

LENGVATINIS 5 PROCENTŲ PELNO MOKESČIO TARIFFAS – TAIKYTI AR NETAIKYTI?

Martynas Endrijaitis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros doktorantas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 75
El. paštas: Martynas.Endrijaitis@gmail.com

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad mokesčiai turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas [7]. Vėlesnėje Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje plėtojama, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu [6]. Taigi mokesčių apibūdina jo struktūrą sudarantys elementai, o vienas iš esminių mokesčio elementų yra mokesčio lengvatos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 9 dalyje *expressis verbis* įtvirtinta, kad mokesčio lengvata – mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis [2]. Mokesčių teisės teorijoje pripažįstama, kad mokesčio lengvatai būdingos tokios formos: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas) arba mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas

(mokesčio nuolaidų taikymas). Atleidimas nuo mokesčio – mokesčio mokėtojo ar apmokestinamojo objekto, atitinkančių įstatymo nustatytas sąlygas, atleidimas nuo atitinkamo mokesčio. Šiuo atveju pagal atitinkamą mokesčio įstatymą asmuo ar objektas, nors ir laikomas mokesčio mokėtoju ar apmokestinamuoju objektu, tačiau jie (asmuo ar objektas) atleidžiami nuo mokėtino mokesčio. Mokesčio nuolaida reiškia išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos realiai mokesčių mokėčiam asmeniui, siekiant palengvinti jam tenkančią mokesčines naštas [5]. Vienas iš mokesčinių nuolaidos atvejų – lengvatinio tarifo taikymas.

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 5 straipsnio 2 dalį (nuostatos taikomos apskaičiuojant 2012 metų ir vėlesnių metų mokesčių laikotarpių pelno mokesčių vienetų (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant

5 procentų mokesčio tarifą, išskyrus atvejus, nustatytus šio straipsnio 3 dalyje [4]. Ši nuostata reiškia, kad mokesčio mokėtojų, atitinkančių mokesčio įstatyme numatytas sąlygas, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas lengvatiniu pelno mokesčio tarifu, kuris yra mažesnis už įprastą 15 procentų tarifą – nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Įstatymų leidėjas šiuo atveju įtvirtina mokesstinę nuolaidą – lengvatiniu tarifu siekiama mažinti mokesčio mokėtojams mokesstinę našta. Tačiau reikia pažymėti, kaip ne kartą yra išaiškinęs ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [12; 13] (toliau – LVAT), kad mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokesčių teisinių santykių dalyviams. Todėl 2012 metų ir vėlesnių metų mokesčių laikotarpių vienetų apmokestinamasis pelnas 5 procentų pelno mokesčio tarifu gali būti apmokestintas tik tuo atveju, jei vienetai atitinka visas tris sąlygas: 1) vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių; 2) mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų; 3) vienetas neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų. Šią lengvatą reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas jos taikymo ribas, nei ją aiškinant sisteminiu, nei kitais teisės aiškinimo ir taikymo metodais, negali būti taikoma teisiniams mokesčiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų. Tačiau, o tai pagrindžia ir pastaruoju metu gana dažnai nagrinėjama periodinėje

spaudoje ši tema dėl lengvatinio 5 procentų pelno mokesčio tarifo taikymo, trečioji minėta sąlyga (vienetas neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų) kelia praktinių problemų, todėl detaliau ši trečioji sąlyga analizuotina pateikiant konkrečių pavyzdžių.

Visų pirma PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama, kad PMĮ 5 straipsnio 2 dalies nuostatos netaikomos vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai. Šiuo atveju reikia pažymėti, kad pagal Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo 6 straipsnio 3 dalį individualios įmonės savininkas negali būti kitos individualios įmonės savininku [3]. Todėl ši punkto nuostata aktuali tokiu atveju, kai individualios įmonės savininko šeimos nariai turi kitą / kitų individualių įmonių. Pavyzdžiui, individualios įmonės A 2012 mokesčių metų rodikliai atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus kriterijus, t. y. šios įmonės pajamos per mokesčių laikotarpį sudaro 900 tūkst. litų, įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 9 darbuotojai. Tačiau įmonės A savininko žmona yra kitos individualios įmonės savininkė. Tokiu atveju, nors ir individuali įmonė A ir žmonos individuali įmonė atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus kriterijus dėl pajamų ir vidutinio sąrašinio darbuotojų skaičiaus, apmokestinant šių vienetų 2012 mokesčių metų apmokestinamąjį pelną, negali būti taikomas 5 procentų lengvatinio pelno mokesčio tarifas, nes vienetai atitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 1 punkto nuostatas. Tačiau jei pateiktame pavyzdyje įmonės A savininko draugas, kuris nėra

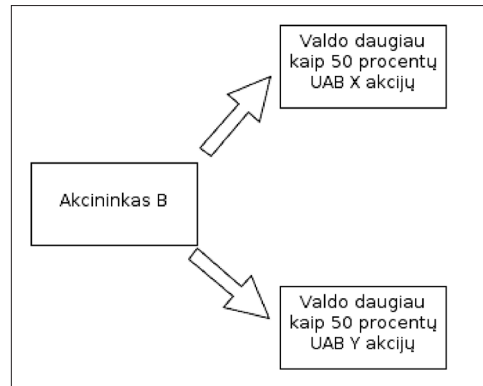
šeimoms narys, turėtų individualią įmonę, kuri taip pat atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus kriterijus, tada abu vienetai galėtų apmokestinamajam pelnui taikyti 5 procentų tarifą. Kas yra šeimos narys, PMĮ nereglamentuoja, tačiau šiuo atveju pritarina mokesčių administratoriaus pozicijai, kuri grindžiama subjektų teisinių santykių turiniu – apibrėžiant dalyvio šeimos narius, privalomos tokios sąlygos: giminystės ryšys, gyvenimas kartu su dalyviu ir bendro ūkio tvarkymas. Atsižvelgiant į tai, dalyvio šeimos narys yra kartu gyvenantis sutuoktinis (sugyventinis), jų vaikai, pilnamečių vaikų sutuoktiniai (sugyventiniai), tėvai, vaikaičiai, jei jie kartu gyvena ir turi bendrą ūkį [16].

PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 2 punkte įtvirtinama, kad lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas netaikomas vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, ir vienetams, kuriuose vieneto (individualios (personalinės) įmonės) dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų). Pastaroji nuostata reiškia, kad 1) nei individualios įmonės, kurios savininkas ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kitame vienete valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų), 2) nei vieneto, kuriame dalyvis, esantis individualios įmonės savininku, ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną tame vienete valdo daugiau kaip 50 procentų, apmokestinamasis pelnas negali būti apmokestintas 5 procentų tarifu.

Atkreiptinas dėmesys, kad „valdo daugiau kaip 50 procentų“ reiškia, kad turi valdyti 50,01 procentą ir daugiau – jeigu valdo lygiai 50 procentų akcijų, lengvatinio tarifo apribojimas netaikytinas. Pavyzdžiui, 2012 metais individuali įmonė A atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus pajamų ir vidutinio sąrašinio darbuotojų skaičiaus kriterijus. Tačiau šios įmonės apmokestinamasis pelnas negali būti apmokestintas lengvatiniu pelno mokesčio tarifu, jeigu įmonės savininkas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną UAB X valdo 51 procentą akcijų (UAB X apmokestinamajam pelnui lengvatinis tarifas taip pat netaikytinas). Taip pat lengvatinis tarifas netaikytinas ir jei individualios įmonės A savininkas jokių akcijų (dalių, pajų) nevaldo arba valdo ne daugiau kaip 50 procentų, tačiau jo šeimos narys, pavyzdžiui, žmona, paskutinę mokestinio laikotarpio dieną UAB X valdo 51 procentą akcijų. Tačiau taip pat pateiktinas kitas pavyzdys: 2012 metais individuali įmonė B atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus pajamų ir vidutinio sąrašinio darbuotojų skaičiaus kriterijus. Šios individualios įmonės B savininkas valdo UAB X 50 procentų akcijų, savininko žmona valdo 50 procentų UAB Y, savininko sesuo valdo UAB Z 50 procentų akcijų. Tokiu atveju individualios įmonės B apmokestinamajam pelnui 5 procentų lengvatinis tarifas taikytinas. UAB X, UAB Y ir UAB Z, jei tenkintų PMĮ 5 straipsnio 2 dalies sąlygas, taip pat galėtų taikyti lengvatinį tarifą. Tačiau PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 2 punkto apribojimas taikyti lengvatinį tarifą sietinas ne tik su akcijų kiekiu turėjimu, bet ir su dalimis ar pajais. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojas J turi individualią įmonę

X. 2012 m. rudenį, įsigaliojus Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymui [1], gyventojas J kartu su gyventoju K įsteigia mažąją bendriją. Įnašai kiekvieno gyventojų (J ir K) į mažąją bendriją yra to paties dydžio (lygūs – po 50 procentų dalių). Tiek individualios įmonės X, tiek mažosios bendrijos vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų, todėl abiejų vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 5 procentų tarifu (gyventojas J valdo ne daugiau kaip 50 procentų dalių mažosios bendrijos). Kitas pavyzdys: 2012 metais individualios įmonės Z mokestinio laikotarpio pajamos 90 tūkstančių litų, ir įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra trys darbuotojai. Tačiau šios individualios įmonės savininkas yra viešosios įstaigos (ne pelno organizacijos) steigėjas ir vienintelis šios įstaigos dalininkas. Kadangi 2012 metų mokestinį laikotarpį individualios įmonės savininkui priklauso 100 procentų viešosios įstaigos dalininko kapitalo, individualios įmonės Y 2012 mokestinių metų apmokestinamajam pelnui negali būti taikomas 5 procentų tarifas.

Trečiasis apribojimas, įtvirtintas PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 3 punkte, – lengvatinis 5 procentų tarifas netaikomas vienetams, kuriuose tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų). Vienetų, kuriuose tas pats dalyvis (akcininkas, narys ar pajininkas) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų, t. y. 50,01 procento ir daugiau, akcijų (dalių, pajų), apmokestinamajam pelnui lengvatinis tarifas netaikomas.



Pavyzdžiui, 2012 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių, mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų. Tačiau UAB X akcininkas B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 procentą UAB X akcijų ir 51 procentą UAB Y akcijų. UAB Y taip pat vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne didesnis kaip 10 žmonių, mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų. Taigi tas pats UAB X ir UAB Y akcininkas B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų UAB X ir UAB Y, todėl šių vienetų 2012 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 procentų pelno mokesčio tarifu negalima. Atkreiptinas dėmesys, kad tarifo apribojimas taikomas tik kai tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo abiejuose vienetuose daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų). Pavyzdžiui, 2012 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius – 9 žmonės, mokestinio laikotarpio pajamos yra 999 000 litų. Tais pačiais metais UAB Y vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius – 9 žmonės, mokestinio laikotarpio pajamos yra 800 000 litų. UAB X akcininkas Z paskutinę mokes-

nio laikotarpio dieną valdo 100 procentų UAB X akcijų ir 50 procentų UAB Y akcijų. Akcininkas A ir jo šeimos nariai nėra individualių įmonių savininkai. Tas pats UAB X ir UAB Y akcininkas Z paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abiejuose vietuose nevaldo daugiau kaip 50 procentų akcijų (UAB X 100 procentų akcijų, tačiau UAB Y tik 50 procentų akcijų), todėl šių vienetų apmokestinamajam pelnui taikytinas lengvatinis 5 procentų mokesčio tarifas.

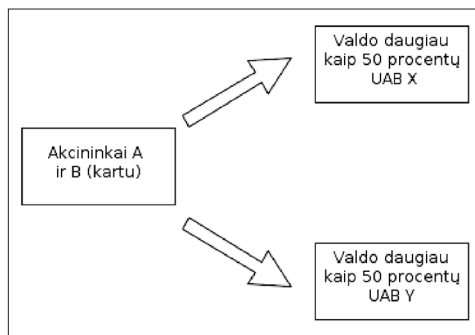
Vėlgi PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 3 punkto apribojimas taikyti lengvatinį tarifą sietinas ne tik su akcijų kiekiu turėjimu, bet ir su dalimis ar pajais. Pavyzdžiui, UAB A yra tikrosios ūkinės bendrijos dalyvis, kurio įnašas į tikrąją ūkinę bendriją yra 51 procentas visų įnašų sumos. UAB A taip pat paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 procentą UAB X akcijų. Ir tikrojoje ūkinėje bendrijoje, ir UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų. Kadangi tas pats UAB A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų UAB X akcijų ir tikrosios ūkinės bendrijos įnašų, tikrosios ūkinės bendrijos ir UAB X apmokestinamajam pelnui netaikytinas 5 procentų pelno mokesčio tarifas. Tačiau lengvatinis tarifas taikytinas, jeigu, pavyzdžiui, 2012 metais rugsejo mėnesį įsteigiama mažoji bendrija, kurios nariais yra gyventojai K ir L. Kiekvieno gyventojų įnašai į mažąją bendriją yra to paties dydžio (lygūs) – po 50 procentų. Gyventojas K paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 100 procentų UAB X akcijų. Tiek mažojoje bendrijoje, tiek UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10

žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų. Todėl tokiu atveju 2012 metų mažosios bendrijos ir UAB X apmokestinamajam pelnui gali būti taikomas 5 procentų pelno mokesčio tarifas. Vis dėlto atkreiptinas dėmesys, kad, kitaip nei PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 2 punkto nuostatoje, šiame (3 punkte) punkte nenustatyta, kad lengvatinis tarifas netaikomas ir tais atvejais, kai vienetuose paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, paju) ne tik tas pats dalyvis, bet ir jo šeimos nariai. Pavyzdžiui, gyventojas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 procentą UAB X akcijų, o jo žmona 51 procentą UAB Y akcijų. Jeigu UAB X ir UAB Y atitinka kitus PMĮ 5 straipsnio 2 dalies kriterijus, tada UAB X ir UAB Y apmokestinamasis pelnas apmokestinimas 5 procentų mokesčio tarifu. Todėl analizuojant PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 2 ir 3 punktą darytinos išvados: jeigu 2012 metais gyventojas A yra individualios įmonės savininkas, o jo žmona paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 procentą UAB X akcijų, nors tiek individualioje įmonėje, tiek UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų, tokių vienetų apmokestinamajam pelnui lengvatinis tarifas netaikytinas. Tačiau jeigu 2012 metais gyventojas A (jis ir jo šeimos nariai nėra individualių įmonių savininkai) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 100 procentų UAB X akcijų, jo žmona valdo 100 procentų UAB Y akcijų, ir UAB X bei UAB Y vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos ne daugiau kaip 1 mln.

litų, tokių vienetų apmokestinamajam pelniui taikytinas 5 procentų mokesčio tarifas.

LVAT yra išaiškines, kad pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra mokesčių mokėtojų lygybės ir mokesčio visuotinio privalomumo principų išimtis [12; 13]. Tačiau diskutuotina, ar nevienodas reglamentavimas taikyti lengvatinio 5 procentų pelno mokesčio tarifo priklausomai nuo juridinio asmens teisinės formos apribojimą yra pagrįstas. Nagrinėjant PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 3 punkto nuostatas pateikta pavyzdžių, kada galima taikyti 5 procentų pelno mokesčio tarifą (vienetų vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių, mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų ir akcijos valdomos paskutinę mokesčio laikotarpio dieną): 1) UAB X 100 procentų akcijų valdo gyventojas A, UAB Y 100 procentų akcijų valdo gyventojas A brolis B; 2) UAB X vienintelis akcininkas gyventojas A, UAB Y vienintelė akcininkė gyventojas A žmona C; 3) UAB X vienintelis akcininkas gyventojas A, UAB Y vienintelė akcininkė gyventojas A žmona C, UAB Z vienintelis akcininkas gyventojas A tėvas K, UAB H vienintelė akcininkė gyventojas A žmonos C motina L; 4) UAB A 100 procentų akcijų valdo akcininkas tėvas, UAB B 100 procentų akcijų valdo akcininkas sūnus M, UAB C 100 procentų akcijų valdo akcininkas kitas sūnus N; 5) UAB X brolis ir sesuo valdo po 50 procentų akcijų, UAB X valdo 100 procentų UAB Y, o UAB Y valdo 100 procentų UAB Z. Taigi lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifo taikymas nesiejamas su akcininkų šeimos narių valdomų akcijų kiekio apribojimu ir visais pateiktais penkiais atvejais vienetams taikytinas 5 procentų tarifas.

Pagal PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 4 punktą lengvatinis 5 procentų mokesčio tarifas netaikomas vienetams, kuriuose tie patys dalyviai kartu paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų).



Todėl tų vienetų, kuriuose tie patys dalyviai (akcininkas, narys ar pajininkas) paskutinę mokesčio laikotarpio dieną kartu valdo daugiau kaip 50 procentų, t. y. 50,01 procento ir daugiau akcijų (dalių, pajų), lengvatinis apmokestinamojo pelno tarifas netaikytinas. Pavyzdžiui, 2012 metais UAB A ir UAB B vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų, tačiau du UAB A akcininkai K ir L paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdo po 27 procentus UAB A akcijų ir po 35 procentus UAB B akcijų. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokesčio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo daugiau kaip 50 procentų UAB A ir UAB B akcijų, šių vienetų 2012 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 procentų pelno mokesčio tarifu negalima. Tačiau jeigu šiuose vienetuose abu akcininkai K ir L kartu paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdytų 50 procentų UAB A ir 50 procentų UAB B, tokiu atveju šių

vienetų 2012 metų apmokestinamajam pelnui taikytinas 5 procentų pelno mokesčio tarifas. Taip pat pateikiama kitų konkrečių pavyzdžių, kada remiantis PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 4 punkto nuostatomis taikytinas ar netaikytinas lengvatinis tarifas. Pavyzdžiui, mažoji bendrija MB1 turi du narius gyventoją A ir B (įnašų dalys lygios – po 50 procentų), tačiau gyventojai A ir B taip pat yra mažosios bendrijos MB2 nariai, kurių įnašų dalys taip pat lygios – po 50 procentų. Mažajoje bendrijoje MB1 ir mažajoje bendrijoje MB2 vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų. Atsižvelgiant į tai, kad gyventojai A ir B kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų mažosios bendrijos MB1 ir mažosios bendrijos MB2 įnašų, mažosios bendrijos MB1 ir mažosios bendrijos MB2 apmokestinamojo pelno negalima apmokestinti 5 procentų pelno mokesčio tarifu.

Taip pat lengvatinis tarifas netaikytinas ir tokiu atveju: mažoji bendrija turi du narius – gyventoją A ir B (gyventojas A įnašo dalis 70 procentų, gyventojas B įnašo dalis 30 procentų). Tačiau gyventojas A kartu su gyventoju B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 51 procentą UAB Z akcijų. Mažajoje bendrijoje ir UAB Z vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų. Kadangi paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo daugiau kaip 50 procentų UAB Z akcijų ir jiems kartu priklauso 100 procentų įnašų mažosios bendrijos, mažoji bendrija ir UAB Z negali 2012 metų apmokestinamojo pelno

apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tačiau lengvatinis tarifas taikytinas tokiu atveju: tikrosios ūkinės bendrijos dalyviai yra gyventojai M ir N, kur M įnašo dalis 20 procentų, N įnašo dalis 80 procentų. Gyventojai M ir N kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 50 procentų UAB A akcijų. Ir UAB A, ir tikroji ūkinė bendrija atitinka PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje nustatytus vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus ir mokestinio laikotarpio pajamų dydžio kriterijus. Paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo ne daugiau kaip 50 procentų UAB A akcijų, ir nors jiems kartu priklauso 100 procentų tikrosios ūkinės bendrijos įnašų, tačiau tikrosios ūkinės bendrijos ir UAB A 2012 metų apmokestinamasis pelnas gali būti apmokestintas 5 procentų pelno mokesčio tarifu. Be to, lengvatinis tarifas taikytinas ir tokiu atveju: 2012 metais mažoji bendrija turi du narius – gyventoją X ir Y, kurių įnašų dalys lygios (po 50 procentų). Gyventojas X kartu su žmona Z paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 80 procentų UAB A akcijų. Mažajoje bendrijoje ir UAB A vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų. Kadangi gyventojas X paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 80 procentų UAB A akcijų kartu su žmona Z, o ne su gyventoju Y, su kuriuo valdo 100 procentų dalių mažosios bendrijos, todėl mažosios bendrijos ir UAB A apmokestinamajam pelnui taikytinas lengvatinis tarifas. Reikia pažymėti, kad šiuo atveju nėra reikšminga, kiek iš 80 procentų UAB A akcijų priklauso konkrečiai gyventojui X, nes ar jis turėtų,

pavyzdžiui, 5 procentus, ar 75 procentus UAB A akcijų, PMĮ 5 straipsnio 3 dalies 4 punkto apribojimas pasinaudoti lengvatiniu tarifu netaikytinas, nes gyventojas X 80 procentų UAB A akcijų valdo ne kartu su gyventoju Y. Jeigu pastarajame pavyzdyje gyventojas X kartu su gyventoju Y valdytų paskutinę mokesčio laikotarpio dieną 80 procentų UAB A akcijų, tokiu atveju lengvatinis tarifas negalėtų būti taikomas.

Papildomai reikia paminėti, kad PMĮ 18 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama, kad vienetai, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų ir kurie neatitinka šio įstatymo 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų, ilgalaikio turto grupėms, išskyrus naujus pastatus, naudojamus veikalai, ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimą, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d., taip pat gyvenamuosius namus ir kitus pastatus, gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, neatsižvelgdami į normatyvus, nustatytus šio įstatymo 1 priedėlyje. Lengvata taikoma nedideliems pagal vidutinį sąrašuose esančių darbuotojų skaičių ir vieneto mokesčio laikotarpio pajamas vienetais, tačiau šiuo atveju vieneto mokesčio laikotarpio pajamos turi neviršyti 500 tūkstančių litų, o PMĮ 5 straipsnio 2 dalies lengvatiniam tarifui taikyti viena iš sąlygų – vieneto mokesčio laikotarpio pajamos turi neviršyti 1 milijono litų. Viena vertus, kaip formuojama ir LVAT praktikoje [8; 9], norint taikyti mokesčio lengvatą, turi būti taikomos visos teisės aktuose numaty-

tos sąlygos, todėl būtų galima teigti, kad PMĮ 5 straipsnio 2 dalyje ir PMĮ 18 straipsnio 3 dalyje reglamentuojamos lengvatos yra atskiros ir joms numatytos skirtingos sąlygos neturėtų būti vertinamos kaip susijusios. Kita vertus, pavyzdžiui, 2011 metais apmokestinant 2011 metų apmokestinamąjį pelną vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų bei kurie neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų, turėjo teisę ir taikyti lengvatinių 5 procentų pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 straipsnio 2 dalį, ir taikyti lengvatą nudėvint ar amortizuojant ilgalaikį turą pagal PMĮ 18 straipsnio 3 dalį. Tačiau 2012 metais apmokestinant 2012 metų apmokestinamąjį pelną vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų ir kurie neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų, turi teisę taikyti lengvatinių 5 procentų pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 straipsnio 2 dalį, tačiau negali taikyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo ar amortizacijos lengvatos pagal PMĮ 18 straipsnio 3 dalį (jeigu mokesčio laikotarpio pajamos viršija 500 tūkstančių litų)¹. Todėl diskutuotina, ar vis dėlto abi šios lengvatos turėtų būti siejamos su reikalavimu mokesčio laikotarpio pajamoms neviršyti 1 milijono litų, t. y. ar vienas iš reikalavimų taikyti lengvatą turėtų būti PMĮ 18 straipsnio 3 dalies reikalavimas, kad mokesčio laikotarpio pajamos neviršija ne 500 tūkstančių litų, o 1 milijono litų.

¹ T. y. mokesčio laikotarpio pajamos viršija 500 tūkstančių litų, tačiau neviršija 1 milijono litų.

Be to, atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratorius gali pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jeigu įmonės bus pertvarkomos, reorganizuojamos, įmonių akcijų perleidimo sandoriai ar kiti veiksmai bus vykdomi tik siekiant pasinaudoti lengvatiniu pelno mokesčio tarifu. LVAT ne kartą yra išaiškinęs, kad, siekiant konkrečiai situacijai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus ekonomiškai arba

kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą [10; 11; 14; 15].

Apibendrinant teigtina, kad viena iš lengvatų formų mokestinės nuolaidos atveju yra PMĮ 5 straipsnio 2 ir 3 dalyse reglamentuojamas lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifo taikymas, kuriuo siekiama palengvinti nedidelių vienetų pagal vidutinį sąrašuose esančių darbuotojų skaičių ir mokestinio laikotarpio pajamas mokestinę naštą. Tačiau nagrinėjant, taikyti ar netaikyti lengvatinį 5 procentų pelno mokesčio tarifą, būtina sistemiskai analizuoti visas PMĮ numatytas lengvatų taikymo sąlygas.

LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 83-4333.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2003, nr. 112-4991.
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

Specialioji literatūra

5. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76, p. 100–113.

Teismų praktika

6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimas Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įsta-

tymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 23-585.

7. 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“. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 91-2533.

8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-172/2012.

9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-158-12.

10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁸-3560/2011.

11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2350/2011.

12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A⁴⁴²-2316/2011.

13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo

2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 2164/2011.

14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.

15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.

Kiti šaltiniai

16. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2012 m. rugsėjo 11 d.) [interaktyvus]. 2012, p. 77 [žiūrėta 2012 m. rugsėjo 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323>.

Įteikta 2012 m. rugsėjo 17 d.

Priimta publikuoti 2013 m. sausio 17 d.