

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

NERIJUS NEDZINSKAS

PELNO MOKESČIO REGLAMENTAVIMAS
LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas prof. dr. Algirdas Miškinis

VILNIUS, 2011

SANTRAUKA	3
ABSTRACT	5
ĮVADAS	7
1. PELNO MOKESTIS LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE.....	9
1.1. Pelno mokesčių reglamentuojantys teisės aktai.....	9
1.2. Pelno mokesčio tikslai ir uždaviniai	11
1.3. Pelno mokestis kitų mokesčių plotmėje.....	13
2. PELNO MOKESČIO RAIDA NUO 1990 m. IKI 2011 m.	15
2.1. 1990 m., 2001 m. ir dabar galiojančios redakcijos pelno mokesčio įstatymų skirtumai.....	15
2.1.1. Pelno mokesčio mokėtojai.....	15
2.1.2. Pelno mokesčio objektas ir pelno mokesčio bazė	18
2.1.3. Pelno mokesčio tarifai	20
2.1.4. Pelno mokesčio apskaičiavimas	27
2.1.5. Pelno mokesčio deklaravimas ir sumokėjimas.....	29
2.1.6. Dividendų ir paskirstytojo pelno apmokestinimas	32
2.1.7. Pelno mokesčio lengvatos	36
2.1.8. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas ir perdavimas	43
2.1.9. Kontroliuojamų sandorių kainodara	45
2.2. Pelno mokesčio reglamentavimas ES teisės aktais (Lietuvoje įgyvendintos direktyvos) ..	48
2.3. Valstybės biudžeto pajamos iš pelno mokesčio 1990 – 2010 m.....	51
3. PELNO MOKESČIO REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE.....	58
3.1. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyvos Europos sąjungoje priėmimo priežastys, aplinkybės ir keliami tikslai	58
3.2. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyvos esmės teisinė analizė	60
3.3. BKPMB iniciatyvos vertinimas ekonominiu aspektu, ekonominė nauda	62
IŠVADOS.....	68
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	70

SANTRAUKA

Tyrimo objektas. Esminiai pelno mokesčio reglamentavimo Lietuvoje aspektai.

Tyrimo tikslas. Išsamiai ir sistemiškai išnagrinėti pelno mokesčių reglamentuojančius Lietuvos Respublikos nacionalinius teisės aktus, galiojusius 1990 – 2010 m., bei įvertinti jų suderinamumą su atitinkamu Europos Sąjungos teisiniu reguliavimu. Taip pat išnagrinėti Tarybos Direktyvos pasiūlymą dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės.

Tyrimo uždaviniai. Norint pasiekti tyrimo tikslą formuluotini tokie uždaviniai:

1. Išnagrinėti Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus norminius teisės aktus reglamentuojančius įvairius pelno mokesčio aspektus;
2. Įvertinti Lietuvos nacionalinio pelno mokesčio reglamentavimo atitikimą, suderinamumą su Europos Sąjungos atitinkamais teisės aktais;
3. Išnagrinėti mokslines teorines bei teismų praktikos pozicijas esminiais pelno mokesčio reglamentavimo aspektais;
4. Identifikuoti Lietuvos nacionalinio teisinio reglamentavimo pelno mokesčio klausimais trūkumus bei pateikti tokios problematikos sprendimo pasiūlymus;
5. Išnagrinėti Tarybos Direktyvos pasiūlymą dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės.

Atlikus tyrimą prieita išvados, jog priėmus 2001 m. PMĮ buvo įvesta nauja pelno apmokestinimo tvarka (pvz. išplėstas mokesčio objektas, įtvirtintos kontroliuojamų sandorių kainodaros taisyklės), buvo atsižvelgta į tarptautinę praktiką, stengtasi išvengti dvigubo apmokestinimo ir pasiruošti įstojimui į ES. 2001 m. PMĮ yra įtvirtinta skirtinga ir turinti daugiau privalumų (lyginant su 1990 m. PMĮ) dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka. Išanalizuotos PMĮ reglamentuotos lengvatos, kurių pastaraisiais metais padaugėjo, pvz. akcijų perleidimas jų neapmokestinant, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apmokestinimo lengvata, apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto. Pastaraisiais metais įstatymų leidėjas verslui priėmė palankias teisės normas susijusias su įprastinės veiklos nuostolių perkėlimu neribotą laiką, bei suteikta teise nuostolius perduoti grupės įmonėms. Dėl Lietuvos valstybės biudžeto pajamų, surinktų iš pelno mokesčio 1990 – 2010 m. atlikto tyrimo rezultatų, darytina išvada, jog pelno mokesčio surinkimą įtakojo nustatytos teisės normos ir jų įgyvendinimas, mokesčių administravimo veiksmingumas bei pastarojo dvidešimtmečio Lietuvos ūkio ekonominiai ciklai, susiję su 1998 m. Rusijos krize bei 2009 m. prasidėjusiu pasauliniu ekonominiu nuosmikiu. BKPMB iniciatyva yra sveikintina, pasiūlyme yra daug teigiamų nuostatų

vertinant iš tarptautinių įmonių perspektyvų. Tačiau abejotina, ar BKPMB naujovė suduos esminę paskatą plėstis smulkiam ir vidutiniam verslui.

ABSTRACT

Research subject. Fundamental aspects of Lithuanian corporate profit tax regulations.

Research objective. Properly and systematically analyse national legal acts of the Republic of Lithuania that regulated corporate profit tax of Lithuania from 1990 to 2010 and estimate their compatibility with the respective EU regulations. Analyse the draft directive on Common Consolidated Corporate Tax Base.

Research tasks. In order to achieve the research objective the following tasks were established:

1. Analyse the Lithuanian laws and other legal acts that regulate various corporate profit tax aspects;
2. Estimate the compatibility of the Lithuanian corporate profit tax regulations with the respective EU regulations;
3. Analyse the scientific theoretical and court case practice positions on the fundamental aspects of corporate profit tax regulations;
4. Identify the drawbacks of the regulations of the Lithuanian corporate profit tax and provide proposals on such problem solving;
5. Analyse the draft directive on Common Consolidated Corporate Tax Base.

After the research was completed the conclusion was made that by adopting Corporate Profit Tax Law of 2001 the new corporate profit taxation rules were introduced (e.g. the tax subject was broadened, the regulations on transfer pricing were introduced) where international practice was taken into account, as well as it was strived to avoid double taxation and prepare for the entrance of the EU. The Law of 2001 m. stipulated the different and more advantageous rules (comparing to the Law of 1990) on taxation of dividends and other distributable earning. The exemption rules were analysed which have multiplied in recent years, e.g. non-taxable sales of shares (capital gains), deductions of research and development costs, reduction of taxable profits by qualifying costs of investment projects. During the recent years the legislator has also adopted the business friendly legal norms with respect to tax losses carry forward rules and also introduced the tax losses transfer possibility within the group companies. With respect to the research on the Lithuanian state revenue that were collected during 1990 – 2010 the conclusion was made that collection of corporate profit tax was influenced by the legal norms in force and their implementation, the efficiency of tax administration and the economic cycles of the recent twenty years that influenced the Lithuanian economy, especially the Russian crisis of 1998 and the global economic downturn that started in 2009. The CCCTB initiative is welcomed, the draft directive has

positive clauses looking from the international business perspectives. However, it is questionable whether the CCCTB rules would give the crucial stimulus for small and medium business.

ĮVADAS

Temos aktualumas. Valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti reikalingi finansiniai ištekliai, kurių pagrindu išlieka surenkamos pajamos iš šalyje veikiančių mokesčių. Ekonominio pakilimo laikotarpiu mokestinių pajamų surinkimas išauga dėl padidėjusios šalies gamybos apimties, augančių investicijų skaičiaus ir bendro ekonominio aktyvumo. Tačiau ekonomikos nuosmukio laikotarpiu surenkamų mokestinių pajamų dydžiai mažėja ir valstybė patiria likvidumo problemų. Dažniausiai, siekiant užtikrinti valstybės išsipareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Lietuvos mokesčių sistemos pagrindą formuoja keturi mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, akcizai ir pelno mokesčiai. Kadangi Lietuvoje mokesčių sistemos reforma nuolatos vykdoma, galima pastebėti net pakankamai dažnų mokestinių pakeitimų¹. Pavyzdžiui, nuo 2009 metų sausio 1 dienos pelno mokesčio tarifas Lietuvoje padidintas nuo 15 proc. iki 20 proc., pakeista avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarka. Didesnei daliai SVV įmonių (jei metinės apmokestinamosios pajamos neviršijo 1 mln. Lt) panaikinta prievolė mokėti avansinį pelno mokestį. Nuo 2010 metų sausio 1 dienos vėl keičiamas pagrindinis pelno mokesčio tarifas – jis nustatomas 15 proc., taip pat, pavyzdžiui, keičiami tam tikri avansinio pelno mokesčio ir dividendų apskaičiavimo tvarkos elementai. Kaip pagrindiniai pastarųjų kelių metų pelno mokesčio įstatymo pakeitimai paminėtina tai, kad buvo panaikintas mokestis prie pajamų šaltinio tam tikroms pajamų rūšims, įvestos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros sąnaudų bei investicinio projekto lengvatos. Taigi per pastaruosius kelerius metus vykdomi dažni pelno mokesčio pakeitimai Lietuvoje parodo mokesčių sistemos nestabilumą. Tuo tarpu verslui ir ypač siekiant pritraukti užsienio investicijas pelno mokesčio reglamentavimo aiškumas, stabilumas ir paprastumas yra itin svarbūs. Todėl aktualu analizuoti pelno mokesčio teisinio reglamentavimo raidą, identifikuoti esančią problematiką, įvertinti galimas tendencijas, atsižvelgiant į Tarybos Direktyvos pasiūlymą dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės².

Tyrimo objektas. Esminiai pelno mokesčio reglamentavimo Lietuvoje aspektai.

Tyrimo tikslas. Išsamiai ir sistemiškai išnagrinėti pelno mokestį reglamentuojančius Lietuvos Respublikos nacionalinius teisės aktus bei įvertinti jų suderinamumą su atitinkamu Europos Sąjungos teisiu reguliavimu. Taip pat išnagrinėti Tarybos Direktyvos pasiūlymą dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės.

Tyrimo uždaviniai. Norint pasiekti tyrimo tikslą formuluotini tokie uždaviniai:

¹ Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. [http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3\(16\).pdf#page=55](http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3(16).pdf#page=55) [žiūrėta 2011-09-28].

² Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS) // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_lt.pdf [žiūrėta 2011-10-20].

1. Išnagrinėti Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus norminius teisės aktus reglamentuojančius įvairius pelno mokesčio aspektus;
2. Įvertinti Lietuvos nacionalinio pelno mokesčio reglamentavimo atitikimą, suderinamumą su Europos Sąjungos atitinkamais teisės aktais;
3. Išnagrinėti mokslines teorines bei teismų praktikos pozicijas esminiais pelno mokesčio reglamentavimo aspektais;
4. Identifikuoti Lietuvos nacionalinio teisinio reglamentavimo pelno mokesčio klausimais trūkumus bei pateikti tokios problematikos sprendimo pasiūlymus.
5. Išnagrinėti Tarybos Direktyvos pasiūlymą dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės.

Tyrimo metodai. Atliekant tyrimą naudotas sisteminis, lyginamasis, dokumentų analizės tyrimo metodai. Sisteminiu ir dokumentų analizės tyrimo metodais naudotasi analizuojant atitinkamų pelno mokesčio teisinio reguliavimo aspektų turinį, tarpusavio santykį mokesčių teisės srityje. Taikant lyginamąjį metodą darbe lyginamos ir vertinamos mokslininkų nuomonės, teismų praktikos pozicijos atitinkamais pelno mokesčio teisinio reglamentavimo klausimais bei vertinamas atitinkamuose teisės aktuose įtvirtintas teisinis reguliavimas.

Tyrimo šaltiniai. Šiame darbe didžiausias dėmesys buvo skiriamas Lietuvos nacionaliniams teisės aktams, pavyzdžiui, 2001 m. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymui³ (toliau – PMĮ), 1990 m. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymui⁴ (toliau – 1990 m. – PMĮ), Tarybos Direktyvos pasiūlymui dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB). Taip pat buvo vadovaujama Valstybinės Mokesčių inspekcijos parengtais Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentarais⁵. Aktualios buvo ir mokslinės pozicijos atitinkamais pelno mokesčio reglamentavimo aspektais, pavyzdžiui, Vaitkienė J. Dividendų apmokestinimas. Lietuvos vieneto kitiems vienetams išmokamų dividendų mokestiniai aspektai⁶ ir kiti šaltiniai.

³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992.

⁴ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1990-08-31, Nr. 24-601.

⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija nuo 2011-08-20. <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-09-28].

⁶ Vaitkienė J. Dividendų apmokestinimas (1): Lietuvos vieneto kitiems vienetams išmokamų dividendų mokestiniai aspektai. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2007, Nr. 1.

1. PELNO MOKESTIS LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE

1.1. Pelno mokesčių reglamentuojantys teisės aktai

Kadangi pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas; Konstitucijos 127 straipsnio dalyje nustatyta, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Aiškindamas šias konstitucines nuostatas, Konstitucinis Teismas yra suformavęs oficialią mokesčių konstitucinę doktriną⁷. Be to, Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnyje imperatyviai yra įtvirtinta, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu, mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Todėl pagrindinis pelno mokesčių reglamentuojantis teisės aktas yra 2001 m. gruodžio 20 d. PMĮ, kuris nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Šis įstatymas yra taikomas Lietuvos Respublikos teritorijoje nuo 2002 m. sausio 1 d. iki dabar. Nuo 1990 m. rugsėjo 1 d. iki 2001 m. gruodžio 31 d. galiojo ir buvo taikomas 1990 m. PMĮ.

2004 m. gegužės 1 d. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą PMĮ nuostatos buvo suderintos su šiais Europos Sąjungos teisės aktais:

1. 1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG).
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
4. Belgijos Karalystės, Danijos Karalystės, Vokietijos Federacinės Respublikos, Graikijos Respublikos, Ispanijos Karalystės, Prancūzijos Respublikos, Airijos, Italijos Respublikos, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, Nyderlandų Karalystės, Austrijos Respublikos, Portugalijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Švedijos Karalystės, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės (Europos Sąjungos valstybių narių) ir Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos, Slovakijos Respublikos sutarties dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos

⁷ Sinkevičius V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. Socialinių mokslų studijos, 2009, Nr. 3 (3). P. 26.

Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą aktas dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų.

5. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.

6. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.

7. 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo.

8. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.

9. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.

10. 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo, adaptuojanti tam tikras direktyvas mokesčių srityje.

Kaip vieni svarbiausių PMĮ įgyvendinančių poįstatyminių teisės norminių aktų, paminėtini šie:

1. Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės⁸. Šių taisyklių tikslas – užtikrinti, kad vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o

⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123. Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074.

leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais (išlaidomis) pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Šios taisyklės taikomos Lietuvos vienetais bei užsienio vienetais, vykdančioms veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę (1 ir 2 dalys).

2. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtinta Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarka⁹, kuri įgyvendina PMĮ 25 str. 2 d. ir reglamentuoja, koku būdu mokesčio mokėtojai mokesčių tikslais įrodo skolų arba jų dalies beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti tas skolas. Tvarka taip pat reglamentuoja, kaip mokesčio mokėtojai apskaičiuoja beviltiškų skolų sumas.

3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu patvirtintos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės¹⁰, kurios skirtos įgyvendinti PMĮ 40 str. 3 d. ir nustato atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo, t.y. kai dalis įmonės mokamų palūkanų turi būti priskirta neleidžiamais atskaitymams.

Pelno mokesčio teisiniams santykiams ar tam tikriems jų aspektams, kurių nereglamentuoja PMĮ, yra taikomos atitinkamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo¹¹ nuostatos. Pavyzdžiui, PMĮ vartojamos sąvokos, kurių reikšmė *expressis verbis* nėra įtvirtinta PMĮ, yra suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Mokesčių administravimo įstatyme; arba pavyzdžiui, dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu teisiniuose santykiuose gali būti vadovaujama Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta mokesčių permokos grąžinimo (įskaitymo) tvarka (PMĮ 33 str. 3 d.); arba pavyzdžiui, nuo kiekvieną ketvirtį nesumokėtos avansinio pelno mokesčio sumos delspinigiai yra skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka (PMĮ 47 str. 2 d. 2 p.) ir kt.

Reziumuojant, darytina išvada, jog pelno mokestį Lietuvos Respublikoje reglamentuojantys norminiai teisės aktai sudaro tam tikrą sistemą, kurios pagrindas yra PMĮ. Šiame įstatyme nustatyta apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka yra suderinta su atitinkamais Europos Sąjungos teisės aktais, o konkrečių PMĮ nuostatų įgyvendinimui yra priimti poįstatyminiai teisės aktai.

1.2. Pelno mokesčio tikslai ir uždaviniai

Visuotinai pripažįstama, jog pagrindiniai pelno mokesčio, kaip ir kitų mokesčių tikslai yra:

⁹ Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo bei beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 11 d. įsakymu Nr. 40. Valstybės žinios, 2002-02-15, Nr. 16-644.

¹⁰ Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575. Valstybės žinios, 2003-12-12, Nr. 116-5289.

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

1. Valstybės biudžeto pajamų surinkimo; pelno mokesčio paskirtis yra fiskalinė - surinkti mokesčius į biudžetą.¹² Mokesčių politika dažniausia suprantama ir nagrinėjama kaip valstybės atitinkami veiksmai ir taikomos priemonės mokesčių surinkimo į nacionalinį biudžetą ir įvairius tikslinius fondus¹³.
2. Reguliacinis, kurio esmę sudaro prioritetas valstybėje sukurti rinkos ekonomikos vystymui, verslo plėtojimui palankią apmokestinimo pelno mokesčiu sistemą. Valstybė, kurios pelno mokesčio efektyvus tarifas (t.y. įvertinus visą pelno mokesčio sistemą, įskaitant leidžiamų ir neleidžiamų atskaitymų reglamentavimą, lengvatas, nuostolių perkėlimo galimybę, ir pan.) yra mažesnis yra patrauklesnė tarptautinėms investicijoms.

Konkretūs valstybės vykdomos pelno mokesčio (kaip ir visos mokesčių sistemos) politikos uždaviniai yra įtakojami tiek nacionalinių, tiek tarptautinių socialinių, ekonominių pokyčių. Pavyzdžiui, 2008 (2009) m. įvykusi pasaulinė ekonominė krizė bei iki šiol tebesitęsiantys jos padariniai valstybę privertė vykdyti mokesčių politikos reformas. Priėmus prioritetą subalansuoti valstybės biudžetą ir atkurti valstybės ekonominį augimą visos prieinamos priemonės, išskyrus esminius struktūrinius pakeitimus, gali būti apibendrintai apibūdintos kaip tokios tarptautiniu mastu paplitusios tendencijos: pirma, tiesioginių mokesčių (pelno ir gyventojų pajamų mokesčio) tarifų sumažinimas arba, dažnesnė tendencija, šių tarifų dydžių nekeitimas; antra, netiesioginių mokesčių tarifų padidinimas¹⁴.

PMĮ nustatyta tvarka apmokestinamas uždirbtas pelnas ir (arba) gautos pajamos, jei jos pagal PMĮ yra mokesčio bazė. PMĮ nuostatos taikomos visiems vienetams, kurie pagal PMĮ yra mokesčio mokėtojai, tiek įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, tiek įsteigti arba kitu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės įstatymus¹⁵.

Pelno mokestis yra mokestis, kuris tiesiogiai įtakoja įmonių uždirbamą pelną. Todėl paprastai reglamentuodamos pelno mokestį valstybės siekia sudaryti palankias sąlygas pritraukiant užsienio investuotojus. Palankiomis pelno mokesčio reglamentavimo sąlygomis pasižymi tokios Europos Sąjungos šalys kaip Olandija, Liuksemburgas, Kipras. Pastarųjų metų PMĮ pakeitimai (lengvatų nustatymas, mokesčio prie pajamų šaltinio panaikinimas tam tikroms pajamoms ir kt.) parodo ir Lietuvos įstatymų leidėjo siekį gerinti mokestinę aplinką verslui Lietuvoje.

¹² http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=360493

¹³ Jakštontytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2009, 3 (16). P. 58.

¹⁴ Garelo P. *Taxation in Europe 2011. The yearly report on the evolution of European tax systems*. Institute for Research on Economic and Fiscal Issues. P. 12.

¹⁵ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-10-17].

1.3. Pelno mokestis kitų mokesčių plotmėje

Pelno mokestis yra vienas iš mokesčių įeinančių į Lietuvos Respublikos valstybės mokesčių sistemą, kurią sudarančių mokesčių sąrašas yra pateiktas Lietuvos respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje. Kiekvienas iš mokesčių turi savo individualią taikymo sritį, jam keliamus tikslus ir uždavinius, taip pat skirtingus kiekvieną jų sudarančius elementus (pavyzdžiui, objektą bazę ir pan.), todėl tokiu būdu pelno mokestis yra atskiriamas nuo kitų mokesčių. Tačiau be pastarųjų skirtumų pelno mokestis turi ir tam tikrų panašumų su kitais mokesčiais sudarančiais valstybinę mokesčių sistemą, pavyzdžiui, pelno mokesčiu, kaip ir kitais valstybės nustatytais mokesčiais siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai ekonominiai procesai, remiamos naudingos ūkinės pastangos, pritraukiamas kapitalas, investicijos arba priešingai – stabdomos nepageidaujamos socialinės ekonominės raidos tendencijos. Todėl mokesčių teisės, įtvirtinančios mokesčių sistemą (t. y. pelno mokestis yra sudėtinė mokesčių sistemos dalis), mokesčių objektus, jų tarifus, mokestinius laikotarpius ir kitus jų surinkimui esminius klausimus, pažeidimas gali būti laikomas visuomenės ir valstybės interesų, taigi viešųjų interesų pažeidimu. Tinkamas mokestinių prievolių vykdymas yra susijęs su visos visuomenės sistemos interesais, o mokesčių (taip pat ir pelno mokesčio) vengimas šiems interesams prieštarauja¹⁶. Mokslinėje literatūroje mokesčiai dažniausiai apibūdinami kaip valstybės nustatyti privalomi piniginiai mokėjimai į valstybės biudžetą, savivaldybių biudžetus ir pinigų fondus. Pabrėžiama, jog mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negražintini, kad mokestis nėra valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo susitarimo objektas – nustačius mokestį mokesčio mokėtojui atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka, o mokesčio mokėtojui, nevykdančiam (vykdančiam netinkamai) jam nustatytą privalomą mokestinę prievolę, gali būti taikomos įstatymų nustatytos poveikio priemonės¹⁷.

Mokesčiai yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai yra tie mokesčiai, kurie skaičiuojami tiesiogiai nuo mokesčio mokėtojo turto ar pajamų. Netiesioginiai mokesčiai paprastai yra prekių ar paslaugų mokesčiai, nustatyti kaip dalis prekės ar paslaugos kainos. Pelno mokestis yra tiesioginis mokestis, skaičiuojamas nuo įmonių (mokesčių mokėtojų) apmokestinamojo pelno. Lietuvos valstybės biudžetui didesnę įtaką turintis Lietuvoje galiojantis kitas tiesioginis mokestis yra gyventojų pajamų mokestis. Kiti tiesioginiai mokesčiai nesudaro ženklesnės įtakos Lietuvos biudžetui. Pagrindiniai netiesioginiai mokesčiai Lietuvoje yra pridėtinės vertės mokestis (skaičiuojamas nuo parduotų prekių ar suteiktų paslaugų vertės Lietuvos

¹⁶ Dovidauskas M., R. Norkus. Civilinės ir mokesčių teisės atribojimo problemos. Jurisprudencija, 2006, 2 (80). P. 19.

¹⁷ Sudavičius, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. Teisė. 2006, 58: 128.

teritorijoje) bei akcizai (juo apmokestinama Lietuvoje alkoholio, tabako ir energetiniai produktai bei elektros energija).

Pagal Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teikiamus duomenis, didžiausią dalį Lietuvos valstybės biudžeto pajamų sudaro surenkamas pridėtinės vertės mokestis, akcizai bei gyventojų pajamų mokestis. Pelno mokestis yra tik ketvirtoje vietoje ir paprastai sudaro iki 10% valstybės biudžeto pajamų.¹⁸

¹⁸ <http://www.finmin.lt/web/finmin/search> [žiūrėta 2011-11-15]

2. PELNO MOKESČIO RAIDA NUO 1990 m. IKI 2011 m.

Atkūrus nepriklausomą Lietuvos valstybę buvo pradėta vykdyti, mokesčių sistemos reforma¹⁹, todėl kuriant Lietuvos nacionalinę mokesčių teisės sistemą 1990 m. buvo priimtas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas²⁰ (toliau – 1990 m. PMI). Tačiau didžiausias žingsnis reformuojant pelno apmokestinimą Lietuvoje, anot A. Budrytės ir E. Mačiulaitytės²¹, žengtas 2001 m. gruodį, priimant naująjį Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą. Jį priėmus, pakeisti visi pagrindiniai pelno mokesčio sistemos elementai, todėl galima teigti, kad įvyko fundamentali jos reforma. Ne gana to šiandien galiojanti pelno mokesčio įstatymo redakcija per pastarąjį dešimtmetį yra ganėtinai pasikeitusi, tiek dėl poreikio įgyvendinti atitinkamus Europos Sąjungos teisės aktus, tiek dėl pasaulinių ekonomikos tendencijų. Todėl manytina, jog yra aktualu pateikti apibendrintą pelno mokesčio įstatymų raidos analizę, orientuojantis į esminius pelno apmokestinimo tvarkos pakeitimus.

2.1. 1990 m., 2001 m. ir dabar galiojančios redakcijos pelno mokesčio įstatymų skirtumai

2.1.1. Pelno mokesčio mokėtojai

Pagal 1990 m. PMI pelno mokesčių privalėjo mokėti:

- a) juridinio asmens teises turinčios įmonės, kurių veiklą reglamentavo Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas;
- b) juridiniai asmenys, užsiimantys nekomercine veikla, bet gavusieji pajamų iš komercinės-ūkinės veiklos.

Šiuo mokesčiu nebuvo apmokestinamos įstaigos bei organizacijos, kurių išlaikymo išlaidos arba jų dalis finansuojamos iš valstybės biudžeto ar savivaldybių biudžetų.

1996 metų²² šio straipsnio pakeitimu buvo numatyta, jog pelno mokesčio mokėtojais nėra laikoma Lietuvos bankas ir nėra apmokestinama biudžetinių įstaigų nebiudžetinės lėšos. 1997 metais²³ šis straipsnis papildytas „c punktu“, jog pelno mokesčio mokėtojais taip pat yra užsienio valstybių

¹⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr.1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui.

²⁰ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1990-08-31, Nr. 24-601.

²¹ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 54.

²² Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 3, 5, 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės Žinios, 1996-07-02, Nr. 62-1463.

²³ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 6, 7, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo 20 straipsniu. Valstybės Žinios, 1997-03-29, Nr. 28-661.

įmonės, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje. O 1998 metais²⁴ prie pelno mokesčio mokėtojų grupės priskirtos užsienio įmonių nuolatinės buveinės, užsienio valstybių įmonių nesavarankiški padaliniai, tarp jų užsienio valstybių įmonių filialai, kurie veikė Lietuvos Respublikoje (d punktą). Be to, iš pelno mokesčių mokėtojų sąrašo buvo išbraukta valstybės įmonė Indėlių draudimo fondas. 2001 m. liepos 10 dieną²⁵ 1990 m. PMĮ 1 straipsnis buvo išdėstytas nauja redakcija:

„a) Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys, išskyrus individualias (personalines) įmones ir ūkines bendrijas bei juridinius asmenis, kurie verčiasi nekomercine veikla ir negavo pajamų iš ūkinės komercinės veiklos, taip pat Lietuvos banką, valstybės įmonę Indėlių draudimo fondą ir biudžetines įstaigas, gavusias nebiudžetinių lėšų. Lietuvos Respublikos individualių (personalinių) įmonių ir ūkinių bendrijų pajamos apmokestinamos Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo IV dalyje nustatyta tvarka;

b) užsienio juridiniai asmenys ir kitos organizacijos, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje, - šio įstatymo nustatyta tvarka;

c) nuolatinės buveinės. Užsienio juridinis asmuo arba kita organizacija laikoma turinčia nuolatinę buveinę, jeigu ji Lietuvoje: nuolat vykdo savo ūkinę komercinę veiklą arba jos dalį; arba vykdo savo ūkinę komercinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtinių išteklių tyrimui ar gavybai naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Ūkinės komercinės veiklos nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.“

Tuo tarpu pagal 2001 m. PMĮ redakciją pelno mokesčio mokėtojai buvo išskirti į dvi pagrindines grupes:

- 1) Lietuvos vienetas (juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka);
- 2) Užsienio vienetas (užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas).

Pastebėtina, jog toks mokesčių mokėtojų apibūdinimas nėra pasikeitęs ir aktualioje PMĮ redakcijoje (2010 m. gruodžio 11 d).

Tačiau pasikeitė pelno mokesčio nemokančių subjektų sąrašas. Pagal 2001 m. PMĮ 3 straipsnio 2 dalį pelno mokesčio nemokėjo:

²⁴ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4(1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais įstatymas. Valstybės Žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1977.

²⁵ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 7, 8, 9, 11, 12, 21 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2001-07-18, Nr. 62-2235.

- 1) biudžetinės įstaigos;
- 2) Lietuvos bankas;
- 3) pelno nesiekiantys vienetai;
- 4) valstybė ir savivaldybės, išskyrus šio Įstatymo VII skyriuje numatytus atvejus;
- 5) valstybės ir vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos;
- 6) valstybės įmonė Indėlių draudimo fondas.

Pavyzdžiui, 2002 metais²⁶ pakeistas 3 straipsnio 2 dalies 6 punktą pasikeitus valstybės įmonės pavadinimui – Valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“²⁷. 2004 metais²⁸ ši dalis papildyta 7 punktu, numatančiu, jog ir Europos ekonominių interesų grupės nemoka pelno mokesčio²⁹. Kitu 2004 metais priimtu šio įstatymo pakeitimo įstatymu³⁰ 3 straipsnio 2 dalies 3 punktą (t. y. „pelno nesiekiantys vienetai“) buvo pripažintas netekusiu galios, buvusius 2 dalies 4–7 punktai laikomi atitinkamai 3–6 punktais. 2008 metų pelno mokesčio įstatymo pakeitimu³¹ 3 straipsnio 2 dalies 3 (pagal 2001 m. Pelno įstatymo redakciją 4) punkte numatyta, jog valstybės ir savivaldybės visais atvejais nemoka pelno mokesčio, t. y. panaikinta išimtis numaćiusi valstybės ir savivaldybės pelno mokesčio mokėjimą pagal išskyrus šio įstatymo VII skyriuje numatytus atvejus. Šis pakeitimas atliktas argumentuojant, jog valstybės ir savivaldybių gaunami dividendai turi būti neapmokestinami pelno mokesčiu kaip ir kitos jų gaunamos pajamos, kadangi tiek valstybei ir savivaldybėms išmokami dividendai, tiek iš jų išskaičiuotas mokestis yra biudžetų pajamos, o valstybei ir savivaldybėms taikytina pelno mokesčio užskaitymo tvarka sąlygotų tik perteklinį perskirstymo mechanizmą³².

²⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 3 straipsnio pakeitimo įstatymas. Valstybės Žinios, 2002-06-28, Nr. 65-2636.

²⁷ Įsigaliojus 2002 m. birželio 20 d. Lietuvos Respublikos indėlių ir išpareigojimų investuotojams draudimo įstatymui (Nr. IX-777. Valstybės Žinios, 2002, Nr. 65-2635), valstybės įmonės „Indėlių draudimas“ pavadinimas pakeistas į pavadinimą valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“, nes Draudimui pavesta administruoti ne tik Indėlių draudimo fondą, bet ir išpareigojimų investuotojams draudimo fondą. Informacija iš: Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-10-18].

²⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1, 3, 4 straipsnių papildymo ir Įstatymo papildymo 39(1) straipsniu bei 3 priedėliu. Valstybės Žinios, 2004-04-24, Nr. 60-2117.

²⁹ Europos ekonominių interesų grupės teisinė forma įtvirtinta 1985 m. liepos 25 d. Tarybos Reglamentu (EEB) Nr. 2137/85 „Dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG)“. Grupės nariais gali būti juridiniai asmenys ir kitos organizacijos, kurių buveinė yra Europos Sąjungoje, bei fiziniai asmenys, užsiimantys pramonine, komercine, amatininkystės arba žemės ūkio veikla, arba teikiantys profesines ar kitas paslaugas Europos Sąjungoje, bet bent dviejų EEIG narių buveinės ar pagrindinės veiklos vieta turi būti skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse. EEIG veiklos tikslas – padėti savo nariams vykdyti arba plėsti ekonominę veiklą ir siekti kuo geresnių tokios veiklos rezultatų, t.y. nors EEIG veikla yra susijusi su pačių jos narių vykdoma veikla, tačiau ji yra tik ją papildanti veikla; jos tikslas nėra pelno siekimas sau. Todėl EEIG pelnas yra apmokestinamas ne pačios grupės lygmenyje, o jos narių lygmenyje. Informacija iš: Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-10-18].

³⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 ir 5 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės Žinios, 2004-04-24, Nr. 60-2127.

³¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės Žinios, 2008-04-24, Nr. 47-1748.

³² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35 ir 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamasis raštas // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=314145 [žiūrėta 2011-10-18].

Paminėtina, jog PMĮ 3 str. 2 d. 1, 2, 3, 4, 5 ir 6 punktuose išvardyti juridiniai asmenys nemoka pelno mokesčio nuo apmokestinamojo pelno, tačiau PMĮ nustatytais atvejais jie privalo išskaičiuoti pelno mokestį prie pajamų šaltinio³³.

Apibendrinant teisinio reglamentavimo raidą mokesčio mokėtojų kontekste manytina, jog dabar galiojantis subjektų mokančių pelno mokestį ir jo nemokančių sąrašas yra vertinamas teigiamai, kadangi nuo pirminio jo varianto priimto 1990 metais iki šiandieninės redakcijos atlikus atitinkamus pakeitimus ir papildymus yra priimtas optimalus mokesčių mokėtojų sąrašas. Kaip esminis pakeitimas lyginant pelno mokesčio mokėtojus pagal 1990 m. PMĮ ir 2001 m. PMĮ yra tai, jog pelno mokesčio mokėtojais laikomi visi juridiniai asmenys, įskaitant neribotos civilinės atsakomybės juridinius asmenis – individualias įmones ir ūkines bendrijas. O 2001 m. PMĮ ir 2010 m. PMĮ redakcijos – tai kad valstybė ir savivaldybė nebeprivalo mokėti pelno mokesčio nuo dividendų bei sveikintinas Lietuvos nacionalinio teisinio reglamentavimo suderinimas su Europos Sąjungos teisės aktais, t. y. įteisinimas, jog Europos ekonominių interesų grupės nemoka pelno mokesčio. Pelno mokesčio sistema tapo aiškesnė, iš naujo apibrėžus mokesčio subjektą ir juo ėmus laikyti visus juridinius asmenis.

2.1.2. Pelno mokesčio objektas ir pelno mokesčio bazė

Pirmiausia, siekiant pagrįsti terminų „mokesčio objektas“ ir „mokesčio bazė“ analogiško vartojimo pelno mokesčio reglamentavimo Lietuvoje kontekste paminėtina Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimo³⁴ argumentacija. T. y. šiame nutarime Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad atitinkamus mokesčius nustatančiuose įstatymuose sąvoka „mokesčio bazė“ atspindi apmokestinamąjį objektą: „Pelno mokesčio įstatyme (4 straipsnis) apmokestinamasis objektas yra apibūdinamas vartojant sąvoką „mokesčio bazė“. <...> Iš Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžiamos sąvokos „mokesčio bazė“ turinio, taip pat iš šiame straipsnyje apibrėžiamos sąvokos „apmokestinimo tvarka“ formuluotės „mokesčio įstatymo nustatyta <...> mokesčio bazė“ matyti, kad apmokestinamasis objektas turi būti nustatytas įstatymu ir kad jis yra įvertinamas pinigų suma. Būtent mokesčio įstatymu nustatytas apmokestinamasis objektas, įvertintas pinigų suma, ir yra

³³ Pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-10-18].

³⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai.

mokesčio bazė. Taigi sąvoka „mokesčio bazė“ yra viena iš sąvokų, atspindinčių apmokestinamąjį objektą; kai kada sąvoka „mokesčio bazė“ vartojama kaip sąvokos „apmokestinamasis objektas“ sinonimas.“ Todėl šiame poskyryje „pelno mokesčio objektas“ ir „pelno mokesčio bazė“ yra laikomi sinonimais.

Pagal 1990 m. PMĮ pelno mokesčio objektas buvo įvardijamas apmokestinamuoju pelnu (2 str.), kuris buvo apskaičiuojamas šio įstatymo II skyriuje nustatyta tvarka, t. y. iki 2002 m. sausio 1 d. pelno mokesčio objektu buvo laikoma įmonių (realizavimo ir nerealizacinės) pajamos ir nebuvo reikalaujama įtraukti užsienyje uždirbtų pajamų. Tuo tarpu priėmus 2001 m. PMĮ ir jam įsigaliojus 2002 m. sausio 1 d. nuo šios datos pelno mokesčio objektu laikoma visos Lietuvoje ir užsienyje uždirbtos įmonių pajamos³⁵. Tokiu būdu PMĮ buvo priartintas prie tarptautinių apmokestinimo taisyklių.

Pagal 2001 m. PMĮ Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Į Lietuvos vieneto pajamas taip pat įskaitomos jo kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviosios pajamos arba jų dalis šio PMĮ 39 straipsnyje nustatyta tvarka. Tuo tarpu užsienio vieneto mokesčio bazė yra: 1) užsienio vieneto per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje; 2) užsienio vieneto ne per nuolatinės buveines Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje.

Paminėtinas 2009 m. gruodžio 9 d. įstatyme³⁶ įtvirtintas pelno mokesčio bazę reglamentuojančių nuostatų pakeitimas, kuris numato, jog apskaičiuojant 2010 metų ir vėlesnių metų mokesčių laikotarpių pelno mokesčių reikia vadovautis nuostata, kad Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Per Lietuvos vieneto nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse. Taip pat šios redakcijos PMĮ 4 straipsnyje yra numatyta, jog užsienio vieneto mokesčio bazė yra:

³⁵ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 60.

³⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi. Valstybės Žinios, 2009-12-28, Nr. 153-6880.

1) užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos, per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje;

2) užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, t. y.:

1. palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės vertybinius popierius, sukauptas ir išmokamas palūkanas už indėlius ir palūkanas už subordinuotas paskolas, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktais nustatytus kriterijus;
2. pajamos iš paskirstytojo pelno;
3. honorarai, įskaitant šio straipsnio 5 dalyje nustatytus atvejus;
4. pajamos už parduotą, kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje;
5. kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos;
6. pajamos už Lietuvos Respublikoje vykdomą atlikėjų ir sporto veiklą;
7. metinės išmokos (tantjemos) už stebėtojų tarybos narių veiklą.

Apibendrinant galima sutikti su doktrinoje išdėstyta pozicija³⁷, jog priėmus 2001 m. PMĮ buvo įvesta nauja pelno apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, išplėstas mokesčio objektas, arba mokesčio bazė, taip pat į Lietuvos įmonės mokesčio bazę įtrauktos ne tik vietos, bet ir užsienio rinkoje uždirbtos lėšos. Kaip šios reformos privalumą galima paminėti ir tai, kad, atliekant mokesčio bazės pakeitimus, atsižvelgta į tarptautinę praktiką ir stengtasi išvengti dvigubo apmokestinimo. Šis įstatymo pakeitimas ypač svarbus Lietuvai integruojantis į tarptautines rinkas. Be to, jį atlikus, pelno mokesčio sistema tapo labiau atitinkanti visus optimalaus apmokestinimo principus.

2.1.3. Pelno mokesčio tarifai

Lentelė Nr. 1. Pelno mokesčio atitinkamų tarifų kaita 1990-2010 m. (Sudaryta autoriaus)

Pelno	Įstatymų	Pagr	Tarif	Užsie	Paja	Divi	Soc	Mokesčių lengvatos
-------	----------	------	-------	-------	------	------	-----	--------------------

³⁷Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 61.

mokesčio įstatymai ir jų pakeitimo, papildymo įstatymai	priėmimo data	indinis tarifas	as užsienio įmonėms pripajamų šaltinio	nio valstybių įmonių, įregistruotų lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse	mū iš paskirstytojo pelno tarifas	dendų apmokestinimo tarifas	iali nės įmonės pelnomokesčio tarifas	Žemės ūkio įmonėms	Smulkus verslo apmokestinamojo pelno tarifas	Pelno, skirto investicijoms tarifas
Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas	1990-08-31	35 %						10 %		
	1991-05-30	29 %						10 %		
	1992-02-06	29 %						10 %		24 %
	1993-05-11	29 %						10 %		10 %
	1996-06-25	29 %							50 % mažesnis	10 %
	1997-03-27	29 %	15 %							0 %
	1997-06-24			29 %						
	1998-07-02	29 %	10 ir 15 %	29 %		29 %			15 %	0 %
	1999-12-30	24 %	10 ir 15 %	24 %						0 %
	2000-07-11	24 %	10 ir 15 %	15 %						0 %
	2001-07-10	24 %	10 ir 15 %	15 %						0 %
Pelno mokesčio įstatymas	2001-12-20	15 %	10 %	80 ir 50 proc. mažesnis	15 %	15 %		0 %	13 %	
	2004-04-13								13 %,	

								0 ir 15 %	
2004-06-01						0 %			
2008-07-14		10 ir 15 %							
2008-12-18	20 %			20 %	20%			13 %, 0 ir 20 %	
2008-12-22		10 ir 20 %							
2009-07-22		0 %, 10 ir 20 %							
2009-12-09	15 %	0 %, 10 ir 15 %		15 %	15 %			5 %, 0 ir 15 %	
2010-11-23							5 %		

Pagal 1990 m. PMĮ 7 straipsnį pagrindinis pelno mokesčio tarifas – 35% apmokestinamojo pelno. Jis buvo vienodas visiems juridiniams asmenims, kuriems buvo taikomas šis įstatymas. 1991 m. liepos 1 d.³⁸ šis tarifas buvo sumažintas iki 29% apmokestinamojo pelno bei buvo numatyta galimybė Lietuvos Respublikos Vyriausybės prioritetinėms ūkio šakoms nustatyti mažesnius apmokestinamojo pelno mokesčio tarifus. 1992 metais³⁹ pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas iki 24% apmokestinamojo pelno, skirto investicijoms, tačiau bendrasis tarifas išliko 29%. 1993 m.⁴⁰ pelno mokesčio tarifas buvo keičiamas numatant 10% apmokestinamojo pelno tarifą, panaudoto kapitalinėms investicijoms.

1996 m. birželio 25 d. įstatymu⁴¹ organizacijoms (įmonėms), kurios pagal jų įsteigimą ir veiklą reglamentuojanti įstatymą ar Vyriausybės nutarimą yra ne pelno siekiančios organizacijos (įmonės), buvo nustatytas 5 procentų pelno mokesčio tarifas.

1997 m. kovo 27 d. įstatymu⁴² buvo nustatyti tokie pelno mokesčio tarifai:

³⁸ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo // Valstybės Žinios, 1991-06-10, Nr. 16-426.

³⁹ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 3, 5, 6 ir 7 straipsnių pakeitimo // Valstybės Žinios, 1992-02-20, Nr. 6-110.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo // Valstybės žinios, 1993-05-21, Nr. 16-404.

⁴¹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 3, 5, 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 1996-07-02, Nr. 62-1463.

- 1) apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 29 procentų tarifą;
- 2) apmokestinamasis pelnas, panaudotas investicijoms, apmokestinamas taikant nulini (0 procentų) tarifą;
- 3) užsienio valstybių įmonių gautos pajamos apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 15 procentų tarifą.

1997 m. birželio 24 d. įstatymu buvo nustatyta, jog užsienio valstybių įmonių, įregistruotų lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse arba zonose, pajamos, gautos iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų, apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 29 procentų tarifą. Šių valstybių (zonų) sąrašą bei apmokestinamųjų pajamų rūšis nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

1998 m. liepos 2 d. įstatymu⁴³ buvo pakeisti užsienio valstybių įmonių pelno mokesčių tarifai, t. y. numatyta specifikacija, jog užsienio valstybių įmonių (išskyrus nurodytas išimtis) iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir nuolatinių buveinių gautos pajamos už suteiktas rinkotyros, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir palūkanos už suteiktas paskolas apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 15 procentų tarifą, o už suteiktą teisę naudotis prekių ženklais, licencijomis, firmų vardais – taikant 10 procentų tarifą. Taip buvo numatyta išimtis, jog užsienio valstybių įmonių, įregistruotų lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse arba zonose, pajamos, gautos iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir nuolatinių buveinių, apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 29 % tarifą.

1999 m. gruodžio 30 d. įstatymu⁴⁴ bendras pelno mokesčio tarifas nuo 29 % buvo sumažintas iki 24 %. 2000 m. liepos 11 d. įstatymu⁴⁵ pelno mokesčio tarifas užsienio valstybių įmonių, įregistruotų lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse arba zonose, pajamos, gautos iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir užsienio valstybių įmonių nuolatinių buveinių Lietuvos Respublikoje, apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant 15 procentų tarifą, vietoj buvusio 24 procentų tarifo.

Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojęs PMĮ įtvirtino tokius pelno mokesčio tarifus. T. y.:

- 1) Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą, jeigu PMĮ nenustato ko kita;

⁴² Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 6, 7, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo 20 straipsniu įstatymas // Valstybės Žinios, 1997-03-29, Nr. 28-661.

⁴³ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4 (1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais įstatymas // Valstybės Žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1977.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 7 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 1999-12-30, Nr. 113-3291.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 2000-07-31, Nr. 64-1912.

- 2) užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatines buveines Lietuvos Respublikoje, apmokestinamos be atskaitymų, taikant 10 procentų mokesčio tarifą;
- 3) pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Smulkaus verslo apmokestinamajam pelnui buvo nustatytas 13 procentų pelno mokestis.

2004 m. balandžio 8 d. įstatymu⁴⁶ buvo nustatytas 0 procentų pelno mokesčio tarifo taikymo sąlygos, t. y. pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Taip pat buvo nustatyta, jog ši taisyklė galioja individualioms (personalinėms) įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komandinėms (pasitikėjimo) ūkinėms bendrijoms.

2004 m. birželio 1 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁴⁷ buvo įtvirtinta apmokestinimo sąlygos taikant 0 procentų pelno mokesčio tarifą socialinėms įmonėms.

2005 m. gruodžio 20 d. įstatymu⁴⁸ buvo įtvirtinta, jog pelno mokesčiu apmokestinama gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, taip pat iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL dydžio sumą, apmokestinama be atskaitymų, taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

2006 m. sausio 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas⁴⁹, kurio tikslas buvo užtikrinti socialinių programų ir priemonių, mažinančių skurdą ir socialinę atskirtį, vykdymo finansavimą ir kuris nustato apmokestinimo socialiniu mokesčiu tvarką. Šį mokestį mokėjo tie juridiniai asmenys, kurie už tą patį mokestinį laikotarpį privalėjo mokėti pelno mokestį nuo apmokestinamojo pelno. Mokesčio bazė buvo PMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas. Apskaičiuojant mokestį už 2006 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį, buvo taikomas 4 procentų mokesčio tarifas, o už 2007 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį, buvo taikomas 3 procentų mokesčio tarifas. Įstatymų leidėjas šį mokestį

⁴⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 ir 5 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004-04-24, Nr. 60-2127.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo, valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo ir viešųjų pirkimų įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 2004-06-19, Nr. 96-3520.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymo // Valstybės Žinios, 2005-12-31, Nr. 153-5635

⁴⁹ Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas. Valstybės Žinios, 2005-06-18, Nr. 76-2739.

įtvirtino kaip socialinį mokestį, tačiau praktikoje pelno mokesčio mokėtojai šį mokestį vertino kaip padidintą pelno mokestį.

2008 m. liepos 14 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵⁰ tam tikroms užsienio vieneto pajamų kategorijoms vietoj 10 procentų pelno mokesčio prie pajamų šaltinio tarifo buvo nustatytas 15 procentų tarifas. Be to, buvo numatytos 0 procentų mokesčio tarifo taikymas ne tik Lietuvos apmokestinamajam, bet ir užsienio apmokestinamajam vienetui pagal atitinkamas socialinių įmonių apmokestinimo pelno mokesčiu sąlygas.

Pagrindinio pelno mokesčio tarifo padidinimas buvo įtvirtintas 2008 m. gruodžio 18 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵¹. Šio PMĮ pakeitimo esmę sudarė pelno mokesčio tarifo padidinimas nuo 15 procentų iki 20 procentų Lietuvos vienetais, nuolatinėms buveinėms, pajamoms iš paskirstytojo pelno ar gautai paramai. Taip pat buvo pakeistas pelno mokesčio tarifo dydis taikomas smulkaus verslo apmokestinamajam pelnui. Be to, buvo numatytos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) apmokestinimo 0 procentų pelno mokesčio tarifu sąlygos. 2008 m. gruodžio 22 d. įstatymu⁵² nustatyta, kad užsienio vienetų pajamoms atitinkamai pagal jų kategorijas taikomas 10 arba 20 procentų pajamų mokesčio (prie šaltinio) tarifas.

2009 m. liepos 22 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵³ buvo nustatyta, jog užsienio vienetų, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje, išvardytos PMĮ 4 straipsnio 4 dalies 1 punkte, neapmokestinamos. Šiuo pakeitimu buvo siekiama sudaryti palankesnes skolinimosi sąlygas iš užsienio vienetų nustatant, kad nuo 2010 m. sausio 1 d. visiems užsienio vienetais, kurie yra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išmokamos palūkanos būtų neapmokestinamos pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio⁵⁴.

2009 m. gruodžio 9 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵⁵ vietoj anksčiau buvusio 20 procentų pelno mokesčio tarifo buvo nustatytas 15 procentų pelno mokesčio tarifas taikomas užsienio vienetų pajamoms, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautoms ne per jų nuolatinės buveinės. Nustačius, kad užsienio vienetų pajamoms taikomas 10 arba 15 procentų pelno mokesčio tarifas,

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 26, 41, 43, 54 straipsnių pakeitimo ir papildymo // Valstybės Žinios, 2008-07-31, Nr. 87-3457.

⁵¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymas // Valstybės Žinios, 2008-12-30, Nr. 149-6000.

⁵² Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 26, 41, 43, 54 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 1, 3 straipsnių pakeitimo ir papildymo // Valstybės žinios, 2008-12-30, Nr. 149-6030.

⁵³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2009-08-04, Nr. 93-3979.

⁵⁴ Pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=346634 [žiūrėta 2011-10-19].

⁵⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymo 1 straipsnio pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2009-12-28, Nr. 153-6881.

tokiu būdu siekiama sudaryti palankesnes sąlygas verslui – vienetams bus sudaryta palankesnė mokestinė aplinka. Kitu 2009 m. gruodžio 9 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵⁶ bendrasis pelno mokesčio tarifas vietoj 20 procentų vėl nustatytas 15 procentų. Tokio pakeitimo tikslas – siekiant sudaryti sąlygas vienetams daugiau lėšų skirti verslo plėtrai bei naujų darbo vietų kūrimui, taip pat siekiant nustatyti papildomas paskatas naujų užsienio investuotojų atėjimui į Lietuvą⁵⁷. Siekiant papildomai motyvuoti gyventojus pradėti savo verslą, įvertinus tai, kad verslumo skatinimas prisidėtų prie greitesnio ekonomikos atsigavimo, ir siekiant Lietuvos konkurencingumo regione, 2009 m. gruodžio 9 d. priimtos Pelno mokesčio įstatymo pataisos, kuriomis iki 5 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas mažoms įmonėms ir iki 15 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas kitiems vienetams. Kartu nustatyta galimybė įmonių patirtus nuostolius perkelti grupei priklausančioms įmonėms. Taip pat šiomis pataisomis nustatyta, kad prie įmonės leidžiamų atskaitymų gali būti priskiriamos tam tikros darbuotojų naudos mokamos išmokos, esančios gyventojų pajamų mokesčio objektu.

2010 m. lapkričio 23 d. PMĮ pakeitimo įstatymu⁵⁸ nustatyta, kad smulkiąjam verslui taikomi 0 procentų ir 15 procentų tarifai esant atitinkamoms sąlygoms. Be to, numatyta, jog vienetų, kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50 procentų pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą. Šis pakeitimas grindžiamas siekiu sudaryti palankesnes viešuosius interesus tenkinančios veiklos ir jos plėtros sąlygas pelno nesiekiantiems vienetams⁵⁹.

Taigi apibendrinant paminėtina, jog iki 2001 metų pagrindinis pelno mokesčio tarifas – 24%; užsienio bendrovių pajamoms taikyti 10% ir 15% tarifai, smulkaus verslo apmokestinamajam pelnui – 15% tarifas, pelnui, skirtam investicijoms – 0% tarifas. Pagal 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojusią PMĮ redakciją pagrindinis pelno mokesčio tarifas – 15%; užsienio bendrovių pajamoms taikomas 10%, smulkaus verslo apmokestinamajam pelnui taikomas 13% tarifas. Iki šios dienos pastarieji mokesčių tarifai ar jų galiojimo sąlygos, kaip matyti iš aukščiau pateiktų paaiškinimų, buvo ne kartą keičiamos (pavyzdžiui, 2008 m. pagrindinis pelno mokesčio tarifas buvo padidintas iki 20%), taip pat nustatyti atvejai kuomet atitinkamiems pelno mokesčio mokėtojams taikomas 0% ar 5% pelno mokesčio tarifai.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymas // Valstybės Žinios, 2009-12-28, Nr. 153-6880.

⁵⁷ Pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymo projekto // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355148 [žiūrėta 2011-10-19].

⁵⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 25, 31, 32, 40(1), 51 ir 53 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios, 2010-12-11, Nr. 145-7413.

⁵⁹ Įstatymo projektų Reg. Nr. XIP-2531, XIP-2532 aiškinamasis raštas // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=383374 [žiūrėta 2011-10-19].

Taip pat reziumuojant akcentuotina, jog skirtingos apmokestinimo sąlygos atskiroms veikloms ar išteklių rūšims iškreipia rinkos subjektų priimamų sprendimų prioritetus, daro įtaką mokesčių pajamų surinkimui⁶⁰. Pavyzdžiui, Lietuvoje iki 2002 m. galiojęs nulinis pelno mokesčio tarifas investuotam pelnui skatino įmones investuoti į materialųjį turtą vien todėl, kad būtų galima pasinaudoti mokesčių lengvata, be to, tam tikra prasme diskriminavo paslaugas teikiančias įmones – jų veiklai plėsti materialusis turtas ne toks svarbus kaip gamybos įmonėms, lėmė kapitalo koncentraciją ir nevienodas smulkiųjų bei stambiųjų įmonių konkurencines sąlygas⁶¹. Todėl manytina, kad turi būti nustatomi tokie pelno mokesčio tarifai, kurie nebūtų nepagrįstai dideli ir neribotų ūkinės veiklos laisvės ir iniciatyvos, žmonių galimybių laisvai pasirinkti verslą, taip pat kad šie veiksmai nesudarytų sąlygų monopolizuoti rinkos ar ribotų konkurenciją. Kita vertus, sveikintina yra tai, kad per nepriklausomybės metus pelno mokesčio tarifas buvo ženkliai sumažintas, kas veikiausiai turėjo teigiamos įtakos verslui.

2.1.4. Pelno mokesčio apskaičiavimas

Pelno mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis pagrindine pelno mokesčio apskaičiavimo taisykle, t. y. apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

Pagal 1990 m. PMĮ galiojusį reguliavimą apmokestinamojo pelno apskaičiavimo pagrindą sudarė realizavimo įplaukų suma, kitaip vadinta bendrosiomis įplaukomis. Realizavimo įplaukas sudarė įplaukos, gautos realizavus produkciją, darbus ir patarnavimus, kitas materialines vertybes (išskyrus pelną, gautą likvidavus pagrindines priemones), kompensaciniai priedai bei pajamos už išnuomotą turtą. Nerealizacines įplaukas sudarė gautos ekonominės sankcijos ir kitos įplaukos, nesusijusios su produkcijos gamyba, realizavimu bei paslaugų teikimu. Į nerealizacines įplaukas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, neįskaitomi gauti dividendai ir palūkanos už akcijas, obligacijas, pajininkų gaunama pelno dalis, gautos iš draudimo organizacijų turto draudimo atlyginimo sumos. Nustatant apmokestinamąjį pelną, iš bendrųjų įplaukų buvo atimami:

- 1) faktiški gamybos ir cirkuliacijos kaštų elementai bei išlaidos, tenkančios realizuotai produkcijai;
- 2) neapmokestinamos sumos, t. y. išlaidos, kurios atimamos visos arba tam tikra dalimi.

Taigi pagal 1990 m. PMĮ apmokestinamasis pelnas buvo apskaičiuojamas taip: iš bendrųjų įplaukų atskaičius nurodytus gamybos ir cirkuliacijos kaštus, tenkančius realizuotai produkcijai, darbams ir paslaugoms, buvo apskaičiuojamas pelnas, iš kurio atskaičius nurodytas

⁶⁰ Bivainis J., Skačkauskienė I. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. Verslas: teorija ir praktika, 2009, 10 (4). P. 302.

⁶¹ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P.

neapmokestinamąsias sumas, nustatomas apmokestinamasis pelnas. Tuo tarpu juridinių asmenų, užsiimančių nekomercine veikla, apmokestinamasis pelnas nustatomas kaip skirtumas tarp pajamų už mokamas priemones ir išlaidų šioms priemonėms vykdyti.

Pagal 2001-07-10 iki 2002-12-31 galiojusią PMĮ redakciją apmokestinamojo pelno apskaičiavimo pagrindas – realizavimo pajamų ir nerealizacinių pajamų suma, kitaip vadintos – bendrosios pajamos. Realizavimo pajamas sudarė pajamos už iš juridinio asmens išsiųstą produkciją, kitas materialines vertybes, atliktus darbus ir suteiktas paslaugas, įskaitant pajamas už turto nuomą, kompensacinius priedus bei gražintą skolų sumą, kuri iki mokestinio laikotarpio pradžios buvo atimta iš apmokestinamųjų pajamų, kaip beviltiškų skolų suma. Parduodant ilgalaikį materialųjį turtą, įskaitant nebaigtą statybą, pigiau negu jo likutinė vertė, realizavimo pajamas sudarė suma, ne mažesnė už to turto likutinę vertę. Bankrutavusio juridinio asmens pajamos už parduotą turtą realizavimo pajamoms nepriskiriamos. Nerealizacines pajamas sudarė su produkcijos gamyba, realizavimu bei paslaugų teikimu nesusijusios pajamos, įskaitant pajamas už investuotą turtą, palūkanas, subsidijų ir dotacijų panaudotąją dalį, pajamas dėl valiutos kurso pasikeitimo teigiamos įtakos. Į nerealizacines pajamas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, buvo neįskaitoma, pavyzdžiui, iš Lietuvos Respublikos juridinių asmenų gauti dividendai, iš draudimo įmonių (draudikų) gautos draudimo išmokos ir kitos sumos nurodytos šios redakcijos PMĮ 3 straipsnyje.

Pagal šiuo metu galiojančią PMĮ redakciją apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, iš pajamų:

- 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos;
- 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai;
- 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

Nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš uždirbtų pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus bei tokius atskaitymus, kurie susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės. Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Tuo tarpu užsienio vieneto apmokestinamąjį pelną, neuždirbtą per nuolatinės buveinės (t.y. apmokestinamą Lietuvoje prie šaltinio), sudaro visos gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje. Šio Įstatymo 37 straipsnyje nustatyta prievolė tokias pajamas apmokestinti prie šaltinio be jokių atskaitymų.

Pelno mokesčio apskaičiavimo tvarkos palyginimo pagal 1990 m. PMĮ (2001 m. liepos 10 d. redakcija) ir 2001 m. PMĮ (2010 m. lapkričio 23 d. redakcija) tikslu paminėtina, jog pagrindinė pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklė išliko ta pati: iš apmokestinamojo vieneto pajamų atimamos (atskaitomos) atitinkamos įstatyme nurodytos sumos ir tai atlikus gaunamas

apmokestinamasis pelnas, nuo kurio skaičiuojamas pelno mokestis pritaikius atitinkamą pelno mokesčio tarifą. Pagal abejose lyginamose įstatymų redakcijose nustatytas pelno mokesčio apskaičiavimo tvarkas neapmokestinamosiomis pajamomis laikomos, pavyzdžiui, draudimo išmokos; bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą; netesybos (gautos baudos, delspinigiai) ir pan. Pastebėtina, jog pagal 2001 m. PMĮ (2010 m. lapkričio 23 d. redakcija) yra išskiriami „leidžiami atskaitymai“ ir „ribojamųjų dydžių leidžiami atskaitymai“, kurie 1990 m. PMĮ (2001 m. liepos 10 d. redakcija) buvo bendrai įvardijami faktiškai patirtomis juridinio asmens sąnaudos bendrosioms juridinio asmens pajamoms uždirbti bei buvo atskirai reglamentuojama išlaidos, skirtos labdarai ir paramai. Kitaip tariant, pagal 1990 m. PMĮ (2001 m. liepos 10 d. redakcija) įvardytos „ribojamųjų dydžių leidžiamų atskaitymų“ kategorijos nebuvo, tačiau faktiškai „ribojami leidžiami atskaitymai“ buvo.

Pabrėžtina, jog 1990 m. PMĮ įtvirtinta pelno mokesčio apskaičiavimo tvarka buvo neigiamai vertinama praktikoje. Tai patvirtina Lietuvos laisvosios rinkos instituto ekspertai⁶², kurie ne kartą pabrėžė, kad Lietuvos įmonės skundžiasi pačiais apmokestinamojo pelno skaičiavimo principais (jų neaiškumu, prieštaravimu) ir mokesčio administravimu.

Apibendrinimui, darytina išvada, jog pelno mokesčio apskaičiavimo pagrindinė taisyklė, lyginant 1990 m. PMĮ (2001 m. liepos 10 d. redakcija) ir 2001 m. PMĮ (2010 m. lapkričio 23 d. redakcija) savo esme sutampa, pagrindiniai skirtumai yra dėl konkrečių pajamų ar išlaidų tipų priskyrimo ar nepriskyrimo prie atitinkamų „neapmokestinamųjų pajamų“ ar „leidžiamų atskaitymų kategorijų“. Darytina išvada, jog dabar galiojanti apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka yra gerokai aiškesnė, nei ji buvo prieš 20 metų. Kita vertus, valstybinės mokesčių inspekcijos oficialiajame komentare arba pateikiamuose atsakymuose pateikti išaiškinimai būna prieštaringi (pvz. dėl pajamų apibūdinimo iš naujo taisyklių, palūkanų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams ir kt.), todėl mokesčių mokėtojams vis dar tenka aiškintis su mokesčių administracijomis.

2.1.5. Pelno mokesčio deklaravimas ir sumokėjimas

Pelno mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo tvarka buvo reglamentuota 1990 m. PMĮ V skyriuje, 14 šio skyriaus straipsnis numatė pelno mokesčio mokėtojo pareigą pateikti pelno mokesčio apyskaitą (teritorinėms) valstybinėms pelno mokesčio inspekcijoms. Šios pelno mokesčio apyskaitos pateikimo terminas pagal 1990 m. rugpjūčio 31 d. PMĮ redakciją buvo – kiekvienam ketvirčiui pasibaigus, iki kito ketvirčio pirmojo mėnesio 15 dienos ir, mokestiniams metams pasibaigus, iki kitų metų vasario 1 dienos; o pagal 1998 m. liepos 2 d. redakciją – kalendoriniams

⁶² Lietuvos laisvosios rinkos institutas (LLRI) 2000: Ką siūlo Saulėtekio mokesčio darbo grupė? // <http://www.lrinka.lt>; Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 57.

metams (mokestiniam laikotarpiui) pasibaigus, iki kitų metų gegužės 1 dienos (iki kito mokestinio laikotarpio penktojo mėnesio 1 dienos). Taigi paskutinės redakcijos (2002-07-01 redakcija) 1990 m. PMĮ 14 straipsnis numatė, kad apskaičiuojant 2000 ir vėlesnių metų apmokestinamąjį pelną kalendoriniams metams (mokestiniam laikotarpiui) pasibaigus, iki kitų metų gegužės 1 dienos (iki kito mokestinio laikotarpio penktojo mėnesio 1 dienos) mokėtojai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms pristato Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo nustatytą finansinę atskaitomybę ir pelno mokesčio apyskaitą. Šios apyskaitos bei pelno mokesčio avansinės apyskaitos formas ir jų užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

Tuo tarpu Pelno mokesčio avansinė apyskaita už pirmuosius keturis mokestinio laikotarpio mėnesius pateikiama iki mokestinio laikotarpio pirmojo mėnesio (sausio) paskutinės dienos. Pelno mokesčio avansinė apyskaita už mokestinio laikotarpio penktąjį-dvyliktąjį mėnesius pateikiama iki mokestinio laikotarpio penktojo mėnesio (gegužės) paskutinės dienos. Jeigu mokesčio mokėtojas pasirinko pelno avansinį mokestį mokėti pagal apskaičiuotą einamųjų metų kiekvieno mėnesio pelno mokesčio sumą, pelno mokesčio avansinė apyskaita pateikiama ne vėliau kaip kiekvieno mokestinio laikotarpio mėnesiui pasibaigus iki kito mėnesio 15 dienos. Pelno avansinis mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip kiekvieno mokestinio laikotarpio mėnesiui pasibaigus iki kito mėnesio 15 dienos (1990 m. PMĮ 1999-06-08 redakcija 13 str.).

Pagal 2001 m. PMĮ 50 straipsnio 1 dalį yra išskiriamos tokios pelno mokesčio deklaracijų rūšys:

- 1) metinė pelno mokesčio deklaracija;
- 2) avansinio pelno mokesčio deklaracija;
- 3) deklaracija apie užsienio vienetui išmokėtas pajamas (sumas) ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtą pelno mokestį;
- 4) užsienio vieneto, vykdančio veiklą Lietuvos Respublikoje (nuolatinės buveinės) deklaracija;
- 5) deklaracija apie nuo gautų ir išmokėtų dividendų apskaičiuotą ir sumokėtą pelno mokestį;
- 6) metinė fiksuoto pelno mokesčio deklaracija.

Taigi Lietuvos vienetai ir nuolatinės buveinės, kurių pajamos apmokestinamos 2001 m. PMĮ (2010-11-23 redakcija) nustatyta tvarka, privalo užpildyti metines pelno mokesčio ir (arba) metines fiksuoto pelno mokesčio bei avansinio pelno mokesčio deklaracijas ir pateikti jas tam vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie yra arba privalo būti įregistruoti mokesčio mokėtojais. Vienetai, gautą paramą panaudoję ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, taip pat iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gavę paramą, viršijančią 250 MGL dydžio sumą, privalo užpildyti metines pelno mokesčio deklaracijas ir pateikti jas tam vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje jie yra arba privalo būti įregistruoti mokesčio mokėtojais. Deklaruojant 2010

metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį, metinę pelno mokesčio ir (arba) metinę fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) pateikiamos pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos. Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės paskutinio mokestinio laikotarpio metinę pelno mokesčio ir (arba) metinę fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) pateikiamos per 30 dienų nuo veiklos pabaigos (51 str. 1 ir 2 d.). Tuo tarpu avansinio pelno mokesčio deklaracija gali būti pateikiama dviem būdais:

- 1) jei avansinis pelno mokestis apskaičiuojamas pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, avansinio pelno mokesčio deklaracija už pirmuosius devynis mokestinio laikotarpio mėnesius pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio pirmo mėnesio paskutinę dieną. Avansinio pelno mokesčio apyskaita už mokestinio laikotarpio dešimtą – dvyliktą mėnesius pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio paskutinę dieną;
- 2) jei avansinis pelno mokestis apskaičiuojamas pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą, avansinio pelno mokesčio deklaracija pateikiama ne vėliau kaip mokestinio laikotarpio pirmo mėnesio paskutinę dieną.

Palyginimui paminėtina, kad deklaruojant ankstesnių nei 2010 metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį, metinę pelno mokesčio ir (arba) metinę fiksuoto pelno mokesčio deklaracijos kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) pateikiamos pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio pirmos dienos (2001 m. PMĮ 2001-12-20 redakcija 51 str. 2 d.).

Taigi dabar galiojantis pelno mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo tvarkos reglamentavimas numato, kad pagal metines pelno mokesčio ir (arba) fiksuoto pelno mokesčio deklaracijas, kurios kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) turi būti pateikiamos pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio pirmos dienos (51 str. 2 d.). Pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis turi būti sumokėti ne vėliau kaip iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio pirmos dienos. Veiklą baigiančių mokesčio mokėtojų pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis pagal paskutinio mokestinio laikotarpio metines pelno mokesčio ir (arba) fiksuoto pelno mokesčio deklaracijas turi būti sumokėti ne vėliau kaip paskutinę metinės pelno mokesčio ir (arba) metinės fiksuoto pelno mokesčio deklaracijų pateikimo termino dieną. Jeigu metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota pelno mokesčio suma viršija už mokestinį laikotarpį sumokėtą avansinio pelno mokesčio sumą, mokesčio mokėtojas privalo šį skirtumą sumokėti į biudžetą. Mokesčio permoka gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (2001 m. PMĮ 2010-11-23 redakcija 53 str. 1 d.).

Šiame kontekste būtina pabrėžti, kad siekdama pagerinti pridėtinės vertės mokesčio ir pelno mokesčio deklaravimo būklę, VMI prie FM pakeitė tam tikrus programinių priemonių nustatymus, pagal kuriuos nuo 2009 m. III ketvirčio yra nustatomi mokesčių mokėtojai, laiku nepateikę deklaracijų. Tokiems mokesčių mokėtojams formuojami priminimai apie nepateiktas mokesčių deklaracijas ir išauga tikimybė, kad jie įvykdys mokestinę prievolę – pateiks trūkstamas mokesčių deklaracijas⁶³.

Apibendrinant galima teigti, kad pelno mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo tvarka pagal 1990 m. ir 2001 m. PMĮ redakcijas savo esme sutampa. T. y. pelno mokestis pagal 2001 m. PMĮ yra mokamas pagal metinę pelno mokesčio deklaraciją, o pagal iki tol galiojusį 1990 m. PMĮ – turėjo būti mokėtas pagal pelno mokesčio apyskaitą. Tačiau pabrėžtina, kad buvo atlikta reikšmingų pelno mokesčio deklaracijos (apyskaitos) pateikimo ir mokėjimo terminų pakeitimų. Pagrindinė pelno mokesčio apyskaita pagal 1990 m. PMĮ buvo teikiama iki gegužės 1 d. (jeigu įmonės finansiniai metai sutapo su kalendoriniais metais), o nuo 2002 m. iki 2009 m. pelno mokesčio deklaracija buvo teikiama iki spalio 1 d., t.y. terminas buvo ženkliai prailgintas ir tai iš tiesų buvo palengvinimas mokesčių mokėtojams. Iki gegužės 1 d. paprastai įmonėse vyksta metinių finansinių ataskaitų užbaigimo darbai, ir pelno mokesčio deklaracijai laiko pritrūksta. Tiesa, nuo 2010 m. įstatymų leidėjas šį terminą sutrumpino vėl sutrumpino, tik dabar iki birželio 1 d. (mokesčio sumokėjimo terminą paliekant spalio 1 d.). Šis terminas yra vis tiek ilgesnis nei seniau galiojęs gegužės 1 d. terminas, todėl verslui tai neturėtų sukelti didelių nesklandumų. Lyginant 1990 m. ir 2001 m. PMĮ, pagal dabar galiojantį PMĮ yra numatyta daugiau prie pagrindinės deklaracijos papildomai pildomų formų (pvz. dividendų deklaracija, mokestinių nuotolių perkėlimo, sandorių tarp asocijuotų asmenų ir kt.), tačiau dabar galiojanti tvarka mokesčių mokėtojams yra aiškesnė nei galiojusi anksčiau.

2.1.6. Dividendų ir paskirstytojo pelno apmokestinimas

Pagal 1990 m. PMĮ dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu buvo įteisintas 1998 m. liepos 2 d. įstatymu⁶⁴ papildžiusiu 1990 m. PMĮ 22 straipsniu, kuriame buvo numatyta, kad Lietuvos Respublikos juridinių asmenų gaunami dividendai iš kitų Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir užsienio juridinių asmenų arba kitų organizacijų buvo apmokestinami taikant 29 procentų pelno mokesčio tarifą. Taip pat ir užsienio juridinių asmenų arba kitų organizacijų iš Lietuvos

⁶³ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009 m. veiklos ataskaita. 2010-03-26 Nr. (1.11)-6K-1002848 // http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/veiklos_ataskaitos/FM_VEIKLOS_ATASKAITA_2009.pdf [žiūrėta 2011-10-21].

⁶⁴ Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4(1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais įstatymas // Valstybės Žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1977.

Respublikos juridinių asmenų gaunami dividendai buvo apmokestinami taikant 29 procentų pelno mokesčio tarifą. Pastebėtina, jog „paskirstytojo pelno apmokestinimo“ sąvokos 1990 m. PMĮ nebuvo.

Tuo tarpu nuo 2002 m. sausio 1 d. galiojantis PMĮ numatė dividendų ir kito paskirstyto pelno apmokestinimo tvarką, įtvirtintą PMĮ VII skyriuje. Visos nuostatos, kurios yra taikomos dividendams, taip pat taikomos ir paskirstytajam pelnui, nors paskirstytasis pelnas ir nėra teisiškai laikomas kaip vieneto dividendai Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo, Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo nustatyta tvarka. Prievolė teisingai ir laiku deklaruoti ir, jei reikia, iš dividendų išskaičiuoti pelno mokestį tenka dividendus išmokančiam Lietuvos juridiniam asmeniui. Deklaracija apie dividendų išmokėjimą ir pelno mokesčio apskaičiavimą turi būti pateikiama tam vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje įregistruota dividendus išmokanti įmonė, iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį dividendai buvo išmokėti, dešimtos dienos (PMĮ 33 str., 34 str., 36 str.).

Nuo 2002 m. sausio 1 d. iki dabar galiojančios PMĮ redakcijos Lietuvos vieneto gaunami dividendai už turimas Lietuvos vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą, taip pat užsienio vienetų gaunami dividendai už turimas Lietuvos vieneto akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Pastebėtina, kad per visą 2001 m. PMĮ galiojimo laikotarpį pelno mokesčio tarifo, taikomo gaunamiems dividendams (ar kitam paskirstytajam pelnui) apmokestinti, dydis buvo keičiamas 2008 m. gruodžio 18 d. įstatymu, t. y. nuo 15 procentų buvo padidintas iki 20 procentų. Tačiau 2009 m. gruodžio 9 d. įstatymu šis tarifas vėl sumažintas iki 15 procentų, todėl nuo 2010 m. sausio 1 d. gaunami dividendai apmokestinami 15 proc. dydžio pelno mokesčiu. Šiuo pelno mokesčio tarifo mažinimo atveju buvo siekiama užtikrinti, kad Lietuvos mokesčių sistema išliktų konkurencinga tarp Rytų ir Vidurio Europos valstybių. Be to, šis mažinimas buvo atliktas atsižvelgiant į sumažėjusias galimybes pasiskolinti lėšų iš kredito institucijų ir siekiant papildomai motyvuoti gyventojus pradėti savo verslą, bei įvertinus tai, kad verslumo skatinimas prisidėtų prie greitesnio ekonomikos atsigavimo⁶⁵.

Taip pat būtina akcentuoti PMĮ (2010 m. lapkričio 23 d. redakcija) 33 straipsnio 2 dalyje (analogiško pobūdžio – PMĮ 34 str. 2 d., reglametuojanti Lietuvos vieneto išmokamų dividendų apmokestinimą užsienio vienetai) įtvirtintą „dalyvavimo išimties“ taisyklę⁶⁶, t. y. nuostatą, numatančią, kad pelno mokesčiu nėra apmokestinami Lietuvos vieneto gaunami

⁶⁵ Pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymo projekto komiteto posėdžio protokolo išrašas // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=360328 [žiūrėta 2011-11-05].

⁶⁶ Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. Jurisprudencija, 2007, Nr. 9(99). P. 28.

dividendai iš Lietuvos vienetų, kuriuose dividendus gaunantis Lietuvos vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų (dalių, pajų). Šios PMĮ 33 straipsnio 2 dalies nuostatos taikomos ta pačia tvarka, kai dividendai išmokami nuolatinei buveinei už jai užsienio vieneto priskirtas balsus suteikiančias Lietuvos vieneto akcijas (dalis, pajus)⁶⁷. Taigi įteisinus nuostatą, jog nėra apmokestinami dividendai, kurie išmokami savininkams, valdantiems 10% įmonės akcinio kapitalo (dalyvavimo išimtis), tokiu būdu yra įtvirtintas dvigubo apmokestinimo išvengimo principas. Tiksliau, buvo nustatyta, kad dvigubas uždirbto pelno ir paskirstomo pelno neapmokestinimas naikinamas galutinio dividendų gavėjo – fizinio asmens lygmenyje, t. y. nustatyta, kad visi dividendai, kuriems gali būti taikoma dalyvavimo išimties taisyklė (pagal kurią dividendai neapmokestinami, jei akcininkas ne trumpiau kaip 12 mėnesių valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų) būtų neapmokestinami mokant juos tarp vienetų⁶⁸. Apskaičiuojant 2009 m. apmokestinamąjį pelną galiojusios PMĮ nuostatos šiuo aspektu numatė, kad dalyvavimo išimties taisyklė (dividendai neapmokestinami, jei akcininkas ne trumpiau kaip 12 mėnesių valdo ne mažiau kaip 10 procentų balsų suteikiančių akcijų) netaikoma tais atvejais, kai dividendus išmokančio Lietuvos vieneto, kuris nėra laisvosios ekonominės zonos įmonė, apmokestinamajam pelnui yra taikomas 0 procentų pelno mokesčio tarifas arba Lietuvos vieneto apmokestinamasis pelnas (ar jo dalis) nėra apmokestintas dėl PMĮ 12 straipsnio 5, 15, 16 punktuose, 46¹ straipsnyje nustatytų lengvatų. Šios nuostatos buvo taikomos išmokamiems dividendams, proporcingai tenkantiems faktiškai neapmokestintam (įskaitant apmokestintą 0 procentų tarifu) apmokestinamajam pelnui (ar jo daliai). Tokia apmokestinimo tvarka *mutatis mutandis* buvo taikoma ir iš užsienio vienetų gaunamiems dividendams.

Dividendų ir paskirstytojo pelno apmokestinimo kontekste yra aktualu nagrinėti Direktyvą 90/435/EEB⁶⁹ bei iš dalies ją keičiančią Tarybos Direktyvą 2003/123/EB⁷⁰. Direktyvoje 90/435/EEB yra nustatytos bendrosios taisyklės dėl dividendų mokėjimų ir kitų pelno paskirstymų, kuriomis siekiama užtikrinti, kad Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinėse sistemose įtvirtintos dividendų apmokestinimo sąlygos būtų neutralios konkurencijos požiūriu. Be to, priimant

⁶⁷ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-11-05].

⁶⁸ Pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymo projekto aiškinamasis raštas // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=355148 [žiūrėta 2011-11-05].

⁶⁹ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37719 [žiūrėta 2011-11-05].

⁷⁰ 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB 2003 m. gruodžio 22 d. iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=lt&ihmlang=lt&lng1=lt,fr&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,p,pt,ro,sk,sl,sv,&val=287803:cs&page> [žiūrėta 2011-11-05].

šià Direktyvą buvo siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu. Taigi kaip vienas svarbiausių dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarkos pakeitimas buvo atliktas, įgyvendinant 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, 1 straipsnio 3 dalies nuostatą, kad išmokami dividendai nuo 2009 m. sausio 1 d. pelno mokesčiu turėtų būti neapmokestinami tais atvejais, kai akcininkas valdo ne mažiau kaip 10 procentų dividendus išmokančio vieneto akcijų (dalių, pajų). Iki priimant 2008 m. balandžio 8 d. PMĮ pakeitimo įstatymą, galiojusios PMĮ nuostatos, reglamentuojančios dividendų apmokestinimą, numatė, kad ir Lietuvos vieneto, ir užsienio vieneto gaunami dividendai (jei netenkinamos Pelno mokesčio įstatymo 33 ir 34 straipsnių 2 dalyse nustatytos sąlygos) apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. Ši mokesčių apskaičiuoja, išskaito ir į biudžetą sumoka dividendus išmokantis vienetas. Iš Lietuvos vienetas išmokėtų dividendų išskaičiuota pelno mokesčio suma gali būti sumažinta metinė dividendus išmokančio vieneto apskaičiuota pelno mokesčio suma, o iš užsienio vienetas išmokėtų dividendų išskaičiuota pelno mokesčio suma iš metinės dividendus išmokančio vieneto apskaičiuotos pelno mokesčio sumos neatskaitoma⁷¹. Ši problematika buvo nagrinėta ir teisės doktrinoje, t. y. H. Gabartas⁷² teigė, kad tais atvejais, kai minėta „dalyvavimo išimties“ taisyklė nebuvo taikoma (paprastai taip buvo, kai dividendai buvo išmokami smulkiesiems akcininkams, turintiems mažiau nei 10% dividendus išmokančio Lietuvos vieneto akcijų, arba stambiesiems akcininkams, neišlaikiusiems dividendus išmokančio Lietuvos vieneto akcijų nepertraukiamą 12 mėnesių laikotarpį), ir dėl to dividendai turi būti apmokestinami, PMĮ įtvirtino keletą taisyklių, kuriomis buvo nustatyta dividendų apmokestinimo tvarka atsižvelgiant į tai, ar dividendai buvo išmokami Lietuvos, ar užsienio įmonei. Pirma, pagal PMĮ 33 straipsnio 3 dalį (galiojusią iki 2008 m. balandžio 8 d. įstatymo) buvo leidžiama Lietuvos vienetai, išmokančiam dividendus kitai Lietuvos įmonei (akcininkui), atitinkamai susimažinti savo mokėtiną mokesčių nuo apmokestinamojo pelno ta suma, kuri buvo išskaityta iš to Lietuvos vieneto išmokamų dividendų, tačiau tuo pat metu kažkodėl buvo draudžiama Lietuvos vienetai tokiu pat būdu susimažinti savo mokėtiną mokesčių nuo apmokestinamojo pelno, jei tas Lietuvos vienetas dividendus išmoka užsienio įmonei (akcininkui). Taigi dividendus išmokantis Lietuvos vienetas galėjo susimažinti mokėtiną mokesčių nuo nepaskirstyto apmokestinamojo pelno, tačiau tik ta dividendų mokesčių dalimi, kuri buvo išskaityta mokant dividendus Lietuvos įmonėms. Ši problematika, kylanti dėl aukščiau aptartos nevienodos ir

⁷¹ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=314145

⁷² Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. Jurisprudencija, 2007, Nr. 9(99). P. 29.

todėl galbūt „diskriminacinės“ dividendų apmokestinimo tvarkos taikymo, buvo išspręsta atitinkamai pakeitus PMĮ įstatymą, pagal 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, įtvirtintą reglamentavimą.

Reziumuojant aukščiau išdėstyta, darytina išvada, kad 2001 m. PMĮ yra įtvirtinta skirtinga ir turinti daugiau privalumų (lyginant su 1990 m. PMĮ) dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka, nes dividendai yra apmokestinami taikant pagrindinį pelno mokesčio tarifą, yra išvengiama dvigubo apmokestinimo ir yra įtvirtinta vadinamosios „dalyvavimo išimties“ taikymo sąlygos. Be to, 2001 m. PMĮ nuostatos yra suderintos su direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB, nuostatomis.

2.1.7. Pelno mokesčio lengvatos

1990 m. PMĮ buvo nustatytos tokios pelno mokesčio lengvatos:

1. Juridiniams asmenims, kurių pagrindinė veikla yra žemės ūkio produktų gamyba, pajamų mokesčio tarifas – 10% apmokestinamojo pelno;

2. Gamybinėms įmonėms ir organizacijoms, naudojančioms riboto darbingumo dirbančiuosius, apskaičiuotas mokestis mažinamas atitinkamai pagal riboto darbingumo dirbančiųjų dalį tarp visų dirbančiųjų:

- daugiau kaip 50% (riboto darbingumo darbuotojų tarp visų darbuotojų) – 100% (apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas);
- 40-50% – 75%;
- 30-40% – 50%;
- 20-30% – 25%.

1991 m. gegužės 30 d. 1990 m. PMĮ pakeitimo įstatymu buvo numatyta teisė Lietuvos Respublikos Vyriausybei prioritetinėms ūkio šakoms nustatyti mažesnius apmokestinamojo pelno mokesčio tarifus.

1991 metais⁷³ pelno mokesčio lengvata numatyta kūrybinėms sąjungoms (architektų, dailininkų, dizainerių, fotomenininkų, kompozitorių, kinematografininkų, mokslininkų, rašytojų, tautodailininkų, teatro, žurnalistų) ir jų įmonėms bei organizacijoms, kurios ne mažiau kaip 29% pelno panaudoja kūrybinių sąjungų poreikiams. Šiems vienetams nustatytas pelno mokesčio tarifas buvo 5% apmokestinamojo pelno.

⁷³ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 5, 6 ir 8 straipsnių papildymo // Valstybės žinios, 1991-07-20, Nr. 20-520.

1993 metais pelno mokesčio lengvatinių tarifų dydžiai nebuvo koreguojami, tik patikslinti, naujai išdėstyti pelno mokesčių mokėtojų kategorijų apibūdinimai, pavyzdžiui, žodžiai „Gamybinės įmonės ir organizacijos, naudojančios riboto darbingumo dirbančiuosius“ buvo pakeisti žodžiais „Įmonės, kurios gauna realizavimo įplaukas tik už pačių pagamintą produkciją ir kuriose dirba riboto darbingumo dirbantieji“. Žemės ūkio įmonių apmokestinimo sąlygos buvo pakeistos jas sukonkretinant taip: „Žemės ūkio produkciją gaminančių juridinių asmenų ir paslaugas žemės ūkiui teikiančių specializuotų įmonių pelno mokesčio tarifas – 10% apmokestinamojo pelno. Jeigu žemės ūkio produkcijos ir paslaugų žemės ūkiui dalis realizavimo įplaukose mažesnė kaip 60%,“ visas pelnas apmokestinamas bendra tvarka. Taip pat buvo įtvirtinta pelno mokesčio lengvatų taikymo taisyklė, jog „jeigu mokėtojas pagal Lietuvos Respublikos įstatymus turi teisę į kelias mokesčio lengvatas, teikiama tik didžiausia lengvata“.

1994 m.⁷⁴ žemės ūkio įmonėms pajamų ribos dydis buvo sumažintas iki 50 %, tokiu būdu palengvinat apmokestinimo sąlygas žemės ūkio įmonėms.

1995 m. gruodžio 28 d. įstatymu⁷⁵ 1990 m. PMĮ buvo papildytas nuostata, numatančia kompetenciją įstatymuose nustatyti atvejus ir sąlygas, kurioms esant mokesčių mokėtojai gali būti atleisti nuo nesumokėtų mokesčių, taip pat dėl to priskaičiuotų baudų ir delspinigių mokėjimo.

1996 m. kovo 28 d. įstatymu⁷⁶ buvo nustatytos pelno mokesčio lengvatos laisvosioms ekonominės zonomis ir strateginiams užsienio investuotojams. T. y. laisvųjų ekonominių zonų įmonės galėjo 5 metus nuo įmonės įregistravimo dienos mokėti 80% mažesnę pelno mokesčių, kitus 5 metus – 50% mažesnę pelno mokesčių. Taip pat jeigu užsienio investuotojas (investuotojai) įsigijo ne mažiau kaip 30% zonos įmonės įstatinio (nuosavo) kapitalo ir investavo ne mažiau kaip vieno milijono JAV dolerių vertės užsienio kilmės kapitalą, buvo numatyta, kad ši įmonė 5 metus nuo įmonės įregistravimo dienos galėjo nemokėti pelno mokesčio, o kitus 10 metų – mokėti 50% mažesnę pelno mokesčių. 1996 m. birželio 25 d. pakeitimo ir papildymo įstatymu⁷⁷ buvo pakoreguota laisvosioms ekonominės zonomis ir strateginiams užsienio investuotojams apmokestinimo tvarka ir tarifai. Be to, buvo įtvirtinta įmonių, kurių samprata apibrėžta Lietuvos Respublikos mažųjų įmonių įstatyme, apmokestinamajam pelnui taikomas 50 procentų mažesnis pelno mokesčio tarifas. Taip pat buvo numatyta kredito unijų apmokestinimo pelno mokesčių lengvatos.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio pakeitimo // Valstybės Žinios, 1994-12-28, Nr. 100-1999.

⁷⁵ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų papildymo // Valstybės Žinios, 1996-01-05, Nr. 1-3.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 6 ir 8 straipsnių papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 1996-04-19, Nr. 35-862.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 3, 5, 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 1996-07-02, Nr. 62-1463.

1998 m. liepos 2 d. įstatymu⁷⁸ buvo suteiktos lengvatos smulkioms įmonėms (t. y. 15 procentų pelno mokesčio tarifas), investiciniams fondams, sveikatos priežiūros institucijoms (jų paslaugos neapmokestinamos).

1999 m. birželio 15 d. įstatymu⁷⁹ nulinis pelno mokesčio tarifas buvo nustatytas kooperatinėms bendrovėms (kooperatyvams), kurios (kurie) perdirba ir realizuoja tik iš savo narių fizinių asmenų supirktą žemės ūkio produkciją bei teikia žemės ūkio paslaugas tik savo nariams fiziniams asmenims. 1999 m. liepos 7 d.⁸⁰ įstatymu nustatyta, jog pensijų fondų gautos pensijų įmokos į asmenines pensijų programų dalyvių sąskaitas bei pensijų turto investicijų pajamos neapmokestinamos.

2000 m. gegužės 18 d. įstatyme⁸¹ buvo įtvirtinta kredito unijos apmokestinimo pelno mokesčiu specifiika, t. y. kredito unijos iki 1997 m. gruodžio 31 d. buvo atleistos nuo juridinių asmenų pelno mokesčio pirmuosius 2 veiklos metus, skaičiuojant nuo įregistravimo šio įstatymo nustatyta tvarka dienos. Nuo 1998 m. sausio 1 d. arba jeigu iki to laiko suėjo 2 metai nuo kredito unijos įregistravimo dienos, kredito unijos pelnas buvo apmokestinamas 70 procentų mažesniu juridinių asmenų pelno mokesčiu. Nuo 2000 m. sausio 1 d. iki 2003 m. sausio 1 d. kredito unijos buvo visiškai atleistos nuo juridinių asmenų pelno mokesčio. Nuo 2003 m. sausio 1 d. kredito unijos pelnas buvo apmokestintas 70 procentų mažesniu juridinių asmenų pelno mokesčiu.

Apibendrinant 1990 m. PMĮ nustatytas pelno mokesčio lengvatas, manytina jog svarbiausia pelno mokesčio lengvata buvo nustatyta 1997 m. kovo 27 d. įstatymu⁸², kad apmokestinamasis pelnas, panaudotas investicijoms, apmokestinamas taikant nulinį (0 procentų) tarifą (1990 m. PMĮ 7 str. 2 d., 21 str.).

2002 m. įsigaliojus PMĮ jame pelno mokesčio lengvata buvo įtvirtinta smulkių įmonių atžvilgiu, t. y. buvo numatyta, kad vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 13 procentų mokesčio tarifą, išskyrus tam tikras išimtis. Dėl šios lengvatos taikymo reikėtų pažymėti, kad ji taikoma ne tik individualioms įmonėms, bet ir kitoms nedidelėms bendrovėms, nepriklausomai nuo juridinio statuso, atitinkančioms įstatyme nustatytus kriterijus. Tačiau jei savininkas ar jo sutuoktinis yra ir kitų individualių įmonių

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 4(1), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo 21, 22 straipsniais // Valstybės Žinios, 1998-07-31, Nr. 68-1977.

⁷⁹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio papildymo ir pakeitimo // Valstybės Žinios, Valstybės žinios, 1999-06-30, Nr. 57-1833.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 5 ir 8 straipsnių papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 1999 m. liepos 7 d. Nr. VIII-1295.

⁸¹ Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 2000-06-02, Nr. 45-1291.

⁸² Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 5, 6, 7, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo 20 straipsniu įstatymas // Valstybės Žinios, 1997-03-29, Nr. 28-661.

savininkas, ši lengvata tampa tik teorinė⁸³. Taip pat 2001 m. PMĮ buvo nustatyta lengvatinė apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka iki atskiro Lietuvos Respublikos Seimo sprendimo žemės ūkio produkciją gaminantiems juridiniams asmenims ir paslaugas žemės ūkiui teikiančioms specializuotoms įmonėms, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, juridiniams asmenims, kuriuose dirbo riboto darbingumo asmenys, pinigines ir pinigines-daiktines loterijas rengiančioms įmonėms, antai:

1) jeigu žemės ūkio produkciją gaminančių juridinių asmenų ir paslaugas žemės ūkiui teikiančių specializuotų įmonių žemės ūkio produkcijos ir paslaugų žemės ūkiui dalis realizavimo pajamose didesnė kaip 50 procentų, šių vienetų apmokestinamasis pelnas buvo apmokestinamas taikant 0 procentų pelno mokesčio tarifą;

2) laisvųjų ekonominių zonų įmonės 5 metus nuo vieneto įregistravimo dienos galėjo mokėti 80 procentų mažesnę pelno mokesčių, kitus 5 metus – 50 procentų mažesnę pelno mokesčių. Jeigu užsienio investuotojas (investuotojai) įsigijo ne mažiau kaip 30 procentų zonos vieneto įstatinio (nuosavo) kapitalo ir investavo ne mažiau kaip 1 milijono JAV dolerių vertės užsienio kilmės kapitalą, šis vienetas 5 metus nuo vieneto įregistravimo dienos neturėjo mokėti pelno mokesčio, o kitus 10 metų buvo mokamas 50 procentų mažesnis pelno mokesčių;

3) juridiniai asmenys, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudarė daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų ir kuriuose dirbo riboto darbingumo asmenys, galėjo mažinti apskaičiuotą pelno mokesčių tokia tvarka:

Riboto darbingumo asmenų dalis tarp visų dirbančių asmenų	Apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas
daugiau kaip 50 %	100 %
40–50 %	75 %
30–40 %	50 %
20–30 %	25 %

4) pinigines ir pinigines-daiktines loterijas rengiančios įmonės mokėjo į biudžetą 13 procentų pajamų nuo nominalios išplatintų loterijos bilietai (kortelių) vertės. Pinigines ir pinigines-daiktines loterijas rengiančios įmonės, kurių steigėjas yra Lietuvos tautinis olimpinis komitetas, Kūno kultūros ir sporto departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, Lietuvos vaiko draugija, Lietuvos invalidų draugija, Lietuvos žmonių su negalia sąjunga bei Lietuvos aklųjų ir silpnaregių sąjunga, į biudžetą mokėjo 5 procentus pajamų nuo nominalios išplatintų loterijos

⁸³ Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2009, 3 (16). P. 62-63.

bilietų (kortelių) vertės ir 8 procentus pajamų nuo nominalios išplatintų loterijos bilietų (kortelių) vertės privalomai skyrė labdarai ir paramai.

5) kredito unijoms, kurioms iki šio Įstatymo įsigaliojimo dienos buvo taikomos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnyje nustatytos lengvatos, šios lengvatos taikomos minėtame įstatyme nustatytais terminais ir tvarka, t. y. iki 2003 metais prasidėsiančio mokestinio laikotarpio pradžios kredito unijos buvo visiškai atleidžiamos nuo pelno mokesčio, o nuo 2003 metais prasidėsiančio mokestinio laikotarpio pradžios kredito unijos pelnas buvo apmokestinamas 70 procentų mažesniu pelno mokesčiu.

2003 m. liepos 1 d.⁸⁴ įstatymu buvo pakeistas vienetų sąrašas, kuriems netaikoma pelno mokesčio smulkioms įmonėms lengvata.

2008 m. gruodžio 18 d. įstatymu⁸⁵ numatyta, jog vienetas, vykdamas investicinį projektą, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti PMĮ 46¹ straipsnyje nustatyta tvarka. Apmokestinamąjį pelną galima sumažinti per mokestinį laikotarpį, už kurį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas mažinamas, faktiškai patirtų išlaidų šioje dalyje nurodytus reikalavimus atitinkančiam turtui įsigyti dydžiu. Šia tvarka apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas tik per 2009–2013 metų mokestinius laikotarpius patirtomis išlaidomis.

Pabaigai, galima teigti, kad svarbiausiomis 2001 m. PMĮ nustatytais pelno mokesčio lengvatomis laikytinos lengvatos įtvirtintos:

1) PMĮ 12 straipsnio 15 dalyje, kuri numato, kad neapmokestinamos yra 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 balsus 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 balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetai. T. y. šios pelno mokesčio lengvatos esmė yra numatyta galimybė motininei įmonei ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjusiai daugiau kaip 25 procentus vieneto akcijų, perleisti tas akcijas jų neapmokestinant.

2) PMĮ 17¹ straipsnyje, kuris numato mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau – MTEP) apmokestinimo pelno mokesčiu lengvatą. Kadangi MTEP darbų sąnaudos nekaupiamos –

⁸⁴ Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 12, 13, 18, 19, 20, 27, 31, 33, 35, 38, 41, 55, 57, 58, 59 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 2003-07-25, Nr. 74-3417.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymas // Valstybės Žinios, 2008-12-30, Nr. 149-6000.

atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, remiantis šio straipsnio pirmos dalies nuostatomis, MTEP veiklos sąnaudas (išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas), patirtas tuo mokestiniu laikotarpiu, galima atskaityti iš pajamų *tris kartus*, jei atliekami MTEP darbai yra susiję su vieneto įprastine vykdoma ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda⁸⁶.

3) PMĮ 46¹ straipsnyje, kuris numato apmokestinamojo pelno sumažinimą dėl vykdomo investicinio projekto. Apmokestinamąjį pelną galima sumažinti per mokestinį laikotarpį, už kurį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas mažinamas, faktiškai patirtų išlaidų 46¹ straipsnio 1 dalyje nurodytus reikalavimus atitinkančiam turtui įsigyti dydžiu. Taigi vieneto mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas per šį mokestinį laikotarpį faktiškai patirtomis turto, reikalingo įgyvendinant investicinį (-ius) projektą (-us), įsigijimo išlaidomis, jeigu šis turtas:

1) priskirtinas PMĮ 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms:

- „mašinos ir įrengimai“,
- „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“,
- „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“,
- „programinė įranga“,
- „įsigytos teisės“, ir

2) nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios)⁸⁷.

Apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas ne daugiau kaip 50 procentų. Jei 46¹ straipsnio 1 dalyje nurodytų išlaidų suma yra didesnė nei 50 procentų už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno sumos, šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeliamos už vėlesnius keturis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius apskaičiuotoms apmokestinamojo pelno sumoms sumažinti, atitinkamai mažinant perkeliama tokių išlaidų sumą. Tačiau už kiekvieną mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas negali būti sumažintas daugiau kaip 50 procentų.

Būtina akcentuoti Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo⁸⁸ 15 straipsnyje įtvirtintą lengvatinę apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką, kuri prisideda prie šiam įstatymui keliamo tikslo – sudaryti laisvojoje ekonominėje zonoje palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teisines ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti zonose tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę – techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti

⁸⁶ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-11-05].

⁸⁷ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-11-05].

⁸⁸ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas // Valstybės Žinios, 1995, Nr. 59-1462.

užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas – įgyvendinimo. Taigi pagal Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 15 straipsnio 3 dalį zonos įmonė (toje zonoje esanti ir įregistruota pagal Lietuvos Respublikos įmonių rejestro įstatymo reikalavimus bet kokios nuosavybės formos ir rūšies įmonė), į kurią kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir (arba) teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų prekių, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklos rūšimis susijusių paslaugų). Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijos suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų. Šioje dalyje nustatyta lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms. Be to, investuotojų laisvojoje ekonominėje zonoje gauti dividendai neapmokestinami Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nustatytais atvejais ir tvarka (Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 15 str. 4 d.).

Apibendrinant pelno mokesčio lengvatų institutą bei jo raidą, galima teigti, kad pelno mokesčio lengvatų taikymo sąlygos atskleidžia valstybės vykdomos verslo skatinamosios politikos gaires, pavyzdžiui skatinamąją valstybės politiką rodė lengvatinio tarifo taikymas įmonių pelnui, skirtam investicijoms. Bet kartu pastebėtina, jog lengvatinių pelno apmokestinimo sąlygų nustatymas gali turėti ir dvejopas pasekmes, t. y. palankesnių sąlygų verslui sudarymas, bet kartu ir biudžeto įplaukų sumažinimas. Kita vertus, verslas, gavęs tam tikrą pelno mokesčio lengvatų, gali dėl to padidinti gamybos ar paslaugų teikimo apimtis bei valstybei sumokėti daugiau kitų mokesčių (pvz. PVM, gyventojų pajamų mokesčių, ir kt.). Kaip aktualiausias pelno mokesčio lengvatos paminėtinos, šios: akcijų perleidimas jų neapmokestinant (12 str. 15 d.), mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apmokestinimo lengvata, apmokestinamojo pelno sumažinimą dėl vykdomo investicinio projekto, Laisvųjų ekonominių zonų įstatymo pagrindu taikomos lengvatos. Visų šių apmokestinimo pelno mokesčiu lengvatų nebuvo 1990 m. PMĮ galiojimo laikotarpiu.

2.1.8. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas ir perdavimas

Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo esmė yra tai, kad vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, turi teisę ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirti ankstesniais mokestiniais laikotarpiais patirtus nuostolius. Ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriami nuostoliai, kurie atsirado uždirbant ankstesnių mokestinių laikotarpių pajamas, tų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną apskaičiuojant pagal tais laikotarpiais galiojusius teisės aktus⁸⁹. PMĮ nuostatos dėl mokestinių nuostolių, patirtų iki 2002 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios, perkėlimo į kitus mokestinius laikotarpius yra analogiškos 1990 m. PMĮ nuostatoms. Todėl turėjo teisę perkelti ir iki 2002 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios pagal tuo metu galiojusio 1990 m. PMĮ nuostatas apskaičiuotus nuostolius.

Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas yra reglamentuojamas 2001 m. PMĮ 30 straipsnyje, numatančiame, jog jeigu mokestiniais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus atskaitymus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus gaunami mokestinio laikotarpio nuostoliai, šių nuostolių suma perkeliama į kitus mokestinius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo. Nuostoliai dėl vertybinių popierių arba išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkeliama į kitus mokestinius metus, tačiau dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. Pastebėtina, jog 2006 m. spalio 19 d. įstatymu⁹⁰ PMĮ 30 straipsnyje nustatyta mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo tvarka papildyta specialiu nuostolių dėl vieneto akcijų perleidimo perkėlimo reglamentavimu, t. y. nuostoliai dėl 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 perleidimo, jei akcijas perleidžiantis vienetas šiame vienete ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių akcijų, atskaitomi iš mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau taip atskaitomų nuostolių suma negali būti didesnė už to mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių turto vertės padidėjimo pajamų sumą, o neatskaityta tokio nuostolio suma į kitus mokestinius metus neperkeliama.

Verslui ypač palankus pakeitimas buvo priimtas 2008 m. balandžio 10 d. įstatymu. Juo buvo pakeistas terminas dėl mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo, t. y. panaikintas

⁸⁹ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-11-07].

⁹⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 13, 14, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo // Valstybės Žinios, 2006-10-31, Nr. 116-4404.

mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo galimybės ribojimas ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius. Todėl apskaičiuojant 2008 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną mokestinio laikotarpio nuostolius, išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo (ne finansų įstaigų), galima perkėlinėti neribotą laikotarpį, tačiau toks perkėlimas nutraukiamas, jeigu vienetas nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai vienetas veiklos nebetęsia dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių. Tuo tarpu nuostoliai dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkeliama ne ilgiau kaip penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuris eina po to mokestinio laikotarpio, kurį šie nuostoliai susidarė.

Paminėtina, kad viena iš pagrindinių mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo tvarkų pagal 1990 m. PMĮ ir 2001 m. PMĮ skirtumų yra tai, kad po 2002 m. sausio 1 d. apskaičiuoti vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių nuostoliai gali būti dengiami tik vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo pajamomis. Todėl vienetas turi taip tvarkyti apskaitą, kad būtų galima atskirai apskaičiuoti vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo bei įprastinės veiklos rezultatus (pelną, nuostolius).

Specifinis ir verslui pozityvus yra mokestinio laikotarpio nuostolių perdavimo reglamentavimas, perimtas iš tarptautinės apmokestinimo pelno mokesčiu praktikos. Nuostolių perdavimas yra reglamentuotas PMĮ 56¹ straipsnyje – mokestinių nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės narių. Šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti perduodami tik už 2010 metų ir vėlesnių metų mokestinius laikotarpius apskaičiuoti mokestiniai nuostoliai.

Vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetai, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai (ar jų dalis), jeigu:

- 1) vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, ir
- 2) mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, arba
- 3) mokestinius nuostolius perduoda ar perima vienetų grupės vienetas (vienetai), kuris (kurie) toje grupėje yra nuo jo (jų) įregistravimo dienos ir bus vienetų grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant nuo jo (jų) įregistravimo dienos.

Taigi mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių Lietuvos vienetų (ar tokiems Lietuvos vienetams), kurių teisinė forma yra akcinė bendrovė (uždaroji akcinė bendrovė),

įskaitant Europos bendrovę, kooperatinę bendrovę (kooperatyvas), įskaitant Europos kooperatinę bendrovę, žemės ūkio bendrovę ar ūkinę bendriją. Nuostoliai gali būti perduodami pelningiems vienetų grupės vienetams tiek pagal vertikalią, tiek pagal horizontalią vienetų grupės struktūrą, t.y., nesvarbu, ar nuostoliai perduodami tiesiogiai, ar netiesiogiai valdomo dukterinio vieneto patronuojančiam vienetui ar atvirkščiai, ar nuostoliai perduodami tarp dukterinių vienetų neturinčių tiesioginio ar netiesioginio pavaldumo, jei vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį⁹¹.

Kaip ir pagal PMĮ 30 straipsnyje reglamentuotą mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo tvarką, taip ir 56¹ straipsnyje yra įtvirtinta specifika dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo. T. y. 56¹ straipsnyje nustatyta tvarka perduotais mokestiniais nuostoliais, patirtais dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, gali būti sumažinta tik iš vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma. Tačiau, 56¹ straipsnyje nustatyta tvarka perduotų mokestinių nuostolių juos perdavęs vienetas negali priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams PMĮ 30 straipsnyje nustatyta tvarka.

Nuostolių perdavimo instituto atsiradimas PMĮ yra sveikintinas. Globalizacijos laikais, kai kapitalo savininkai steigia ir plečia įmonių grupes, manytina, jog nėra teisinga apmokestinti kiekvieną tai pačiai grupei priklausančią juridinį asmenį atskirai, nes įmonių grupės paprastai veikia turėdamos bendrą veiklos strategiją. PMĮ 56¹ straipsnyje numata tvarka verslas jau naudojasi. Ateinančių metų praktika parodys, ar šiame straipsnyje nustatyti apribojimai yra efektyvūs ir ne per griežti.

Reziumuojant mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo ir perdavimo institutų reglamentavimo analizę, darytina išvada, kad pastaraisiais metais įstatymų leidėjas verslui priėmė palankias teisės normas, t.y. mokestinius įpratinės veiklos nuostolius leista perkelti neribotą laiką, taip pat patvirtinta nuostolių perdavimo tvarka įmonėms priklausantioms įmonių grupėms.

2.1.9. Kontroliuojamų sandorių kainodara

Daugelis didžiųjų įmonių Lietuvoje sudaro įvairius sandorius (prekių ir paslaugų pirkimas–pardavimas, paskolos, turto nuoma ir pan.) su grupės įmonėmis, t. y. asocijuotais asmenimis. Remiantis PMĮ (taip pat Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, Pridėtinės vertės

⁹¹ Pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2011-08-30) // <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-11-07].

mokesčio įstatymu) sandoriai tarp asocijuotų asmenų turi būti sudaromi tikrąją rinkos kaina. 2004 m., priėmus Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymą Nr. 1K-123, buvo įteisinti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodaros metodai, kuriuos taikant turi būti nustatoma tikroji rinkos kaina⁹². Pagrindinis kontroliuojamų sandorių⁹³ kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą. Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros principas – ištiesiosios rankos principas⁹⁴, kuris įtvirtintas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio, kuriuo pagrįstos Lietuvos sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, 9 straipsnyje, ir kuris užtikrina, iš vienos pusės, kiekvienos valstybės teisę apmokestinti joje rinkos sąlygomis uždirbtą pelną, o, iš kitos pusės, tos pačios veiklos tų pačių rezultatų apmokestinimo keliose valstybėse panaikinimą, išsipareigojant koreguoti apmokestinamąjį pelną pagal ištiesiosios rankos principą ir taip sudarant sąlygas verslo plėtrai tarptautiniu mastu. Pažymėtina, kad ištiesiosios rankos principas galioja ir šalies viduje sudaromiems sandoriams⁹⁵.

Lietuvoje kontroliuojamųjų sandorių kainodaros koncepcija, kaip minėta, yra įtvirtinta Lietuvos PMĮ 40 str. 2 dalyje, numatančioje, jog jei asocijuotų asmenų⁹⁶ tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Ši įstatymo nuostata yra įgyvendinama „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklėmis“⁹⁷, kurių tikslas – užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną arba apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją

⁹² Poškaitė D., Novikovas M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą. *Ekonomika*, 2006, Nr. 76. P. 71.

⁹³ Kontroliuojamas sandoris – tai sandoris tarp asocijuotų asmenų.

⁹⁴ Ištiesiosios rankos principas – principas, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o pelnas, uždirbtas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąją rinkos kaina. Ištiesiosios rankos principas grindžiamas kontroliuojamosios transakcijos sąlygų palyginimu su palyginamąja transakcija ar transakcijomis.

⁹⁵ Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamų sandorių kainodarą // http://www.vmi.lt/GetFile.ashx?fileName=1060338037_10058_07115_MM_sandoriu_kainodara.doc [žiūrėta 2011-11-07].

⁹⁶ PMĮ 2 str. 8 d.: Asocijuoti asmenys – asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų:

1) yra susiję asmenys;

2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 // Valstybės žinios, 2004-04-21, Nr. 58-2074.

rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamųjų dydžių leidžiamais atskaitymais (išlaidomis) pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Pažymėtina tai, kad šios Taisyklės pagrįstos EBPO rekomenduojamomis ir daugelyje pasaulio valstybių pripažintomis Rekomendacijos dėl sandorių kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms (toliau – EBPO rekomendacijos, *angl. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*)⁹⁸. Šiose Taisyklėse yra apibrėžtos tiesiogiai su sandorių kainodara susijusios sąvokos, taikymo sritis, nustatyti pagrindiniai veiksmai, kurie turi būti atlikti siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkančių kontroliuojamųjų sandorių kainą, apibūdinti kainodaros metodai ir aptarti kiti su sandorių kainodara susiję klausimai. Taisyklių nuostatos dėl kontroliuojamųjų sandorių atitikimo ištiesiosios rankos principui turi būti taikomos nuo 2004 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios⁹⁹.

Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros reikšmė pasireiškia tuo, kad, nustačius neatitinkančią ištiesiosios rankos principo kainodarą, asocijuotoms įmonėms iškyla rizika, kad mokesčių administratorius gali koreguoti kontroliuojamojo sandorio kainą. Tokiu atveju dalis sąnaudų, patirtų vykdant kontroliuojamąjį sandorį, būtų priskirta prie neleidžiamų atskaitymų, todėl padidėtų įmonės apmokestinamasis pelnas ir mokėtini mokesčiai. Taip pat gali būti priskaičiuota bauda (nuo 10 iki 50 proc. mokėtinos mokesčių sumos) bei delspinigiai už laiku nesumokėtus mokesčius. Dėl to įmonės, norinčios išvengti minėtos mokesčių rizikos, turi tinkamai nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą¹⁰⁰.

PMĮ 40 straipsnio 3 dalyje yra įtvirtinta imperatyvi nuostata, jog vienetai, PMĮ nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas. Todėl šiame kontekste aktualios yra „Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“¹⁰¹, nustatančios atvejus, kuriais pajamos arba išmokos apibūdinamos iš naujo. Pajamoms arba išmokoms, apibūduotoms iš naujo pagal šias Taisykles, taikomos 2001 m. PMĮ ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatytos apmokestinimo taisyklės atsižvelgiant į šių iš naujo apibūdintų pajamų arba išmokų pobūdį. Pavyzdžiui, šių taisyklių 3 dalis numato, kad Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir

⁹⁸ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations // http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en [žiūrėta 2011-11-07].

⁹⁹ Mokesčių mokėtojams apie kontroliuojamųjų sandorių kainodarą // http://www.vmi.lt/GetFile.ashx?fileName=1060338037_10058_07115_MM_sandoriu_kainodara.doc [žiūrėta 2011-11-07].

¹⁰⁰ Poškaitė D., Novikovas M. Pelningumo rodiklių naudojimas siekiant nustatyti sandorių tarp asocijuotų asmenų kainodarą. *Ekonomika*, 2006, Nr. 76. P. 72.

¹⁰¹ Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 // Valstybės žinios, 2003-12-12, Nr. 116-5289.

fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. O už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų (Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių 5 dalis).

Taigi apibendrinant aukščiau išdėstytą galima daryti išvadą, jog kontroliuojamų sandorių kainodaros ir pajamų apibūdinimo iš naujo institutai yra 2001 m. PMĮ naujovė, lyginant su 1990 m. PMĮ įtvirtintu apmokestinimo pelno mokesčiu reglamentavimu. Tačiau šios taisyklės, vėlgi, yra paremtos tarptautine praktika siekiant užkirsti kelią nepagrįstam pelno perkėlimui į kitas valstybes.

Reziumuojant apmokestinimo pelno mokesčiu reglamentavimo pagal 1990 m., 2001 m. ir dabar galiojančios PMĮ redakcijas raidą, darytina išvada, kad svarbiausi pelno mokesčio sistemos Lietuvos Respublikoje pakeitimai buvo nulemti ir įtakoti ekonominių-socialinių sąlygų bei integracijos į Europos Sąjungą. Pavyzdžiui, pelno mokesčio pagrindinio tarifo didinimas buvo susijęs su siekiu padidinti biudžeto pajamas, lengvatinių apmokestinimo sąlygų įtvirtinimas – su siekiu paskatinti verslą, sandorių kainodaros taisyklių įtvirtinimas – siekiant perimti geriausią tarptautinę praktiką užkertant kelią pelno perkėlimui į kitas valstybes.

2.2. Pelno mokesčio reglamentavimas ES teisės aktais (Lietuvoje įgyvendintos direktyvos)

Apmokestinimo pelno mokesčiu viršnacionalinėje srityje, Lietuvos, kaip Europos Sąjungos valstybės atžvilgiu, svarbūs yra atitinkami Europos Bendrijos teisės šaltiniai. Reglamentuojant tarptautinio apmokestinimo pelno mokesčiu klausimus svarbų vaidmenį vaidina direktyvos, kaip pagrindinė juridinė forma įtvirtinant Europos Bendrijos teisės normas dėl tiesioginių mokesčių ėmimo tvarkos ir sąlygų, pavyzdžiui, darbe anksčiau nagrinėta Direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Taigi nepaisant to, kad Lietuva gali iš esmės savarankiškai tvarkytis nacionalinio tiesioginio apmokestinimo srityje, tuo pat metu ji privalo užtikrinti, kad Lietuvos tiesioginių mokesčių įstatymai būtų suderinti su atitinkamų Tarybos direktyvų reikalavimais¹⁰². Todėl šiame poskyryje yra trumpai pristatomos

¹⁰² Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. Jurisprudencija, 2007, Nr. 9(99). P. 82.

direktyvos, kurių nuostatos, įtvirtinančios apmokestinimo pelno mokesčiu reglamentavimą, turi būti įgyvendinamos Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje.

- 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms¹⁰³. Šioje Direktyvoje yra nustatytos bendrosios taisyklės dėl dividendų mokėjimų ir kitų pelno paskirstymų, kurios turi būti neutralios konkurencijos požiūriu. Be to, šia Direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu. Su pastarąja 90/435/EEB Direktyva neatskiriamai susijusi yra 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms¹⁰⁴. Kaip šias direktyvas įgyvendinantis Lietuvos Respublikos nacionalinis teisės aktas paminėtinas 2008 m. balandžio 8 d. PMĮ pakeitimo įstatymas¹⁰⁵, kuris Lietuvos Respublikos pelno mokesčio reglamentavimo sistemoje įtvirtina nuostatas, suderintas su pastarosiose Direktyvose įtirtintu dividendų apmokestinimo pelno mokesčiu, reglamentavimu.

- 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis¹⁰⁶. Direktyvoje 90/343/EEB įtvirtintas reguliavimas nebuvo pakankamas, turėjo trūkumų, pavyzdžiui, turėjo būti išplėsta šios Direktyvos taikymo sritis, nes nors jos 3 straipsnyje apibrėžiamos įmonės, priklausančios jos taikymo sričiai, o jos priede išvardijamos įmonių, kurioms ji taikoma, formos, tačiau tam tikros įmonių formos nėra išvardytos tame priede, nors jos yra laikomos tos valstybės narės rezidentėmis mokesčių tikslais ir jos yra apmokestinamos įmonių pelno mokesčiu. Šis ir kiti Direktyvos 90/343/EEB pakeitimai buvo atlikti 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyvoje 2005/19/EB, iš dalies keičiančioje Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis¹⁰⁷. Direktyvos 90/434/EEB 7 straipsnis numato turto vertės padidėjimo

¹⁰³1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37719 [žiūrėta 2011-11-14].

¹⁰⁴ 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=46479 [žiūrėta 2011-11-14].

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios, 2008-04-24, Nr. 47-1748.

¹⁰⁶ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718 [žiūrėta 2011-11-14].

¹⁰⁷ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičiančianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=49741 [žiūrėta 2011-11-14].

pajamų atleidimą nuo apmokestinimo, kadangi šis pelnas gali būti gaunamas kaip perleidžiančiosios įmonės paskirstomasis pelnas, kuris būtų atleidžiamas nuo mokesčių pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB. Direktyvos 90/434/EEB ir Direktyvos 90/435/EEB uždaviniai šiuo konkrečiu atveju sutampa, tačiau skiriasi nustatytos sąlygos. Todėl Direktyva 90/434/EEB iš dalies pakeista, kad reikalavimai būtų prilyginti Direktyvos 90/435/EEB reikalavimams ir būtų atsižvelgta į žemesnę akcijų paketo ribą, nurodytą toje direktyvoje.

- 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, numatė panaikinti šių mokėjimų apmokestinimą valstybėje narėje, kurioje jie tokie mokėjimai įvykdomi. Ši direktyva taip pat užtikrina, kad šie mokėjimai būtų apmokestinami tik vieną kartą kurioje nors valstybėje narėje. Kadangi dėl šios Direktyvos 2003/49/EB taikymo Lietuvai (taip pat Čekijos Respublikai, Latvijai, Lenkijai ir Slovakijai) galėjo kilti su biudžetu susijusių problemų, atsižvelgiant į pagal nacionalinę teisę taikomo mokesčio, išskaičiuoto prie šaltinio, tarifą ir remiantis mokesčių konvencijomis dėl pajamų ir kapitalo bei tokiu būdu surinktomis pajamomis, todėl 2004 m. balandžio 29 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, kuria buvo nustatytas pereinamasis laikotarpis dėl šios Direktyvos taikymo Lietuvos atžvilgiu, t. y. Lietuvai leidžiama netaikyti 1 straipsnio nuostatų iki Direktyvos 2003/48/EB 17 straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytos taikymo datos. Per 6 pereinamojo laikotarpio metus, skaičiuojant nuo pirmiau minėtos datos, mokesčio, taikomo autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 %. Per pirmuosius 4 iš 6 pereinamojo laikotarpio metų, mokesčio, taikomo palūkanų mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, tarifas negali viršyti 10 %; o per likusius dvejus metus mokesčio už tokių palūkanų mokėjimus tarifas negali viršyti 5%.

Be to, paminėtina 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo¹⁰⁸, kuri įtvirtino Lietuvos atžvilgiu adaptuotas sąvokas, pavyzdžiui, kad

¹⁰⁸ 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB,

terminas „valstybės narės bendrovė“ Lietuvos atžvilgiu reiškia bet kokią bendrovę i) kuri yra įtraukta į 2004/66/EB direktyvos priede pateiktą sąrašą; ir ii) kurios buvimo vieta pagal valstybės narės mokesčių įstatymus laikoma ta valstybė narė ir kurios buvimo vieta mokesčių tikslais, kaip apibrėžta su trečia šalimi sudarytoje Dvigubo pajamų apmokestinimo sutartyje, nėra už Bendrijos ribų; ir iii) kuri turi mokėti vieną iš išvardintų mokesčių.

Reziumuojant Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje įgyvendintų Europos Sąjungos Direktyvų, skirtų reglamentuoti apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais (taip pat ir pelno mokesčio) apibendrinimą, darytina išvada, kad pagrindinis Lietuvos Respublikos teisės aktas, įgyvendinantis nagrinėtų Europos Sąjungos direktyvų nuostatas yra 2001 m. PMĮ.

2.3. Valstybės biudžeto pajamos iš pelno mokesčio 1990 – 2010 m.

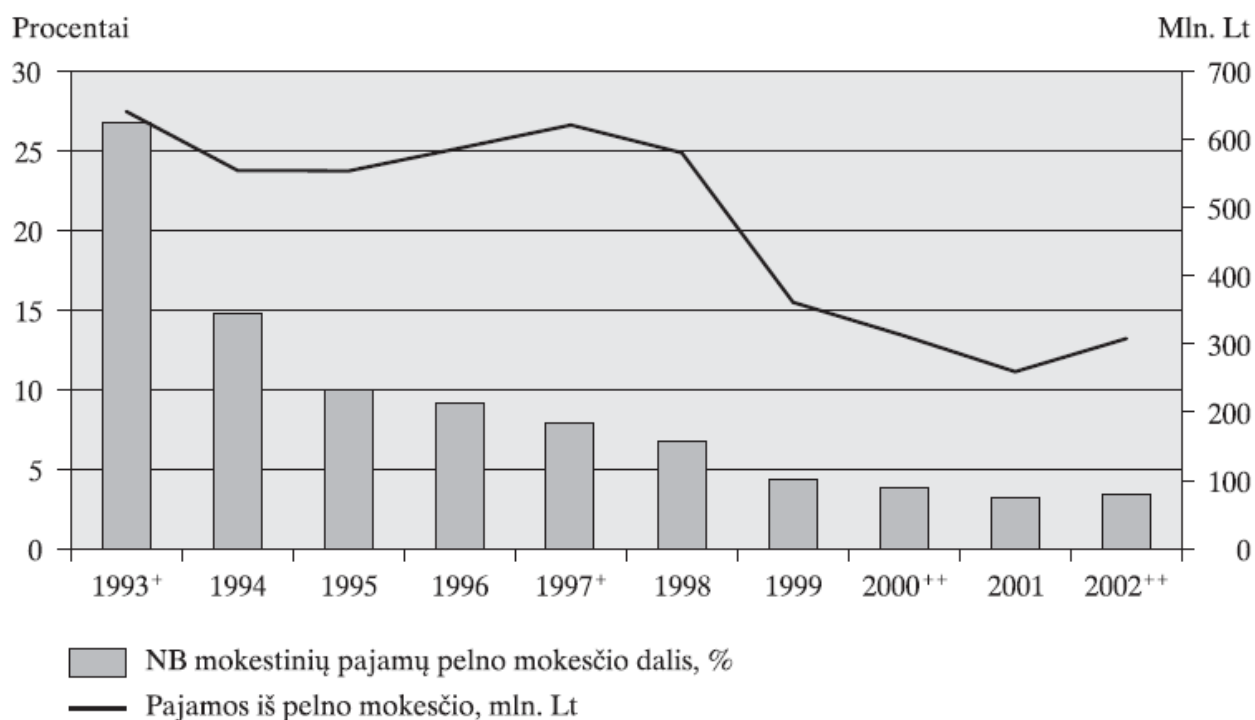
Ekonomikos teorijoje naudojamas platesnis mokesčių apibrėžimas nei teisinėje mokslinėje literatūroje – mokesčiai suprantami ir kaip „finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti“, ir kaip „reali priemonė ne tik užtikrinti žmonių vidaus ir/ar išorės saugumą, bet kartu nustatyti tokias valstybės pajamų politikos kryptis, kad jos pačiu tinkamiausiu žmogui būdu paveiktų žmogaus kultūrinį-techninį-ekonominį potencialą, kurio pagalba šis maksimaliai panaudotų tuos savo išskirtinius gebėjimus, į kuriuos ir yra nukreipiamas kiekvienas mokesčiams skirtas litas, visuomenės, savo artimųjų naudai ir valstybės naudai, bei gauti už tai atitinkamą atlygį“¹⁰⁹. Taigi šiame poskyryje yra koncentruotai pateikiama Lietuvos valstybės biudžeto pajamų, surinktų iš pelno mokesčio 1990-2010 metais tyrimas ir jų vertinimas ekonominiu aspektu.

Diagrama Nr. 1. Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų pelno mokesčio dalis (%) ir pajamos iš pelno mokesčio (mln., Lt)¹¹⁰.

2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=46633 [žiūrėta 2011-11-14].

¹⁰⁹ Butautas, D. A. Modernūs Lietuvos ateities finansai. I dalis. Efektyvūs valstybės biudžeto valdymo prioritetai. Vilnius, 2006, p. 14–15.

¹¹⁰ Sudaryta Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P.55.



Pastabos: ⁺pelno mokesčio tarifas investuojamajam pelnui: nuo 1993 m. birželio 30 d. – 10 procentų; nuo 1997 m. balandžio 1 d. – 0 procentų;
⁺⁺pagrindinis pelno mokesčio tarifas: nuo 2000 m. sausio 1 d. – 24 procentai, nuo 2002 m. sausio 1 d. – 15 procentų.
Šaltinis: Statistikos departamento duomenys.

Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas priimtas 1990 m. viduryje, o pradėtas taikyti nuo 1991 m. pradžios. Aukščiau pateikti oficialūs duomenys rodo, kad pradėjus taikyti pelno mokestį, pajamos iš jo sudarė didelę valstybės biudžeto dalį. Pavyzdžiui, 1993 m. pajamos iš pelno mokesčio sudarė daugiau nei ketvirtadalį nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Vėliau santykinė pelno mokesčio dalis mokestinėse nacionalinio biudžeto pajamose nuolat mažėjo. 2001 m. šio mokesčio įplaukos į nacionalinio biudžeto buvo mažiausios per visą laikotarpį nuo nepriklausomybės atkūrimo ir sudarė tik 3,2 procento mokestinių pajamų. Santykinės pelno mokesčio dalies mažėjimas aiškintinas keletu objektyvių priežasčių. 1991 m., kai šis mokestis pradėtas taikyti, teisinis kitų mokesčių (pridėtinės vertės, akcizų, muitų) reglamentas dar nebuvo nustatytas. Todėl pelno mokestis ir sudarė reikšmingą NB mokestinių pajamų dalį. Tačiau toks argumentas taikytinas tik pradiniam mokesčio įsigaliojimo laikotarpiui. 1990–1994 m. buvo priimti pagrindinių mokesčių įstatymai ir mokesčių sistema iš dalies apibrėžta¹¹¹. Be to, toks argumentas netinka absoliučios pelno mokesčio sumos mažėjimui paaiškinti (pvz., 1994 m. pelno mokesčio surinkta 554,48 mln. Lt, arba 13,5% mažiau nei prieš metus). Kita priežastis, kodėl surinkta mažiau NB pajamų iš pelno mokesčio – pelno apmokestinimo tvarkos pakeitimai.

¹¹¹ Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Kas valstybės kišenėje? Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2000, Nr. 7–8. P. 4-49.

Nagrinėjama laikotarpiu atlikta nemažai pakeitimų, turėjusių tiesioginės ir netiesioginės įtakos mokesčių sistemos elementams, lemiantiems biudžeto mokestinių pajamų surinkimą – mokesčio tarifams ir bazei. Lietuvoje galiojęs pagrindinis pelno mokesčio tarifas iki 2002 m. buvo sumažintas du kartus. Skatinamąją valstybės politiką kapitalo apmokestinimo srityje rodė ir lengvatinio tarifo taikymas įmonių pelnui, skirtam investicijoms. Visi tarifų pakeitimai lėmė biudžeto įplaukų mažėjimą. Perinvestuojamam pelnui taikomą tarifą sumažinus iki 10 procentų, 1994 m. pelno mokesčio dalis NB mokestinėse pajamose sumažėjo nuo 26,7 iki 14,7 procento. Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas investicijoms skirtoms įmonių lėšoms taikyti nulinį tarifą biudžetines pelno mokesčio įplaukas paveikė mažiau – 1998 m. jos buvo 6,6 procento mažesnės nei prieš metus, o santykinė pelno mokesčio dalis sumažėjo nuo 7,9 iki 6,7 procento. Įsigaliojus 24 procentų pagrindiniam tarifui, 2001 m. NB pajamos iš pelno mokesčio sumažėjo 16,8 procento, bet pelno mokesčio dalis NB pajamose pakito nedaug – nuo 3,9 iki 3,2 procento (ji ir taip buvo labai nedidelė). Negalima teigti, kad pelno mokesčio surinkimas blogėjo tik dėl pagrindinių tarifų keitimo. Tam įtakos turėjo ir kiti teisiniai apmokestinimo tvarkos pakeitimai, lėmę mokesčio bazės mažėjimą. Vienas tokių pelno mokesčio sistemos pakeitimų – tam tikriems ekonominiams subjektams imtos taikyti lengvatos. Pažymėtina, kad pelno mokesčio dalis Nacionalinio Biudžeto mokestinėse pajamose mažėjo ir tais laikotarpiais, kai esminių įstatymų pakeitimų nebuvo (žr. 1 diagrama). Tai rodo, kad pelno mokesčio surinkimą lemia ir kiti veiksniai. Lietuvos laisvosios rinkos instituto ekspertai¹¹² ne kartą pabrėžė, kad Lietuvos įmonės skundžiasi pačiais apmokestinamojo pelno skaičiavimo principais (jų neaiškumu, prieštaringumu) ir mokesčio administravimu. Pelno mokesčio surinkimui įtakos turėjo ir ūkio plėtra bei kiti ekonominiai reiškiniai. Sprendžiant iš Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Statistikos departamentas) pateiktų įmonių finansinių rodiklių, 1999 m. dėl Rusijos finansų krizės labai sumažėjo gamyba. Pelno mokesčio tais metais surinkta net 38 procentais mažiau nei 1998 m., o santykinė pelno mokesčio dalis NB mokestinėse pajamose sumažėjo nuo 6,7 iki 4,3 procento (žr. 1 diagramą.)¹¹³.

Verta atkreipti dėmesį ir į tai, kad pelno mokesčio surinkimas ženkliai sumažėjo nuo 1998 m., o tai galėjo būti įtakota ir 1998 m. vykusios Rusijos krizės. Tuo laikotarpiu, kol Lietuva dar nebuvo ES narė, Lietuvos ekonomika buvo daugiau priklausoma nuo Rusijos rinkos.

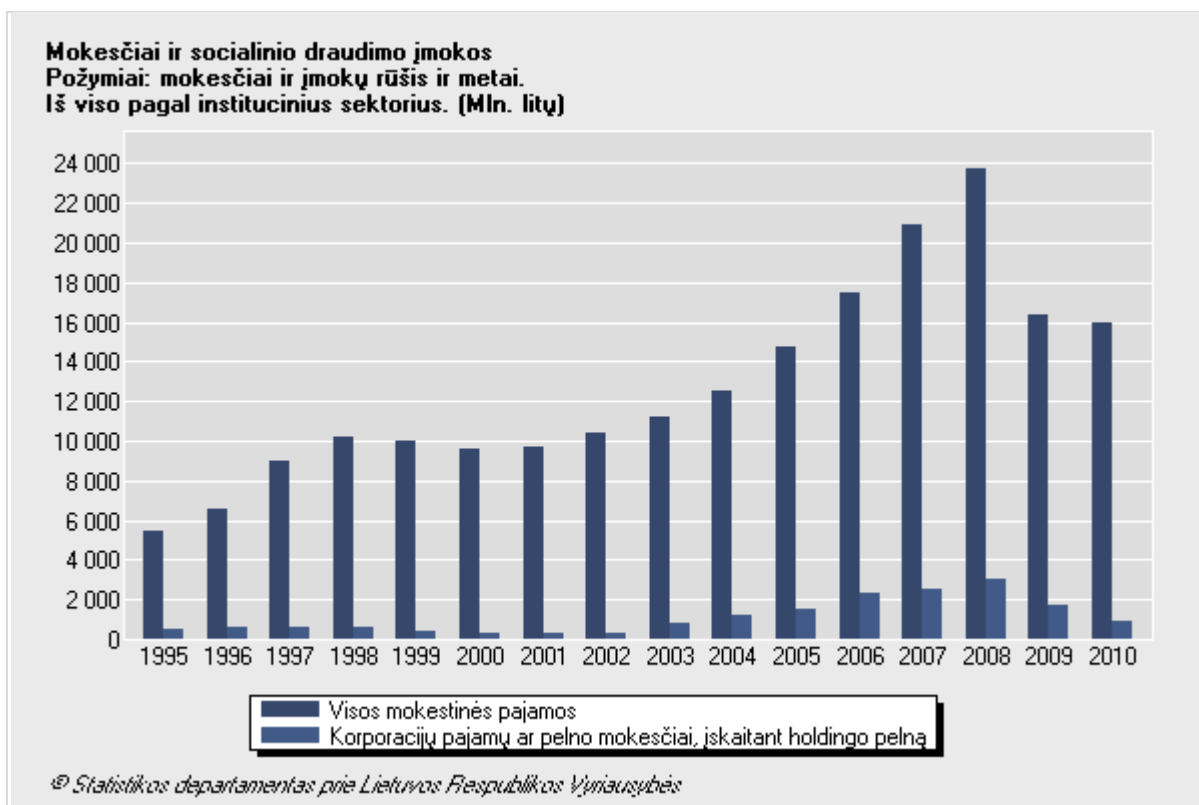
Apibendrinant 1990 m. PMĮ galiojimo laikotarpiu į valstybės nacionalinį biudžetą surinktų pajamų iš pelno mokesčio kitimo tendencijas, galima daryti išvadą, jog surenkamos pajamos iš pelno mokesčio į valstybės biudžetą mažėjo ne tik dėl valstybės vykdomos

¹¹² Lietuvos laisvosios rinkos institutas (LLRI) 2000: Ką siūlo Saulėtekio mokesčio darbo grupė? // <http://www.lrinka.lt> ; Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 57.

¹¹³ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 58.

apmokestinimo pelno mokesčiu politikos, bet ir dėl pelno mokesčio apskaičiavimo principų neapibrėžtumo, nepakankamai veiksmingo pelno mokesčio administravimo. Be to, surinkto pelno mokesčio dydį tiesiogiai įtakoja ir šalies ekonominė padėtis.

Diagrama Nr. 2. Įmonių sumokėtas pelno mokestis lyginant su visomis nacionalinio biudžeto mokestinėmis pajamomis¹¹⁴



Lentelė Nr. 2. Valstybės surinktas pelno mokestis lyginant su visom Lietuvos valstybės mokestinėm pajamom 2002 – 2010 m. (sudaryta autoriaus pagal Statistikos departamento duomenis¹¹⁵)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Visos valstybės mokestinės pajamos, mln. Lt	10,365	11,212	12,506	14,701	17,421	20,889	23,698	16,356	15,984
Įmonių pelno mokestis, mln. Lt	308	785	1,169	1,508	2,290	2,536	3,065	1,689	954
Procentas nuo visų mokestinių pajamų	2.97%	7.00%	9.35%	10.26%	13.14%	12.14%	12.94%	10.33%	5.97%

¹¹⁴ Duomenys iš Lietuvos statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės // <http://db1.stat.gov.lt/statbank/SelectVarVal/saveselections.asp> = [žiūrėta 2011-11-26].

¹¹⁵ Duomenys iš Lietuvos statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės // <http://db1.stat.gov.lt/statbank/SelectVarVal/saveselections.asp> = [žiūrėta 2011-11-26]

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas įsigaliojo nuo 2002 m. sausio 1 d. Kaip matyti iš aukščiau pateiktų duomenų, nuo 2003 m. valstybės pajamos iš pelno mokesčio pradėjo ženkliai didėti. Atkreiptinas dėmesys, kad didėjo ne tik absoliutus surinkto pelno mokesčio dydis, bet ir procentas nuo visų nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų. Didėjimas truko iki 2008 m., o 2009 ir 2010 m. vyko ženklus nuosmukis. Tai pirmiausia turėtų būti paaiškintina kaip susiję su ekonominiu cikliškuumu, t.y. 2002 – 2008 m. Lietuvos ūkis smarkiai augo, o 2009 – 2010 m. patyrė ekonominį nuosmukį. Taip pat manytina, jog prie pastarojo dešimtmečio pelno mokesčio surinkimo augimo prisidėjo ir 2001 m. PMĮ aiškesnis reglamentavimas, lyginant su 1990 m. PMĮ. Bet kuriuo atveju, svarbu pastebėti, kad netgi 2010 m. pelno mokesčio surinkimas nenukrito į 2002 m. lygį. Tai parodo, jog pastarąjį dešimtmetį pelno mokesčio reikšmingumas ir valstybės pajamoms, ir verslui, išaugo.

2.4. Pelno mokesčio politika ir verslas

Tenka visiškai sutikti su G. Jakštonyte¹¹⁶, kad šiandieninėmis ekonomikos sąlygomis verslo subjektams vis aktualesnė diskusijų tema tampa apmokestinimas, t. y. mokėtinų mokesčių į nacionalinį biudžetą ir įvairius tikslinius fondus minimizavimas. Pastarasis turėtų būti itin svarbus veiksnys ir potencialiems verslo subjektams – mokesčių politika, kuriai Lietuvoje skiriama vis dar nepakankamai dėmesio, lemia ir kuriamo verslo juridinio statuso pasirinkimą, nuo kurio priklauso ir apmokestinimo taisyklių pasirinkimas, ir mokamų mokesčių dydis. Be to, dabartinei Lietuvos mokesčių politikai, vis aktualesnė problema tampa ne tik mokesčių vengimas, bet ir verslo pasitraukimas į šešėlinę ekonomiką. Taip pat, manytina, jog egzistuoja nepaneigiamas ryšys tarp valstybės pasirinktos pelno mokesčio politikos ir tinkamų, palankių sąlygų verslui plėtoti. Pavyzdžiui, Anglijoje, prieš kuriantis naujiems verslo subjektams, organizuojami mokymai apie mokesčių politikos teikiamą mokesčines naudas, taip siekiant ne tik sumažinti šešėlinės ekonomikos apimtį, bet ir skatinant verslo kūrimąsi bei plėtrą¹¹⁷. Pastarasis veiksnys yra aktualiausias šiandieninei visuomenei, kai dominuoja sudėtingos verslo plėtojimo sąlygos, todėl ir besikuriantis verslo subjektas visų pirma turėtų siekti mokesčinės naudos nepažeisdamas įstatymų ir siekdamas mokesčių politikos įgyvendinimo, o ne pasitraukimo į šešėlinę ekonomiką.

Verslo kūrimosi, vystymo stadijose pasireiškia ir mokesčių politikos plėtojimo klausimas, kai reikia pasirinkti priimtinausią fiziniam asmeniui verslo formą. Pastarosios pasirinkimas yra itin svarbus sprendimas ir būtent nuo jo priklauso smulkaus verslo subjekto galimybė gauti didesnę ar mažesnę pelną, sėkmingai konkuruoti tam tikroje rinkoje, investuoti ir

¹¹⁶ Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2009, 3 (16). P. 57.

¹¹⁷ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. *Pinigų studijos* 8(2). P. 59.

plėsti savo verslą, užtikrinti jo tęstinumą ir pan. Reikėtų pabrėžti, kad besisteigiančiam smulkiąjam verslo subjektui vykdyti mokesčių politiką yra kiek lengviau nei jau egzistuojančiam, nes dar nėra nusistovėjusios apskaitos ir atskaitomybės tvarkos¹¹⁸. Kad būtų užtikrintas „laisvas kapitalo judėjimas“, turi veikti ir ekonominio efektyvumo principas, t. y. mokesčių poveikis rinkos subjektų ekonominiams sprendimams turi būti kuo mažesnis, įmonės neturi būti skatinamos investuoti į tam tikrą veiklą (šali) kitos veiklos (šalies) sąskaita arba skirti lėšas vartojimui, o ne investicijoms ar atvirkščiai¹¹⁹.

Paminėtina, jog Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas mokesčių politikos ir verslo tarpusavio santykių kontekste konstatavo¹²⁰, jog „Konstitucijos 46 straipsnio pirmosios dalies nuostata, kad „Lietuvos ūkis grindžiamas privačios nuosavybės teise, asmens ūkinės veiklos laisve ir iniciatyva“, yra glaudžiai susijusi su Konstitucijos 48 straipsnio pirmojoje dalyje įtvirtinta žmogaus teise laisvai pasirinkti darbą bei verslą. Abi šios nuostatos taip pat siejasi su Konstitucijoje įtvirtintu visų asmenų lygybės įstatymui, teismui bei kitoms valstybės institucijoms principu. Konstitucijos 29 straipsnio pirmoji dalis ir Konstitucijos 46 straipsnio trečiosios dalies nuostata numato, jog valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei. Visos šios konstitucinės nuostatos, viena kitą sąlygodamos, sudaro konstitucines prielaidas leisti įstatymus, kuriais reaguojama į tautos ūkio būklę, ekonomikos ir socialinio gyvenimo įvairovę bei kintamumą. Konkrečiai pats mokesčio ar rinkliavos tarifas neapriboja žmogaus teisės laisvai pasirinkti darbą bei verslą. Laikantis nuomonės, jog vienoks ar kitoks mokesčio tarifas riboja žmogaus teisę laisvai pasirinkti darbą bei verslą, galima prieiti prie išvados, kad jau patys mokesčiai, nustatomi atskirų ūkio ar verslo šakos subjektams, apriboja šią žmogaus teisę“.

Kaip vienas svarbiausių pasiūlymų dėl šiandieninės pelno mokesčio politikos reformavimo aspektų pabrėžtinai poreikis keisti investicijų apmokestinimo tvarką. T. y. Lietuva turėtų neatidėliodama atsisakyti nelogiško investicijų apmokestinimo pelno mokesčiu ir taip paskatinti darbo našumo ir Lietuvos ekonomikos bei konkurencingumo augimą. Lietuvos privataus sektoriaus investicijos yra vienos mažiausių Europoje, o jų neapmokestinimas leistų didinti investicijas sudarant prielaidas algų kilimui. Tokie siūlymai nuskambėjo Lietuvos laisvosios rinkos instituto (LLRI) ir Lietuvos pramonininkų konfederacijos (LPK) surengtoje konferencijoje „Investicijų neapmokestinimas: pranašumo galimybė Lietuvai“. Taip pat atkreiptas dėmesys į tai,

¹¹⁸ Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2009, 3 (16). P. 62-63.

¹¹⁹ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. *Pinigų studijos* 8(2). P. 58.

¹²⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Tesimo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr.1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui.

kad pelno mokesčio panaikinimas visoms investicijoms konkurencijos požiūriu būtų neutralus sprendimas. Tuo tarpu dabar užsienio investuotojai yra pritraukiami iškraipant konkurencijos sąlygas: dotacijos suteikiamos konkrečioms įmonėms, o apmokestinamasis pelnas sumažinamas vykdant tik kai kurias investicijas. Be to, siūlymas investicijoms taikyti nulį pelno mokesčio tarifą nereikalauja visaapimančios Pelno mokesčio įstatymo peržiūros. Įgyvendinus šį siūlymą valstybės biudžetas susidurtų tik su trumpalaikiais netekimais, kurie sugrįžtų į biudžetą kitų mokesčių forma: gyventojų pajamų, privalomojo sveikatos draudimo ir „Sodros“. Ilguoju laikotarpiu mokesčių pajamos augtų dėl didėjančios darbuotojų darbo užmokesčio bazės¹²¹. Konferencijoje „Investicijų neapmokestinimas: pranašumo galimybė Lietuvai“ buvo priminta, kad Lietuvoje galiojusi investicijų neapmokestinimo tvarka pasiteisino. Investicijos tapo apmokestintos pelno mokesčiu nuo 2002 m. Galiojant investicijų neapmokestinimo tvarkai, net ir 1998 m. Rusijos krizės metu privatus sektorius investavo daugiau negu pastaruoju laikotarpiu: 1998 m. investuota 21,3 proc. BVP, 1999 – 19,3 proc., 2000 m. – 16,4 proc., tuo tarpu 2009 m. investuota 13,2 proc., o 2010 m. – vos 11,5 proc¹²².

Lengvatinių apmokestinimo sąlygų sudarymas smulkiosioms įmonėms prieštarauja ekonominio efektyvumo principui, tačiau padeda teisingai paskirstyti apmokestinimo našta. TVF ekspertai teigia, kad kylančios ekonomikos šalyse dažnai tokį sprendimą priimti būtina, jei norima sukurti socialinę ir ekonominę infrastruktūrą – vieną iš pagrindinių sėkmingos ūkio plėtros prielaidų (Stepanyan 2003). Valstybės vykdoma įmonių pelno apmokestinimo politika buvo grindžiama pasyvaus verslo skatinimo (reguliavimo) principu.¹²³

¹²¹Raginama kuo skubiau atsisakyti pelno mokesčio investicijoms // http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/raginama_kuo_skubiau_atsisakyti_pelno_mokescio_investicijoms/6307;from_topic_id;19 [žiūrėta 2011-10-19].

¹²²Raginama kuo skubiau atsisakyti pelno mokesčio investicijoms // http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/raginama_kuo_skubiau_atsisakyti_pelno_mokescio_investicijoms/6307;from_topic_id;19 [žiūrėta 2011-10-19].

¹²³ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P.61.

3. PELNO MOKESČIO REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE

Europos Sąjungoje jau senokai siekiama diegti vienodą tiesioginių mokesčių taikymo praktiką, šiandien visos šios tarptautinės organizacijos narės, taip pat ir naujokės, apmokestinimo srityje turi nemažai laisvės. Didėjanti ekonominė integracija paskatino daugelį ES šalių praeito amžiaus paskutinį dešimtmetį peržiūrėti pelno apmokestinimo tvarką – pirmiausia tam, kad būtų užtikrintos investavimui palankios sąlygos ir ūkio konkurencingumas¹²⁴. Tačiau kadangi dabar vis tiek galioja 27 skirtingos nacionalinės pelno mokesčio sistemos, ir tai trukdo tinkamam vidaus rinkos veikimui, manytina, jog šiandien viena iš aktualiausių modernizacijos ir reformų kryptų pelno mokesčio kontekste laikytina bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės kūrimo iniciatyvos. Toks pasiūlymas harmonizuoti pelno mokestį Europos Sąjungos (ES) lygmeniu seka po dešimtmečius trukusių diskusijų šiuo klausimu. 2004 m. liepos mėn. buvo pristatytas Europos Komisijos (EK) diskusinis dokumentas dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (toliau – BKPMB) kūrimo, o šį klausimą nagrinėjusi BKPMB darbo grupė veikė 2004 – 2008 m. 2011 m. kovo mėn. EK pristatė siūlymą¹²⁵ mokesčių mokėtojams pasirinktinai, o ne privalomai taikyti BKPMB¹²⁶. 2011 m. spalio 3 d. priimtas atitinkamai į valstybių narių nuomones ir pasiūlymus pakoreguota Pasiūlymo dėl BKPMB redakcija¹²⁷. Todėl aktualu išnagrinėti šios iniciatyvos priėmimo priežastis ir aplinkybes, atlikti Pasiūlymo dėl BKPMB teisinę analizę bei įvertinti šį pasiūlymą politiniu ir ekonominiu aspektais.

3.1. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyvos Europos sąjungoje priėmimo priežastys, aplinkybės ir keliami tikslai

Pirmiausia, akcentuotina, jog Pasiūlymo dėl BKPMB esmė yra tai, kad šia siūloma sudaryti galimybę visiems pelno mokesčio mokėtojams Europos Sąjungoje apskaičiuoti pelno mokesčio bazę pagal vienodas apmokestinamojo pelno apskaičiavimo taisykles ir sudaryti galimybę tai pačiai mokesčio mokėtojų grupei priklausantiems mokesčio mokėtojams konsoliduoti apskaičiuotus apmokestinamuosius pelnus (mokestinius nuostolius). Bendra konsoliduotą pelno mokesčio bazę (BKPMB) siekiama šalinti kai kurias pagrindines mokestines augimo bendrojoje

¹²⁴ Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2). P. 58.

¹²⁵ Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS) // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_lt.pdf [žiūrėta 2011-10-20].

¹²⁶ Laisvosios rinkos instituto pozicija // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179 [žiūrėta 2011-10-20].

¹²⁷ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-10-20].

rinkoje kliūtis. Kai nėra bendrų pelno mokesčio taisyklių, dėl nacionalinių mokesčių sistemų sąveikos dažnai apmokestinama per daug ir dvigubai, o įmonėms tenka didelė administracinė našta ir didelės mokesčių reikalavimų laikymosi sąnaudos. Ši padėtis neskatina investuoti ES, todėl galiausiai trukdo įgyvendinti strategijoje „2020 m. Europa. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija“¹²⁸ nustatytus prioritetus¹²⁹. Šioje strategijoje vieni iš kliūtims bendrojoje rinkoje šalinti Komisijos siūlytinių veiksmų yra numatyti tokie, pavyzdžiui, ryžtingai laikytis pažangaus reglamentavimo darbotvarkės, įskaitant platesnį reglamentų nei direktyvų naudojimą, pradėti esamų teisės aktų *ex-post* vertinimą, stebėti rinkas, mažinti administracinę naštą, šalinti mokesčių kliūtis, gerinti verslo aplinką, visų pirma mažų ir vidutinių įmonių, ir remti verslumą.

Pelno mokesčio bazės paskirstymas grupės narėms skirtingose šalyse narėse pagal BKPMB yra pagrįstas trimis pagrindiniais veiksniais: pardavimais, darbo ir turto. Darbo veiksnys susideda iš dviejų dalių – darbo užmokesčio ir darbo vietų (kiekviena dalis sudaro po pusę darbo veiksnio). Atsižvelgiant į šiuos veiksnius, atitinkamai pirmiausia turi būti suskaičiuojama visos grupės metinis pardavimų dydis, darbo užmokestis, darbo vietų skaičius ir turto vertė, po to – konkrečios grupės įmonės. Taigi, nustatant grupės nariui A proporcingai paskirstytą dalį, naudojama tokia formulė¹³⁰:

$$A \text{ dalis} = \left(\frac{1 \text{ Pardav.}^A}{3 \text{ Pardav.}^{Gr.}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1 \text{ D. už.}^A}{2 \text{ D. už.}^{Gr.}} + \frac{1 \text{ Darb. sk.}^A}{2 \text{ Darb. sk.}^{Gr.}} \right) + \frac{1 \text{ Turtas}^A}{3 \text{ Turtas}^{Gr.}} \right) * KMB$$

Pasiūlymo dėl BKPMB parengimas įtvirtintas kaip vienas iš pasiūlymų, rekomendacijų 2010 komisijos komunikate, kurio priėmimo tikslas užtikrinti, kad Europos Sąjungos įmonės galėtų naudotis visais bendrosios rinkos teikiamais privalumais, įskaitant įsisteigimo laisvę, nes taisyklės, kuriomis tokia rinka yra grindžiama, turi būti paprastos ir pritaikytos sunkumams, kuriuos įmonės patiria savo kasdieninėje veikloje. Taigi 2010 komisijos komunikate, teigiama, kad pelno mokesčio bazės iniciatyva bus siekiama sumažinti įmonėms tenkančią administracinę naštą ir skatinti jų tarpvalstybinę veiklą. BKPMB – svarbi iniciatyva, kuria siekiama pašalinti kliūtis, kad būtų galima užbaigti bendrosios rinkos¹³¹ kūrimą. Taip pat BKPMB

¹²⁸ Komisijos komunikatas „2020 m. Europa. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija“, COM(2010) 2020, 2010 m. kovo 3 d. // http://ec.europa.eu/lietuva/documents/skelbimai/2020m_europa.pdf [žiūrėta 2011-10-20].

¹²⁹ Europos Komisijos siūlymas dėl konsoliduotos pelno mokesčio bazės // http://www.finmin.lt/web/finmin/konsol_pelno [žiūrėta 2011-10-20].

¹³⁰ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-11-26]

¹³¹ Komisijos komunikatas „Kuriamas Bendrosios rinkos aktas. Siekiant labai konkurencingos socialinės rinkos ekonomikos 50 pasiūlymų, kaip pagerinti bendrą darbą, verslą ir prekybą“, COM(2010) 608, 2010 m. spalio 27 d. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0608:FIN:LT:PDF> [žiūrėta 2011-10-20].

buvo įvardyta metinėje augimo apžvalgoje¹³² kaip augimą didinanti iniciatyva, kuri turėtų būti įgyvendinama sparčiau, kad paskatintų augimą ir darbo vietų kūrimą.

Taigi Pasiūlymo dėl BKPMB iniciatoriai¹³³ tikisi, jog jame teikiamas bendras požiūris padėtų užtikrinti nacionalinių mokesčio sistemų nuoseklumą, bet šiuo pasiūlymu nėra siekiama suderinti pelno mokesčio tarifų. Kadangi laikomasi pozicijos, kad reikėtų skatinti sąžiningą mokesčio tarifų konkurenciją, nes tarifų skirtumai leidžia išlaikyti tam tikrą mokesčio konkurenciją vidaus rinkoje, o sąžininga mokesčio konkurencija, remiantis tarifais, užtikrina didesnę skaidrumą ir, nustatant mokesčio tarifus, valstybėms narėms leidžia įvertinti ir savo rinkos konkurencingumą, ir biudžeto poreikius. Todėl Pasiūlymu dėl BKPMB siekiama pereiti prie augimui palankesnio ir ekologiškesnio apmokestinimo. O vienas iš pagrindinių pasiūlymo tikslų – sukurti bendrą bazę, kuria būtų remiami moksliniai tyrimai ir plėtra. Remiantis BKPMB, visos sąnaudos, susijusios su moksliniais tyrimais ir plėtra, yra atskaitomos. Šis požiūris bus paskata įmonėms pasirinkti taikyti sistemą ir toliau investuoti į mokslinius tyrimus ir plėtrą. Tarpvalstybiniu mastu užskaitant ekonominius nuostolius, dėl BKPMB grindžiamo konsolidavimo bendra bazė paprastai bus mažesnė.

3.2. Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) iniciatyvos esmės teisinė analizė

Pirmiausia, būtina nustatyti šios BKPMB iniciatyvos **teisinį pagrindimą**. Kadangi Komisijos pateiktas pasiūlymas dėl BKPMB turi direktyvos formą, tai galima teigti, jog BKPMB iniciatyvos teisinis pagrindas yra įtvirtintas sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos 115 straipsnyje, suteikiančiame kompetenciją priėmimui direktyvų dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo (taip pat ir dėl teisės aktų nustatančių tiesioginius mokesčius).

Dėl Pasiūlymo dėl BKPMB atitikimo **subsidiarumo principui**, EK argumentavo, jog BKPMB sistema siekiama šalinti mokesčines kliūtis, kurios daugiausia atsiranda dėl Sąjungos susiskaidymo į 27 atskiras mokesčio sistemas, su kuriomis susiduria bendrojoje rinkoje veiklą vykdančios įmonės. Kiekvienos valstybės narės atskirai suplanuoti ir įgyvendinami nesuderinti veiksmai pakartotų esamą padėtį, nes įmonėms vis dar reikėtų turėti reikalų su tiek mokesčių administracijų, kiek būtų valstybių narių, kuriose jos turėtų mokėti mokesčius. Šiame pasiūlyme išdėstytos taisyklės, pavyzdžiui, dėl tarpvalstybinių nuostolių sumažinimo ir neapmokestinamo

¹³² Komisijos komunikatas „Metinė augimo apžvalga. Visapusiško ES atsako į krizę spartinimas“, COM(2011) 11, 2011 m. sausio 12 d. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0011:FIN:LT:HTML> [žiūrėta 2011-10-20].

¹³³ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-10-21].

grupės restruktūrizavimo, būtų neveiksmingos ir, panašu, iškreiptų rinką būtent dėl dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo, jeigu kiekviena valstybė narė taikytų savo sistemą. Nė viena iš šių taisyklių nesulygina nacionalinių pelno padalijimo taisyklių, kad patobulintų esamą – jau ir taip sudėtingą – įmonių pelno paskirstymo tarp susijusių įmonių procesą¹³⁴.

Tuo tarpu Lietuvos specializuoto komiteto išvada taip pat laikomasi pozicijos, jog BKPMB neprieštaruoja subsidiarumo principui, nes atsižvelgiant į tai, kad: dabar galioja 27 skirtingos nacionalinės pelno mokesčio sistemos, ir tai trukdo tinkamam vidaus rinkos veikimui; valstybės narės kiekviena atskirai negali užtikrinti visapusiškų šios problemos sprendimų. Kiekvienos valstybės narės atskirai suplanuoti ir įgyvendinami nesuderinti veiksmai pakartotą esamą padėtį, nes mokesčio mokėtojams vis dar reikėtų turėti reikalų su tiek administracijų, kiek būtų jurisdikcijų, kuriose jie turėtų mokėti mokesčius; teisinė bendrų taisyklių sistema turėtų būti kuriama Bendrijos mastu; Komisija ėmėsi iniciatyvos, turėdama omenyje, kad pagal subsidiarumo principą valstybės narės išlaiko suverenumą nustatyti savo pelno mokesčio tarifus ir todėl valstybės narės gali ir toliau galės nevaržomos spręsti, kokių mokesčių pajamų ir kokios sudėties siekia¹³⁵.

Taip pat yra pagrindžiamas Pasiūlymo dėl BKPMB neprieštaravimas proporcingumo principui. Nes šis pasiūlymas, parengtas kaip pasirenkamoji sistema, yra labiausiai proporcingas nurodytų problemų sprendimo būdas. Įmonės, kurios neketina keltis į užsienį, nebus priverstos patirti nereikalingų administracinių bendrų taisyklių įgyvendinimo sąnaudų, kai jokios realios naudos nėra. Tikimasi, kad šia iniciatyva bus sukurtos palankesnės sąlygos investuoti bendrojoje rinkoje, nes mokesčių reikalavimų laikymosi sąnaudos, kaip numatoma, turėtų sumažėti. Be to, pašalinus sandorių kainodaros formalumus, įmonės turėtų gauti nemažos naudos dėl atsiradusių galimybių tos pačios grupės nuostolius perkelti į užsienį ir dėl neapmokestinamų grupės vidinių reorganizacijų. Teigiamas poveikis turėtų būti didesnis už galimas papildomas finansines ir administracines sąnaudas, kurias patirtų nacionalinės mokesčių institucijos per pirmąjį sistemos įgyvendinimo etapą. Šiame pasiūlyme išdėstytos priemonės tinkamos ir reikiamos norimam tikslui pasiekti (t. y. yra proporcingos). Jomis sprendžiamas pelno mokesčio bazės derinimo klausimas, kuris yra prielaida nustatytoms mokesčinėms kliūtims šalinti ir bendrąją rinką iškreipiantiems elementams taisyti. Čia taip pat reikėtų paaiškinti, kad šiuo pasiūlymu mokesčio tarifai nederinami (arba nenustatomas mažiausias mokesčio tarifas). Iš tikrųjų tarifų nustatymas laikomas neatskiriamu

¹³⁴ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-10-20].

¹³⁵ Specializuoto komiteto išvada pasiūlymui dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (ES-11-20) 2011 m. gegužės 18 d. Nr. P-108-14 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179 [žiūrėta 2011-10-20].

valstybių narių mokesčių suverenumo klausimu, todėl jo klausimą paliekama spręsti nacionalinės teisės aktais¹³⁶.

3.3. BKPMB iniciatyvos vertinimas ekonominiu aspektu, ekonominė nauda

Komisijos oficialiai pateikti poveikio vertinimo ekonominiai rezultatai rodo, kad pašalinus nustatytas pelno mokesčio kliūtis, įmonės galėtų priimti pagrįstesnius ekonominius sprendimus ir pagerinti bendrą ekonomikos veiksmingumą. Pasirinkus pasirenkamąją arba privalomąją BKPMB, būtų sukurta kiek didesnė gerovė. Pasirenkamoji BKPMB tinkamesnė dėl kelių priežasčių. Poveikio vertinime patikrintos dvi pagrindinės priežastys: i) apskaičiuotas poveikis užimtumui daug didesnis ir ii) išvengiama primesto pokyčio – kiekvienai Sąjungos įmonei savo mokesčio bazę skaičiuoti pagal naują metodą (nepriklausomai nuo to, ar ji veiklą vykdo daugiau negu vienoje valstybėje narėje). Analizuojamas reformas galima sieti su svarbiu ilgalaikiu dinamiu poveikiu. Tikimasi, kad šis poveikis taps realybe taikant pagrindinę priemonę – mažinant neapibrėžtumą ir (faktines ir suprantamas) sąnaudas, kurias patiria įvairiose jurisdikcijose veikiančios įmonės. Galiausiai tai padidins tarpvalstybines investicijas Sąjungoje tiek dėl tolesnės Europos ir užsienio tarptautinių įmonių plėtros, tiek dėl naujų vien tik vietoje veikiančių įmonių naujų investicijų kitose valstybėse narėse. Pažymėtina, kad galima tikėtis, kad papildomų reikalavimų laikymosi sąnaudų, siejamų su įpareigojimų laikytis skirtingų mokesčių taisyklių visoje Sąjungoje, panaikinimas ir reikalų tvarkymo su daugiau negu viena mokesčių administracija pašalinimas (vieno langelio principas) sustiprins įmonių gebėjimą plėsti tarpvalstybinę veiklą. Tokia perspektyva turėtų būti ypač naudinga mažosioms ir vidutinėms įmonėms, kurioms didžiausią poveikį daro esamos didelės reikalavimų laikymosi sąnaudos. Nors poveikio vertinime pabrėžiama, kad galutinis BKPMB įvedimo poveikis bendroms mokestinėms pajamoms priklausys nuo to, kokią politiką pasirinks pačios valstybės narės, svarbu, kad valstybės narės itin atsižvelgtų į poveikį pajamoms, visų pirma dėl labai sunkios biudžeto padėties daugelyje valstybių narių. Apskritai naujos bendros bazės taisyklės padėtų nustatyti vidutinę ES bazę, kuri būtų labiau išplėsta nei dabartinė. Tarpvalstybiniu mastu užskaitant ekonominius nuostolius, dėl BKPMB grindžiamo konsolidavimo bendra bazė paprastai bus mažesnė. Iš esmės poveikis valstybių narių pajamoms galiausiai priklausys nuo to, kokią politiką jos pasirinks dėl galimo įvairių skirtingų mokesčio priemonių arba taikomų mokesčio tarifų derinio pritaikymo. Todėl šiuo klausimu sunku numatyti

¹³⁶ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-10-20].

tikslų poveikį kiekvienai valstybei narei. Tačiau į direktyvą įtraukta sąlyga poveikį peržiūrėti po penkerių metų¹³⁷.

Taigi oficialiai pateikiamoje ataskaitoje apie poveikio vertinimą Komisija išskirtinai akcentuoja, jog veikiant BKPMB taisyklėms, įmonės sutaupys dėl mažesnių reikalavimų laikymosi sąnaudų ir tai ypač turėtų paskatinti plėstis mažas ir vidutinės įmonės į kitas ES šalis. Tačiau iš tiesų BKPMB taisyklės pirmiausia palies didžiuosius daugianacionalinius verslus. Kažin ar naujos BKPMB taisyklės bus esminės mažam ir vidutiniam verslui priimant sprendimus dėl plėtros į kitas ES šalis. Juk pelno mokesčio taisyklės yra tik vienas iš daugelio reguliacinių barjerų, su kuriais susiduriama pradėjus verslą naujoje šalyje. Investuojant kitose šalyse verslininkai susiduria su nemažai naujovių, pradedant nuo kultūrinių papročių skirtumo ir kalbos barjero, baigiant skirtingomis bendrovių civilinės teisės normomis, darbo teisės, aplinkosaugos ir kt. normomis. Jeigu jau verslininkas ryžtasi žengti žingsnį į kitą valstybę, jis paprastai jau būna pasiruošęs, kad svetimoje šalyje jo lauks išties kitokia verslo aplinka. Todėl abejotina, ar BKPMB naujovė suduos esminę paskatą plėstis smulkiam ir vidutiniam verslui. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad pasirinkus BKPMB taisyklę, Lietuvos įmonės negalėtų naudotis pagal dabartinį PMĮ galiojančiomis pelno mokesčio lengvatomis.

Žvelgiant iš didžiojo daugianacionalinio verslo perspektyvų, verta sutikti su Komisijos vertinimu, jog bendra įmonių grupės apmokestinimo bazė turėtų būti mažesnė dėl konsolidavimo ir galimybės tarp valstybių narių sudengti ekonominius nuostolius. Tačiau, atsižvelgiant į keturis mokesčio bazės paskirstymo veiksnius (pardavimai, darbo vietos, darbo užmokestis ir turtas) ir tai, kad išsivysčiusiose Vakarų Europos valstybėse, kuriose galioja didesni pelno mokesčio tarifai ir kuriose paprastai bus užfiksuotos didesnės pardavimų apimtys, didesnis darbo užmokestis bei didesnės naudojamo turto vertės, gali taip atsitikti, jog įmonių grupėms teks netgi didesnė pelno mokesčio našta. Kitaip tariant, pelno mokestį „labiau į save sutrauks“ išsivysčiusios Vakarų Europos valstybės. Visi bazės paskirstymo formulėje naudojami veiksniai nėra tokie akivaizdūs, vienareikšmiai priimtini ir objektyvūs, kaip kad teigia Komisija. Akivaizdu, kad naujosios ES narės, tokios kaip Lietuva, dėl žemesnio ekonominio išsivystymo, kuris tiesiogiai įtakoja bazės paskirstymo formulės veiksnius, gali prarasti pelno mokesčio įplaukas. Tuomet Lietuvos įstatymų leidėjui gali tekti didinti pelno mokesčio tarifą ar kitus mokesčius (greičiausiai PVM, akcizus ar gyventojų pajamų mokesčius). Todėl Lietuvos Vyriausybė turėtų atlikti detalesnius skaičiavimus ir tyrimus, kiek jos valstybės mokestinės pajamos gali sumažėti dėl BKPMB direktyvos įsigaliojimo.

¹³⁷ Pasiūlymas. Tarybos direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS) // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_lt.pdf [žiūrėta 2011-10-20]. arba http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.dok_priedas?p_id=27740

Bendra konsoliduotoji pelno mokesčio bazė – tai bendros taisyklės, kurias ES veikiančios įmonės galėtų taikyti apskaičiuodamos savo apmokestinamąjį pelną. Tai reiškia, kad įmonei ar įmonių grupei apskaičiuojant savo apmokestinamas pajamas reikėtų laikytis tik vienos ES sistemos reikalavimų, o ne taikyti skirtingas kiekvienos valstybės narės, kurioje jos vykdo veiklą, taisykles. Be to, taikant BKPMB, daugiau negu vienoje ES valstybėje narėje veiklą vykdančioms įmonėms reikėtų teikti tik vieną mokesčio deklaraciją už visą Europos Sąjungoje vykdomą veiklą. Taikydamos BKPMB įmonės arba įmonių grupės galėtų konsoliduoti visą pelną ir nuostolį visoje ES – taip būtų pripažįstama jų tarpvalstybinė veikla. Bendra konsoliduotoji mokesčio deklaracija būtų naudojama įmonės mokesčio bazei nustatyti. Ją nustačius, visos valstybės narės, kuriose įmonė veikia, turėtų teisę apmokestinti tam tikra tos bazės dalimi, apskaičiuota pagal specialią trimis vienodos svarbos veiksniais (darbu, turtu ir pardavimu) pagrįstą formulę. Tai būtų daroma per įmonės pagrindinės valstybės narės mokesčių instituciją (t. y. vieno langelio principu veikiančią sistemą). Pasiūlytoje direktyvoje išdėstytos aiškios procedūrinės taisyklės, kaip įmonės galėtų pasirinkti taikyti BKPMB sistemą, kaip turėtų pateikti savo mokesčio deklaraciją, kaip turėtų būti derinamos susijusios formos ir koordinuojamas auditas. Kiekvienos įmonės arba grupės visos Europos Sąjungoje vykdomos veiklos mokesčio deklaracija būtų teikiama pagrindinės valstybės narės mokesčių institucijai ir ta pati valstybė narė būtų atsakinga už patikrų ir tolesnių su pateikta deklaracija susijusių veiksmų derinimą¹³⁸.

Kaip minėta, Komisija teigia, jog didžiausia BKPMB įvedimo nauda – įmonėms sumažėtų reikalavimų laikymosi sąnaudos. Apžvalgos duomenys rodo, kad įvedus BKPMB, reikalavimų laikymosi sąnaudos dėl užduočių, susijusių su periodiniais mokesčiais, sumažėtų iki 7 %. Tikimasi, kad faktinių ir numanomų reikalavimų laikymosi sąnaudų sumažinimas darys didelį poveikį įmonių gebėjimams ir norui vidutinės trukmės ir ilgalaikiu laikotarpiu veiklą plėsti užsienyje. Be to, numatoma, kad patronuojančiajai įmonei steigiant naują patronuojamąją įmonę kitoje valstybėje narėje, dėl BKPMB būtų iš esmės sutaupyta reikalavimų laikymuisi skirto laiko ir sumažintos atitinkamos sąnaudos. Tyrime dalyvavę mokesčių ekspertai apskaičiavo, kad vidutiniškai, atidarydama naują patronuojamąją įmonę kitoje valstybėje narėje, didelė įmonė patiria daugiau negu 140 000 EUR (0,23 % apyvartos) su mokesčiais susijusių išlaidų. Naudojant BKPMB, jos sumažėtų 87 000 EUR arba 62 %. Vidutinės įmonės sutaupyta dar daugiau, tikėtina, kad sąnaudos sumažėtų nuo 128 000 EUR (0,55 % apyvartos) iki 42 000 EUR arba 67 %. Pasiūlymas bus naudingas visų dydžių įmonėms, bet jis ypač svarbus, nes yra dalis pastangų

¹³⁸ Specializuoto komiteto išvada pasiūlymui dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (ES-11-20) 2011 m. gegužės 18 d. Nr. P-108-14 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179 [žiūrėta 2011-10-20].

paremti ir paskatinti MVĮ pasinaudoti bendrąja rinka, kaip išdėstyta Smulkiojo verslo akto Europai apžvalgoje.¹³⁹

Iš Europos Komisijos pasiūlytų bendros ES pelno mokesčio bazės skaičiavimo taisyklių, kuriomis galėtų naudotis verslas Lietuvoje, akcentuotina tai, kad Lietuvos verslui atsivertų daugiau galimybių patekti į pusės milijardo ES vartotojų rinką. Šiuo metu nemažai įmonių, ypač smulkių ir vidutinių, vengia plėsti savo verslą į kitas šalis dėl skirtingų ir sudėtingų mokesčių įstatymų. Bendra pelno mokesčio bazė paskatintų daugiau įmonių plėstis ES viduje. Vertinama, kad BKPMB dviem trečdaliais sumažintų mokesčių administravimo našta plečiant įmonę į kitas ES šalis. Taip pat BKPMB nauda Lietuvai pasireikštų tuo, kad:

- Ženkliai sumažėtų administravimo našta įmonėms. Šiuo metu ES veikia 27 skirtingos sistemos, pagal kurias skaičiuojamas apmokestinamas pelnas. BKPMB kasmet padėtų sutaupyti 700 milijonų eurų administravimo išlaidų.
- Lietuva taptų patrauklesne rinka užsienio investuotojams. Dėl BKPMB visos ES valstybės pritrauktų daugiau tiesioginių užsienio investicijų, ypatingai vidutinės ir mažos šalys. Kai užsienio investuotojams reikia taikyti 27 skirtingų Europos sistemų taisykles, tokia veikla sudėtingesnė ir brangesnė, ypač nedidelėse šalyse.
- Naujoji sistema veiktų vieno langelio principu. Įmonių grupė pildytų vieną mokesčių deklaraciją ir ją pateiktų tik vienai mokesčių administracijai ES šalyje.
- Skaičiuodama apmokestinamą pelną, įmonių grupė galėtų kartu sudėti pelną ir atimti nuostolius iš veiklos visose ES šalyse. Pavyzdžiui, jei įmonė Lietuvoje gautų pelno, o kita grupės įmonė Lenkijoje patirtų nuostolių, tuomet mokestis būtų mokamas nuo bendro visos grupės pelno, t.y. atėmus nuostolius Lenkijoje. Mūsų vertinimais, dėl to verslas kasmet sutaupytų 1,3 milijardo eurų.
- Ši sistema padėtų išvengti dvigubo apmokestinimo atvejų. Kaip apmokestinti sandorius, vykstančius įmonių grupėje tarp ES šalių, šiuo metu yra sprendžiama remiantis labai sudėtinga sistema. Sandorių kainodaros taisyklės šalyse narėse yra skirtingos. Dėl šių skirtumų pasitaiko dvigubo apmokestinimo atvejų, be to, verslui ir valstybei tenka didelė administravimo našta. Mano siūloma iniciatyva verslui padėtų išvengti bylinėjimosi ir aiškinimosi su mokesčių administracijomis.
- Šią idėją palaiko net 80 proc. verslininkų visoje Europoje¹⁴⁰.

¹³⁹ Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). COM/2011/121/2. 2011-10-03. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=58968&p_query=&p_tr2=2#_ftnref25 [žiūrėta 2011-10-20].

¹⁴⁰ Pasiūlytos bendros ES pelno mokesčio bazės skaičiavimo taisyklės, kuriomis galėtų naudotis verslas Lietuvoje // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179 [žiūrėta 2011-10-20].

Abejojimas dėl BKPMB siūlymo naudingumo Lietuvai buvo išdėstytas Lietuvos Specializuoto komiteto¹⁴¹, argumentuojant, kad įgyvendinus tokį siūlymą, ES vietoj 27 pelno mokesčio apskaičiavimo sistemų būtų taikomos 28 sistemos. Tai, kad vietoj vienos pelno mokesčio sistemos valstybėms narėms reikėtų taikyti dvi pelno mokesčio sistemas, sąlygotų valstybių narių mokesčių administravimo kaštų padidėjimą. Todėl, tolimesnei diskusijai, tikslinga detaliai išnagrinėti valstybėse narėse taikytinų dviejų pelno mokesčio sistemų efektyvumo ir dėl to išaugiančių administracinių išlaidų santykį. Todėl oficiali Lietuvos pozicija dėl šios BKPMB yra tai, kad siūlomas konsolidavimo mechanizmas vertinamas kaip galimai nepasiekiantis jam keliamų tikslų bei nesuderinamas su Lietuvos interesais tose srityse, kurios priklauso nacionalinei kompetencijai (valstybės išsipareigojimų mastas ir jo įgyvendinimui užtikrinti būtinas biudžeto pajamų iš mokesčių lygis). Europos Sąjungos konkurencingumui, vertinant mokesčių aspektu, didinti galėtų būti išnaudojamos kitos šiuo metu jau taikomos iniciatyvos. Bendrų pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių taikymo galimybė, nesant konsolidavimo elementui, svarstyтина valstybėse narėse taikytinų dviejų pelno mokesčio sistemų efektyvumo ir dėl to išaugiančių administracinių išlaidų santykio bei tokių taisyklių įtakos Europos Sąjungos konkurencingumo didinimui kontekste.

Kartu būtina pateikti ir BKPMB iniciatyvai prieštaraujančias pozicijas. Antai, Laisvosios rinkos institutas teigia¹⁴², jog bendroji konsoliduotoji pelno mokesčio bazė nepadės pasiekti numatomų tikslų, t.y. užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą, sumažinti administracinę naštą ar didinti mokesčių taisyklių skaidrumą. Ekonominę analizę atliekančios institucijos konstatuoja, kad BKPMB padarys pelno mokesčių dar sudėtingesnę. Jei, kaip siūloma, BKPMB būtų neprivaloma, ji padidintų tik standartų skaičių ES viduje. Be to, bus sukurti dideli prisitaikymo kaštai verslui, ypač smulkioms ir vidutinėms įmonėms. Akivaizdu, kad suvienodinus pelno mokesčio bazę (nors tai kol kas vargiai realu – labiau tikėtinas harmonizavimas su daugybe politinių išlygų ir lengvatų) dar labiau paaštrėtų tarpvalstybinę konkurenciją tarifais. Neatsitiktinai didelių mokesčių šalys jau šiandien neretai ne tik audringai palaiko BKPMB idėją, bet ir ragina riboti „žalingą“ konkurenciją tarifais. Konkurencija yra žalinga nebent savo aukštų tarifų nesugebančioms atsisakyti vyriausybėms, bet ne sėkmingiau konkuruojančioms mažesnių mokesčių valstybėms ar Europos mokesčių mokėtojams. Taigi, vienareikšmiai galima teigti, kad BKPMB iniciatyva pasitarnaus, ir jau tarnauja, pirmas žingsnis vienodos mokesčių politikos Europos

¹⁴¹ Specializuoto komiteto išvada pasiūlymui dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) (ES-11-20) 2011 m. gegužės 18 d. Nr. P-108-14 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=399179 [žiūrėta 2011-10-20].

¹⁴² Šimašius R. Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija. http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_harmonizavimas_ir_konkurencija_pelno_mokescio_bazes_istorija/3332;from_topic_id:19 [žiūrėta 2011-09-29].

Sajungoje link. Tai pagal apibrėžimą būtų mokesčių konkurencijos ES viduje panaikinimas ir susilpnintų visos ES konkurencingumą globalioje ekonomikoje. Lietuvos laisvosios rinkos instituto atlikta analizė atskleidė tam tikras išvadas dėl pelno mokesčio bazės harmonizavimo. Pirmiausia mokesčių bazės harmonizavimas yra vienas iš mokesčių harmonizavimo būdų, sukuriantis tokias pačias pasekmes, kaip ir mokesčio tarifo ar visišką mokesčio harmonizavimą. Harmonizavus tik pelno mokesčio bazę, atsirastų visos neigiamos mokesčio harmonizavimo implikacijos, skirtųsi nebent pasekmių mastas. Antra, pelno mokesčio harmonizavimas nėra tinkama priemonė pačios Komisijos keliamiems tikslams pasiekti, t.y. užtikrinti sklandų bendrosios rinkos veikimą ir laisvą prekybą, sukurti vienodas konkurencijos sąlygas, užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą ir efektyvų išteklių paskirstymą, apsaugoti šalių mokestines pajamas, užtikrinti, kad būtų paisoma verslo logikos ir sumažinti mokesčių administravimo kaštus. Trečia, pelno mokesčio harmonizavimas ne tik nepasiektų keliamų tikslų, bet ir sukurtų neigiamas pasekmes – padidintų mokesčio našta, galimai sumažintų mokesčio įplaukas, sukurtų prisitaikymo kaštus, žleistų šalių savarankiškumą, mažintų regiono konkurencingumą, pažeistų neutralumą renkantis veiklos formą, centralizuotų mokesčių politiką. Ketvirta, tam tikrais atvejais pelno mokesčio harmonizavimas gali būti naudingas tam tikrų šalių arba tam tikriems mokesčių mokėtojams, tačiau tai būtų ne tiek sisteminis mokesčių naštos sumažėjimas, kiek šalutinis mokesčių harmonizavimo poveikis individualiems mokesčių mokėtojams. Nelemta išsipildyti viltims, kad BKPMB iniciatyva yra geriau negu nieko, nes diskusija atkreips dėmesį į pelno mokesčio bazės nustatymo problemas ir padės jas spręsti. Įdėjus daug darbo į bendrų standartų kūrimą paaiškės (iš esmės – jau paaiškėjo), kad visiems priimtinių bendrų standartų nėra. Jei bus prieita harmonizavimo, nėra net mažiausio pagrindo tikėtis, kad jis pelno mokesčių sistemas padarys skaidresnes. Taigi, Lietuvos laisvosios rinkos institutas siūlo BKPMB idėjos atsisakyti.

Reziumuojant, BKPMB iniciatyva yra sveikintina, pasiūlyme yra daug teigiamų nuostatų vertinant iš tarptautinių įmonių perspektyvų. Visgi konsoliduots pelno mokesčio bazės paskirtymo formulėje naudojami veiksniai nėra tokie akivaizdūs, vienareikšmiai priimtini ir objektyvūs, kaip teigia Komisija. Akivaizdu, kad BKPMB pasiūlymas yra labiau patrauklus didžiųjų išsivysčiusių Vakarų Europos valstybių vyriausybėms, kadangi panašu, kad pelno mokestis gali „nusėsti“ tose šalyse. Įsigaliojus šiai direktyvai Lietuvos įstatymų leidėjui gali tekti didinti pelno mokesčio tarifą arba kitus mokesčius. Abejotina, ar BKPMB naujovė suduos esminę paskatą plėstis smulkiam ir vidutiniam verslui.

IŠVADOS

1. Darytina išvada, jog pelno mokesčių Lietuvos Respublikoje reglamentuojantys norminiai teisės aktai sudaro tam tikrą sistemą, kurios pagrindas yra Pelno mokesčio įstatymas. Šiame įstatyme nustatyta apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka yra suderinta su atitinkamais Europos Sąjungos teisės aktais (pirmiausia, atitinkamomis Tarybos direktyvomis), o konkrečių Pelno mokesčio įstatymo nuostatų įgyvendinimui yra priimti poįstatyminiai norminiai teisės aktai.
2. Manytina, jog priėmus 2001 m. PMĮ buvo įvesta nauja pelno apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, išplėstas mokesčio objektas, įtvirtintos kontroliuojamų sandorių kainodaros taisyklės, pajamų apibūdinimo iš naujo taisyklės. Kaip šios reformos privalumą galima paminėti ir tai, kad naujajame įstatyme buvo atsižvelgta į tarptautinę praktiką, stengtasi išvengti dvigubo apmokestinimo ir pasiruošti įstojimui į ES. Šis įstatymo pakeitimas buvo ypač svarbus Lietuvai integruojantis į tarptautines rinkas. Kita vertus, valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiami išaiškinimai ir komentarai įgyvendinant PMĮ vis dar būna prieštaringi, todėl mokesčių mokėtojai patiria papildomų sąnaudų.
3. Darytina išvada, kad 2001 m. PMĮ yra įtvirtinta skirtinga ir turinti daugiau privalumų (lyginant su 1990 m. PMĮ) dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka, nes dividendai yra apmokestinami taikant pagrindinį pelno mokesčio tarifą, yra išvengiama dvigubo apmokestinimo ir yra įtvirtintos vadinamosios „dalyvavimo išimties“ taikymo sąlygos. Be to, 2001 m. PMĮ nuostatos yra suderintos su direktyvos 2003/123/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 90/435/EEB, nuostatomis.
4. Apibendrinant pelno mokesčio lengvatų institutą bei jo raidą, galima teigti, kad pelno mokesčio lengvatų taikymo sąlygos atskleidžia valstybės vykdomos verslo skatinamosios politikos gaires, pavyzdžiui skatinamąją valstybės politiką rodė lengvatinio tarifo taikymas įmonių pelnui, skirtam investicijoms. Kaip aktualiausias pastaraisiais metais įvestos pelno mokesčio lengvatos paminėtinos šios: akcijų perleidimas jų neapmokestinant, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apmokestinimo lengvata, apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto, Laisvųjų ekonominių zonų įstatymo pagrindu taikomos lengvatos. Visų šių apmokestinimo pelno mokesčiu lengvatų nebuvo 1990 m. PMĮ galiojimo laikotarpiu. Siūlytina neatsisakyti galiojančių lengvatų, tačiau peržiūrėti investicinio projekto lengvatos galiojimo terminą bei praplėsti subjektų apimtį, kurie galėtų prisitaikyti šią lengvatą.
5. Režiumuojant mokesčio laikotarpio nuostolių perkėlimo ir perdavimo institutų reglamentavimo analizę, darytina išvada, kad pastaraisiais metais įstatymų leidėjas verslui

priėmė palankias teisės normas, t.y. mokestinius įprastinės veiklos nuostolius leista perkelti neribotą laiką, taip pat patvirtinta nuostolių perdavimo tvarka įmonėms priklausančioms įmonių grupėms. Mokesčių administratoriui siūlytina peržiūrėti parengtą oficialųjį komentarą dėl mokestinių nuostolių perdavimo, įstatymą komentuoti plačiau, paprasčiau ir liberaliau.

6. Dėl Lietuvos valstybės biudžeto pajamų, surinktų iš pelno mokesčio 1990 – 2010 m. atlikto tyrimo rezultatų, darytina išvada, jog pelno mokesčio surinkimą įtakojo nustatytos teisės normos ir jų įgyvendinimas, mokesčių administravimo veiksmingumas bei pastarojo dvidešimtmečio Lietuvos ūkio ekonominiai ciklai, susiję su 1998 m. Rusijos krize bei 2009 m. prasidėjusiu pasauliniu ekonominiu nuosmukiu.
7. BKPMB iniciatyva yra sveikintina, pasiūlyme yra daug teigiamų nuostatų vertinant iš tarptautinių įmonių perspektyvų. Tačiau abejotina, ar BKPMB naujovė suduos esminę paskatą plėstis smulkiam ir vidutiniam verslui. Konsoliduotos pelno mokesčio bazės paskirstymo formulėje naudojami veiksniai nėra tokie akivaizdūs, vienareikšmiai priimtini ir objektyvūs, kaip teigia Komisija. Akivaizdu, kad BKPMB pasiūlymas yra labiau patrauklus didžiųjų išsivysčiusių Vakarų Europos valstybių vyriausybėms. Įsigaliojus šiai direktyvai Lietuvos įstatymų leidėjui gali tekti didinti pelno mokesčio tarifą arba kitus mokesčius. Vyriausybei siūlytina atlikti detalesnius skaičiavimus ir įvertinimus, kaip BKPMB gali įtakoti valstybės biudžetą bei Lietuvos įmonių veiklą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Nacionaliniai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992.
3. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 1990-08-31, Nr. 24-601. Negalioja nuo 2003 m. sausio 1 d.
4. Lietuvos Respublikos mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymas. Valstybės Žinios, 2009-12-28, Nr. 153-6880.
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymas. Valstybės Žinios, 2010-12-11, Nr. 145-7414.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231272 [žiūrėta 2011-10-17].

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. 1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG).
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
4. Belgijos Karalystės, Danijos Karalystės, Vokietijos Federacinės Respublikos, Graikijos Respublikos, Ispanijos Karalystės, Prancūzijos Respublikos, Airijos, Italijos Respublikos, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės, Nyderlandų Karalystės, Austrijos Respublikos, Portugalijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Švedijos Karalystės, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės (Europos Sąjungos valstybių narių) ir Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos

Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos, Slovakijos Respublikos sutarties dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo į Europos Sąjungą aktas dėl Čekijos Respublikos, Estijos Respublikos, Kipro Respublikos, Latvijos Respublikos, Lietuvos Respublikos, Vengrijos Respublikos, Maltos Respublikos, Lenkijos Respublikos, Slovėnijos Respublikos ir Slovakijos Respublikos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų.

5. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.
6. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl pajamų iš santaupų, gaunamų palūkanų forma, pamokestinimo.
7. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
8. 2004 m. balandžio 26 d. Tarybos direktyva 2004/66/EB, adaptuojanti Europos Parlamento ir Tarybos direktyvas 1999/45/EB, 2002/83/EB, 2003/37/EB ir 2003/59/EB ir Tarybos direktyvas 77/388/EEB, 91/414/EEB, 96/26/EB, 2003/48/EB ir 2003/49/EB laisvo prekių judėjimo, laisvės teikti paslaugas, žemės ūkio, transporto politikos ir mokesčių srityse dėl Čekijos Respublikos, Estijos, Kipro, Latvijos, Lietuvos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos stojimo.
9. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/76/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.
10. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
11. 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo, adaptuojanti tam tikras direktyvas mokesčių srityje.

Specialioji literatūra:

1. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 25, 31, 32, 40a, 51 ir 53 straipsnių pakeitimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38², 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40a straipsniu ir ixą skyriumi įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektu. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=383374 [žiūrėta 2011-09-28].
2. Apmokestinimas likviduojant įmonę. http://www.audita.lt/lt/teisines_paslaugos/apmokestinimas_likviduojant_imone.html [žiūrėta 2011-09-29].
3. Bivainis J., Skačkauskienė I. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. Verslas: teorija ir praktika, 2009, 10 (4).
4. Budrytė A., Mačiulaitytė E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. Pinigų studijos 8(2).
5. Daugirda D. Elektroninio deklaravimo sistema Lietuvoje: efektyvus administravimas. Public Administration, 2007, Nr. 3 (15).
6. Dovidauskas M., R. Norkus. Civilinės ir mokesčių teisės atribojimo problemos. Jurisprudencija, 2006, 2 (80).
7. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl Bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės sukūrimo ES. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:088:0048:0053:LT:PDF> [žiūrėta 2011-09-29].
8. Fiziniam asmeniui paskirstyto pelno apmokestinimas pelno mokesčiu. <http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10810300> [žiūrėta 2011-09-29].
9. Gabartas H. Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Europos Bendrijos teisei? Jurisprudencija, 2003, t. 42(34).
10. Gabartas H. Ryškėjančios naujos valstybių narių tiesioginio apmokestinimo tendencijos. Jurisprudencija, 2007, Nr. 9 (99).
11. Head J. G., Krever R. Tax reform in the 21st century :a volume in memory of Richard Musgrave. – Austin (Tex.): Wolters Kluwer Law & Business; Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.
12. Hillman A. L. Public finance and public policy :responsibilities and limitations of government. – Cambridge: Cambridge University Press, 2009.
13. Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2009, 3 (16).

14. Januška V. Individualios įmonės statusas Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje. Socialiniai mokslai, 2009, 3 (16). [http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3\(16\).pdf#page=25](http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3(16).pdf#page=25) [žiūrėta 2011-09-29].
15. Komentarai ir paaiškinimai. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046> [žiūrėta 2011-09-28].
16. Komisijos komunikatas „2020 m. Europa. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija“, COM(2010) 2020, 2010 m. kovo 3 d.
17. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui bei Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui - Bendrijos Lisabonos programos įgyvendinimas - Pažanga ir tolesni žingsniai bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės (BKPMB) link /* KOM/2006/0157 galutinis. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0157:FIN:LT:HTML> [žiūrėta 2011-09-29].
18. Lekavičius V., Galinis A. Pelno mokesčių konvergencijos procesai Europos Sąjungos valstybėse. Ekonomika, 2009, 14 (2). [http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_2\(14\).pdf#page=83](http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_2(14).pdf#page=83) [žiūrėta 2011-09-29].
19. Lietuva – tarp mažiausių mokesčių šalių Europos Sąjungoje. <http://euractiv.lt/lt/straipsnis/3647/lietuva-%E2%80%93-tarp-maziausiu-mokesciu-saliu-europos-sajungoje> [žiūrėta 2011-09-28].
20. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija nuo 2011-08-20. <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023199> [žiūrėta 2011-09-28].
21. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija nuo 2004-01-01 iki 2011-08-20. <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000023200> [žiūrėta 2011-09-28].
22. Lietuvos Respublikos seimo Europos reikalų komiteto posėdžio protokolas 2011-05-18 Nr. 100-P-25. www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=6165&p_d=111443&p_k=1 [žiūrėta 2011-09-29].
23. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius, Registrų centras, 2011.
24. Nakaitė G. Ar mokesčių įstatymo taikymas ataskaitiniam laikotarpiui, prasidėjusiam prieš įsigaliojant įstatymui, yra įstatymo galiojimas atgal? Internarional Journal of Baltic Law, 2007, 3 (1).
25. Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES: analitinė medžiaga. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2006.

26. Pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymo projekto komiteto posėdžio protokolo išrašas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=360493 [žiūrėta 2011-09-28].
27. Pelno mokesčio įstatymo ir Verslo apskaitos standartų nuostatų neatitikimai. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1003697&EasyFormId=1012289&TaxType=21046> [žiūrėta 2011-09-28].
28. Pelno mokesstis. <http://www.finmin.lt/web/finmin/pm> [žiūrėta 2011-09-28].
29. Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai. http://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=pelno%20apmokestinimas&source=web&cd=32&ved=0CDAQFjABOB4&url=http%3A%2F%2Fwww.nisc.lt%2Ffiles%2Foptional%2FPelno_nesiekianciu_organizaciju_apmokestinimo_ypatumai.doc&ei=8xuETpeiIsOo8QOV-7gv&usq=AFQjCNHbkySbArdn_9HGpv0_U98ITaWqyA&sig2=zg9-EhBKv6Nw_n_3Gkk7hw [žiūrėta 2011-09-29].
30. Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai. Kaunas, Inžinerinė ekonomika, 2003 Nr. 4 (35).
31. Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. [http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3\(16\).pdf#page=55](http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3(16).pdf#page=55) [žiūrėta 2011-09-28].
32. Savčuk O., Tumkienė V. Dividendų apmokestinimas (3): Lietuvos vieneto gaunamų dividendų apmokestinimas pelno mokesčiu. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2007, Nr. 3.
33. Sinkevičius V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. Socialinių mokslų studijos, 2009, Nr. 3 (3).
34. Skripstaitė K. Pelno mokesčio apmokestinimo metodika. http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/finansai/Skirpstaite_Kristina.pdf [žiūrėta 2011-09-29].
35. Šapalienė L. Lietuvos mokesčių sistema :teoriniai ir praktiniai pagrindai : mokomoji knyga. – Vilnius: RDI grupė, 2010.
36. Šimašius R. Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija. http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_harmonizavimas_ir_konkurencija_pelno_mokescio_bazes_istorija/3332;from_topic_id:19 [žiūrėta 2011-09-29].

37. Šimašius R. Ne pelno organizacijos: prigimtis ir reglamentavimas. Vilnius: Eugrimas, 2007.
http://www.google.com/books?id=6NZ_1GjO8DkC&hl=lt&source=gbs_navlinks_s [žiūrėta 2011-09-29].
38. Tarybos Direktyva dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės taisyklių.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_lt.pdf [žiūrėta 2011-09-28].
39. Vaitkienė J. Dividendų apmokestinimas (1): Lietuvos vieneto kitiems vienetais išmokamų dividendų mokestiniai aspektai. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2007, Nr. 1.

Teismų praktika:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 12 straipsnio 2 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas dėl Druskininkų miesto apylinkės teismo prašymo, ar Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ 8 straipsnio antrosios dalies 6 punktą atitinka Lietuvos Respublikos Konstituciją
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai
4. 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

5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo nr. 99 „dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.
6. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas Pranešimas žiniasklaidai 2011 m. rugsėjo 21 d. priimtas nagrinėti prašymas ištirti ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymo 21 straipsnio 4 dalies konstitucingumą. http://www.lrkt.lt/Pranesimai/txt_2011/L20110921b.htm [žiūrėta 2011-09-29].
7. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-963/2009. Procesinio sprendimo kategorija 9.2; 9.3.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo praktika dėl mokesčių mokėtojo atleidimo nuo delspinigių už laiku neįvykdytas mokesťines prievolės vien dėl jo priklausomybės atitinkamai socialinei grupei. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 19.