nuostatas, vadovaudamasis VAS.

Taip pat atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad mokesčių administratorius, PMĮ komentare aiškindamas PMĮ nuostatų taikymą, neturėtų pamiršti, jog egzistuoja tarptautinių finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų ir VAS skirtumai, į kuriuos tikslinga atsižvelgti derinant PMĮ nuostatų taikymą prie finansinės apskaitos teisinio reguliavimo. PMĮ komentare aiškinama, jog už skolintas sumas mokamos palūkanos atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos (į turto įsigijimo kainą jos nepatenka)²⁴³. Pavyzdžiui, statybos veiklą vykdanči įmonė pati stato parduotuvę, kurioje numatoma prekiauti statyboms reikalingomis medžiagomis. Parduotuvės statybai įmonė iš banko gavo 10 mln. eurų paskolą su 10 % metine palūkanų norma. Paskolą kartu su priskaičiuotomis palūkanomis įmonė turi gražinti per 8 metus. Vadovaujantis minėtu PMĮ nuostatų aiškinimu, visos per 8 metus už banko paskolą priskaičiuotos palūkanos į parduotuvės statybos savikainą neįskaičiuojamos, tačiau turi būti kasmet priskiriamos leidžiamiems atskaitymams

²⁴² PMĮ komentaro p. 40, 103–104, 136, 158–166, 197–213, 314.

²⁴³ PMĮ komentaro p. 429.

kaip veiklos sąnaudos. Toks aiškinimas atitinka 12-ojo VAS 14 p., pagal kurią palūkanos į turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą neįskaičiuojamos. Jos pripažįstamos atitinkamų ataskaitinių laikotarpių sąnaudomis. 23-ojo TAS „Skolinimosi išlaidų“²⁴⁴ 8 p. aiškiai įtvirtinta, kad įmonė turi kapitalizuoti skolinimosi išlaidas (palūkanas ir kitas išlaidas, kurias patiria įmonė skolindamasi lėšas), kurios yra tiesiogiai priskirtinos ilgo parengimo turtui įsigyti, statybai ar gamybai, kaip to turto savikainos dalį. Kitas skolinimosi išlaidas įmonė turi pripažinti to laikotarpio, per kurį jos patiriamos, sąnaudomis. Tokiu atveju, vadovaudamasi PMI komentaru, įmonės, kurios privalo arba savanoriškai taiko tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, privalo tvarkyti „dvigubą“ pelno mokesčio ir finansinę apskaitą dėl skirtingo mokestinio ir apskaitinio įvertinimo, o įmonės, taikančios VAS, tokios problemos neturi. Jeigu tokiu PMI komentaro išaiškinimu buvo siekiama vienodai traktuoti ūkinį faktą pagal pelno mokestį ir finansinę apskaitą, siūlytina tokį išaiškinimą pataisyti, paaiškinant, kad, jeigu įmonės tvarko finansinę apskaitą pagal tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, tuomet jos skolinimosi išlaidas gali kapitalizuoti, jeigu pagal VAS – atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tą mokestinį laikotarpį, kurį *de facto* patiriamos. Abiem atvejais nebūtų pažeidžiamos PMI 13 str. 3 d., 14 str. 1 d., 17 str. 1 ir 2 d. ir 18 str. 1 d. nuostatos, taigi remiantis jomis, būtų galima pagrįsti siūlytiną skolinimosi išlaidų aiškinimą pagal PMI atsižvelgiant į finansinės apskaitos teisinį reguliavimą.

Taigi, prieš priimant PMI pakeitimus, taip pat mokesčių administratoriui rengiant PMI komentarą, siūlytina visuomet įvertinti finansinės apskaitos nuostatų taikymo, apmokestinant pelno mokesčiu, galimybes.

²⁴⁴ 23-asis tarptautinis apskaitos standartas „Skolinimosi išlaidos“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). OL, 2008 L 320, p. 223 – 227.

3.2. Konkrečių pavyzdžių probleminių klausimų analizė

Analizuojant finansinės apskaitos standartų taikymą, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, vadovaujantis pragmatiniu teisės tyrimo metodu, siekiant visapusiškai atskleisti šios temos teorinį ir praktinį diskursą, analizuotinos probleminės praktinės VAS²⁴⁵ taikymo mokestiniuose teisiniuose santykiuose situacijos. Taip pat būtų galima įvardinti analizuotų Lietuvos Respublikos ir kitų valstybių pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo koreliacijos tyrimų trūkumą: jog tyrimuose paprastai pateikiamas daugiau teorinis vertinimas, bendros gairės, tačiau pasigendama konkrečių praktinių pavyzdžių. Disertacijoje sąmoningai pateikiamos galimos praktinės situacijos bei *de facto* šio tyrimo metu jau Lietuvos Respublikoje įgyvendinti pavyzdžiai, kai būtina implikuoti / buvo implikuotos finansinės apskaitos normas į mokestinės prievolės teisinį reguliavimą tokiu būdu kvestionuojant kontrargumentą dėl mokslinių postulatų praktinio pritaikymo mažareikšmiškumo.

Pavyzdžiui, įmonė, kurios vientintelė veikla yra prekyba šviežiais vaisiais ir daržovėmis, pradėjo vykdyti papildomą veiklą – prekiauti finansų rinkoje *Forex* (toliau – *Forex*) per tarpininką užsienio valstybėje. Įmonė *Forex* prekiauja valiutų poromis tokiu būdu pajamas gaunant iš valiutų kursų svyravimų²⁴⁶. Kadangi prekyba vykdoma, pervedus depozitą į tarpininko sąskaitą, vykdytas operacijas galima užfiksuoti tik tarpininko pateiktoje ataskaitoje. Šiuo atveju keltini du probleminiai klausimai. Pirma, ar apmokestinant pelno mokesčiu tarpininko pateiktoje ataskaitoje teigiamas sandorio rezultatas turėtų būti identifikuojamas kaip bendrovės pajamos, o neigiamas sandorio rezultatas – nuostoliai, ar pirkimų išlaidos turėtų būti pripažįstamos įmonės sąnaudomis, o pajamos – ne pardavimų

²⁴⁵ Kaip minėta disertacijos įvade, tyrimas orientuojasi į AB ir UAB finansinės apskaitos, tvarkomos pagal VAS, ir pelno mokesčio teisinio reguliavimo santykio problemas.

²⁴⁶ Prekyba valiutų poromis (angl. *currency pairs*) *Forex* rinkoje yra susijusi su rizika, kurios įmonė negali kontroliuoti ar paveikti.

ir pirkimų kainų skirtumas, bet pardavimų pajamos? Antra, pirmasis klausimas suponuoja antrąjį, kokiomis konkrečiomis PMĮ normomis vadovaujantis apmokestinamas tokia papildoma veikla uždirbtas pelnas (nuostoliai)? Atsakant į šiuos klausimus pirmiausia būtina nustatyti, ar prekyba valiutų poromis laikytina paprastąja ar išvestine finansine priemone, nes nuo to priklauso atitinkamas apmokestinimas pagal PMĮ. Pastebėtina, kad PMĮ 2 str. 13 d.²⁴⁷ pateikia abstraktų išvestinių finansinių priemonių apibrėžimą, kuriuo vadovaujantis būtų galima tik spėlioti, ar minėta priemonė iš tikrųjų atitinka išvestinės finansinės priemonės turinį? 26-asis Verslo apskaitos standartas „Išvestinės finansinės priemonės“²⁴⁸ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 26-asis VAS) detalizuoja pastarąjį apibrėžimą, pateikdamas konkrečias sąlygas, požymius, išvestinių finansinių priemonių rūšis (t. y. pagrindinius elementus, pagal kuriuos išvestinės finansinės priemonės gali būti atitinkamai apmokestinamos). Pastebėtina, jog PMĮ komentare, aiškinant išvestinių finansinių priemonių sąvoką ir iš jos išplaukiančius požymius, nuostatos perkeltos iš 26-ojo VAS²⁴⁹. Tai teigiamas reiškinys, nes niveliuojamas galimas skirtingas išvestinių finansinių priemonių rūšių identifikavimo mokestinis ir apskaitinis skirtumas. Sistemiškai analizuojant 26-ojo VAS nuostatas, akcentuotina, kad prekybos valiutų poromis sandoriai priskirtini išvestinėms finansinėms priemonėms, jei pradinė investicija yra santykinai maža (šiems sandoriams būdingas svertas, leidžiantis disponuoti kelias dešimtis kartų didesnėmis vertėmis (pinigine išraiška) nei pradinė investicija), valiutų porų pirkimo (pardavimo) sutarties sudarymo metu iš anksto nustatomas valiutų porų keitimo santykis ir nurodoma, kad valiutų poros bus keičiamos tam tikrą sutartyje

²⁴⁷ Išvestinė finansinė priemonė – finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina yra susijusi su prekių, kuriomis šis instrumentas grindžiamas, verte arba kaina, taip pat finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina yra susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju.

²⁴⁸ Patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2007 m. rugsėjo 17 d. įsakymu Nr. VAS-6. *Valstybės žinios*, 2007, Nr. 99-4045.

²⁴⁹ PMĮ komentaro p. 17.

numatyta datą ateityje. Tokios išvestinės finansinės priemonės vertė kinta dėl virtualioje erdvėje keičiamų valiutų porų santykio pokyčio – pagal 26-ąjį VAS pripažįstamas dėl išvestinės finansinės priemonės atsiradęs turtas ar įsipareigojimai. Taigi, teigiamas sandorio rezultatas, fiksuojamas tarpininko pateiktoje ataskaitoje, finansinėje apskaitoje turėtų būti apskaitomas kaip bendrovės pajamos, o neigiamas sandorio rezultatas – nuostoliai. Iš kitos pusės, jei įmonė valiutų poromis prekiauja sudarydama vadinamuosius *spot* sandorius²⁵⁰, tokia priemonė pagal 26-ąjį VAS nelaikytina išvestine finansine priemone (identifikuotina kaip paprastoji finansinė priemonė), tad iš šių sandorių gautas pelnas priskiriamas finansinės ir investicinės veiklos pajamoms, nuostoliai – finansinės ir investicinės veiklos sąnaudoms.

Galimas dvejetainis finansinės apskaitos normų taikymas lemia ir atitinkamą apmokestinimo tvarką. Pirmuoju atveju pagal PMĮ tokia priemonė laikytina prekybos tikslais naudojama išvestine finansine priemone. Nagrinėjant PMĮ normas (PMĮ 4 str., 11 str. 1 d., 14 – 16 str.) darytinos išvados, jog pelnas bendraja apmokestinimo prasme suprantamas kaip skirtumas tarp pardavimo pajamų ir sąnaudų, todėl būtų galima suponuoti, kad analizuojamos priemonės realizavimo momentu gautas teigiamas rezultatas nelaikytinas apmokestinamosiomis pajamomis, kadangi pastarosios yra šio rezultato ir valiutų porų įsigijimo išlaidų suma. Tačiau tuomet problema kyla dėl to, kad tarpininko pateiktoje ataskaitoje pateikiamas tik sandorio rezultatas ir nėra techninių galimybių atriboti ir atskirai fiksuoti kiekvienos valiutų poros pirkimo išlaidų sumas. *Inter alia*, rezultato apskaitymas kaip pajamos ar nuostoliai atitinka 26-ojo VAS nuostatus. Minėtas kitoks mokesstinis vertinimas lemtų nuolatinius finansinės apskaitos ir pelno mokesčio skirtumus, tačiau, kaip minėta, dėl prekybos *Forex* specifinių veikimo sąlygų netgi nebūtų įmanoma tiksliai nustatyti išlaidų, mokesstinę prievolę tektų įvertinti pagal tikėtinus skaičiavimus, o tai būtų

²⁵⁰ Sandoris, pagal kurio sąlygas įmonė tiesiogiai perka / parduoda valiutas, minėtas svertas netaikomas.

nepagrįsta ir determinuotą iš to gaunamą naudą viršijančius pelno mokesčio administravimo kaštus. Problemą galima spręsti paprasčiausiu būdu – apmokestinama, vadovaujantis finansinės apskaitos standartais, tai pagrindžia PMĮ 57 str. 3 d.: kai tokia priemonė realizuojama, tai gautas teigiamas rezultatas priskirtinas vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo apmokestinamosioms pajamoms, o neigiamas rezultatas – nuostoliams dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo (nuostoliai atskaitomi pagal PMĮ 30 str.).

Antruoju atveju pažymėtina, kad pagal PMĮ 31 str. 1 d. 13 p. kitos nesusiję su pajamų uždirstimu ir neįprastinės įmonės vykdomai veiklai sąnaudos laikomos neleidžiamais atskaitymais. Kaip minėta, įmonė vykdo papildomą veiklą, visiškai nesusijusią su jos ekonomine veikla (prekyba šviežiais vaisiais ir daržovėmis) – prekybą *Forex* valiutų poromis (spekuliacijos tikslais). Iš tokios veiklos patirti nuostoliai yra neįprastinės įmonės vykdomai veiklai sąnaudos, laikytinos neleidžiamais atskaitymais. Pagal PMĮ 4 str. 1 d. Lietuvos įmonės mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirstos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, todėl gautas teigiamas rezultatas iš tokios priemonės priskirtinas apmokestinamosioms pajamoms. Šiuo atveju nuolatinis skirtumas identifikuotinas gavus neigiamą rezultatą (nuostolius).

Pavyzdys aiškiai iliustruoja, jog finansinės apskaitos normos tiesiogiai lemia, kaip iš įmonės naudojamų paprastųjų finansinių ar išvestinių finansinių priemonių gautas rezultatas bus apmokestinamas pelno mokesčiu. Akcentuojant disertacijos hipotezės teiginį dėl finansinės apskaitos standartų implikavimo mokesčiniuose teisiniuose santykiuose neabsoliutinimo, pateiktinas kitas pavyzdys apie išvestinių finansinių priemonių apmokestinimo įvertinimą, pabrėžiant, kad ne visos finansinės apskaitos taisyklės turėtų būti taikomos nustatant pelno mokesčio bazę.

Įmonė, užsiimanti telekomunikacijų paslaugų teikimu, su banku sudarė lizingo sutartis, pagal kurias įsigijo telekomunikacijų paslaugoms teikti reikalingos įrangos. Pagal lizingo sutartis (kurios sudarytos iki euro įvedimo Lietuvos Respublikoje) visi įmonės įsipareigojimai denominuoti eurai, palūkanų norma kintama – svyruoja nuo 6 mėn. EUR LIBOR sumuojant atitinkamo procento maržą. Įmonė nusprendė apsidrausti nuo pinigų srautų pasikeitimo rizikos, kadangi pastaraisiais metais kintamos tarpbankinės palūkanų normos stipriai svyravo. Ji su banku sudarė sutartį dėl išvestinių finansinių priemonių taikymo dėl palūkanų normų apskeitimo sandorių: įmonė įsipareigojo bankui mokėti fiksuotas palūkanas, bankas – įmonei mokėti kintamas palūkanas. Akcentuotina, jog įmonė palūkanų normų apskeitimo sandorį sudarė siekdama apsidrausti nuo potencialios kintamos palūkanų normos svyravimo rizikos, galinčios neigiamai determinuoti įmonės pinigų srautus (t. y. ne spekuliaciniais tikslais). Vadovaudamasi 26-uoju VAS, įmonė visas išvestines finansines priemones pripažįsta tikrąja verte atlikdama jų perkainojimus. 26-ojo VAS 20 p. įtvirtintas sąlygų visetas, kurį tenkinus išvestinė finansinė priemonė gali būti laikoma apsidraudimo priemone²⁵¹. Pagal banko pateiktus įvertinimus 2014 m. gruodžio 31 d. įmonės turimų išvestinių finansinių priemonių tikroji vertė buvo neigiama (netenkina visų apsidraudimo priemonėms numatytų kriterijų). Keltinas probleminis klausimas, ar tokiu atveju ji gali būti apmokestinta kaip išvestinė finansinė priemonė? Nei PMĮ²⁵², nei jo komentare nėra atskleidžiama, kaip turėtų

²⁵¹ 1. Jei išvestinė finansinė priemonė yra susijusi su konkrečia, įmonės parengtoje rizikos valdymo politikoje aprašyta rizika, turinčia įtakos įmonės pelnui arba nuostoliui, o ne su bendra įmonės verslo rizika. Prieš sudarydama sandorį dėl išvestinės finansinės priemonės, pagal savo nustatytą tvarką įmonė parengia dokumentą, kuriame nurodo riziką, nuo kurios apsidraudžia, jos valdymo tikslas, strategija, apdraudžiamas objektas ir apsidraudimo nuo rizikos veiksmingumo vertinimo metodika; 2. tikimasi, kad išvestinė finansinė priemonė apsidrausti nuo rizikos bus veiksminga, t. y. kompensuos apdraudžiamo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų kitimo riziką taip, kaip buvo numatyta parengtame dokumente; 3. planuojamas sandoris, kurį įmonė apdraudžia, turi būti labai tikėtinas ir susijęs su pinigų srautų, turinčių įtakos įmonės pelnui ar nuostoliui, pasikeitimu; 4. galima patikimai įvertinti išvestinės finansinės priemonės apsidraudimo nuo rizikos veiksmingumą.

²⁵² PMĮ 12 str. 7 p. tik numato, kad įmonės neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka, ir PMĮ 31 str. 1 d. 15 p. numato, kad iš įmonės pajamų

būti apmokestinamas perkainojimo rezultatas tų apsidraudimo išvestinių finansinių priemonių, kurios tam tikru laikotarpiu netenkina visų apsidraudimo priemonėms numatytų kriterijų (kaip minėta, ši priemonė tapo neefektyvi). Atsakymas pateiktinas, remiantis VAS nuostatų taikymu, apmokestinant pelno mokesčiu. Tai pagrindžia du argumentai. Pirma, remiantis teleologiniu teisės aiškinimo metodu, 26-ojo VAS metodinėse rekomendacijose²⁵³, nagrinėjant šio VAS 19 p. normą, pagrįstai aiškinama, kad, jei įmonė įsigyja išvestinę finansinę priemonę tikėdamasi, kad ji kompensuos apdraudžiamojo objekto vertės pokytį, tačiau apsidraudimas nėra efektyvus, tai išvestinė finansinė priemonė vis tiek laikoma apsidraudimo priemone, tik jai netaikomi apsidraudimo priemonių finansinės apskaitos reikalavimai, kurie aprašyti šio standarto IX–XI skyriuose (t. y. šie reikalavimai susiję su galimybe tam tikrų apsidraudimo priemonių perkainavimo pelną arba nuostolius registruoti nuosavo kapitalo dalyje, tačiau jai taikomi kituose 26-ojo VAS skyriuose reglamentuojami finansinės apskaitos reikalavimai). Niveliuojant teisinio reguliavimo galimą skirtumą, sistemiškai analizuojant VAS ir PMI normas, suponuotina, kad, ir apmokestinant pelno mokesčiu, nuostatos taikytinos nuosekliai, todėl apmokestinamas perkainojimo rezultatas ir tokių išvestinių finansinių priemonių, kurios pagal savo esmę laikomos apsidraudimo priemonėmis, tačiau tam tikru laikotarpiu netenkina visų joms keliamų kriterijų (tokiai priemonei netaikytini 26-ojo VAS IX–XI skyriuose numatyti reikalavimai). Antra, postuluojuant *vice versa* – tokios priemonės perkainojimo rezultatas turi būti neapmokestinamas nuo to momento, kai apsidraudimo priemonė nebeatitinka visų minėtų reikalavimų – identifikuotini atvejai, kai įmonėms kasmet tektų skirtingai pagal pelno mokesčių ir finansinę

negali būti atskaitomos sąnaudos dėl turto ir išpareigojimų, išskyrus sąnaudas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka.

²⁵³ 26-ojo verslo apskaitos standarto „Išvestinės finansinės priemonės“ metodinių rekomendacijų patvirtintų Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2008 m. gegužės 27 d. įsakymu Nr. VAS-5, 19 p. (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 12 d.]. Priega per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

apskaitą įvertinti tos pačios išvestinės finansinės priemonės rezultatus, kadangi vienais metais ši priemonė gali netenkinti visų kriterijų, kitais metais jau tenkinti, dar kitais metais vėl netenkinti. Tai lemtų jokių teisinių reguliavimų nepagrįstus didesnius nei gaunama tikrosios finansinės būklės atspindėjimo informacija įmonės ir mokesčių administratoriaus kaštus. Papildomai pažymėtina, kad, laikantis PMĮ 11 str. 4 d., kaip numato ir 26-ojo VAS 20 p., prieš sudarydama sandorį dėl išvestinės finansinės priemonės, įmonė privalo pagal savo nustatytą tvarką parengti dokumentą, kuriame nurodo riziką, nuo kurios apsidraudžia, jos valdymo tikslas, strategija, apdraudžiamas objektas ir apsidraudimo nuo rizikos veiksmingumo vertinimo metodika. Darytina išvada, kad pelno mokesčio tikslais faktas, jog tam tikru laikotarpiu apsidraudimo išvestinė finansinė priemonė neatitinka visų 26-ojo VAS įtvirtintų reikalavimų ir jai netaikytinos šio VAS IX–XI skyrių normos, *ipso iure* nepaneigia jos perkainojimo rezultatų apmokestinimo – tokie perkainojimo rezultatai privalo būti apmokestinami pelno mokesčiu.

Taip pat keltina diskusija, kaip turėtų būti apmokestinamas apsidraudimo išvestinės finansinės priemonės perkainojimo pelnas arba nuostoliai, atsižvelgiant į tai, ar rezultatas finansinėje apskaitoje fiksuojamas kaip veiksmingos, ar neveiksmingos priemonės. 26-ojo VAS 20.2 p. numato, jog įmonė sudaro tokias priemones tikėdamasi, kad išvestinė finansinė priemonė apsidrausti nuo rizikos bus veiksminga, t. y. kompensuos apdraudžiamo objekto tikrosios vertės ar pinigų srautų kitimo riziką taip, kaip buvo numatyta parengtame dokumente. Pagal 26-ojo VAS 52 p. pelno ar nuostolio dalis, tenkanti veiksmingajai apsidraudimo priemonei, registruojama nuosavo kapitalo dalyje, perkainojimo rezervo (rezultatų) sąskaitoje. 26-ojo VAS 53 p. reglamentuoja, kad pelno ar nuostolio dalis, tenkanti neveiksmingajai apsidraudimo priemonei, parodoma pelno (nuostolių) ataskaitoje. Pastebėtina, kad PMĮ komentare tik nurodoma, jog išvestinių finansinių priemonių, naudojamų rizikai drausti, perkainojimo teigiamas rezultatas priskiriamas apmokestinamosioms pajamoms, nuostoliai – leidžiamais

atskaitymams²⁵⁴, tačiau PMI komentare (be abejo, ir pačiame PMI) nėra aiškinama, kaip pelno mokesčiu turėtų būti apmokestinamas analizuojamų priemonių rezultatas, kuris finansinėje apskaitoje fiksuojamas nuosavo kapitalo dalyje, perkainojimo rezervo sąskaitoje. Teoriškai būtų galima postuliuoti, kad nuosavo kapitalo dalyje fiksuojamas apsidraudimo išvestinių finansinių priemonių rezultatas yra neapmokestinamas, kadangi pelno mokesčio bazė koreguojama iš apskaitinio pelno, fiksuojamo pelno (nuostolių) ataskaitoje, todėl tik pastarojoje registruojamas perkainojimo rezultatas turėtų būti apmokestinamas. Iš kitos pusės, teigtina, kad ir nuosavo kapitalo dalyje registruojamas perkainojimo rezultatas determinuoja pelno mokesčio bazę (nuosavas kapitalas priklauso nuosavybės kategorijai, kurios ūkinių operacijų vertės lygiai taip pat sisteminamos į apskaitinio rezultato (pelno/nuostolių) duomenis). Taigi pateiktini du argumentai, kodėl šiuo atveju nebūtų galima absoliutinti finansinės apskaitos normų formalus implikavimo mokesčiuose teisiniuose santykiuose ir skirtingai aiškinti apmokestinimo pelno mokesčiu, atsižvelgiant į tai, kurioje finansinės apskaitos kategorijoje priemonės rezultatas fiksuojamas. Pirma, būtina vadovautis jau minėtomis PMI 12 str. 7 p. ir 31 str. 1 d. 15 p. normomis, pagal kurias nėra atskirai įtvirtinamos išimties dėl perkainojimo rezultato, kuris finansinėje apskaitoje fiksuojamas nuosavo kapitalo dalyje. Antra, postuliuojant, kad tik pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaitomas išvestinių finansinių priemonių, naudojamų rizikai drausti, rezultatas apmokestinamas, būtų formuojamas teisinis neapibrėžtumas, keliantis piktnaudžiavimų grėsmę: laikotarpį, per kurį iš perkainojimo rezultato gaunamas teigiamas rezultatas, įmonės, siekdamos optimizuoti mokėtiną pelno mokestį, siektų atitikti visus 26-ojo VAS reikalavimus, kad tokį rezultatą fiksuotų nuosavo kapitalo dalyje tam, jog jis būtų neapmokestinamas, tačiau laikotarpį, kurį gaunami nuostoliai, įmonės nebūtų suinteresuotos atitikti minėtų 26-ojo VAS reikalavimų todėl, kad šių nuostolių

²⁵⁴ P. 136.

apskaitymo pelno (nuostolių) ataskaitoje atveju ji būtų galima priskirti leidžiamoms atskaitymams. Remiantis išdėstytu, darytina išvada, kad, apmokestinant pelno mokesčiu, apsidraudimo išvestinių finansinių priemonių perkainojimo teigiamas rezultatas privalo būti laikomas apmokestinamosiomis pajamomis / neigiamas rezultatas traukiamas į leidžiamus atskaitymus, neatsižvelgiant į tai, ar jis finansinėje apskaitoje registruojamas nuosavo kapitalo dalyje, ar pelno (nuostolių) ataskaitoje. Pastebėtina, kad šio aiškinimo nebūtų galima pavadinti nuolatinio skirtumu, kadangi skiriasi tik finansinės apskaitos kategorija, kurioje rezultatas fiksuojamas, tačiau pats jo mokestinis ir apskaitinis įvertinimas išlieka vienodas.

Taip pat pateiktinas kitas pavyzdys, pagrindžiantis išvadą, kad VAS taikymas, apmokestinant pelno mokesčiu, negali būti absoliutus. Disertacijoje minėta, kad pagal PMĮ 57 str. 4 d. vietos mokesčio administratorius centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka, mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes gali leisti apskaityti atsargas, taikant tą buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kuri įmonė taiko sudarydama finansinių ataskaitų rinkinį. Finansinėje apskaitoje naudojamo atsargų įkainojimo ir apskaitos metodo taikymo pelno mokesčiui apskaičiuoti taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugsėjo 9 d. įsakymu Nr. V-248 (su pakeitimais ir papildymais) 4 p. reglamentuojama, kad taisyklės taikomos įmonėms, kurios, sudarydamos finansines ataskaitas, atsargas įkainoja ir apskaito taikydamos LIFO, svertinio vidurkio, konkrečių kainų arba kitą atsargų įkainojimo ir finansinės apskaitos metodą ir tą patį metodą nori taikyti skaičiuodamos pelno mokesťį. Pastebėtina, kad daugelis gamybinių įmonių siekia optimizuoti gamybos kaštus, taupydamos gamybos pasiruošimo laiką, standartizuodamos pusgaminius, pirkdamos žaliavas sudėtinėmis kainomis, kai vienas iš kainų formavimo elementas yra biržos kaina, ir kiti. Todėl įprastiniame

gamybos procese pagamintos produkcijos savikainos pardavimo metu, taikant FIFO ar svertinio vidurkio metodus, dažniausiai yra neįmanoma tiksliai apskaičiuoti dėl neužbaigtų pirkimo arba gamybos proceso įvairiuose lygiuose procedūrų. Pagal 9-ojo VAS²⁵⁵ 21 p., kai atsargų (produkcijos) judėjimo ir jų likučių ataskaitiniu laikotarpiu traukti į apskaitą faktine pasigaminimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai, pavyzdžiui, normatyvinės savikainos būdas, kuris gali būti taikomas, jeigu gaunami skaičiavimai yra artimi savikainai. Taikant šį būdą, įvertinamas normalus žaliavų ir medžiagų, darbo, įrengimų našumo ir pajėgumų naudojimo lygis ir nustatoma normatyvinė produkcijos vieneto savikaina. Ji yra reguliariai peržiūrima ir, jeigu reikia, keičiama atsižvelgiant į pasikeitusias sąlygas. Ar galima šį metodą taikyti pagal PMI? Problema keltina dėl to, kad, taikydama šį metodą, įmonė sąnaudomis pripažįsta patirtas išlaidas, atsargų ar pagamintos produkcijos kainas registruodama finansinėje apskaitoje pagal gautas sąskaitas iš tiekėjų, tačiau einamąjį mokestinį laikotarpį skirtumas tarp faktinių išlaidų ir normatyvinės savikainos būdu nustatytų išlaidų išlieka. Tik per kelis mokestinius laikotarpius šis skirtumas išnyksta. PMI 17 str. 1 d. reglamentuoja, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai įmonės sąnaudos, būtinos įmonės pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti, jeigu PMI nenustato kitaip. Tad mokesčių administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant tą buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kuri įmonė taiko sudarydama finansinių ataskaitų rinkinį, jeigu, taikant tokį metodą, atitinkamą mokestinį laikotarpį leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos sąnaudos yra faktiškai patirtos tą mokestinį laikotarpį. Be to, ir pagal LVAT praktiką²⁵⁶ viena privalomų sąlygų tam, jog įmonės išlaidos būtų pripažintos

²⁵⁵ 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

²⁵⁶ Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-92/2012.

leidžiamais atskaitymais pagal PMI yra būtina, kad išlaidos buvo faktiškai patirtos. Taikant normatyvinės savikainos metodą, einamąjį mokestinį laikotarpį skirtumas tarp faktiškai patirtų išlaidų ir šio metodo taikymo atveju nustatomų išlaidų, priskiriamų leidžiamiems atskaitymams, išlieka. Tokiu būdu netenkinama viena iš minėtų PMI 17 str. 1 d. ir LVAT praktikoje įvardintų leidžiamų atskaitymų privalomų sąlygų, todėl šis metodas, sistemiškai vertinant PMI 17 str. 1 d. ir 57 str. 4 d., negali būti taikomas apmokestinant. Jis galėtų būti taikomas tik tuomet, jei skirtumas tarp faktiškai patirtų išlaidų ir normatyvinės savikainos būdu nustatomų išlaidų skirtųsi periode, neviršijančiame įmonės mokestinio laikotarpio (pavyzdžiui, kelis mėnesius, patenkančius į tą patį mokestinį laikotarpį), kadangi tokiu atveju mokestinio laikotarpio pabaigoje šio skirtumo nebeliktų, taigi ir nebūtų veikiamas mokėtinas pelno mokestis.

Vis dėlto pateiktina daugiau pavyzdžių, kai VAS nuostatos yra atsakymas, kaip apmokestinti pelno mokesčiu įmonės atliekamas ūkinės operacijas – bitkoinų (angl. *bitcoins*) pirkimų-pardavimų apmokestinimas. Pastaruoju metu tiek viešojoje erdvėje, tiek ir nacionalinėse, ES institucijose keliamas klausimas dėl tokių virtualių valiutų kaip bitkoinai²⁵⁷ kontrolės, teisinio reguliavimo. Valstybių mokesčių administratoriai taip pat susiduria su probleminiu klausimu, kaip apmokestinti su šia virtualia priemone susijusią veiklą. Pavyzdžiui, bitkoinų vertė nuolat kinta (pastaruoju metu stipriai auga), įmonė nusprendžia gauti pajamas iš

²⁵⁷ Bitkoinai yra virtuali valiuta, kuria kečiamasi decentralizuotu P2P (angl. *peer-to-peer*) tinklo modeliu, kuriame keitimasis resursais vyksta tiesiogiai tarp vartotojų. Bitkoinų pirkimų-pardavimų tikslais naudojamos „elektroninės piniginės“, turinčios savo adresą ir kodą. Nurodžius „elektroninės piniginės“ adresą, kiti bitkoinų vartotojai gali tuo adresu atsiųsti bitkoinų. Šios elektroninės valiutos taip pat galima įsigyti įvairiose bitkoinų virtualiose keityklose. Pažymėtina, kad 2012 m. Europos centrinis bankas parengė apžvalgą, kurioje nagrinėjamos su virtualiomis valiutomis susijusios problemos ir rizikos, aptariama jos įtaka finansiniam stabilumui. Europos centrinis bankas, nors ir identifikavo daug su šia valiuta susijusių rizikų ir teisinio neapibrėžtumo, dėl nedidelio šios valiutos paplitimo, nereikšmingo dydžio su „tikraja ekonomika“ suponavo, jog konkrečių veiksmų reikėtų imtis tik pasikeitus tokioms aplinkybėms. Be to, 2014 m. ES institucijose inicijuota valstybių narių apklausa, kaip, jų nuomone, turėtų būti apmokestinama bitkoinų valiuta PVM, kad ES lygiu būtų priimta vieninga pozicija. European Central Bank. *Virtual currency schemes* [interaktyvus]. Frankfurt am Main: European Central Bank, 2012, p. 21 – 27 [žiūrėta 2014 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>>.

bitkoinų pirkimų–pardavimų, t. y. naudodama elektronines priemones perka bitkoinus iš parduodančių šią virtualią valiutą asmenų ir parduoda jas norintiems įsigyti. Keltinas diskutuotinas klausimas, ar bitkoinų pirkimų–pardavimų veiklos pajamas pelno mokesčio tikslais reikėtų deklaruoti kaip pardavimų–pirkimų kainų skirtumą, ar tokias pajamas deklaruoti kaip visą iš bitkoinų pardavimų gautą sumą? Sistemiškai analizuojant PMĮ 4 str., 11 str. 1 d., 14–16 str., atrodytų, kad kaip pajamas deklaruoti reikėtų visą iš bitkoinų pardavimų gautą sumą. Tačiau kyla abejonų, ar toks atsakymas nebūtų tik formalus PMĮ normų taikymas, formuojantis neatitikimą su vertinimu finansinėje apskaitoje, praktikoje keliantis realaus tokio deklaravimo įgyvendinimo problemas ir reikalaujantis nepagrįstai didelių įmonės ir jį tikrinančio mokesčių administratoriaus kaštų? Į pastarąjį galima atsakyti teigiamai. Akcentuotina, jog finansinėje apskaitoje kiekviena ūkinė operacija registruojama pagal jos turinį ir ekonominę prasmę: bitkoinų valiuta galėtų būti finansinėje apskaitoje pripažįstama ir finansinėse ataskaitose parodoma kaip pinigų ekvivalentai, kurie pagal 2-ąjį VAS²⁵⁸ fiksuojami trumpalaikio turto straipsnyje. Tokiu būdu finansinėje apskaitoje bitkoinų pardavimo pajamos apskaitomos kaip skirtumas pardavimo ir pirkimo kainos. Argumentuojant VAS taikymu, apmokestinant pelno mokesčiu, kas pagrįstina teisinių santykių turiniu (kurio viršenybė akcentuotina mokestiniuose teisiniuose santykiuose), įmonės ir mokesčių administratoriaus kaštų mažinimu bei PMĮ 57 str. 3 d., teigtina, kad pelno mokesčio prasme įmonė bitkoinų valiutos pirkimų–pardavimų veiklos pajamas turėtų pripažinti kaip skirtumą bitkoinų pardavimų ir pirkimų kainų. Papildomai paminėtina, kad, vadovaujantis PMĮ 11 str. 4 d. bei 11 str. 6 d., bitkoinų pirkimų–pardavimų atvejais įmonės sąnaudos bei atitinkamai ir pajamos galėtų būti pripažįstamos pagal dokumentus (pirkimų, pardavimų sutartis, klientų užpildytas registracijos ir virtualios valiutos pirkimo formas, banko

²⁵⁸ 2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

pavedimų išrašus ir kitus), kurie patvirtina, kad buvo sumokėta už bitkoinus, ir iš kurių matyti: 1) įmonei perkant bitkoinus pardavėjo (asmens, iš kurio įmonė perka bitkoinus) pavadinimas, kodas, prekės pavadinimas (bitkoinai), prekės (bitkoino) kaina; 2) įmonei parduodant bitkoinus pirkėjo (asmens, kuris perka bitkoinus iš įmonės) pavadinimas, kodas, prekės pavadinimas (bitkoinai), prekės (bitkoino) kaina.

Pažymėtina, kad VAS taikymas mokesčiniuose teisiniuose santykiuose praktikoje ypač svarbus ne tik tokių sudėtingų ūkinių operacijų kaip išvestinių finansinių priemonių ar virtualių valiutų pirkimų–pardavimų atvejais, tačiau beveik visų įmonių veiklose sutinkamų įprastų ūkinių operacijų atvejais. Viena iš situacijų: praktikoje dažnai įmonės susiduria su neaiškumais, kaip pagal pelno mokesčių vertinti atitinkamas automobilių, naudojamų įmonės ekonominei naudai gauti, dalis. Pavyzdžiui, minimali ilgalaikio materialiojo turto vertė įmonėje yra 100 eurų. Įmonė perka padangas automobiliams, naudojamiems įmonės veikloje. Vienos padangos kaina 150 eurų – t. y. viršija minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę. Keltinas klausimas, ar įmonė gali pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pripažinti padangas ilgalaikiu turtu? Atkreiptinas dėmesys, kad nagrinėjant 12-ojo VAS 7 – 10 p., matyti, jog šiuo atveju finansinėje apskaitoje, atsižvelgiant į nustatytą minimalią ilgalaikio materialiojo turto vertę (pagal pasirinktą įmonės finansinės apskaitos politiką), įsigytos automobilio padangos gali būti apskaitomos kaip ilgalaikio materialiojo turto objektas. Jeigu pagal įmonės taikomą finansinės apskaitos politiką automobilio padangos laikomos automobilio eksploatacija, tuomet padangų įsigijimo kaina pripažintina eksploatacinėmis sąnaudomis tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kada šios padangos sumontuojamos įmonės ekonominėje veikloje naudojamame automobilyje. Pateikto pavyzdžio padangos pagal įmonės finansinės apskaitos politiką nebūtų priskiriamos trumpalaikiam turtui. Todėl kritikuotina mokesčių administratoriaus pozicija, pateikta PMĮ komentare, jog, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, padangos

kaip leidžiami atskaitymai priskirtinos tik autotransporto priemonės eksploataavimo išlaidoms²⁵⁹. Teigtina, kad pagal pelno mokestį įmonėms turėtų būti leista padangas pripažinti ne tik kaip trumpalaikį, bet ir kaip ilgalaikį turtą, atsižvelgiant į finansinės apskaitos politiką, ir taip panaikinant apskaitinį ir mokestinį skirtumą, tuo labiau, jog padangas pripažindama ilgalaikiu turtu, įmonė einamuoju šio turto pripažinimo ilgalaikiu mokestiniu laikotarpiu leidžiamiems atskaitymams priskiria mažesnes sąnaudas nei jo pripažinimo trumpalaikiu atveju. *Inter alia*, įmonėms, kurios turi santykinai mažas apyvartas, praktikoje įprasta nustatyti minimalią ilgalaikio turto vertę, neviršijančią šimto eurų, todėl, vadovaujantis mokesčių administratoriaus išaiškinimu, pelno mokesčio mokėtojai verčiami nustatyti jų pinigų srautus neatitinkančias minimalias ilgalaikio materialiojo turto vertes tam, kad padangas, viršijančias šimtą eurų, pripažintų trumpalaikiu turtu.

Kita įvairia veikla užsiimančių įmonių dažnai sutinkama situacija – įmonės, siekdamos optimizuoti savo veiklos kaštus, ekonominėje veikloje naudojamoms transporto priemonėms įdiegia sistemas, naudojančias pigesnę kūrą. Pavyzdžiui, įmonė, kurioje nustatyta ilgalaikio materialiojo turto minimali vertė 300 eurų, savo turimoms transporto priemonėms įmontavo dujų įrangą, kainuojančią 900 eurų vienam automobiliui. Kaip šis įmontuotas turtas turėtų būti vertinamas pagal pelno mokestį? Pastebėtina, kad šiuo atveju mokesčių administratorius nėra išsakęs savo pozicijos PMI komentare. Analizuojant 12-ojo VAS 7–12 p. normas, darytina išvada, kad įmonė, įmontavusi į automobilį dujų įrangą, pagerina šio turto (automobilio) naudingąsias savybes, todėl įmonė turi apsispręsti finansinės apskaitos politikoje, ar jų vertė padidinti šio automobilio įsigijimo kainą ir po dujų įrangos įmontavimo nenudevėtą automobilio kainos dalį perkelti į sąnaudas per likusį (patikslintą) automobilio naudojimo laikotarpį, ar dujų įrangą užpajamuoti kaip atskirą turto vienetą ir į sąnaudas perkelti dalimis per turto naudingo

²⁵⁹ PMI komentaro p. 172.

tarnavimo laikotarpį. Pelno mokesčio tikslais nebūtų galima jokia PMI norma pagrįsti, kodėl tik vienas iš nurodytų būdų galėtų būti pripažįstamas, todėl taikytinos VAS nuostatos, t. y. apmokestinimas pelno mokesčiu aiškintinas analogiškai kaip finansinės apskaitos prasme.

Paminėtina, kad ypač šiuo metu (kadangi nuo 2015 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikoje įvestas euras) aktualūs įmonių patiriamų išlaidų ar gaunamų pajamų dėl euro įvedimo apmokestinimo pelno mokesčiu klausimai. Pavyzdžiui, kaip pagal PMI apmokestinami dėl litais išreikšto įstatinio kapitalo perskaičiavimo į eurus susidarę skirtumai, vertinamas programinių įrangų patobulinimas ar naujų programinių įrangų įsigijimas norint konvertuoti duomenis iš litų į eurus, atsargų likučių įvertinimo iš litų į eurus perskaičiavimo skirtumai? Atkreiptinas dėmesys, kad 40-ojo VAS²⁶⁰ 23 p. numatyta, kad su pasirengimu įvesti eurą ir jo įvedimu susijusios išlaidos, pavyzdžiui, mokėjimo sistemų pertvarkymas, kainų nurodymas litais ir eurais ir panašiomis, jei jos atitinka sąnaudų apibrėžimą ir galima patikimai nustatyti jų vertę, pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kada jos buvo patirtos, veiklos sąnaudomis, jei jos nėra susijusios su ekonominės naudos gavimu būsimais ataskaitiniais laikotarpiais. 40-ojo VAS 24 p. papildo, kad, jei minėtos išlaidos atitinka turto apibrėžimą ir požymius bei yra susijusios su ekonominės naudos gavimu būsimais ataskaitiniais laikotarpiais, jos pripažįstamos turtu. Todėl sveikintina VMI prie FM pozicija, pateikta Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinės svetainės skiltyje apie euro įvedimą, analogiškai su euru susijusias išlaidas priskirti leidžiamiems atskaitymams apmokestinant pagal minėtas 40-ojo VAS nuostatas²⁶¹. Taigi: 1) jei naujos buhalterinės apskaitos

²⁶⁰ 40-asis verslo apskaitos standartas „Euro įvedimas“, patvirtintas Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2014 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VAS-22 [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/40%20VAS%201%20redakcija.pdf>.

²⁶¹ Valstybinė mokesčių inspekcija. *Euras ir mokesčiai. Klausimai ir atsakymai. Dėl pelno mokesčio* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.19.1/-/asset_publisher/y8jXJRm4SiSM/content/del-pelno-mokescio/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.19.1%3Fp_pi d%3D101_INSTANCE_y8jXJRm4SiSM%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode %3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

programos įsigijimo savikaina viršija įmonėje nustatytą minimalią ilgalaikio turto vertę, jos įsigijimo išlaidos turi būti priskirtos nematerialiajam turtui ir pagal PMĮ. Jei turima programa papildomai patobulinama, kad galėtų konvertuoti vertes iš Lt į eurus, tuomet tokios išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams kaip veiklos sąnaudos; 2) 2015 m. perskaičiuojant litus į eurus visų prekių likučius, buvusius 2014 m. gruodžio 31 d. pabaigoje (atsargoms įvertinti įmonėje naudojamas, pavyzdžiui, FIFO metodas), susidaręs skirtumas dėl prekių kainų pagal nustatytą kursą priskirtinas 2015 m. mokestinio laikotarpio leidžiamiems atskaitymams; 3) apskaičiuojant pelno mokestį, dėl akcijos nominalios vertės eurais euro centų tikslumu suapvalinimo susidaręs įstatinio kapitalo dydžio pokytis nelaikomas įstatinio kapitalo didinimu ar mažinimu ir pripažįstamas kaip įmonės apmokestinamojo laikotarpio, kuris apima euro įvedimo dieną, apmokestinamosios pajamos (kai pokytis neigiamas) arba leidžiami atskaitymai (kai pokytis teigiamas).

Apibendrinant belieka pastebėti, kad šioje potemėje taikytu pragmatiniu teisės tyrimo metodu pagrįstinas praktinis VAS pritaikymas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. Siūlytina ateityje į tai labiau atsižvelgti tiek mokesčių administratoriui, rengiant PMĮ komentarą, tiek mokslinėje literatūroje šia tema akcentuoti ne tik teorinius postulatus.

4. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pavyzdys

Ypač aktyvios diskusijos dėl finansinės apskaitos standartų (konkrečiai – dėl Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (toliau – TFAS) ir Tarptautinių apskaitos standartų (toliau – TAS)) taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, šiuo metu vyksta ES lygmeniu – būtent Tarybos Tiesioginių

mokesčių darbo grupės posėdžiuose, kuriuose nagrinėjamas Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (toliau – CCCTB)²⁶².

CCCTB ištakos siekia dar 2001 m., kai savo komunikate Tarybai Europos Komisija pelno mokesčio bazės nustatymo taisyklių unifikavimą kompanijoms, veikiančioms keletose valstybių narių, pateikė kaip bene efektyviausią priemonę – šalinti skirtingų apmokestinimo sistemų bendros rinkos funkcionavimui sukuriamas kliūtis. Nuo 2004 m., Tarybai pritarus, buvo suformuota nuolatinė ES Komisijos darbo grupė toliau šiam klausimui plėtoti, svarsčiusi tiek koncepcinius (privalomumo, visuotinumą ir pan.), tiek ir techninius bendros pelno mokesčio bazės ES įgyvendinimo klausimus²⁶³. 2011 m. kovo 16 d. buvo pateiktas Europos Komisijos direktyvos projekto pasiūlymas, pagal kurį, kaip šiuo metu apsispręsta, Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose, būtų taikoma pasirenkamoji CCCTB sistema – šalia nacionalinių pelno mokesčio sistemų atsirastų galimybė tarptautinei įmonių grupei apmokestinamąją pelno mokesčio bazę apskaičiuoti vieną kartą bendrai konsoliduojant visų grupei priklausančių bendrovių finansinius rezultatus pagal CCCTB²⁶⁴.

²⁶² European Commission. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [interaktyvus]. Brussels: European Commission, 2011, COM(2011) 121/4 [žiūrėta 2014 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf>.

²⁶³ LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2012, p. 193.

²⁶⁴ Apskaičiavus pasirenkamąją bendrą konsoliduotąją pelno mokesčio bazę, apmokestinant skirtingose šalyse, ji būtų paskirstoma pagal iš anksto numatytus kriterijus: ilgalaikį materialųjį turtą, darbuotojų skaičių, darbo užmokestį bei pardavimus pagal galutinio suvartojimo vietą. Paminėtina, kad 2013 m. atliktame bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvos Respublikai vertinime pateikiama išvada, kad tikėtina, jog neprivalomos CCCTB sistemos (bazinis, direktyvoje siūlomas scenarijus) įvedimas pelno mokesčio pajamas paveiktų neigiamai (pelno mokesčio pajamos atitinkamai valstybės biudžete sumažėtų 6 mln. Lt ir 7,7 mln. Lt ir tai nepadengtų atitinkamai 9,3 mln. Lt bei 9,9 mln. Lt padidėjusių mokesčių administratoriaus pelno mokesčio administravimo sąnaudų; duomenys pateikti Lt, nes parengti 2013 m.). PWC. *Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas* [interaktyvus]. 2013 m. sausio 25 d., p. 6, 7, 19 [žiūrėta 2014 m. sausio 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf)>.

Paminėtina, kad 2003 m. Europos Komisija parengė ketinimų protokolą, kuriame kėlė klausimą, kad TFAS ir TAS normos būtų pagrindas, nustatantis įmonių finansinį rezultatą, pagal kurį skaičiuojama konsoliduotoji pelno mokesčio bazė. Atkreiptinas dėmesys, jog šiuo atveju, nepaisant skirtingų finansinės apskaitos ir pelno mokesčio tikslų, buvo daroma prielaida, kad finansinės apskaitos nuostatos pagrįstai galėtų atspindėti pelno mokesčio bazę, nes būtent finansinėje apskaitoje ir parodomas realus įmonės finansinis rezultatas, kuris turėtų būti apmokestinamas pelno mokesčiu. Be to, Europos Komisija taip pat organizavo viešą konsultaciją (valstybių narių apklausą) dėl TFAS ir TAS taikymo pasekmių konsoliduotajai pelno mokesčio bazei nustatyti. Po šios diskusijos buvo pateiktos išvados, kad tokia apmokestinimo schema (TFAS ir TAS kaip pagrindas mokesčio bazei nustatyti) būtų netinkama, nes: 1) nacionaliniuose finansinės apskaitos standartuose nevienodai įgyvendintos TFAS ir TAS normos; 2) skirtingas valstybėse narėse pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų atotrūkis²⁶⁵. Kitaip tariant, jeigu visose valstybėse narėse būtų vienodos finansinės apskaitos taisyklės, su pastarosiomis nacionalinė pelno mokesčio bazė būtų „glaudžiai susieta“, tuomet TFAS ir TAS ne tik, kad galėtų, bet turėtų būti CCCTB sistemos pagrindas. Briuselyje įsikūręs Europos mokslinių tyrimų centras dar 2005 m. parengė tyrimą ir jo rezultatus pristatantį leidinį, kuriame analizavo TFAS, TAS ir CCCTB sistemos santykį, galimybes maksimaliai CCCTB nuostatas vienodinti su finansinės apskaitos normomis²⁶⁶. Pastebėtina, nors šio tyrimo išvados gana „hipotetinio ir rekomenduojamojo stiliaus“, tačiau jose neatmetama galimybė remtis finansinės apskaitos standartais, pabrėžiant, jog neidentifikuotinas didelis konfliktas tarp pelno mokesčio ir

²⁶⁵ Taxation and Customs Union. *International Accounting Standards as a possible starting point for a common EU tax base* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_385_en.htm>; Taxation and Customs Union. *Common Tax Base* [interaktyvus, žiūrėta 2014 balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm>.

²⁶⁶ Centre for European Policy Studies. *Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU*. Brussels: Centre for European Policy Studies, 2005.

finansinės apskaitos normų, kadangi apskaitinio ir mokestinio pelno nustatymas pagrįstas kaupimo principu. Tyrime pagrįstai išvelgiama, kad, dalį CCCTB normų rengiant pagal TFAS, TAS, konsoliduotoji pelno mokesčio bazė būtų objektyvesnė, pagrįsta nusistovėjusia praktika, o ne sukurtomis naujomis neišskiomis taisyklėmis. Nepaisant teigiamo minėto mokslinio tyrimo požiūrio į finansinės apskaitos standartų implikavimą CCCTB, tiek iki 2011 m., tiek ir po 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pateikto pasiūlymo pastaroji institucija (Europos Komisija) laikėsi pozicijos, kad CCCTB konsoliduoja pelno mokesčio bazę, o ne finansinės apskaitos rezultata, todėl turi būti atsiribota nuo mokesčio bazės siejimo prie TFAS ir TAS. 2013 m. sausio 15 d. Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdyje Europos Komisija minėtą poziciją pakartojo²⁶⁷, tačiau sulaukė daug valstybių narių kritikos dėl galimo atotrūkio nuo esamos praktikos, CCCTB nepatrauklumo ir administracinės naštos didinimo. Buvo pasiektas kompromisas, kad, toliau rengiant direktyvos projektą, jame negali būti nuorodų į TFAS ir TAS, tačiau gali būti „perkeltos“ pačios TFAS ir TAS normos į direktyvą tiek, kiek tai įmanoma „priartinant“ konsoliduotąją pelno mokesčio bazę prie finansinės apskaitos taisyklių. Paminėtina ir tai, kad Europos Komisija postuluoja, jog CCCTB negalioja prezumpcija, kad, jei kitaip nenurodyta CCCTB, apmokestinant gali būti taikomos finansinės apskaitos normos. Anot šios institucijos, galioja „CCCTB prezumpcija“ – visoms ūkinėms operacijoms taikomos tik normos, numatytos CCCTB²⁶⁸. Nors ir šiuo metu vykstančiuose Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose Europos Komisija linkusi laikytis tokios prezumpcijos, *de facto* ji „prasilenkia“ su pateikiamais pirmininkaujančių valstybių narių direktyvos projekto kompromisais. Be to, vertinant teoriniu aspektu, savaime suprantama, kad visų ūkinių operacijų CCCTB

²⁶⁷ *Room Document # 1: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Proposal for a CCCTB 15th January 2013* [interaktyvus]. P. 4. [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

²⁶⁸ *Ibid.*

nereglamentuos, todėl keltinas klausimas, koks teisinio aiškinimo variantas pagrįstesnis: sistemiskai vertinti CCCTB normas, kaip neva pagal jas reikėtų konsoliduojant pelno mokesčio bazę, vertinti atitinkamas ūkines operacijas (pagrįsta tikimybė, jog valstybėse narėse bus aiškinama skirtingai), ar taikyti joms TAS, TFAS, kurie visos valstybėse narėse vienodi? Atsakant į šį klausimą 2013 – 2014 m. posėdžiuose dauguma valstybių narių palaikė TAS, TFAS taikymo variantą. Iš kitos pusės, Europos Komisijai vis dar neatsisakant minėtos „prezumpcijos“²⁶⁹, pirmininkaujančios valstybės narės CCCTB kompromisiniuose tekstuose implikuoja tiesiog „pažodžiui nurašydamos“ nuostatas iš TFAS, TAS. Pavyzdžiui, Europos Komisijos pateiktame 2011 m. kovo 16 d. pasiūlyme dėl direktyvos projekto 18 str. „Pajamų susikaupimas“ įtvirtino bazinę pajamų pripažinimo, skaičiuojant pelno mokesčio bazę, taisyklę, pagrįstą kaupimo principu: pajamos susikaupia, kai atsiranda teisė jas gauti ir kai galima pakankamai tiksliai nustatyti jų dydį, neatsižvelgiant į tai, ar faktinis mokėjimas atidėtas. Akivaizdu, jog Europos Komisija, kurdama šios normos formuluotę, rėmėsi 18-ojo TAS „Pajamos“ 14 str., tačiau „neperkėlė“ aiškiai išdėstytų šiame str. sąlygų, paliko tik sutrumpintus daug diskusijų keliančius 18-ojo TAS aiškinimą apibendrinančius teiginius kaip „atsiranda teisė jas gauti“, „galima pakankamai tiksliai nustatyti jų dydį“ tokiu būdu neva sukuriant savarankišką mokesstinę normą. Šiuo atveju tikslingiau būtų „perkelti“ pažodžiui finansinės apskaitos normą negu bandyti kurti neaiškia „autonomine“ mokesčių teisės normą, kuri *volens nolens* bet kuriuo atveju „perkelta“ iš finansinės apskaitos standartų (18-ojo TAS 14 str.). Manytina remdamasi analogišku pastaruoju argumentu, ES Pirmininkaujanti Danijos Karalystė (2012 m. sausio-birželio mėn.) direktyvos kompromisiniame tekste išbraukė „miglotą“ minėtą Europos Komisijos normą ir

²⁶⁹ Tikėtina, kad ji artimiausiu metu keisis, kadangi kai kurios valstybės narės netgi buvo pateikusios savo skaičiavimus, įrodančius, kad finansinės apskaitos standartų taikymas pelno mokesčio bazės konsolidavime yra mažesnius kaštus lemiantis ir patrauklesnis CCCTB variantas nei autonomiškos s, savitos mokestinės taisyklės, dėl ko ir Europos Komisijos pozicija TFAS, TAS taikymo atžvilgiu pastaruoju metu „švelnėja“.

įtvirtino 18-ojo TAS 14 str. pajamų pripažinimo sąlygas²⁷⁰. Vėliau pirmininkavusi Airijos Respublika (2013 m. sausio-birželio mėn.), kuriai pritarė toliau pirmininkavimą tęsusi Lietuvos Respublika (2013 m. liepos-gruodžio mėn.) patikslino šią normą, *expressis verbis* implikuodama visą formuluotę iš 18-ojo TAS 14 str.: pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos: a) ūkio subjektas perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą; b) ūkio subjektas nuosavybės nevaldo ir parduotų prekių nekontroliuoja; c) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta; d) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; ir e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos. Be to, direktyvos projekto 18 str. papildytas ir taisyklėmis iš 18-ojo TAS 20 str. dėl pajamų iš paslaugų teikimo pripažinimo: pajamos iš paslaugų teikimo pripažįstamos, kai suteikiamos paslaugos ir kai įvykdomos šios sąlygos: a) pajamų suma gali būti patikimai įvertinta; b) tikėtina, kad ūkio subjektas gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą; c) sandorio įvykdymo lygis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje gali būti patikimai įvertintas; d) sandorio vykdymo ir su jo užbaigimu susijusios išlaidos gali būti patikimai įvertintos²⁷¹. Būtent šios sąlygos, tai pagrindžia ir valstybių narių bendras sutarimas, pasiektas Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių diskusijose, žymi kaupimo principo veikimą apmokestinant.

Papildomai paminėtina, kad be šio str. toliau pirmininkavimą tęsiančios valstybės dalies deklaratyvių, abstrakčių Europos Komisijos normų atsisako, pakeisdamos jas išsamesnėmis taisyklėmis iš TAS ir TFAS. Pavyzdžiui, pirmininkaujanti Lietuvos Respublika (2013 m. liepos–gruodžio mėn.), rengiant

²⁷⁰ *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus]. 2012, FISC 49, p. 17–18 [žiūrėta 2014 m. balandžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

²⁷¹ *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus]. 2013, FISC 80, p. 15–16 [žiūrėta 2014 m. balandžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

direktyvos projekto 5 skyrių „Laiko ir dydžio nustatymas“ rėmėsi TFAS ir TAS nuostatomis (17, 18, 19, sujungiami į vieną str. 21 ir 29, 24 ir kiti str.)²⁷². Iš kitos pusės, tam tikri skirtumai, žymintys mokestinio ir apskaitinio įvertinimo vienodinimo neabsoliutinimą, išliko. Vietoje Airijos Respublikos kompromise pateiktos tikrosios vertės (angl. *fair value*) sąvokos, pirmininkaujanti Lietuvos Respublika siūlė ją pakeisti rinkos vertės (angl. *market value*) sąvoka, nepaisant tarptautiniuose finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose vartojamos tikrosios vertės sąvokos, kadangi rinkos vertė atitinka valstybių narių pelno mokesčio įstatymus, taip pat EBPO vartojamą analogišką sąvoką²⁷³. Nors teoriškai atrodytų šios sąvokos turėtų būti vienodos, tačiau valstybės narės Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių metu pateikė pavyzdžių, kai praktikoje jos skiriasi: pavyzdžiui, parduodamas ilgalaikis turtas (naudoti automobiliai), kurių rinkos kaina yra didesnė, tačiau dėl išskirtinių aplinkybių (remontuojant automobilius, įmontuotos pigesnės detalės) jų tikroji vertė finansinėje apskaitoje mažesnė, todėl pastarojoje fiksuojama realiai gauta mažesnė pajamų suma, tačiau pelno mokesčio prasme pajamos koreguotinos pagal rinkos vertę. *Inter alia*, ekonomistas ir filosofas A. Smith verifikuoja, kad nors kaina, paliekanti tam asmeniui tokį pelną, ne visada yra mažiausia, už kurią prekiautojas gali kartais parduoti savo prekes, ji yra mažiausia, už kurią jis bus pasirengęs parduoti jas bet kuriuo tinkamu metu; bent jau ten, kur yra visiška laisvė arba kur jis gali keisti savo veiklos rūšį taip dažnai, kaip panorėtų. Anot mokslininko, faktinė kaina, už kurią prekė paprastai yra parduodama, vadinama jos rinkos kaina. Ji gali būti tiek didesnė, tiek mažesnė, tiek visiškai tokia pati, kaip jos natūralioji kaina²⁷⁴ – t. y., remiantis A. Smith pastebėjimais, taip pat suponuotina,

²⁷² *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181, p. 9–18 [žiūrėta 2014 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

²⁷³ *Ibid.*, 12–13.

²⁷⁴ SMITH, A. *Tautų turtas*. (Iš anglų kalbos vertė J. Čičinskas). Vilnius: Margi raštai, 2004, p. 69.

kad tikroji vertė (A. Smith įvardinama kaip natūralioji kaina) nebūtinai sutampa su rinkos kaina.

Vis dėlto kritikuotinas esamas CCCTB rengimo pobūdis dėl kelių aspektų.

Pirmiausiai pasigendama pirmininkaujančių valstybių narių parengtuose kompromisuose pasiektų rezultatų tęstinumo, valstybių narių tarpusavio susikalbėjimo. Pirmininkaujant Lietuvos Respublikai, buvo pasiektas susitarimas, jog, toliau rengiant CCCTB, bus vartojama tik rinkos kainos sąvoka, tačiau po Lietuvos Respublikos pirmininkavimą tęsusi Graikijos Respublika (2014 m. sausio–birželio mėn.) vėl grįžo prie to paties klausimo iš naujo keldama diskusijas dėl galimo tikrosios vertės sąvokos vartojimo²⁷⁵. Taip pat valstybėms narėms jau apsisprendus, svarstant vienos valstybės narės pasiūlytą kompromisą, po to pirmininkaujant kitai, vėl iš naujo grįžtama ir prie kitų klausimų, pavyzdžiui, dėl skolinimosi išlaidų (palūkanų) priskyrimo leidžiamiems atskaitymams ribojimo (ar gali būti atskaitoma suma mokestiniu laikotarpiu iki tam tikro procentinio dydžio pelno mokesčio bazės, ar neviršijanti atitinkamos sumos eurai per metus, ar leisti atskaityti skolinimosi išlaidas iki tam tikro procento EBIT (pelnas prieš palūkanas, mokesčius) arba EBITDA (pelnas prieš palūkanas, mokesčius, nusidėvėjimą); dėl atsargų apskaitymo metodo pelno mokesčio tikslais (ar taikytinas tik FIFO, ar tik LIFO, ar abu) ir kiti.

Antra, nepaisant pavienių vertinimų valstybėse narėse (pavyzdžiui, minėtas bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės poveikio Lietuvos Respublikai vertinimas), trūksta konkrečių duomenų, atskleidžiančių, kiek ES lygmeniu kainuotų įvesti šiuo metu siūlomą pasirenkamąją CCCTB sistemą ir kokią konkrečią naudą (pinigine prasme) ji tikėtina suteiktų.

²⁷⁵ *Room document # 1: Working Party on Tax Questions - Direct Taxation. Presidency note: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Further Definitions [interaktyvus].* 2014, p. 4 [žiūrėta 2014 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

Trečia, paminėtini ir abejotini techniniai aspektai. Nepaisant vis didėjančio valstybių narių noro CCCTB grįsti TFAS / TAS, kai kuriuose str. pamirštama, kad CCCTB reglamentuojamas pelno mokestis, o ne įmonių finansinių ataskaitų rengimas, todėl nereikėtų „aklai“ perrašyti visų TFAS / TAS taisyklių, nes ta pati sąvoka finansinėje apskaitoje, žyminti tikrą ir teisingą finansinės būklės atspidėjimą, apmokestinant gali transformuotis į priemonę mokesčiui išvengti (toliau nuosekliai pagrįstina disertacijos hipotezė dėl teisinio reguliavimo skirtumų minimizavimo, tačiau ne absoliučios konvergencijos). CCCTB 25 str. reglamentuojama atidėjinių samprata ir priskyrimas leidžiamiems atskaitymams. Pastebėtina, kad Europos Komisija ypač savo pateikto 2011 m. kovo 16 d. pasiūlymo svarstymo pradžioje „griežtai“ postulavo CCCTB teisės normų autonomiškumą nuo finansinės apskaitos taisyklių, tačiau pati *expressis verbis* implikavo atidėjinių apibūdinimą iš 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“ 10 ir 14 str. CCCTB 25 str. 1 d. Europos Komisija įtvirtino, kad, jeigu mokestinių metų pabaigoje nustatoma, kad mokesčio mokėtojas turi teisinį įsipareigojimą arba galimą būsimą teisinį įsipareigojimą, atsirandantį dėl vykdomos veiklos arba sandorių tais arba ankstesniais mokestiniais metais, bet kokia suma, susidariusi dėl to įsipareigojimo, kurią galima patikimai apskaičiuoti, atskaitoma, jeigu tikimasi, kad galiausiai padengus sumą bus gautos atskaitomos išlaidos. Galimas būsimas teisinis įsipareigojimas finansinėje apskaitoje suprantamas kaip dėl praeities įvykių galintis atsirasti įsipareigojimas, kurio buvimą patvirtins vienas arba daugiau įvyksiančių (arba neįvyksiančių) paprastai ne įmonės kontroliuojamų neapibrėžtų būsimųjų įvykių – tokie tikėtini atidėjiniai finansinėje apskaitoje pripažįstami remiantis atsargumo principu, pagal kurį teiktinas prioritetas galimai didesnėms sąnaudoms ir abejotinoms (todėl mažesnėms) pajamoms atspidėti finansinėse atskaitose. Pelno mokesčio prasme, kaip pastebi mokslininkė D. Mačernienė, atsargumo principas

prieštarauja dėsniams, pagal kuriuos skaičiuojamas pelno mokestis²⁷⁶. Leidžiant apmokestinant pripažinti atidėjinius pagal galimą būsimą teisinį išipareigojimą, mokesčių mokėtojai siektų kuo daugiau neva „galimų būsimų“ ūkinių operacijų priskirti leidžiamoms atskaitymams, nepagrįstai mažindami pelno mokesčio bazę. Būtent todėl pirmininkaujanti Lietuvos Respublika pagrįstai kvestionavo galimo būsimos teisinio išipareigojimo kaip leidžiamo atskaityti atidėjinio, pripažinimą CCCTB, dėl aiškumo įtvirtino 37-ojo TAS 10 str. teisinio išipareigojimo sąvoką²⁷⁷, susiedama būtent ją (o ne galimą būsimą teisinį išipareigojimą) su pagrindu pripažinti atidėjinių pelno mokesčio prasme. Vis dėlto kritikuotina Lietuvos Respublikos pozicija CCCTB 25 str. 3 d. įtvirtinti atidėjinių apribojimą, numatant „neigiamą sąrašą“: negali būti atskaitomi atidėjiniai, numatyti 1) galimiems įmonės nuostoliams; 2) ateityje didėjančioms įmonės išlaidoms²⁷⁸. Šis „siauras“ sąrašas stokoja aiškumo, kelia daug diskutuotinų klausimų, pavyzdžiui, ateityje mažėjančioms įmonės pajamoms jau atidėjinyje būtų pripažintas? Siūlytina atsisakyti „neigiamo sąrašo“ ir vietoje jo įtvirtinti „teigiamą“ – t. y. kokiais konkrečiais atvejais atidėjiniai pripažintini leidžiamais atskaitymais. Toks sąrašas galėtų būti pagrįstas tuo pačiu 37-uoju TAS ir susiklosčiusia praktika, pagal kurią tarptautinėms įmonių grupėms (kurioms ir rengiama kaip alternatyva CCCTB sistema) reikšmingiausiai finansų srautus veikia tokie finansinėje apskaitoje paprastai pripažįstami atidėjiniai kaip: 1) būsimos išlaidos įmonės ekonominėje veikloje naudotam ilgalaikiui materialiniam turtui (pavyzdžiui, įrangai) surinkti, sumontuoti, priežiūrėti, taip pat išmontuoti, pašalinti, aplinkai sutvarkyti, kai atlikti tokie veiksmai reikalauja teisės aktai; 2) būsimos išlaidos, susijusios

²⁷⁶ MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40, p. 15 [žiūrėta 2014 vasario 1 d.]. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>> .

²⁷⁷ Prievolė, atsirandanti dėl: a) sutarties (apibrėžtų ar numanomų sąlygų); b) įstatymų reikalavimų; arba c) kitų teisinių veiksmy.

²⁷⁸ *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181, p. 14 – 16 [žiūrėta 2014 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

su cikline laivų ir orlaivių priežiūra. Siūlytiną „teigiamą sąrašą“ leidžia vienodai apskaitine ir mokesetine prasme pripažinti pagrindinius minėtų įmonių atidėjinius savo konkretumu niveliuodamas galimybę nepagrįstai mažinti pelno mokesčio bazę visais kitais neva atsirandančiais dėl būsimų išlaidų atidėjimais.

Apibendrinant pastarųjų (2013 – 2014) metų Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžių diskusijas, matyti ryškėjanti tendencija vis labiau remtis TFAS ir TAS. Štai 2014 m. sausio 7 d. vykusiame Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdyje²⁷⁹ dalis valstybių narių laikėsi pozicijos, kad reikėtų parengti darbo dokumentą, kuriame būtų pateiktos visos ūkinės operacijos, kurias skirtingai vertina CCCTB ir TFAS / TAS, tačiau Europos Komisija oponavo, kad toks dokumentas nėra būtinas. Vis dėlto dauguma valstybių narių išvelgė būtinybę esamas sąvokas, taisykles labiau derinti prie TFAS / TAS, netgi siūlė formuoti praktiką, jog, kai nukrypstama nuo TFAS / TAS, turi būti pateikiami konkretūs argumentai, kodėl CCCTB reglamentuoja kitaip ūkinių operacijų mokesstinį įvertinimą. Pagrindinis valstybių narių argumentas, kodėl CCCTB turi būti rengiamas pagal TFAS / TAS – priešingu atveju tarptautinį verslą plėtojančios įmonės nesirinks šios sistemos, jeigu dalis išlaidų, atskaitomų pagal tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus (juolab, kai šios apskaitinės taisyklės implikuotos ir nacionaliniuose valstybių narių pelno mokesčio įstatymuose), bus neleidžiami atskaitymai CCCTB prasme, taip pat jeigu bus sutinkami kiti reikšmingi mokesčiai ir apskaitiniai skirtumai. Be abejo, antivengiminių mokesčių teisės normų, lemiančių mokesčius ir apskaitinius skirtumus (pavyzdžiui, ribojamas palūkanų priskirimas leidžiamiems atskaitymams), taikymas valstybių narių laikomas neišvengiamu pagrįstai

²⁷⁹ Council of the European Union. General Secretariat. *Communication* (Subject: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation) [interaktyvus]. 2014 sausio 7 d., nr. CM 5698/13 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

egzistuojančiu reiškiniu, taigi teigiamai vertintinas požiūris kovos su mokesčių vengimu srityje CCCTB implikuoti normas remiantis BEPS²⁸⁰.

Papildomai paminėtina, kad nuo 2013 m. birželio 10 d. aktyviai veiklą pradėjusi Europos Komisijos darbo grupė dėl agresyvaus mokesčių planavimo ir dvigubo apmokestinimo pastaruoju metu vis labiau dėmesį atkreipia į finansinės apskaitos normas ne kaip išskirtinai finansinės apskaitos institutą, bet kaip į integralų mokesčiniuose teisiniuose santykiuose veikiančią reiškinį tuo aspektu, jog finansinės apskaitos teisiniame reguliavime sutinkama taisyklių, kurias inkorporavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą jam būtų suteikiama daugiau aiškumo, stabilumo. Taip būtų stabdoma pelno mokesčio bazės erozija²⁸¹. *Inter alia*, Europos Komisijos organizuojama empirinė studija „Smulkaus ir vidutinio verslo apmokestinimas lyginant su didžiosiomis įmonėmis“ taip pat suponuoja apie apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių supaprastinimą artinant šio mokesčio bazę prie apskaitinio rezultato²⁸².

Vadinasi, esamą CCCTB kūrimo praktiką neabejotinai galima įvardinti kaip ES mastu rengiamą finansinės apskaitos standartų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pavyzdį. Šis pavyzdys iliustruoja, jog naujausioje mokesčių teisės aktų rengimo praktikoje finansinės apskaitos normų

²⁸⁰ BEPS raporte akcentuojama valstybių kovos su dvigubo neapmokestinimo rizika, kuri kyla dėl verslo globalizacijos ir fakto, kad atskiros valstybės toms pačioms pajamoms taiko įvairias apmokestinimo taisykles, svarba. Šiame dokumente įvertinama esama padėtis ir išskiriamos pagrindinės probleminės sritys, ties kuriomis dirba ar ruošiasi dirbti EBPO. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [interaktyvus]. OECD, 2013 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1>.

Inter alia, 2013 m. birželio 25 d. EBPO Fiskalinių reikalų komiteto susitikime pristatytas bei patvirtintas BEPS veiksmų planas, kuris numato: 1) 15 konkrečių veiksmų, padėsiančių kovoti prieš BEPS; 2) terminus tiems veiksams įgyvendinti; 3) darbo tiems veiksams įgyvendinti metodus. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [interaktyvus]. OECD, 2013 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>.

²⁸¹ Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm>.

²⁸² VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe –An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013, p. 12–19.

perkėlimas yra ta priemonė, kurios pagrindu gali būti kuriama aiški ir pagrįsta pelno mokesčio sistema. Kontrargumentuojant oponuojančiai ir manytina „atgyvenusiai“ nuomonei, jog finansinės apskaitos standartai yra atskiras, mokestiniuose teisiniuose santykiuose „neįsiintegruojantis reiškinys“ (kurios laikėsi Europos Komisija CCCTB rengimo pradžioje), akcentuotina, kad tiek teoriniu aspektu jau CCCTB rengimo pradžioje minėta Europos mokslinių tyrimų centro atlikta analizė, numąčiusi TFAS / TAS taikymo CCCTB kūrime galimybę, tiek susiklosčiusi nagrinėta CCCTB rengimo praktika rodo priešingai.

Išvados ir pasiūlymai

1. PMĮ ir finansinės apskaitos nuostatų skirtumai turi būti ne absoliučiai panaikinti, tačiau minimizuoti, derinant PMĮ prie VAS nuostatų. Toks teisinio reguliavimo vienodinimas pagrįstinas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų kaštų pelno mokesčiui administruoti / apskaičiuoti optimizavimu, paprastesniu pelno mokesčio deklaravimu, aiškesniu PMĮ nuostatų taikymu.
2. Finansinės ir pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos atribojimas lemia aiškesnę ūkinių faktų būtent mokestinių įvertinimų sistemą, kuria turi vadovautis tiek mokesčių mokėtojai, norintys tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę, tiek mokesčių administratorius, kontroliuojantis šios prievolės vykdymą. Siūlytina mokesčių teisės teorijoje galima teisinė pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos sąvoka: PMĮ reglamentuojama finansinės apskaitos sritis, kurioje tvarkoma ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta ūkio subjekto mokestinei prievolei įvykdyti.
3. Apmokestinant pelno mokesčiu (sistemiškai vadovaujantis PMĮ, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika) iš tikrųjų taikytini kaupimo (apimantis pajamų ir sąnaudų palyginimo reikalavimą), įmonės, periodiškumo, piniginio mato, turinio viršenybės prieš formą principai. Tokie finansinės apskaitos principai kaip: įmonės veiklos tęstinumas, pastovumas, atsargumas ir neutralumas neaktualūs (netaikytini) apmokestinant pelno mokesčiu. PMĮ 7 str. turėtų būti papildytas (po 1 d. įrašant dar vieną šio str. d.). Jame turėtų būti reglamentuota, kad pardavimų pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal VAS įtvirtintas sąlygas, išskyrus atvejus, kai tai prieštarauja konkrečioms PMĮ nuostatoms ar PMĮ

paskirčiai. PMĮ 8 str. įtvirtintas „mišrus pinigų ir kaupimo principų darinys“ ir PMĮ 9 str. numatytas jo taikymas naikintinas, numatant, kad vietoje jo taikomas kaupimo principas kaip ir finansinėje apskaitoje.

4. Pripažinimo ir galutinio apskaitinio / apmokestinamojo rezultato apskaičiavimo momentų skyrimas, pagrįstas kaupimo principo taikymu, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, identifikuoja, jog nuolatiniai ir laikinieji (apmokestinamieji ir įskaitomieji) apmokestinamųjų / apskaitinių pajamų ir sąnaudų skirtumai atsiranda jau pripažinimo (pirminių ūkinių faktų fiksavimo finansinėje apskaitoje) momentu, o ne užpildant metinę pelno mokesčio deklaraciją / rengiant pelno (nuostolių) ataskaitą. Siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, skatinti pelno mokesčio administravimo efektyvumą, siūlytina nuolatinius skirtumus fiksuoti specialiuosiuose nesisteminiuose – užbalansiniuose registruose, laikinuosius (apmokestinamuosius ir įskaitomuosius) skirtumus – ir užbalansinėse, ir sisteminėse sąskaitose.
5. Minimizuojant PMĮ ir VAS nuolatinius skirtumus, siūlytina panaikinti natūralios netekties nuostolių (PMĮ 23 str. 2 d.), reprezentacinių sąnaudų (PMĮ 22 str. 3 d.) procentinių dydžių atskaitymo apribojimus, panaikinti arba pakeisti / papildyti atitinkamas PMĮ nuostatas, reglamentuojančias prestižą, ir jas suvienodinti su VAS taisyklėmis, taip pat panaikinti holdingų lengvatos apribojimą (PMĮ 40¹ str.). Šiuo metu esamas PMĮ 40¹ str. pelno mokesčio apskaičiavimo ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis lemia ne laikinąjį, bet nuolatinį skirtumą – pagal PMĮ 40¹ str. mokesstinė prievolė atsiranda dėl dividendų išmokėjimo akcininkams fiziniams asmenims, o ne dėl paties didėjančio apmokestinamojo pelno.
6. Minimizuojant PMĮ ir VAS laikinuosius skirtumus, tikslinga:

- a) įtvirtinti PMĮ nuostatą, kad įmonės nusistačiusios minimalią ilgalaikio turto įsigijimo kainą ir pasirinkusios nudėvėti / amortizuoti ilgalaikį turtą atitinkamu metodu per tam tikrą nusidėvėjimo / amortizacijos periodą ir nustačiusios likvidacinę vertę finansinėje apskaitoje, tą pačią nustatytą minimalią ilgalaikio turto įsigijimo kainą bei tą patį nusidėvėjimo / amortizacijos metodą, periodą, likvidacinę vertę privalo nustatyti ir apskaičiuodamos apmokestinamąjį rezultatą;
 - b) VAS imperatyviai reglamentuoti, kokioms turto grupėms ir kokiais atvejais galima taikyti konkrečius nusidėvėjimo / amortizacijos metodus, apibrėžti minimalius ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpius ir maksimalią likvidacinę vertę, taip panaikinant PMĮ 1 priedėlį;
 - c) panaikinti PMĮ 18 str. 8 ir 9 d. reglamentuojamą vadinamąjį pusmečio ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo pradžios būdą ir palikti kaip finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose numatytą tik kito mėnesio būdą.
7. Prieš priimant PMĮ pakeitimus, taip pat mokesčių administratoriui, rengiant PMĮ komentarą, pelno mokesčio mokėtojams ir mokesčių administratoriui vertinant konkrečias praktines situacijas, tikslinga visuomet įvertinti finansinės apskaitos nuostatų taikymo, apmokestinant pelno mokesčiu, galimybes.
 8. Rengiant CCCTB, turėtų būti užtikrinamas pirmininkaujančių valstybių narių parengtuose kompromisuose pasiektų rezultatų tęstinumas, nuoseklumas. Šiuo metu to pasigendama. CCCTB normų kūrimo procese implikuojant finansinės apskaitos taisykles (kuomet atitinkamos ūkinės operacijos, kurių eksplicitinio apmokestinimo reglamentavimo būtinumą CCCTB išvelgia Europos Komisija ir valstybės narės, reguliuojamos TAS /

TFAS), pastarosios turėtų būti perkeltamos tokios apimties, kad nedarytų įtakos nepagrįstai pelno mokesčio bazės erozijai.

Literatūros sąrašas

I. Teisės norminiai aktai

1. 18-asis tarptautinis apskaitos standartas „Pajamos“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). OL, 2008 L 320, p. 147–154.
2. 23-asis tarptautinis apskaitos standartas „Skolinimosi išlaidos“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). OL, 2008 L 320, p. 223–227.
3. 37-asis tarptautinis apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008 priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). OL, 2008 L 320, p. 392–406.
4. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva „Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms“ (90/435/EEB) (su pakeitimais ir papildymais). OL, 1990 L 225, p. 147–150.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios* 2001, Nr. 110-3992.

7. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 99-3515.
8. Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1993, Nr. 21-506; 2000, Nr. 61-1818.
9. Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacija, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. liepos 3 d. įsakymu Nr. 1K-184 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 69-3135; 2010, Nr. 36-1732.
10. 40-asis verslo apskaitos standartas „Euro įvedimas“, patvirtintas Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2014 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VAS-22 [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <file:///D:/Downloads/40%20VAS%201%20redakcija.pdf>.
11. 14-asis verslo apskaitos standartas „Verslo jungimai“, patvirtintas Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2013 m. kovo 8 d. įsakymu Nr. VAS-3. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 43-1437; 2013, Nr. 28-1375.
12. 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616; 2010, Nr. 57-2828.
13. 15-asis verslo apskaitos standartas „Investicijos į asocijuotąsias įmones“, patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. VAS-15 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 43-1437; 2008, Nr. 148-5964.
14. 26-asis verslo apskaitos standartas „Išvestinės finansinės priemonės“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2007 m. rugsėjo 17 d. įsakymu Nr. VAS-6. *Valstybės žinios*, 2007, Nr. 99-4045.

15. 24-asis verslo apskaitos standartas „Pelno mokestis“, patvirtintas Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. spalio 13 d. nutarimu Nr. 7 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 180-6695.
16. 2-asis verslo apskaitos standartas „Balansas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
17. 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
18. 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
19. 11-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
20. 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
21. 19-asis verslo apskaitos standartas „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“, patvirtintas Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d.

- nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.
22. Finansinėje apskaitoje naudojamo atsargų įkainojimo ir apskaitos metodo taikymo pelno mokesčiui apskaičiuoti taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugsėjo 9 d. įsakymu Nr. V-248 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 88-4014.

II. Specialioji literatūra

23. BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Apskaitos politika*. Vilnius: Inforastras, 2005.
24. BARČAITYTĖ, G. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimų analizė. In *Jaunasis mokslininkas: straipsnių rinkinys*. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 173–179 [žiūrėta 2014 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.
25. BEIGA, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, nr. 1, p. 18–27.
26. BERMAN, H. J. *Teisė ir revoliucija: Vakarų teisės tradicijos formavimasis*. (Vertė A. Šliogeris). Vilnius: Pradai, 1999.
27. BIKIENĖ J., PUČKIENĖ, D. *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
28. BRUŽAUSKAS, V.; STONČIUVIENĖ, N. Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija,

- 2012, nr. 1, p. 28–35 [žiūrėta 2014 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą:
<file:///D:/Downloads/mokslo_zurnalas_2012_0.pdf>.
29. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema: vadovėlis*. 3-oji laida. Kaunas: Technologija, 2007.
30. ČERNIUS, G. Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos/Social Sciences Studies*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, nr. 2, p. 539–558.
31. DIDŽULIS, L. Finansinių priemonių rinkų direktyva (MiFID) kaip civilinės atsakomybės šaltinis. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2012, t. 83, p. 160–173.
32. DWORKIN, R. *Rimtas požiūris į teises*. (Vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2004.
33. DWORKIN, R. *Teisės imperija*. (Vertė K. Klimka). Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005.
34. GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2002, t. 44, p. 31–41.
35. HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. I Taisyklės ir tvarka. Naujas liberalių teisingumo bei politinės ekonomijos principų išdėstymas*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998.
36. HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. II Socialinio teisingumo mirażas*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1998.
37. HAYEK, F. A. von. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. III Laisvosios visuomenės politinė tvarka*. (vertė A. Degutis). Vilnius: Eugrimas, 1999.
38. JUOČIŪNIENĖ, D.; STONČIUVIENĖ, N. *Apskaitos tarptautinė reglamentacija: mokomoji knyga* [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2008 [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą:
<www.lzuu.lt/file.doc?id=32019>.

39. KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7-asis leid. Vilnius: Pačiolis, 2010.
40. KELSEN, H. *Grynoji teisės teorija*. (Vertė A. Degutis, E. Kūris). Vilnius: Eugrimas, 2002.
41. KURŠYTĖ, S. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikų suderinimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2007, p. 1–5 [žiūrėta 2014 m. kovo 11 d.] Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/apskaita/Kursyte_Sonata.pdf>.
42. KŪRIS, E. *Ko neparašė Rogeris Cottererellas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas*: R. Cottererell. Teisės sociologija: Įvadas. Vilnius: Pradai, 1997.
43. LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2012.
44. MARTŪZAITĖ, V. Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 207–213 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.
45. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011.
46. NAUJALIENĖ, D. Pelno mokesčio apskaičiavimo ir apskaitos metodikų taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2008, p. 178–182 [žiūrėta 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per

interneta:

<http://www.lzoo.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf>.

47. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006.
48. POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos*. (Vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas). Vilnius: Eugrimas, 2004.
49. RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2012.
50. SMITH, A. *Tautų turtas*. (Iš anglų kalbos vertė J. Čičinskas). Vilnius: Margi raštai, 2004.
51. STAČIOKAS, R.; RIMAS, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2003.
52. UŽUBALIS, G. *Mokesčiai demokratinėje valstybėje. Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, t. 81, p. 170 – 185.
53. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija: vadovėlis*. Antrasis, pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Justitia, 2004.
54. ABELA, M.; DAVIDS, K., JEHLE, N. Hidden gems or pure fiction? In *Accountancy* [interaktyvus]. London: Financial Accounting Standards Board, 2009, nr. 1387, p. 63 – 64 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 8 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=44505a66-a9de-4886-ad48-403579382edb%40sessionmgr11&vid=6&hid=24>>.
55. BEBESELEA, M; MITRAN, C. P. Autonomy and interdependence between accountancy and taxation. *Proceedings of the 4th World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, Economics, Law & Culture* [interaktyvus]. Woodside NY: Addleton Academic Publishers, 2010, p. 41–46 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą:

- <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=43e68ed3-befe-4a75-b3dc-60ed1aa2493c%40sessionmgr13&vid=4&hid=24>>.
56. BOHUŠOVA, H.; SVOBODA, P. The comparative analysis of accounting law regulation in the Czech Republic with IFRS. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2008, nr. 13, p. 11–16 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=14&hid=24>>.
57. CUZDRIOREAN, D., D.; MATIS, D. The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis - Series Oeconomica* [interaktyvus]. Alba Iulia: "1 Decembrie 1918" University of Alba Iulia, Faculty of Sciences, 2012, nr. 1, p. 28–43 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1f980050-241e-426f-8803-0195d48e6ee0%40sessionmgr104&vid=4&hid=110>>.
58. DAVIES, H.; HOLDCROFT, D. *Jurisprudence: Texts and commentary*. London: Butterworths, 1991.
59. DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. p. 59–72 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.
60. GODDARD, R., ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus]. Edinburgh: Edinburgh University

- Press, 2006, nr. 2, p. 298–306 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.
61. GURĂU, M. Generally accepted accounting principles versus implementation of tax rules in accounting. In *International Conference: CKS - Challenges of the Knowledge Society* [interaktyvus]. Bucharest: Nicolae Titulescu University of Bucharest, 2009, p. 1146–1151 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=0a475a4f-68d5-4c5b-8f8b-a1f1d987721d%40sessionmgr113&vid=6&hid=106>>.
62. GURĂU, M.; GRIGORE, M. Revaluation of tangible assets from accounting and fiscal perspectives. In *International Conference: CKS - Challenges of the Knowledge Society* [interaktyvus]. Bucharest: Nicolae Titulescu University of Bucharest, 2011, p. 1515–1522 [žiūrėta 2014 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1f980050-241e-426f-8803-0195d48e6ee0%40sessionmgr104&vid=4&hid=110>>.
63. HALL, T., W. Calculating tax accruals: a workpaper that makes it easy. *Journal of Accountancy* [interaktyvus]. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1983, nr. 4, p. 82–88 [žiūrėta m. 2014 balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?vid=6&hid=24&sid=0b46dcbc-3c78-4ed7-b99b-49bad441de1a%40sessionmgr14>>.
64. KINDBERG, A.; PERSSON, M. *The Connection between Accounting and Taxation. The most practical one in relation to accounting harmonization!* Jönköping: Jönköping University, 2005.

65. LEHIS, L., *et al.* The compatibility of the Estonian corporate income tax system with community law. *Juridica International* [interaktyvus]. Tartu: Sihtasutus Iuridicum, 2008, Nr. 15, p. 14–24 [žiūrēta 2014 m. gegužės 3 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf>.
66. LIPATOV, V. Corporate tax evasion: The case for specialists. *Journal of Economic Behavior & Organization* [interaktyvus]. Oxford: Elsevier Science, 2012, nr. 1, p. 185–206 [žiūrēta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268111002514>>.
67. MASSO, J.; MERIKÜLL, J.; VAHTER, P. Gross profit taxation versus distributed profit taxation and firm performance: effects of Estonia's corporate income tax reform. *University of Tartu - Faculty of Economics & Business Administration Working Paper Series* [interaktyvus]. Tartu: University of Tartu-FEBA, 2011, nr. 81, p. 1–33 [žiūrēta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=97ceb843-f191-40d5-b577-a755b76060b7%40sessionmgr10&vid=6&hid=25>>.
68. MAUTZ, R., K. Generally Accepted Accounting Principles and Federal Government Financial Reporting. *Public Budgeting & Finance* [interaktyvus]. Oxford: Wiley-Blackwell, 1991, nr. 4, p. 3–10 [žiūrēta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=2be97a43-44de-47e2-ae4-40bd3935bc9a%40sessionmgr14&vid=4&hid=10>>.
69. MITU, I., E.; MITU, N. Evaluation bases in accountancy. *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series* [interaktyvus]. Craiova: Faculty of Economics & Business Administration, University of Craiova, 2008, nr. 3, p. 1524–1533 [žiūrēta 2013 m. gruodžio 1 d.]. Prieiga per

interneta:

<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d102d32a-c282-4240-b27a-db38b0365d8b%40sessionmgr110&vid=4&hid=126>>.

70. NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, nr. 16, p. 73–79 [žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>>.
71. NERUDOVA, D. The relationship between corporate income tax and financial reporting in the Czech Republic. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2007, nr. 12, p. 87–92 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=fb153aec-683d-44e1-9f80-bdbc3e0128d5%40sessionmgr13&vid=4&hid=21>>.
72. PAUPA, V.; PRAULINŠ, A. The Development of Systematic Supervision of Accounting in Latvia since Returning of Independence. *Vadyba/Management* [interaktyvus]. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, Nr. 2, p. 112–122 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.leidykla.vu.lt/fileadmin/Vadyba/11/Vilma_Paupa__Arturs_Praulins.pdf>.
73. PETTERSEN, I., J.; NYLAND, K. Reforms and accounting system changes: A study on the implementation of accrual accounting in Norwegian hospitals. *Journal of Accounting & Organizational Change* [interaktyvus]. Trondheim: Emerald Group Publishing Limited, 2011, nr. 3, p. 237–258 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=1832-5912&volume=7&issue=3&articleid=1950849&show=html>>.

74. POTERBA, J. M.; RAO, N. S.; SEIDMAN, J. K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal* [interaktyvus]. Washington: National Tax Association, 2011, nr. 1, p. 27–57 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=22d20a12-b094-4709-ab49-e621217f96d5%40sessionmgr14&vid=15&hid=12>>.
75. SHAVIRO, D. N. *The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal*. New York: New York University School of Law, 2008.
76. SPALDING, A., D. Mark-to-market and the widening GAAP between financial and tax accounting. *Global Journal of Business Research* [interaktyvus]. Hilo Hawaii: Institute for Business & Finance Research, 2011, nr. 1, p. 125–137 [žiūrėta 2014 m. balandžio 8 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=10&sid=2be97a43-44de-47e2-ae4-40bd3935bc9a%40sessionmgr14&hid=122>>.

III. Teismų ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

77. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

78. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.
79. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue*.
80. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 2 d. sprendimas byloje C-341/04 *Eurofood IFSC Ltd*; ES TT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03 *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.
81. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-2311/2013.
82. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013.
83. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013.
84. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1883/2013.
85. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-404/2013.
86. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-184/2013.
87. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-2698/2012.

88. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1715/2012.
89. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1161/2012.
90. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-158/2012.
91. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-92/2012.
92. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011.
93. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-841/2007.
94. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 355/2004.
95. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-729-04.
96. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2013 m. vasario 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1172-473/2013.
97. Vilniaus apygardos administracinis teismo 2010 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1349-815/2010.
98. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. kovo 12 d. sprendimas Nr. S-37(7-18/2013).
99. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. spalio 1 d. sprendimas Nr. S-171(7-202/2010).
100. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170(7-59/2012).
101. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-128 (7-73/2012).

102. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. gruodžio 12 d. sprendimas Nr. S-270(7-227/2011).
103. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).
104. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-20 (7-394/2009).
105. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).
106. Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiojo teismo 1963 m. vasario 18 d. byla Schlude v. Commissioner, 372 U.S. 128 (1963), Nr. 80 [interaktyvus, žiūrėta 2014 sausio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/372/128/case.html>>.

IV. Kiti šaltiniai

107. Atsakymai į pateiktus klausimus, parengti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2007 m. rugsėjo 19 d. paaiškinimu. Registracijos Nr. (18.11-31-1)-R-9368 [interaktyvus]. 2007 m. rugsėjo 19 d. [žiūrėta 2014 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/generatepdf.do?id=1000055953>>.
108. Centre for European Policy Studies. *Achieving Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU*. Brussels: Centre for European Policy Studies, 2005.
109. Council of the European Union. General Secretariat. *Communication* (Subject: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation) [interaktyvus]. 2014 sausio 7 d., nr. CM 5698/13 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

110. European Central Bank. *Virtual currency schemes* [interaktyvus]. Frankfurt am Main: European Central Bank, 2012 [žiūrėta 2014 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>>.
111. European Commission. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* [interaktyvus]. Brussels: European Commission, 2011, COM(2011) 121/4 [žiūrėta 2014 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf>.
112. *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
113. Internet Encyclopedia of Philosophy: A Peer-Reviewed Academic Resource. *Robert Nozick (1938—2002)* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. liepos 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.iep.utm.edu/nozick/>>.
114. *Įmonių sumokėti mokesčiai. Požymiai: institucinis sektorius, mokestis ir ketvirtis* [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. liepos 5 d.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveelections.asp?MainTable=M4031803&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSID=5496&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=&>>.
115. JUŠKAUSKAS, G. Pelno mokesčio finansinė apskaita. In *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus]. 2006 m. gegužės 21 d., Nr. 7 [žiūrėta

- 2014 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=821&new_id=612>.
116. KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos metamorfozės: nuo priklausomybės ir atgal?* [interaktyvus] 2006 m. rugpjūčio 28 d. [žiūrėta 2013 m. gruodžio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=821&new_id=3688>.
117. KALČINSKAS, G., et al. *Gera apskaitos ir mokesčių organizavimo įmonėje praktika: 32-asis pakartotinis didysis vasaros seminaras. Dalijamoji medžiaga*. Vilnius: Pačiolis, 2011.
118. KVALE, S. *Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing* [interaktyvus]. Sage Publications, 1996 [žiūrėta 2014 m. liepos 8 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.inside-installations.org/OCMT/mydocs/Microsoft%20Word%20-%20Booksummary_Interviews_SMAK_2.pdf>;
119. *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaras (aktuali redakcija 2014 m. rugpjūčio 8 d.)* [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. rugsėjo 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323>.
120. MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40. [žiūrėta 2014 m. vasario 1 d.]. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>> .
121. McGraw-Hill. *Worldwide Accounting Diversity* [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0078110955/923557/Sample_Chapter_02.pdf>.

122. NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.
123. OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [interaktyvus]. OECD, 2013 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>.
124. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* [interaktyvus]. OECD, 2013 [žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1>.
125. OECD. *Forum on tax administration. Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0*. 2010 m. balandis.
126. OECD. *Guidance for the Standard Audit File - Tax, Version 2.0: Appendix B: SAF-T Schema version 2.00*. 2010 m. balandis.
127. *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus]. 2012, FISC 49 [žiūrėta 2014 m. balandžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
128. *Presidency to Working Party on Tax Questions - Direct Taxation* [interaktyvus]. 2013, FISC 80 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
129. PWC. *Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įtakos Lietuvai vertinimas* [interaktyvus]. 2013 m. sausio 25 d. [žiūrėta 2014 m. sausio 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20\(fin%20min%20ir%20mpt\)%202013%2001%2025%20\(galutine\).pdf](http://www.lrv.lt/bylos/LESSED%20projektas/Dokumentai/bkpmb%20tyrimo%20ataskaita%20(fin%20min%20ir%20mpt)%202013%2001%2025%20(galutine).pdf)>.
130. PWC. *Worldwide tax summaries. Corporate taxes 2013/14* [interaktyvus]. 2013 [žiūrėta 2014 m. balandžio 5 d.]. Prieiga per internetą:

- <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2013-14.pdf>>.
131. *Room document # 1: Working Party on Tax Questions - Direct Taxation. Presidency note: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB): Further Definitions* [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. balandžio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
132. *Room Document # 1: Working Party on Tax Questions – Direct Taxation Proposal for a CCCTB 15th January 2013* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
133. *Semi-structured Interviews* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. liepos 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.qualres.org/HomeSemi-3629.html>>.
134. ŠIMONYTĖ, I. *Tarptautinė konkurencija mokesčiais ir Lietuva. Valstybių konkurencija mokesčiais ir Lietuvos mokesčių politika: tikslai ir perspektyvos ekonominių, politinių ir socialinių realiųjų kontekste* (žodinis pranešimas konferencijos metu). Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros tarptautinė mokslinė praktinė konferencija. Vilnius, 2011 m. balandžio 7 – 8 d.
135. Taxation and Customs Union. *Common Tax Base* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm>.
136. Taxation and Customs Union. *International Accounting Standards as a possible starting point for a common EU tax base* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_3_85_en.htm>.

137. Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm>.
138. Taxation and customs union [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetail.html?id=115/1357119705&taxType=CIT>.
139. Valstybinė mokesčių inspekcija. *Euras ir mokesčiai. Klausimai ir atsakymai. Dėl pelno mokesčio* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.19.1/-/asset_publisher/y8jXJrm4SiSM/content/del-pelno-mokescio/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.19.1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_y8jXJrm4SiSM%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.
140. VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers (žodinis pranešimas konferencijos metu). Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.
141. VINAUSKIENĖ, D. *Atidėtojo pelno mokesčio išipareigojimai* [interaktyvus]. 2008 m. lapkritis [žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.proventus.lt/Publikacijos-3straipsnis>>.
142. VMI prie FM. *Pelno mokesčio įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimai* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą:

- <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046>>.
143. VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013.
144. ŽEIMANTAS, V., V. Dalies bendrovių balansai meluoja. In *Verslo žinios* [interaktyvus] 2010 m. [žiūrėta 2014 m. gegužės 29 d.]. Prieiga per internetą:
<<http://laikrastis.vz.lt/index.php?act=mprasa&sub=article&id=29258>>.
145. ŽEIMANTAS, V., V. Gali tekti atskleisti daugiau informacijos apie įmonę. In *Verslo žinios*. 2013 m. lapkričio 26 d., nr. 209.
146. *Worldwide Accounting Diversity* [interaktyvus, žiūrėta 2013 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://highered.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0078110955/923557/Sample_Chapter_02.pdf>.
147. 19-ojo verslo apskaitos standarto „Atidėjimai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai“ metodinės rekomendacijos, patvirtintos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. gruodžio 15 d. nutarimu Nr. 22.1 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.
148. 26-ojo verslo apskaitos standarto „Išvestinės finansinės priemonės“ metodinės rekomendacijos, patvirtintos Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2008 m. gegužės 27 d. įsakymu Nr. VAS-5 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

Doktoranto moksliniai straipsniai disertacijos tema

1. ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014, t. 93, p. 138 – 156.
2. ENDRIJAITIS, M. Corporate income tax base: rules of income and expenses in Republic of Lithuania and connection with financial accounting. *Central and Eastern European Legal Studies*. Atėnai: EPLO, 2013, nr. 1, p. 193 – 207.
3. ENDRIJAITIS, M. Pelno mokesčio lengvata turto vertės padidėjimo pajamoms už akcijų paketo perleidimą ir jos fiksavimas finansinėje apskaitoje. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013, t. 87, p. 127 – 151.

Kitos doktoranto publikacijos disertacijos tema

1. ENDRIJAITIS, M. The junction of financial accounting and tax law as an example of economical and legal discourse. *Integrating social sciences into legal research*. International Conference of PhD Students and Young Researchers: Conference Papers. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014, p. 116 – 124.

Kitos doktoranto publikacijos

1. ENDRIJAITIS, M. Lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas – taikyti ar netaikyti? *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013, t. 86, p. 217 – 226.

Kokybinis tyrimas

Kokybinio tyrimo reikšmė, tikslas, uždaviniai, metodas, ir adaptavimas disertacijoje

Atsižvelgiant į tai, kad disertacijoje analizuojama problematika yra ne tik teorinio, bet ypač didelio praktinio pobūdžio diskusija, taip pat į tai, kad Lietuvos Respublikoje ypač pasigendama analizuojama tema mokslinių tyrimų, rengiant disertaciją, siekiant visapusiškai atskleisti nagrinėjamos temos problemas ir jų sprendimų variantus, atliktas kokybinis tyrimas, kurio metu apklausti 25 Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių autoritetingi respondentai, pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo praktikai, mokslininkai, dirbantys tiek privačiajame, tiek viešajame sektoriuose. Rengiant disertaciją, nebuvo rasta analogiškų ar panašių atliktų kokybinių tyrimų disertacijos tema, todėl kokybinio tyrimo rezultatai, pateikti ir išanalizuoti šiame priede, kuriais remiamasi kaip papildomu šaltiniu disertacijoje, pasižymi naujumu, aktualumu, originalumu. Pažymėtina, kad kokybinis tyrimas, jo apibūdinimas, rezultatų nagrinėjimas ir adaptavimas disertacijoje atliktas pagal kokybiniams tyrimams keliamus metodinius reikalavimus²⁸³.

Šio kokybinio tyrimo tikslas – visapusiškai atskleisti analizuojamą disertacijos temos problematiką, remiantis ne tik teisės aktų, teismų praktikos,

²⁸³ KVALE, S. *Interviews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing* [interaktyvus]. *Sage Publications*, 1996 [žiūrėta 2014 m. liepos 8 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.inside-installations.org/OCMT/mydocs/Microsoft%20Word%20-%20Booksummary_Interviews_SMAK_2.pdf>; *Semi-structured Interviews* [interaktyvus, žiūrėta 2014 liepos 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.qualres.org/HomeSemi-3629.html>>.

mokslinės literatūros, praktinės ir kitos literatūros analize, tačiau ir savarankiškai atlikto kokybinio tyrimo rezultatais kaip autoritetingu šaltiniu (kadangi apklausti autoritetingi Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių specialistai, parodant ir esamą praktiką, mokslininkų diskutuojamais disertacijoje klausimais nuomone).

Remiantis kokybinio tyrimo tikslu, keltini tokie šio tyrimo uždaviniai:

1. Patvirtinti (arba paneigti) disertacijos hipotezę, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokesstinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti.
2. Patvirtinti (arba paneigti) teiginį, kad pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti, pelno mokesčio normų derinimas prie finansinės apskaitos, o ne *vice versa*.
3. Atkleisti autoritetingų specialistų nuomonę, kokiais būdais įmonėse turėtų būti kaupiama informacija apie PMI ir finansinės apskaitos nuostatų ūkinių faktų įvertinimo skirtumus siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę.
4. Patvirtinti (arba paneigti) disertacijoje ginamą teiginį, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – pelno mokesčio (mokesstinę) apskaitą.

Atliekant kokybinį tyrimą, taikytas standartizuoto interviu metodas: respondentams iš anksto elektroniniu paštu buvo išsiųsti 5 standartizuoto interviu klausimai, į kuriuos iš anksto pasiruošę specialistai atsakydavo susitikimo metu. Su respondentais buvo diskutuojama, prašoma respondentų papildomai argumentuoti pateiktus atsakymus.

Kokybinio tyrimo rezultatų analizė, gautos išvados disertacijoje adaptuoti kaip papildomas šaltinis disertacijoje pateikiamiems argumentams, teiginiams, išvadoms. Pavyzdžiui, kokybinio tyrimo gautomis išvadomis remiamasi plėtojant diskusiją, kokiais būdais, siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, didinti pelno mokesčio administravimo efektyvumą, įmonėse turėtų būti kaupiama

informacija apie PMI ir VAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumus, pagrindžiamas pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos kaip savarankiškos finansinės apskaitos šakos, skyrimas kaip svarbus aspektas tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę, ir kitais atvejais. Kokybinio tyrimo rezultatų analizė ir iš to gautos išvados adaptuotos disertacijoje jos iškeltam tikslui, uždaviniams pasiekti, ginamiems teiginiams pagrįsti, hipotezei patvirtinti.

Respondentams pateikiami standartizuoto interviu klausimai

Kokybinis tyrimas

Standartizuotas interviu

Esu Vilniaus universiteto Teisės fakulteto doktorantas Martynas Endrijaitis. Rengiu disertaciją tema „Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu“. Siekdamas visapusiškai atskleisti šios temos problemas ir jų sprendimų variantus, atlieku kokybinį tyrimą, apklausdamas šios srities praktikus, mokslininkus, dirbančius tiek privačiajame, tiek viešajame sektoriuose.

Jūsų nuomonė mano tyrimui labai svarbi. Standartizuoto interviu rezultatai bus panaudoti moksliniams tikslams kaip svarbios informacijos šaltinis minėtoje disertacijoje. Būsiu dėkingas už atsakymus.

- 1. Ar sutinkate su hipoteze, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokesstinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti (t. y. maksimaliai suvienodintas teisinis reguliavimas)?**
- 2. Ar, Jūsų nuomone, pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti, jog pelno mokesčio normos derinamos prie finansinės apskaitos ar atvirkščiai – finansinės apskaitos normos prie pelno mokesčio?**
- 3. Ar, Jūsų nuomone, informacija apie PMĮ ir finansinės apskaitos nuostatų ūkinių faktų įvertinimo skirtumus turėtų būti kaupiama sisteminėse (t. y.**

kaip įprastinės ūkinės operacijos analitinėse finansinės apskaitos sąskaitose kaip turto nusidėvėjimas ir t. t.), ar užbalansinėse (atskiruose specialiuose registruose, pvz. *excel* faile), ar abejuose sąskaitose siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę?

- 4. Ar pritariate teiginiui, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – pelno mokesčio (mokestinę) apskaitą?**

Taip pat prašau nurodyti savo vardą, pavardę ir pareigas (pavyzdžiui, Jonas Jonaitis, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto docentas).

Kokybinio tyrimo respondentų sąrašas (sudarytas pagal abėcėlę)

1. Advokatų profesinės bendrijos „Motieka & Audzevičius“ advokatas Gediminas Valantiejus.
2. Aleksandro Stulginskio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos, apskaitos ir finansų instituto profesorė dr. Danutė Zinkevičienė.
3. Audito ir apskaitos tarnybos direktorius, Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Bankininkystės ir investicijų katedros docentas dr. Audrius Linartas.
4. Auditorius Artūras Kapitanovas.
5. Auditorius, UAB “ROSK Consulting” direktorius, Romanas Skrebnevskis.
6. B.Sc. LLM (mokesčių teisė), FCA CTA Grahame HJ Turner, Didžioji Britanija.
7. Field Fisher Waterhouse LLP partneris George Gillham, Didžioji Britanija.
8. HM Revenue & Customs Įmonių mokesčių grupės vyriausiasis vadovas dr. Victor Baker, Didžioji Britanija.
9. Lietuvos Respublikos banko valdybos pirmininkas, Vilniaus universiteto Teisės fakulteto lektorius dr. Vitas Vasiliauskas.
10. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Mokesčių departamento Tiesioginių mokesčių ir tarptautinio apmokestinimo skyriaus vyriausiasis specialistas Mindaugas Mažylis.
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėja, Mykolo Romerio universiteto lektorė Veslava Ruskan.
12. Maastrichto universiteto mokesčių teisės profesorius dr. Hans van den Hurk, Nyderlandų Karalystė.

13. Mendelio universiteto profesorė dr. Hana Bohušová, Čekijos Respublika.
14. Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakulteto Finansų ir mokesčių katedros lektorė, Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos Prezidiumo narė, Mokesčių komiteto pirmininkė, Lietuvos auditorių rūmų narė, auditorė Birutė Čerņiuvienė.
15. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininkas Steponas Vytautas Jurna.
16. PwC Mokesčių ir teisės skyriaus vyriausiasis projektų vadovas Egidijus Kundelis.
17. UAB „Botasta“ auditorė Vilija Baniėnė.
18. UAB „Pačiolis“ prezidentas, doc. dr. auditorius Gediminas Kalčinskas.
19. UAB "Pačiolis" teisininkė-konsultantė Marina Guptor.
20. Vadovaujantysis mokslinių tyrimų narys Cnrs (Prancūzijos Respublika), tyrimų profesorius ESCP Europe (Prancūzijos Respublika) dr. Yuri Biondi.
21. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Teisės departamento direktoriaus pavaduotoja Alina Gaudutytė.
22. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Teisės departamento Tiesioginių mokesčių skyriaus vedėjo pavaduotoja Danuta Čiurlienė.
23. Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros asistentė Ramunė Budrionytė.
24. Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros vedėjas prof. habil.dr. Vaclovas Lakis.
25. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto viešosios teisės katedros docentas, advokatas dr. Andrius Paulauskas.

Respondentų atsakymų analizė

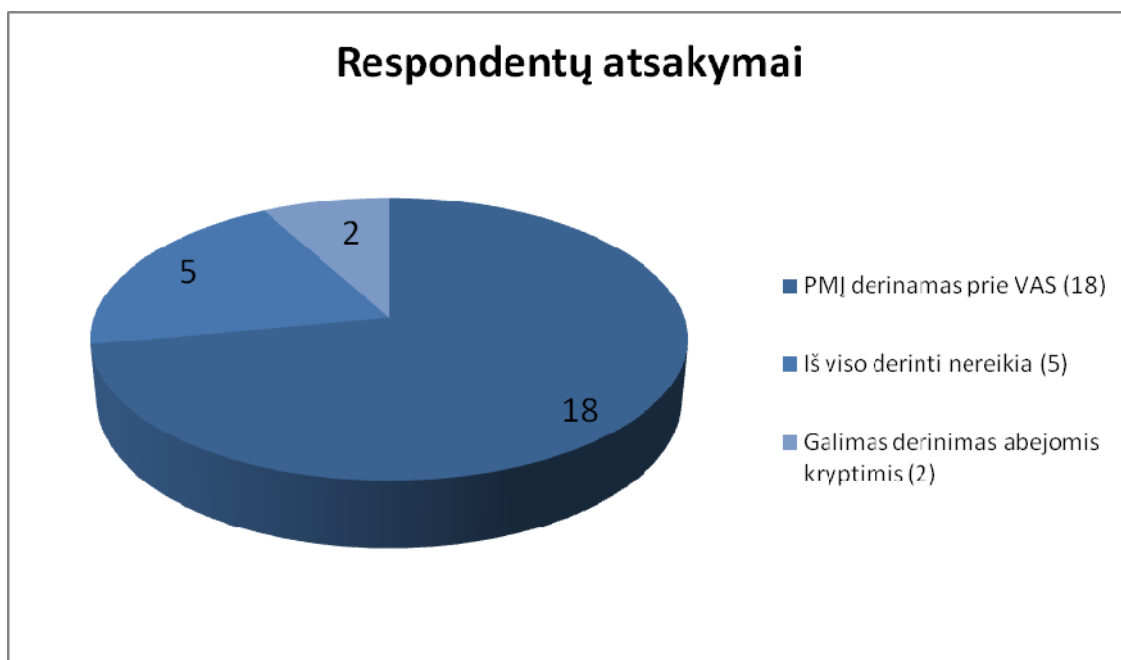
1. Ar sutinkate su hipoteze, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokestinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti (t. y. maksimaliai suvienodintas teisinis reguliavimas)?



Dauguma respondentų (16) pritaria pateiktai hipotezei ir argumentuoja, jog, maksimaliai panaikinus PMI ir VAS ūkinių faktų įvertinimo esamus skirtumus, būtų optimizuojami pelno mokesčio mokėtojų, mokesčių administratoriaus kaštai, mažėtų mokestinių ginčų dėl VAS taikymo, apmokestinant pelno mokesčiu, klaidų, užpildant metines pelno mokesčio deklaracijas. Be to, toks pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje būtų

patrauklesnis užsienio kapitalui. Tačiau 9 respondentai oponuoja pastariesiems ir nepitaria hipotezei. Pagrindiniai jų argumentai, kodėl PMĮ ir VAS neturi būti vienodinami – skirtinga paskirtis, tikslai pelno mokesčio (fiskalinė) ir finansinės apskaitos (tikrųjų įmonės finansinės veiklos rezultatų atspindėjimas).

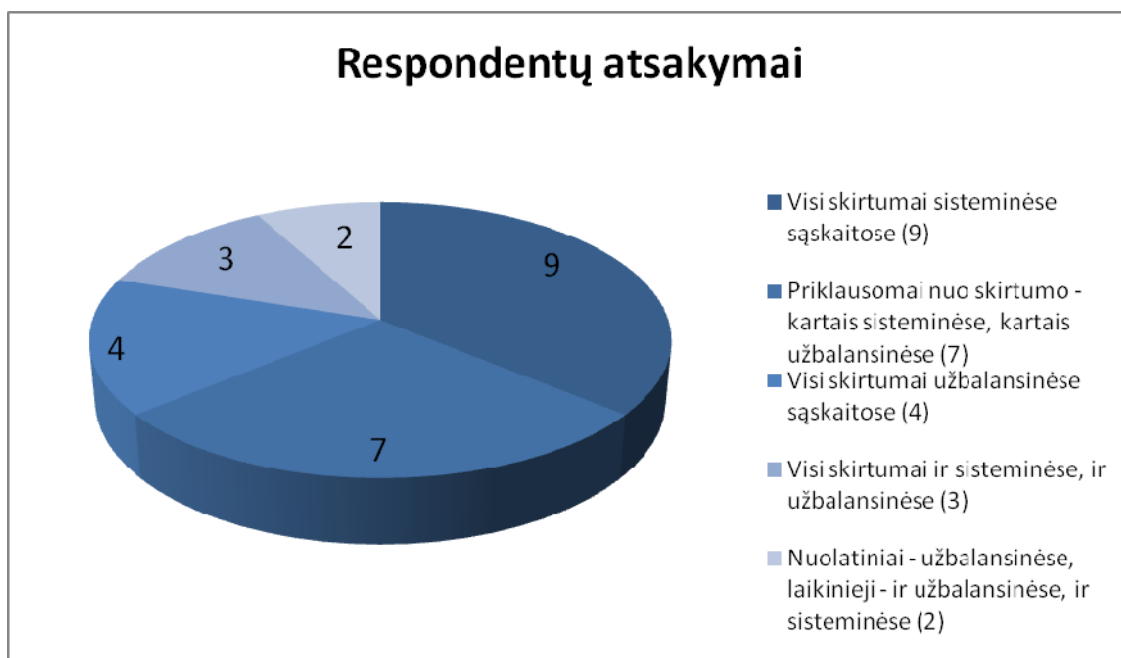
2. Ar, Jūsų nuomone, pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti, jog pelno mokesčio normos derinamos prie finansinės apskaitos ar atvirkščiai – finansinės apskaitos normos prie pelno mokesčio?



Dauguma respondentų (18) teigia, kad pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti – PMĮ prie VAS, nes PMĮ *de facto* ir *de iure* implikuoja dalį finansinės apskaitos nuostatų (*inter alia*, pelno mokesčio sistema adaptavo finansinės apskaitos principus), fiskalinė funkcija negali „iškreipti“ VAS, pagal kuriuos įmonės rengia finansines ataskaitas, todėl, anot respondentų, būtent PMĮ turi būti derinamas prie VAS. Iš kitos pusės, 5 respondentai postuluoja, kad šie teisės aktai neturi būti derinami dėl jų minėtų skirtingų paskirčių. Visgi 2 respondantai pažymi, kad galimas derinimas abiem kryptimis: ir PMĮ prie VAS, ir VAS prie PMĮ, atsižvelgiant į siekiamą teisinio reguliavimo tikslą: pavyzdžiui, kuriant aiškesnį (konkretesnį) pelno mokesčio bazės reglamentavimą (įtvirtinant PMĮ

pardavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygas) PMI gali būti derinamas prie VAS; griežtinant finansinės apskaitos teisinį reguliavimą (ilgalaikio turto nusidėvėjimas/amortizacija), VAS galėtų būti implikuojamos PMI nuostatos.

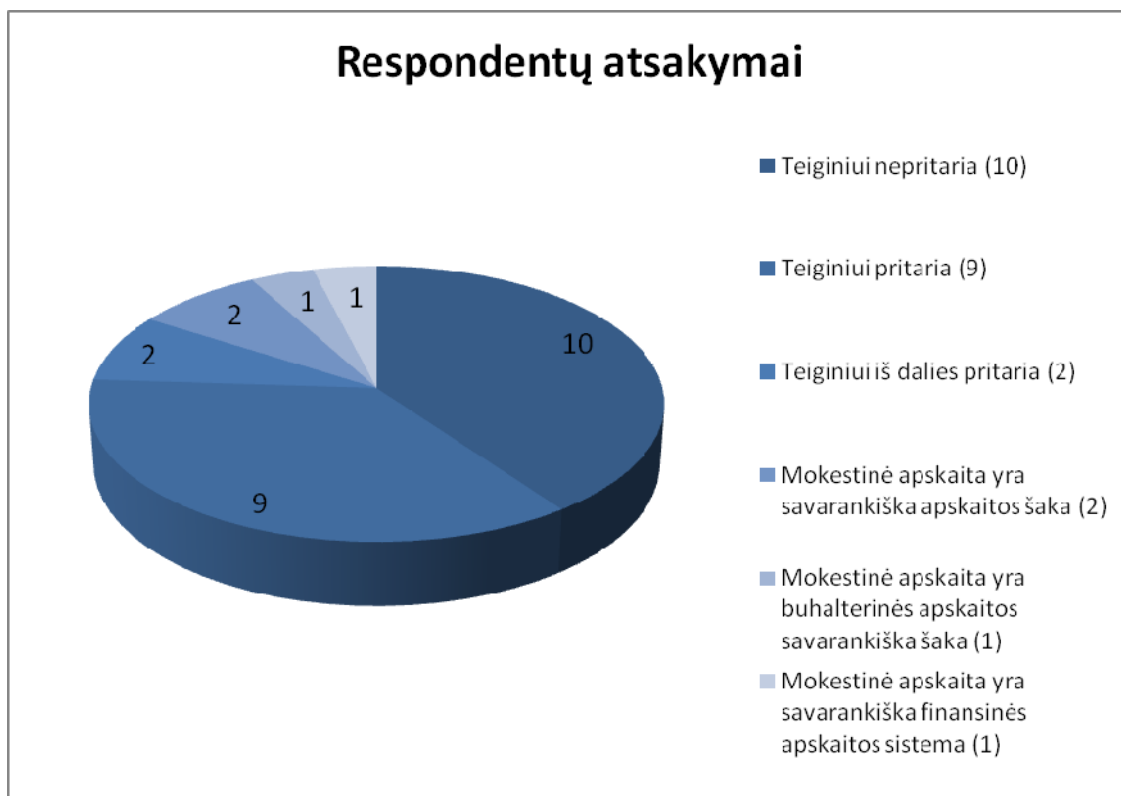
3. Ar, Jūsų nuomone, informacija apie PMĮ ir finansinės apskaitos nuostatų ūkinių faktų įvertinimo skirtumus turėtų būti kaupiama sisteminėse (t. y. kaip įprastinės ūkinės operacijos analitinėse finansinės apskaitos sąskaitose kaip turto nusidėvėjimas ir t. t.), ar užbalansinėse (atskiruose specialiuose registruose, pvz. *excel* faile), ar abejose sąskaitose siekiant tinkamai vykdyti mokesstinę prievolę?



Šiuo klausimu respondentai nesutaria. Autoritetingi specialistai siūlo skirtingus būdus ir, pateikia vienas kitam oponuojančius argumentus. 9 respondentai teigia, jog nuolatiniai ir laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) PMĮ ir VAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumai turi būti fiksuojami sisteminėse sąskaitose, kad pelno mokesčio mokėtojams būtų paprasčiau tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, užtikrinti „patikimą“ pelno mokesčio administravimą. Dažniausiai naudojamas argumentas taikyti šį būdą – savikontrolė, kadangi

sisteminės sąskaitos užtikrina duomenų patikimesnį išsaugojimą (fiksuoiant skirtumus sisteminėse sąskaitose minimizuojama mokestinės ir finansinės apskaitos informacijos „praradimo, pametimo“ tikimybė). 7 respondentai teigia, kad negalima konkrečiai įvardinti vieno būdo šiems skirtumams fiksuoti – tai priklauso nuo skirtumo pobūdžio (nebūtinai nuo to, ar skirtumas yra nuolatinis, ar laikinasis). Pavyzdžiui, šių respondentų nuomone, reprezentacinių sąnaudų pripažinimo pagal PMI ir VAS skirtumas gali būti fiksuojamas sisteminėse sąskaitose, tačiau beviltiškų skolų kaip ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų pripažinimo pagal PMI ir kaip sąnaudų, mažinančių apskaitinį pelną, pagal VAS pripažinimo skirtumų atveju būtina naudoti užbalansines sąskaitas. 4 respondentai pažymi, jog nuolatiniai ir laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) skirtumai, mokesčių administratoriui atliekant mokestinius patikrinimus, turi būti fiksuojami užbalansinėse sąskaitose, kadangi tokiu atveju mokesčių administratoriui aiškiai pateikiami reglamentavimo skirtumai, determinuojantys mokėtiną pelno mokesčio sumą į biudžetą. Pastariesiems oponuoja 3 respondentai, postulodami, kad, nepaisant didesnių pelno mokesčio mokėtojų kaštų, ir nuolatiniai, ir laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) skirtumai turi būti fiksuojami tiek sisteminėse, tiek užbalansinėse sąskaitose – tik tokia „dviguba“ mokestinė ir finansinė apskaita užtikrina tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą, patikrinimą. Atkreiptinas dėmesys, kad 2 respondentai siūlo analogišką būdą, kuris verifikuojamas ir disertacijoje: nuolatiniai skirtumai turi būti fiksuojami užbalansinėse sąskaitose, o laikinieji (apmokestinamieji, įskaitomieji) – ir užbalansinėse, ir sisteminėse sąskaitose. Šis būdas respondentų pagrindžiamas tiek pelno mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus kaštų optimizavimu, tiek fundamentine finansinės apskaitos ir pelno mokesčio lygybe (kadangi nuolatiniai skirtumai pastarosios nedeterminuoja, juos užtenka fiksuoti užbalansinėse sąskaitose; laikinieji ją determinuoja, todėl juos tikslinga fiksuoti ne tik užbalansinėse, bet ir sisteminėse sąskaitose).

4. Ar pritariate teiginiui, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – pelno mokesčio (mokestinę) apskaitą?



Didžioji dalis respondentų (11) pritaria, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką – pelno mokesčio (mokestinę) apskaitą: 9 respondentai teiginiui pritaria absoliučiai, 2 respondentai mano, kad nekvestionuotinai teigti, jog visų įmonių finansinėje apskaitoje galima skirti pelno mokesčio (mokestinę) apskaitą nebūtų galima (pavyzdžiui, mažose pagal uždirbamas pajamas, ūkinių faktų kieki įmonėse), tačiau didesnėse įmonėse ji yra savarankiška finansinės apskaitos šaka. Apibendrinant respondentų teiginius, 11 autoritetingų specialistų pritaria, kad *de facto* PMĮ ir VAS normų taikymo praktika įmonėse identifikuoja pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos kaip savarankiškos šakos skyrimo pagrindumą, todėl

aktualu ne tik praktikoje, bet ir teorijoje aiškiai identifikuoti pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos teisinį apibrėžimą, jos teisinius požymius, pagal kuriuos ji būtų atribojama nuo finansinės apskaitos. Šiek tiek mažesnė dalis respondentų (10) tokiam teiginiui oponuoja: jų nuomone, pelno mokesčio (mokestinė) apskaita apibūdintina kaip praktikoje sutinkama sąvoka, vis dėlto metinė pelno mokesčio deklaracija PLN204 rengiama, koreguojant pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklius, tačiau ne autonomiškai vertinant apmokestinamuosius dydžius (nekartojant visų apskaitinių skaičiavimų), todėl „pelno mokesčio (mokestinė) apskaita“ neturi pakankamo autonomiškumo identifikuoti ją kaip savarankišką finansinės apskaitos šaką. 2 respondentai mano, kad pelno mokesčio (mokestinė) apskaita yra ne finansinės apskaitos, tačiau savarankiška apskaitos plačiąją prasme (ne buhalterinės apskaitos) šaka – t. y. pelno mokesčio (mokestinė) apskaita yra palyginama su, pavyzdžiui, statistine apskaita (atskira, mokesčių administratoriui tvarkoma apskaita). 1 respondento nuomone, pelno mokesčio (mokestinė) apskaita kaip tarpdisciplininis-teisinis fenomenas yra ne finansinės, tačiau buhalterinės apskaitos šaka – t. y. buhalterinė apskaita susideda iš trijų šakų: finansinės, valdymo (vidaus) ir pelno mokesčio (mokestinės) apskaitų (trijų šakų skyrimas pagrįstas trimis skirtingais jų tikslais). Vienas respondentas atkreipia dėmesį, kad, analizuojant šio reiškinio teisinę prigimtį, pelno mokesčio (mokestinė) apskaitą reikėtų įvardinti ne kaip buhalterinės apskaitos savarankišką šaką, bet kaip jos savarankišką sistemą. Šio respondento nuomone, atskiras pelno mokesčio (mokestinės) apskaitos reglamentavimas (pagal PMI) suponuoja, kad pelno mokesčio (mokestinė) apskaita yra tam tikrų autonominių taisyklių sistema iš dalies savarankiška, iš dalies neatsiejamai koreliuojanti su finansinę apskaitą reglamentuojančiomis nuostatomis (VAS).

Kokybinio tyrimo išvados

1. Didžioji dalis autoritetingų nuomonių (16) patvirtina disertacijos hipotezę, kad finansinės apskaitos normų, reglamentuojančių ūkinių faktų apskaitinį įvertinimą, ir pelno mokesčio normų, reglamentuojančių ūkinių faktų mokesstinį įvertinimą, skirtumai turėtų būti ne absoliučiai, tačiau maksimaliai panaikinti.
2. Didžioji dalis respondentų (18) patvirtina teiginį, kad pagrindinė vienodinimo kryptis turėtų būti, jog pelno mokesčio normos derinamos prie finansinės apskaitos.
3. Kokiais būdais įmonėse turėtų būti kaupiama informacija apie PMĮ ir VAS ūkinių faktų įvertinimo skirtumus, siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, autoritetingi specialistai nesutaria. Atskleisti vyraujančios nuomonės apie siūlomą būdą nebūtų galima.
4. Nors ir santykinai nedidelė (tik 1 respondentu, atsakančiu teigiamai, yra daugiau nei atsakančių neigiamai), respondentų didesnioji dalis patvirtina disertacijoje ginamą teiginį, kad finansinė apskaita turi savarankišką šaką (sritį) – pelno mokesčio (mokesstinę) apskaitą.

Priedas 2

KALČINSKAS, G., *et al.* *Gera apskaitos ir mokesčių organizavimo įmonėje praktika*: 32-asis pakartotinis didysis vasaros seminaras. Dalijamoji medžiaga. Vilnius: Pačiolis, 2011, p. 248 – 253; lentelė patikslinta ir papildyta pagal galiojančią PMĮ ir galiojančius VAS (2015 m.).

Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų sąrašas pagal PMĮ

A. Finansinėje apskaitoje pripažįstamų sąnaudų, pagal PMĮ laikomų neleidžiamais atskaitymais, sąrašas

Eil. Nr.	Neleidžiami atskaitymai	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus (PMĮ 31 str. 1d. 3p.).	Nuolatinis skirtumas
2.	Palūkanos ir kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą (PMĮ 31 str. 1d. 4 p.).	Nuolatinis skirtumas
3.	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos, viršijančios PMĮ numatytus apribojimus (PMĮ 18, 19 str.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
4.	Reklamos sąnaudos, neatitinkančios PMĮ nustatytų apribojimų (PMĮ 22 str. 1 d.).	Nuolatinis skirtumas
5.	Reprezentacijos sąnaudos, neatitinkančios PMĮ nustatytų reikalavimų ir viršijančios apribojimus (PMĮ 22 str. 2 – 5 d.).	Nuolatinis skirtumas
6.	Natūraliosios netekties nuostoliai, viršijantys PMĮ nustatytus apribojimus (PMĮ 23 str.).	Nuolatinis skirtumas
7.	Nurašytos pirkėjų skolos, neatitinkančios PMĮ nustatytų reikalavimų (PMĮ 25 str.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
8.	Mokėjimai už darbuotojų mokymą, neatitinkantys PMĮ reikalavimų (PMĮ 26 str. 1 d.).	Nuolatinis skirtumas
9.	Mokėjimai už fizinių asmenų, nesusijusių su vienetu darbo santykiais, mokymus (PMĮ 26 str. 1 d.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas

10	Išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas, kai išlaidos neatitinka PMĮ reikalavimų arba viršija nustatytus apribojimus (PMĮ 26 str. 2 d.)	Nuolatinis skirtumas
11	Sumos, viršijančios PMĮ nustatytus specialiuosius kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimus (PMĮ 27 str.)	Nuolatinis skirtumas
12	Išlaidos dovanoms (išskyrus dovanas darbuotojams, nedidelės vertės dovanas, prizus, skirtus reklamai, dovanas ir prizus, skirtus reprezentacijai) (PMĮ 31 str. 1 d. 9 p.).	Nuolatinis skirtumas
13	Paramos, suteiktos pinigais, turtu ar paslaugomis sumos, taip pat tos, kurios neatitinka PMĮ 28 str. nuostatų (PMĮ 28 str., 31 str. 1 d. 9 p.).	Nuolatinis skirtumas
14	Išmokos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, nepagrįstos PMĮ 31 str. 2 d. nustatytais įrodymais (PMĮ 31 str. 1 d. 10 p.)	Nuolatinis skirtumas
15	Išmokos užsienio vienetams, neapmokestintos PMĮ 37 str. nustatyta tvarka pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio, kai užsienio vienetams išmokamos išmokos, nurodytos PMĮ 4 str. 4 d. (PMĮ 31 str. 1 d. 10 p.)	Nuolatinis skirtumas
16	Netinkamo naudoti nenudėvėto turto nurašymo nuostoliai.	Nuolatinis skirtumas
17	Netinkamų parduoti ar naudoti prekių, produkcijos, žaliavų ar kito turto nurašymo nuostoliai.	Nuolatinis skirtumas
18	Nuostoliai dėl teisės aktų nustatyta tvarka atlikto perkainojimo (PMĮ 31 str. 1 d. 15 p.).	Laikinasis skirtumas
19	Bendrujų atidėjinių, kurių formavimo PMĮ nepripažįsta sąnaudomis.	Laikinasis skirtumas
20	Sąnaudos, kurios tiesiogiai siejamos su neapmokestinamųjų pajamų, nurodytų PMĮ 12 str. uždirbimu (PMĮ 31 str. 1 d. 17 p.).	Nuolatinis skirtumas
21	Palūkanos ir kitos išmokos, kurios pagal „Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“ (Lietuvos Respublikos vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575) nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais.	Nuolatinis skirtumas
22	Akcijų perleidimo nuostoliai, kurie pagal PMĮ 30 str. 2 d. neperkeliami į ateinančius mokestinius laikotarpius.	Nuolatinis skirtumas

23	Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos, kurios pagal PMĮ 17 ¹ str. nuostatas tris kartus atskaitomos iš pajamų deklaracijos 82 eilutėje.	Nuolatinis skirtumas
24	Ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos, viršijančios PMĮ nustatytus apribojimus (PMĮ 20 str.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
25	Komandiruočių sąnaudos, viršijančios PMĮ nustatytus apribojimus (PMĮ 21 str.).	Nuolatinis skirtumas
26	Mokesčių sąnaudos, neatitinkančios PMĮ nustatytų reikalavimų (PMĮ 24 str.).	Nuolatinis skirtumas
27	Narių mokesčiai, įnašai ir įmokos, viršijančios PMĮ nustatytus apribojimus (PMĮ 29 str.).	Nuolatinis skirtumas
28	Įmonės padarytos žalos atlyginimas (PMĮ 31 str. 1 d. 11 p.)	Nuolatinis skirtumas
29	Sąnaudos, susijusios su pajamomis iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos, jei laivybos vieneto pasirinkimu pajamoms iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos pagal PMĮ 38 ⁽¹⁾ str. nuostatas taikomas fiksuotas pelno mokestis (PMĮ 31 str. 1 d. 18 p.).	Nuolatinis skirtumas
30	Leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, tenkantys per Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamoms, jeigu per šias nuolatinės buveinės vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse (PMĮ 31 str. 1 d. 19 p.)	Nuolatinis skirtumas
31	Praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį, kai, taisant įrašus finansinėje apskaitoje, didinamos mokesčio laikotarpio sąnaudos (PMĮ 31 str. 1 d. 14 p.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
32	Apmokestinamųjų pajamų mažinimas dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų (sąnaudos, viršijančios apribojimus, PMĮ 17 ² str.)	Nuolatinis skirtumas

3	Kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neiprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ (PMĮ 31 str. 1 d. 13 p.)	Nuolatinis skirtumas
---	---	----------------------

B. Apmokestinamųjų pajamų, kurios nepripažįstamos finansinėje apskaitoje, sąrašas

Eil. Nr.	Apmokestinamosios pajamos	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Turto vertės padidėjimo pajamos, kai turtas perduotas pagal nuomos sandorį, kuris atitinka PMĮ 38 str. nustatytus kriterijus.	Nuolatinis skirtumas
2.	Pajamų padidinimo sumos dėl sandorių tarp asocijuotų asmenų, apskaičiuotos pagal PMĮ 40 str. 2 d. (apskaičiuotos „menamos“ palūkanos dėl suteiktų beprocenčių paskolų, sandorių vertės koregavimai).	Nuolatinis skirtumas
3.	Mokestinio laikotarpio nuostolių suma, kai reorganizavimo ar perleidimo atvejais PMĮ 43 str. 3 d. nustatyta tvarka perleidžiantis vienetas perduoda išigyjančiajam vienetai mokestinius nuostolius, apskaičiuotus nuo to mokestinio laikotarpio pradžios iki perleidimo pabaigos.	Nuolatinis skirtumas
4.	Ankstesniais mokestiniais laikotarpiais vieneto sumokėtos draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas vieneto naudai, kai pasikeičia naudos gavėjas ir naudos gavėju nurodomas darbuotojas.	Nuolatinis skirtumas
5.	Sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos (PMĮ 31 str. 1 d. 8 p.).	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
6.	Kitos pajamos, kurios pagal PMĮ specialiąsias nuostatas pripažįstamos apmokestinamosiomis pajamomis.	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas

C. Neapmokestinamųjų pajamų, kurios pripažįstamos finansinėje apskaitoje, sąrašas

Eil. Nr.	Nepamokestinamosios pajamos	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Gautos draudimo išmokos, neviršijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės (PMĮ 12 str. 2 p.)	Nuolatinis skirtumas
2.	Darbuotojų naudai mokamų sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas darbuotojų naudai mokamas draudimo įmokas (PMĮ 12 str. 2 d.)	Nuolatinis skirtumas
3.	Investicinių bendrovių investicinės pajamos: pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą veikiančių investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždaro tipo investicinių bendrovių investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną (PMĮ 12 str. 5 p.)	Nuolatinis skirtumas
4.	Draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas, draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos pagal profesinių pensijų gyvybės draudimo sutartis, sudarytas pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas (PMĮ 12 str. 16 p.)	Nuolatinis skirtumas
5.	Sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų (PMĮ 12 str. 6 p.)	Nuolatinis skirtumas
6.	Pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka (PMĮ 12 str. 7 p.).	Laikinasis skirtumas

7.	Netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų (PMĮ 12 str. 8 p.).	Nuolatinis skirtumas
8.	Jūrų uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktos lėšos (PMĮ 12 str. 10 p.).	Nuolatinis skirtumas
9.	Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai (PMĮ 12 str. 17 p.)	Nuolatinis skirtumas
10.	Turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam vienetai arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsų suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos šio Įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsų suteikiančių šio vieneto akcijų (PMĮ 12 str. 15 p.)	Nuolatinis skirtumas
11.	Bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą (PMĮ 12 str. 3 p.).	Nuolatinis skirtumas
12.	Praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį, kai taisant įrašus finansinėje apskaitoje didinamos mokesčio laikotarpio pajamos (PMĮ 12 str. 11 p.)	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
13.	Vieneto gautas žalos atlyginimas (PMĮ 12 str. 12 p.)	Nuolatinis skirtumas
14.	Draudimo įmonės organizacinio fondo likutis Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo nustatyta tvarka (PMĮ 12 str. 4 p.).	Nuolatinis skirtumas

D. Finansinėje apskaitoje pripažintų pajamų, kurios pagal PMĮ nuostatas nelaikomos pajamomis, sąrašas

Eil. Nr.	Sumos, neįtraukiamos į pelno mokesčio bazę	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Iš Lietuvos vienetų gauti apmokestinamieji dividendai (PMĮ 33 str. 1 d.)	Nuolatinis skirtumas
2.	Iš Lietuvos vienetų gauti neapmokestinamieji dividendai (PMĮ 33 str. 2 d.)	Nuolatinis skirtumas
3.	Iš užsienio vienetų gauti apmokestinamieji dividendai (PMĮ 35 str. 1 d.)	Nuolatinis skirtumas
4.	Iš užsienio vienetų gauti neapmokestinamieji dividendai (PMĮ 35 str. 2, 3 d.).	Nuolatinis skirtumas
5.	Nuolatinių buveinių pajamos, neįtraukiamos į pelno mokesčio bazę: finansinėje apskaitoje įtrauktos Lietuvos vieneto per nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, uždirbtos mokesčio laikotarpio pajamos, kurios pagal PMĮ 4 str. 1 d. nuostatas nepriskiriamos Lietuvos vieneto pelno mokesčio basei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse (PMĮ 4 str. 1 d.).	Nuolatinis skirtumas
6.	Pajamos, kurioms taikomas fiksuotas pelno mokeskis: pajamos iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos, jei laivybos vieneto pasirinkimu pajamoms iš tarptautinio vežimo jūrų laivais ir su juo tiesiogiai susijusios veiklos (PMĮ 38 ⁽¹⁾ str.).	Nuolatinis skirtumas
7.	Kitos pajamos, kurios pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pagal PMĮ nuostatas nepripažįstamos pajamomis.	Nuolatinis skirtumas

E. Finansinėje apskaitoje nepripažintų sąnaudų, kurios pagal PMĮ nuostatas laikomos leidžiamais atskaitymais, sąrašas

Eil. Nr.	Leidžiami atskaitymai	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Triguba mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros išlaidų suma, kuri pagal PMĮ 17 ¹ str. pripažįstama leidžiamais atskaitymais.	Nuolatinis skirtumas
2.	Ankstesniais laikotarpiais finansinėje apskaitoje nurašytos pirkėjų skolos, nepripažintos leidžiamais atskaitymais dėl įrodymų stokos, pripažįstamos tą mokestinį laikotarpį, kai mokesčių mokėtojas turi įrodymų dėl skolų beviltiškumo ir pastangų jas susigražinti.	Laikinasis skirtumas
3.	Papildomai apskaičiuotos leidžiamų atskaitymų sumos dėl skirtingų ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos apskaičiavimo taisyklių taikymo finansinėje apskaitoje ir apskaičiuojant mokėtiną pelno mokesčio sumą.	Laikinasis skirtumas
4.	Anksčiau suformuotų atidėjinių, kurių sąnaudos buvo pripažintos neleidžiamais atskaitymais, panaudojimo (mažinimo) sumos.	Laikinasis skirtumas
5.	„Menamos“ palūkanos dėl gautos beprocentės paskolos – šias palūkanas paskolą suteikęs asmuo pripažįsta apmokestinamosiomis pajamomis pagal PMĮ 40 str. 2 d.	Nuolatinis skirtumas
6.	Kitos finansinėje apskaitoje nepripažintos, tačiau pagal PMĮ nuostatas laikomos leidžiamais atskaitymais sumos.	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas

**F. PMI nustatytų lengvatų, mažinančių apmokestinamąjį pelną,
sąrašas**

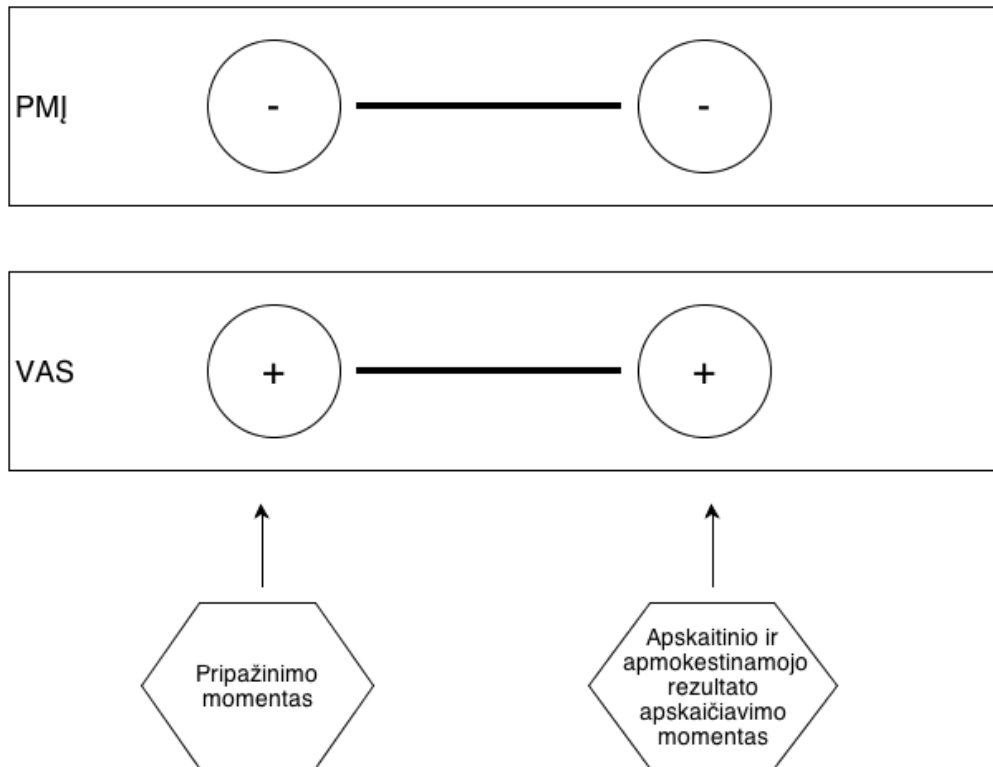
Eil. Nr.	Nuolatinių ir laikinųjų skirtumų registre registruojamos sumos	Finansinės ir pelno mokesčio apskaitos skirtumų pobūdis
1.	Dviguba paramos išlaidų suma, kuri atimama iš apmokestinamojo pelno, apskaičiuojant pelno mokestį (PMĮ 28 str. 2 d.)	Nuolatinis skirtumas
2.	Per mokestinį laikotarpį ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriama įprastinės veiklos mokestinių nuostolių suma (PMĮ 30 str.).	Laikinasis skirtumas
3.	Per mokestinį laikotarpį ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriama vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių mokestinių nuostolių suma (PMĮ 30 str.)	Laikinasis skirtumas
4.	Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto (PMĮ 46 ¹ str.)	Nuolatinis arba laikinasis skirtumas
5.	Iš vienetų grupės narių perimti mokestiniai nuostoliai (PMĮ 56 ¹ str.)	Nuolatinis skirtumas

Apmokestinimo pelno mokesčiu ir finansinės apskaitos tvarkymo teisinio reguliavimo skirtumų schemos

Nuolatiniai skirtumai

Sąnaudų nuolatiniai skirtumai

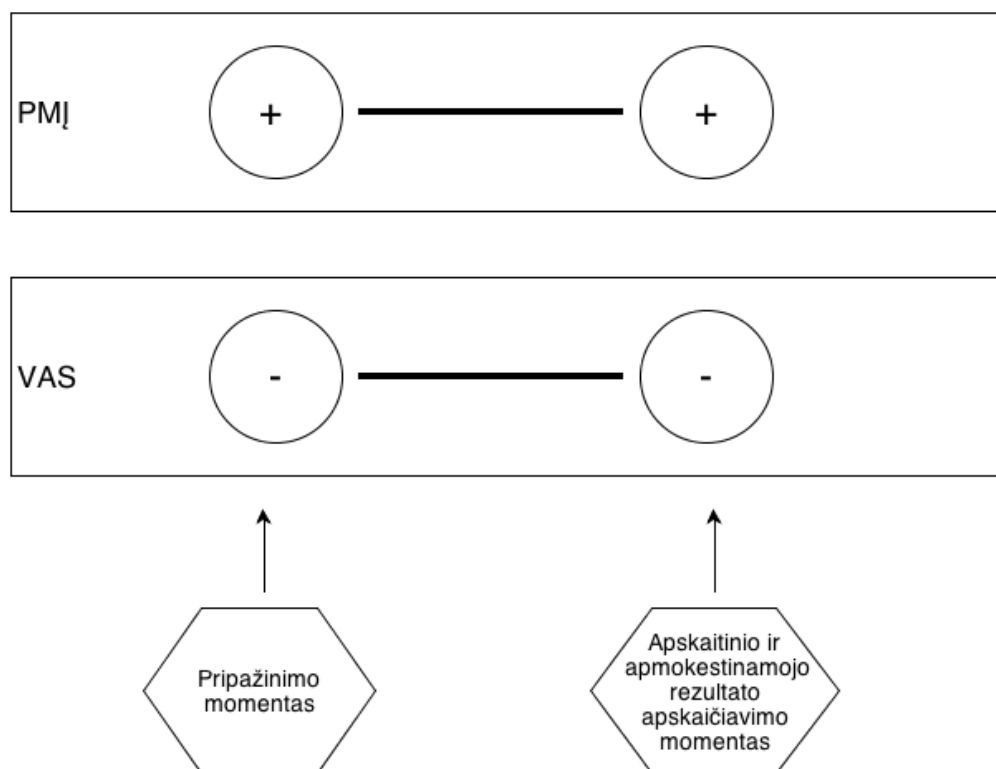
Schema nr. 1: natūralios netekties nuostolių atskaitymas



Schemoje ženklas „+“ reiškia kaupimo principo taikymą, o „-“ reiškia šio principo netaikymą (kuomet nėra elemento, kuriam galėtų būti taikomas kaupimo principas) ar ribotą taikymą. Akcentuotina, jog šio principo riboto taikymo atveju

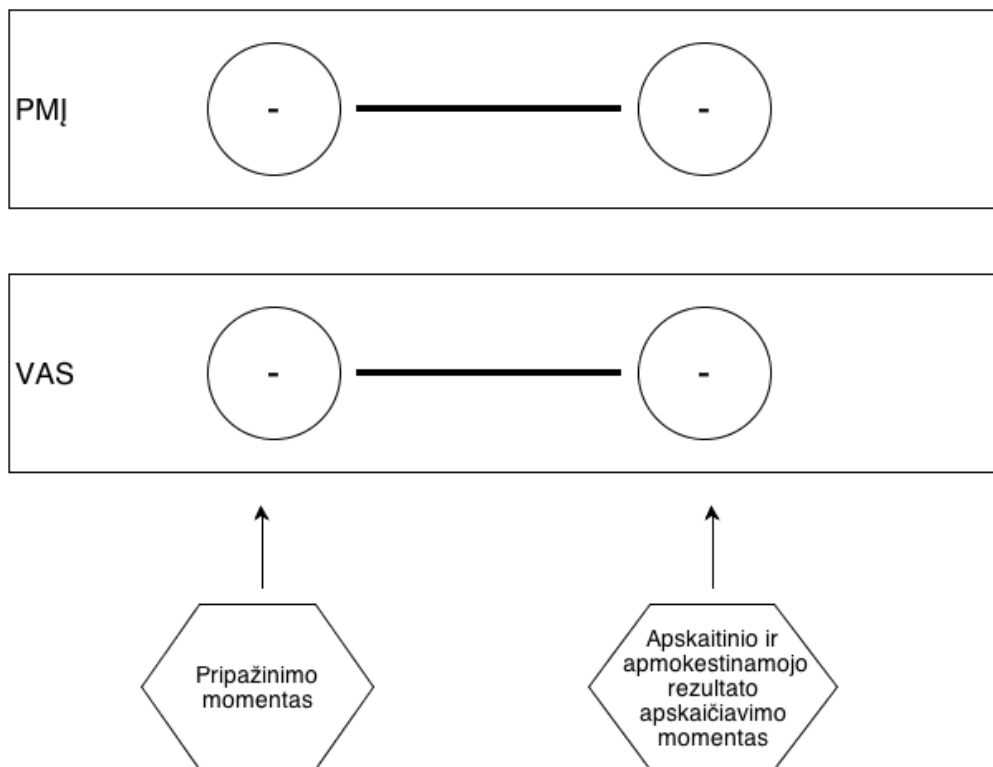
ženklas „-“ nežymi, kad kaupimo principu visai nesivadovaujama, tačiau reiškia, kad jo taikymą riboja atitinkamas teisinis reguliavimas²⁸⁴.

Schema nr. 2: netesybų, baudų ar delspinigių atskaitymas

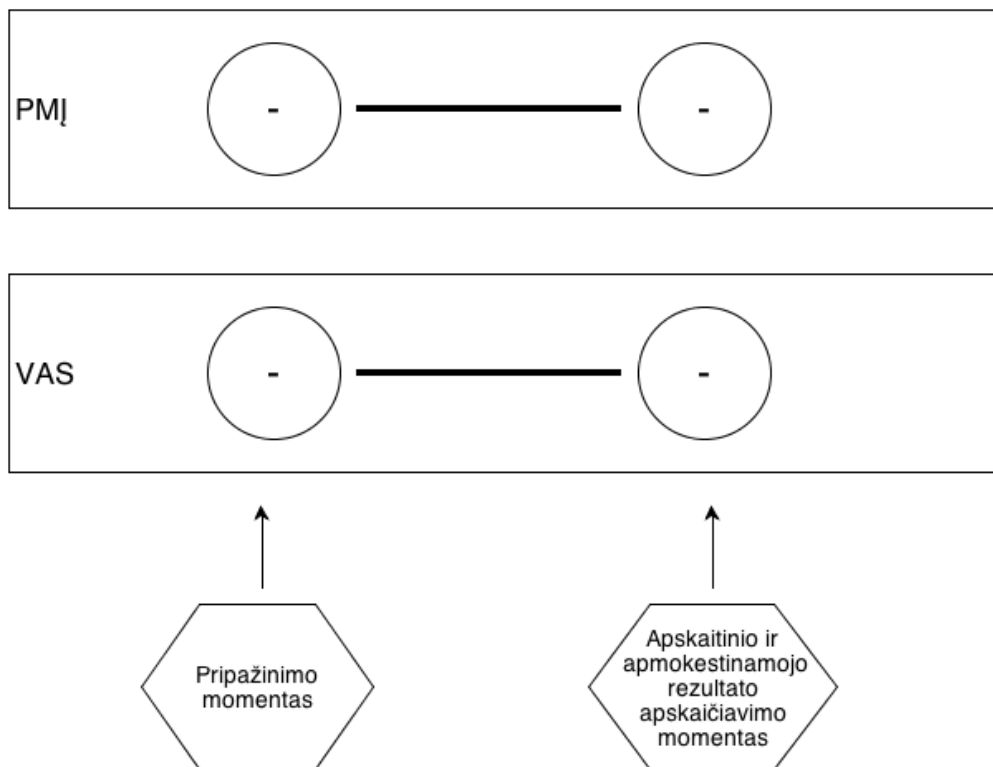


²⁸⁴ Analogiškai toks žymėjimas suprantamas ir toliau pateiktose schemose.

Schema nr. 3: neatlygintinai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje atskaitymas

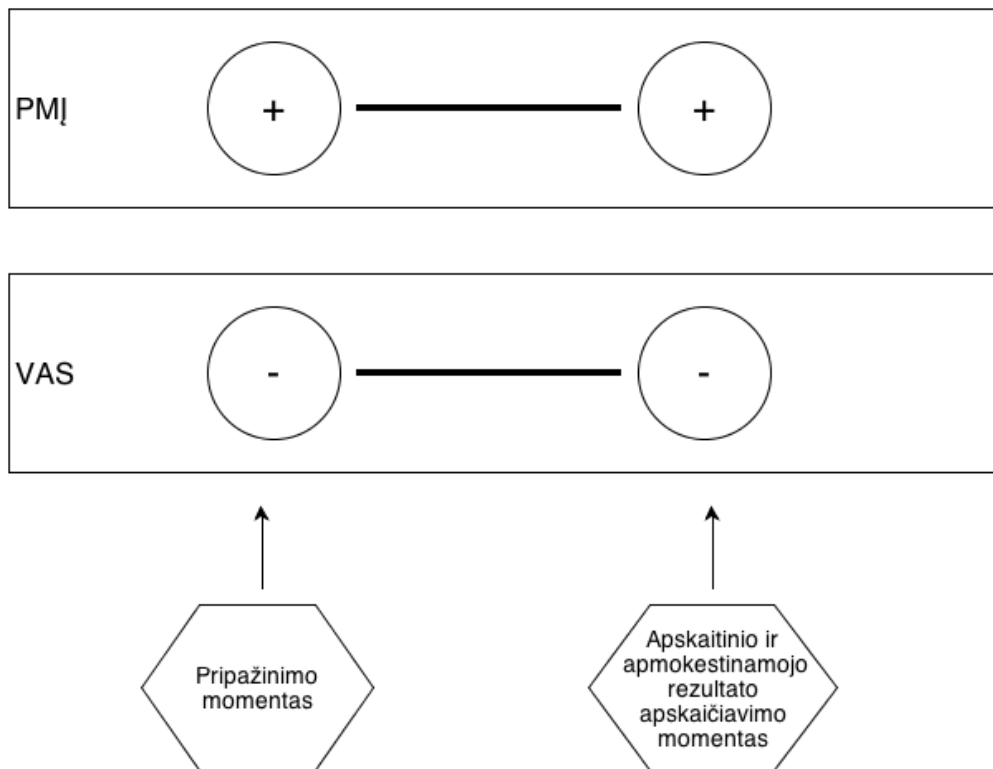


Schema nr. 4: paramos išlaidų atskaitymas

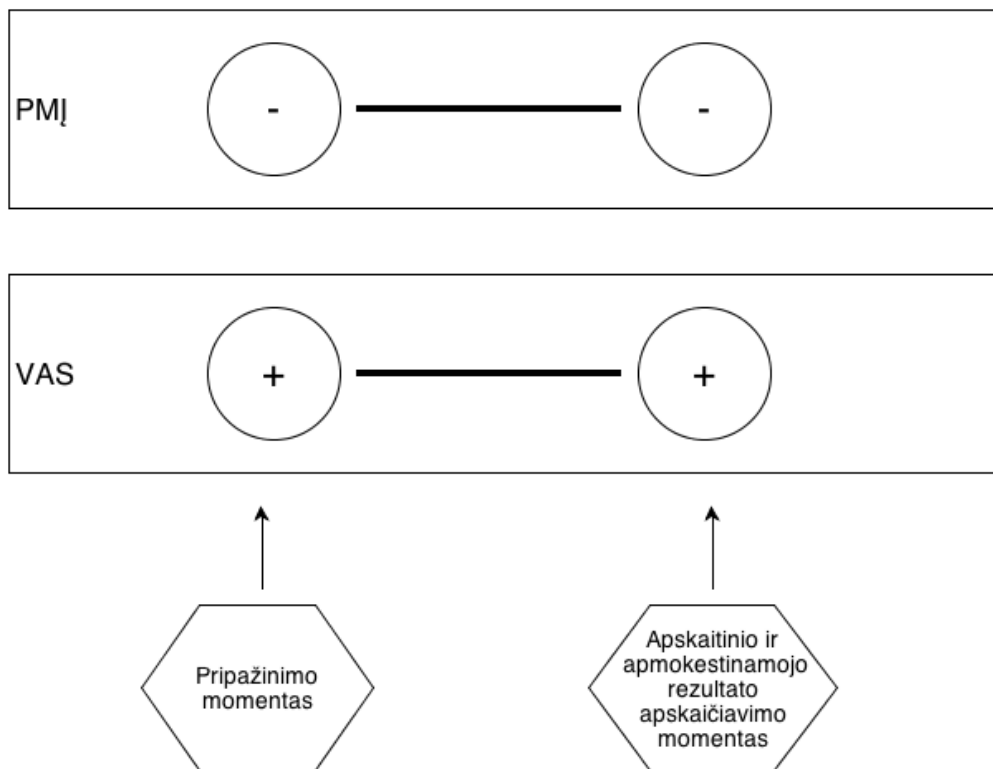


Pajamų nuolatiniai skirtumai

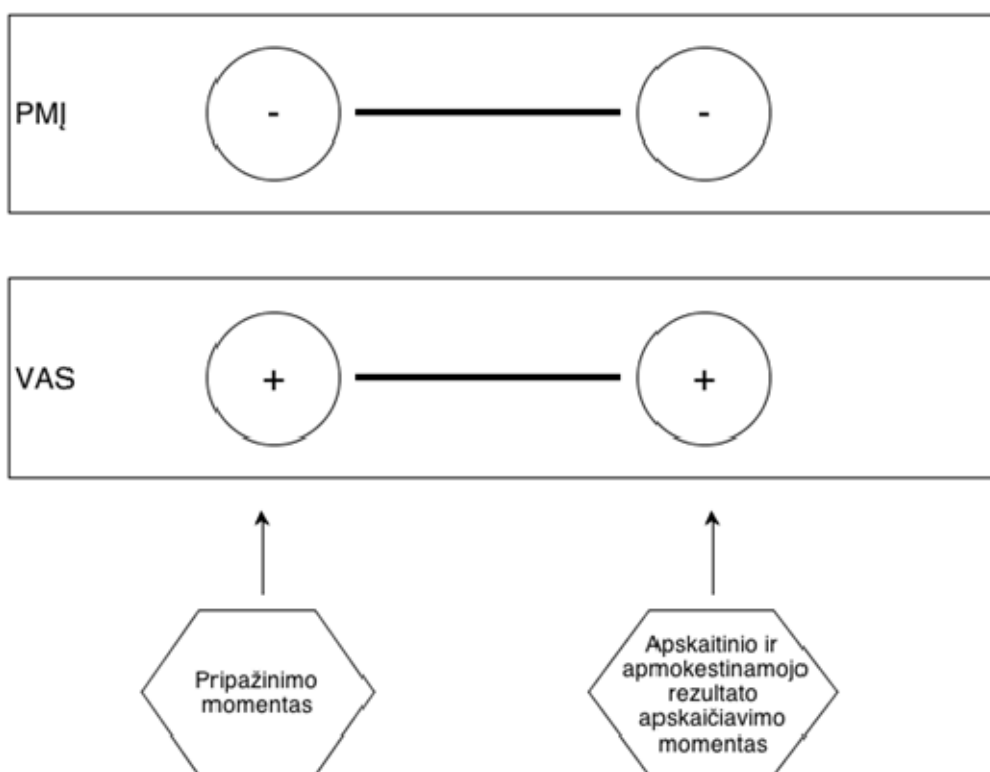
Schema nr. 5: pajamos iš nuomos sandorių, atitinkančių PMI 38 str. kriterijus



Schema nr. 6: iš Lietuvos įmonių gauti apmokestinamieji ir neapmokestinamieji dividendai



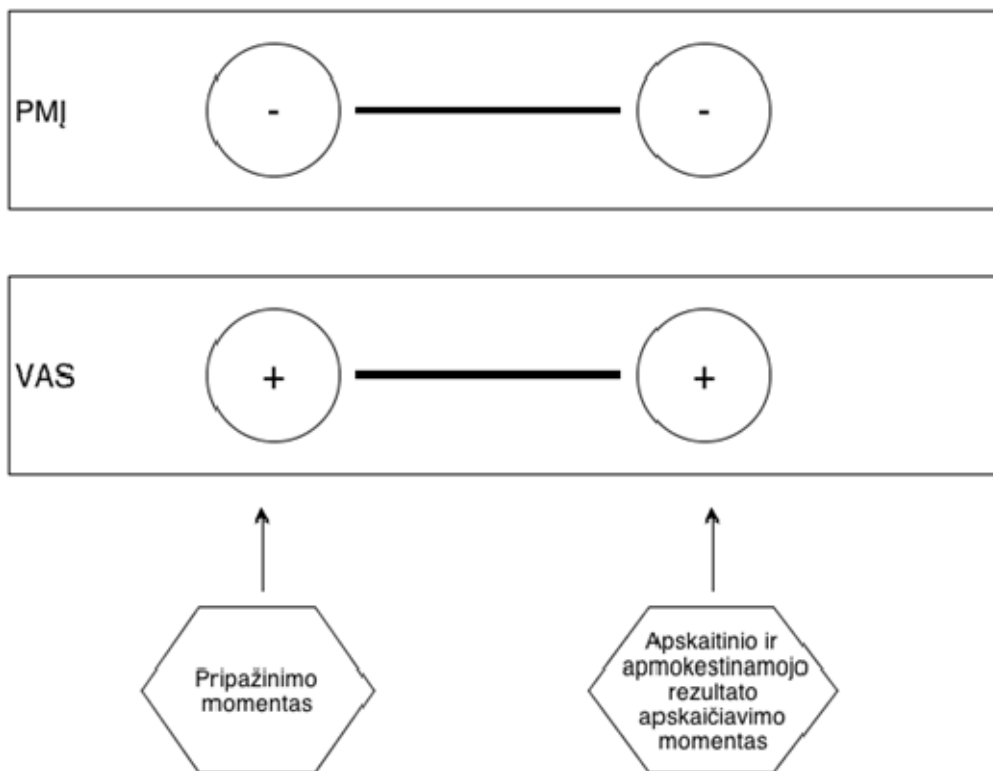
Schema nr. 7: holdingų lengvata



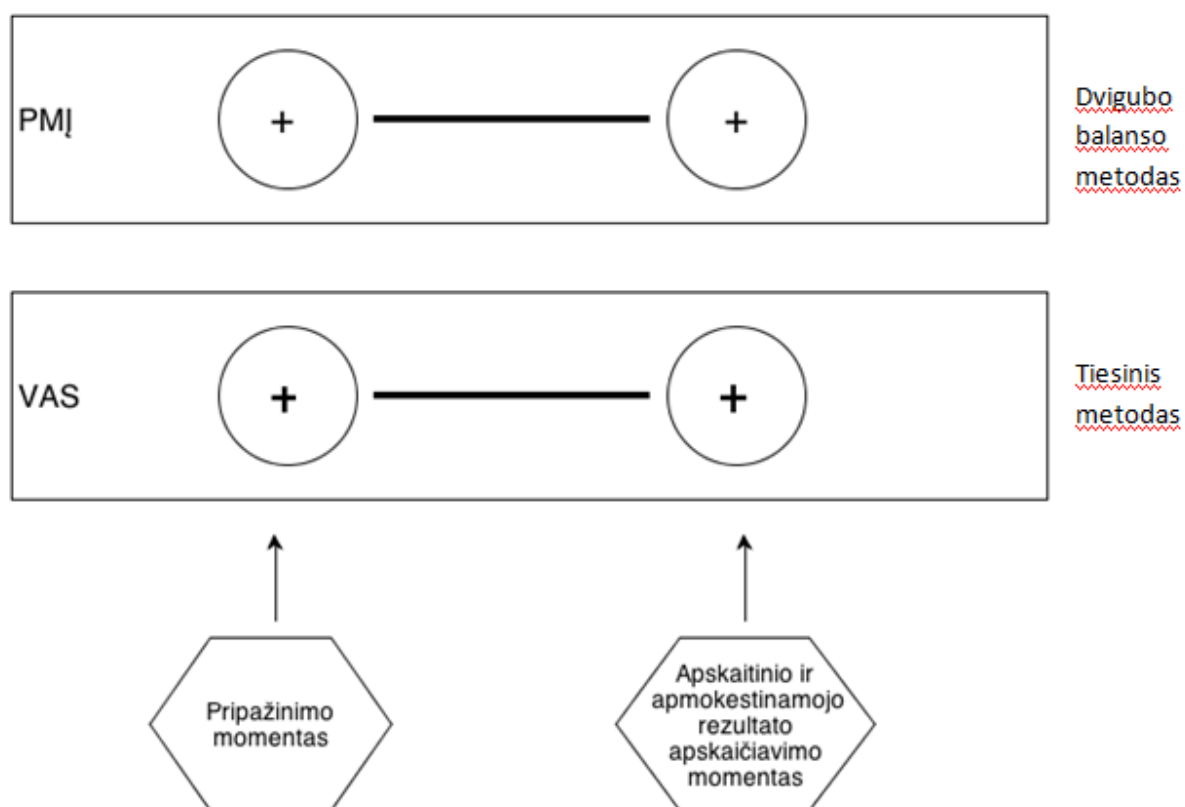
Laikinieji skirtumai

Apmokestinamieji laikinieji skirtumai

Schema nr. 8: ilgalaikio materialiojo turto perkainojimas

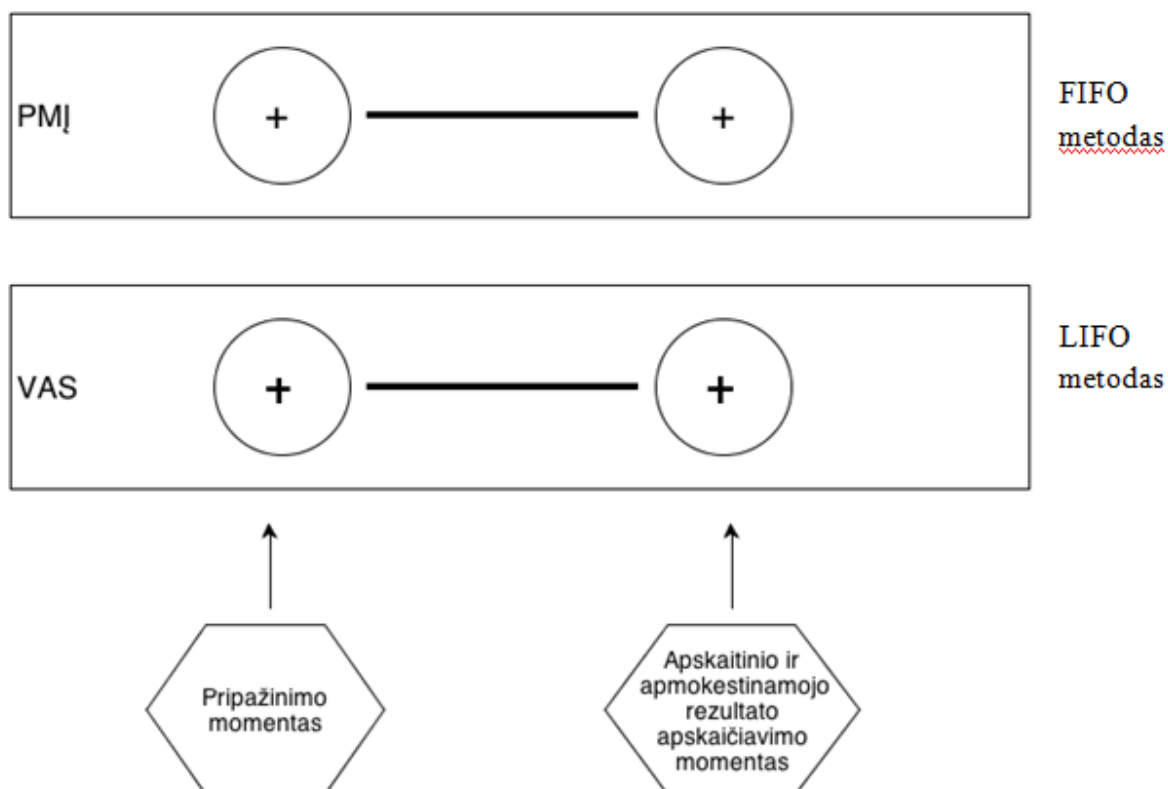


Schema nr. 9: ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas taikant skirtingus nusidėvėjimo metodus pagal PMĮ ir VAS

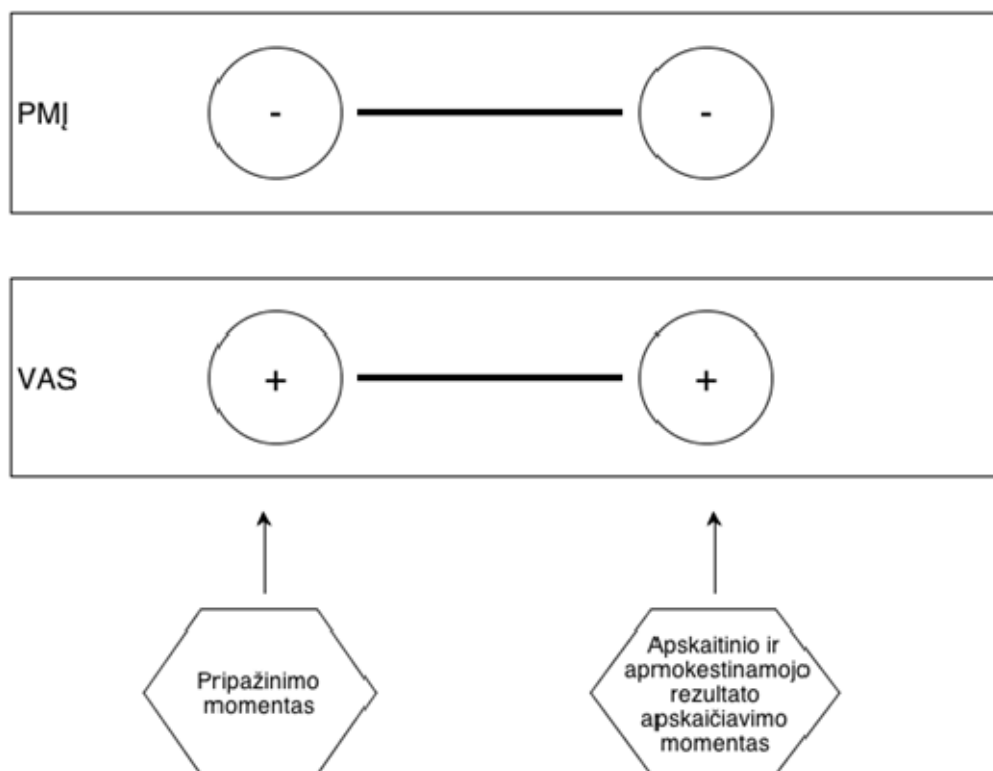


Įskaitomieji laikinieji skirtumai

Schema nr. 10: pagal PMĮ atsargų apskaitymas FIFO metodu, pagal VAS – LIFO metodu



Schema nr. 11: atidėjinių sąnaudos



Priedas 4

KALČINSKAS, G., *et al.* Gera apskaitos ir mokesčių organizavimo įmonėje praktika: 32-asis pakartotinis didysis vasaros seminaras. Dalijamoji medžiaga. Vilnius: Pačiolis, 2011, p. 256.

Tinkamas mokestinės prievolės vykdymas: nuolatinių ir laikinųjų skirtumų registravimas

UAB „X“
Vieneto kodas 123456789

Pelno mokesčio deklaracijos parengimo registras 2015 m.

Eil. Nr.	Data	Dokumento Nr.	Operacijos turinys	Skirtumai didinantys apmokestinamąjį pelną		Skirtumai mažinantys apmokestinamąjį pelną		
				Neleidžiami atskaitymai	Apmokestinamosios pajamos, nepripažįstamos finansinėje apskaitoje	Neapmokestinamosios pajamos	Finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos, neįtraukiamos į pelno mokesčio bazę (pajamos)	Finansinėje apskaitoje nepripažintos sąnaudos, laikomos leidžiamais atskaitymais
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	2015 01 15	183	Sumokėtos netesybos (PMĮ 31 str. 1 d. 3 p.)	7000 eurų				
2	2015 01 20	184	Turto vertės padidėjimo pajamos, kai turtas perduotas pagal nuomos sandorį, kuris atitinka PMĮ 38 str. nustatytus kriterijus		3000 eurų			
3	2015 02 03	185	Gautos netesybos (PMĮ 12 str. 8 p.)			150000 eurų		
4	2015 02 05	186	Iš Lietuvos įmonių gauti apmokestinamieji dividendai (PMĮ 33 str. 1 d.)				20000 eurų	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	2015 02 15	187	Anksčiau suformuotų atidėjinių, kurių sąnaudos buvo pripažintos neleidžiamais atskaitymais, panaudojimo (mažinimo) sumos					30000 eurų
6	2015 03 15	188	Dviguba paramos išlaidų suma, kuri atimama iš apmokestinamojo pelno (PMĮ 28 str. 2 d.)					
Iš viso:				7000 eurų	3000 eurų	150000 eurų	20000 eurų	30000 eurų

Vyr. buhalteris
(pareigos)

Jj
(parašas)

Pildymo data: 2015 03 15

Lengvatos mažinančios apmokestinamąjį pelną				Pastabos
Išlaidos paramai	Mokestinių nuostolių perkėlimas	Investicinio projekto lengvata	Perimti mokestiniai nuostoliai	
10	11	12	13	15
				Nuolatinis skirtumas
				Nuolatinis skirtumas
				Nuolatinis skirtumas
				Nuolatinis skirtumas
				Laikinasis skirtumas
20000 eurų				Nuolatinis skirtumas
0	0	0	0	

Jonas Jonaitis
(vardas, pavardė)

Priedas 5

2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008 priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais); PMĮ 12 str. 7 p., 13 str. 1 d., 14 str. 1 d., 17 str. 1 d., 17¹ str., 18 str. 1 d., 27 str., 57 str. 4 d., 1 priedėlis; NERUDOVA, D. The international reporting standards and taxation system: connection or disconnection? *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2011, nr. 16, p. 76 – 78 [žiūrėta 2013 lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=15&hid=24>> (atnaujinta, remiantis galiojančiais TAS, TFAS ir PMĮ).

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio ir finansinės apskaitos nuostatų, lemiančių koregavimus, palyginimas su anglosaksų šalių ir kontinentinės Europos modelių užsienio valstybių atitinkamomis taisyklėmis

Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių pelno mokesčio teisinio reguliavimo duomenys

Mokslinių tyrimų ir plėtros darbų sąnaudos

TFAS taisyklės ²⁸⁵	Airijos Respublika, Didžioji Britanija, Estijos Respublika, Latvijos Respublika, Slovakijos Respublika
Mokslinių tyrimų ir plėtros darbų sąnaudos, pripažįstamos įmonės turtu	Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Portugalijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrijos Respublika
Mokslinių tyrimų ir plėtros darbų sąnaudos, nepripažįstamos įmonės turtu	Austrijos Respublika, JAV, Lietuvos Respublika ²⁸⁶ , Nyderlandų Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika
Plėtros darbų sąnaudos, pripažįstamos įmonės turtu	Kipro Respublika, Lenkijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovėnijos Respublika

²⁸⁵ Mokslinių tyrimų ir plėtros darbų sąnaudos pripažįstamos įmonės patirtomis sąnaudomis tą apskaitinį laikotarpį, kurį patiriamos. Plėtros darbų sąnaudos gali būti pripažįstamos įmonės nematerialiuoju turtu, tik kai toks turtas suteikia įmonei ekonominės naudos, gali būti pagrįstai įvertinta jo vertė ir šis turtas bus įmonės naudojamas ar parduodamas.

²⁸⁶ PMĮ 17¹ str. 1 d. įtvirtinta, kad, apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, jeigu atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su įmonės vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

Įmonės įsisteigimo išlaidos

TFAS taisyklės ²⁸⁷	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Didžioji Britanija, Estijos Respublika, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika ²⁸⁸ , Maltos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika
Įmonės įsisteigimo išlaidos gali būti pripažįstamos įmonės turtu	Belgijos Karalystė, Danijos Karalystė, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Suomijos Respublika, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrijos Respublika
Įmonės įsisteigimo išlaidos privalo būti pripažįstamos įmonės turtu	Čekijos Respublika, Slovakijos Respublika

Nematerialiojo turto pasigaminimo išlaidos

TFAS taisyklės ²⁸⁹	Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika ²⁹⁰ , Estijos Respublika, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, Kipro Respublika, Lietuvos Respublika ²⁹¹ , Maltos Respublika, Prancūzijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrijos Respublika
Nematerialiojo turto pasigaminimo išlaidos gali būti pripažįstamos įmonės turtu	Airijos Respublika, Didžioji Britanija, JAV, Latvijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika, Suomijos Respublika
Nematerialiojo turto pasigaminimo išlaidos privalo būti pripažįstamos įmonės turtu	Austrijos Respublika, Danijos Karalystė, Lenkijos Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika

²⁸⁷ Įmonės įsisteigimo išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu – tai sąnaudos, mažinančios būsimąsias pajamas.

²⁸⁸ Remiantis PMĮ 13 str. 1 d., įmonės įsisteigimo išlaidos nepripažįstamos nematerialiuoju turtu, tačiau jos yra neleidžiami atskaitymai.

²⁸⁹ Visas įgytas įmonės nematerialusis turtas – tiek nusipirkta, tiek paties pasigamintas visada pripažįstamas įmonės turtu ir turi būti amortizuojamas per atitinkamus laikotarpius.

²⁹⁰ Taikoma tik pasigamintam nematerialiajam turtui, skirtam parduoti ar tiekti (ne jį pagaminusios įmonės poreikiams tenkinti).

²⁹¹ PMĮ 14 str. 1 d., 18 str. 1 d.

Atidėjiniai

TFAS taisyklės ²⁹²	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Estijos Respublika, Didžioji Britanija, Ispanijos Karalystė, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Prancūzijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika
Specialios taisyklės	Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Maltos Respublika, Portugalijos Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė
Atidėjiniai, priskiriami neleidžiamiems atskaitymams	Graikijos Respublika, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika ²⁹³ , Vengrijos Respublika

Turto įsigijimo kaina

TFAS taisyklės ²⁹⁴	Čekijos Respublika, Estijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Kipro Respublika, Maltos Respublika, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika
TFAS taisyklės, tačiau kredito palūkanos į turto įsigijimo kainą neįtraukiamos	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Graikijos Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika ²⁹⁵ , Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika

²⁹² Atidėjinių sumos, apibrėžiamos kaip išpareigojimai, kurių galutinės padengimo sumos arba įvykdymo laiko negalima tiksliai nustatyti, tačiau galima patikimai įvertinti. Jos pripažįstamos kaip sąnaudos, mažinančios apskaitines pajamas.

²⁹³ Kaip analizuota, pagal PMĮ 17 str. 1 d. leidžiamiems atskaitymams atidėjimų sąnaudos priskiriamos tik tuomet, kai faktiškai patiriamos, išskyrus PMĮ 27 str. numatytus specialiųjų kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimus ir kai sukaupti išpareigojimai darbuotojams už jų uždirbtas atostogas tuo atveju, kai įmonė tiksliai apskaičiuoja darbuotojų atostogų laiką ir darbo užmokesčio sumą.

²⁹⁴ Į įmonės turto įsigijimo kainą įtraukiamos visos išlaidos, patirtos įsigyjant turta, įskaitant sumokėtus muitus, komisinius atlyginimus, transportavimo, finansines ir kitas išlaidas.

²⁹⁵ PMĮ 14 str. 1 d. Tačiau pagal PMĮ 17 str. 1 d. kredito palūkanos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, jeigu kredito suma naudojama įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

TFAS taisyklės, tačiau kredito palūkanos į turto įsigijimo kainą neįtraukiamos. Turto įsigijimo sąnaudos mažina apmokestinamąsias pajamas priklausomai nuo įmonės pardavimų apimtys	Slovakijos Respublika, Vengrijos Respublika
---	---

Atsargų įvertinimo metodai

TFAS taisyklės ²⁹⁶	Airijos Respublika, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Estijos Respublika, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Lietuvos Respublika ²⁹⁷ , Maltos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovakijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrijos Respublika
FIFO arba LIFO	Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Lenkijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika
LIFO	Vokietijos Federacinė Respublika

²⁹⁶ Taikomi FIFO arba svertinio vidurkio metodai.

²⁹⁷ Kaip analizuota, PMĮ 57 str. 4 d. įtvirtinta, kad, apskaičiuojant pelno mokestį, atsargos apskaitomos „pirmasis į – pirmasis iš (FIFO)“ metodu. Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali leisti apskaityti atsargas taikant tą finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų numatytą metodą, kurį įmonė taiko sudarydamas finansinių ataskaitų rinkinį.

Finansinio turto įvertinimas

TFAS taisyklės ²⁹⁸	Estijos Respublika, JAV
Įsigijimo savikaina	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika ²⁹⁹ , Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Maltos Respublika, Nyderlandų Karalystė, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Vengrijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika

Ilgalaikio turto nusidėvėjimas arba amortizacija

Pastatų ir nekilnojamojo turto nusidėvėjimas

TFAS taisyklės ³⁰⁰	Estijos Respublika
Tiesinis metodas	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Kipro Respublika, Lenkijos Respublika, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Maltos Respublika, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vengrijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika
Dvigubo balanso metodas	Suomijos Respublika
Tiesinis arba dvigubo balanso metodai	Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Latvijos Respublika, Lietuvos Respublika ³⁰¹ , Nyderlandų Karalystė

²⁹⁸ Įmonėms leidžiama finansinį turtą ir finansinius išpareigojimus pirminio pripažinimo metu nurodyti kaip turtą ar išpareigojimus, kuriuos reikia vertinti tikrąja verte, o jų tikrosios vertės pasikeitimus pripažinti pelno (nuostolių) ataskaitoje.

²⁹⁹ PMĮ 14 str. 1 d. Be to, PMĮ 12 str. 7 p. įtvirtinta, jog neapmokestinamos pajamos dėl turto ir išpareigojimų, išskyrus pajamas dėl išvestinių finansinių priemonių, išgytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka.

³⁰⁰ Gali būti taikomi tiesinis, dvigubo balanso ir produkcijos metodai.

³⁰¹ PMĮ 1 priedėlyje įtvirtinta, jog tiesiniu arba dvigubo balanso metodais nudėvimi veiklai naudojami nauji pastatai ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamojo kultūros vertybių registrą,

Nematerialiojo turto amortizacija

TFAS taisyklės ³⁰²	Didžioji Britanija, Estijos Respublika
Tiesinis metodas	Airijos Respublika, Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Maltos Respublika, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Vengrijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika
Dvigubo balanso metodas	Švedijos Karalystė
Tiesinis arba dvigubo balanso metodai	Lietuvos Respublika ³⁰³ , Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė

Prestižo amortizacija

TFAS taisyklės ³⁰⁴	Estijos Respublika
Tiesinis metodas	Austrijos Respublika, Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, Italijos Respublika, JAV, Lenkijos Respublika, Lietuvos Respublika ³⁰⁵ , Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Slovakijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Suomijos Respublika, Vengrijos Respublika, Vokietijos Federacinė Respublika
Prestižas nenudėvimas	Airijos Respublika, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Portugalijos Respublika, Prancūzijos Respublika
Tiesinis arba dvigubo balanso metodai	Švedijos Karalystė

rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d. Gyvenamieji namai ir kiti pastatai nudėvimi, taikant tiesinį metodą.

³⁰² Gali būti taikomi tiesinis, dvigubo balanso ir produkcijos metodai.

³⁰³ Kaip reglamentuojama PMĮ 1 priedėlyje, tiesiniu arba dvigubo balanso metodais amortizuojami programinė įranga ir įsigytos teisės. Kitas nematerialusis turtas amortizuojamas tiesiniu metodu.

³⁰⁴ Prestižas amortizuojamas per 5 m., kiekvieną ataskaitinį laikotarpį amortizacijos sumą pripažįstant veiklos sąnaudomis.

³⁰⁵ PMĮ 1 priedėlis.

Mašinų ir įrengimų nusidėvėjimas

TFAS taisyklės ³⁰⁶	Estijos Respublika
Tiesinis metodas	Airijos Respublika, Italijos Respublika, Kipro Respublika, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Maltos Respublika, Portugalijos Respublika, Slovakijos Respublika, Vengrijos Respublika,
Dvigubo balanso metodas	Danijos Karalystė, Didžioji Britanija, Latvijos Respublika, Suomijos Respublika
Tiesinis arba dvigubo balanso metodai	Belgijos Karalystė, Čekijos Respublika, Graikijos Respublika, Ispanijos Karalystė, JAV, Lietuvos Respublika ³⁰⁷ , Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Nyderlandų Karalystė, Prancūzijos Respublika, Slovakijos Respublika, Švedijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika

³⁰⁶ Gali būti taikomi tiesinis, dvigubo balanso ir produkcijos metodai.

³⁰⁷ PMĮ 1 priedėlis.