

PELNO MOKESČIO LENGVATA TURTO VERTĖS PADIDĖJIMO PAJAMOMS UŽ AKCIJŲ PAKETO PERLEIDIMĄ IR JOS FIKSAVIMAS FINANSINĖJE APSKAITOJE

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

Straipsnyje analizuojama konkrečios pelno mokesčio lengvatos turto vertės padidėjimo pajamoms taikymo sąlygos, jų turinys, taip pat, siekiant akcentuoti lengvatos taikymo praktines problemas, nagrinėjami pavyzdžiai, kada akcijų paketo pardavimo pajamos neturėtų ar turėtų būti apmokestintos pelno mokesčiu, nagrinėjamas finansinės apskaitos ir apmokestinamojo rezultato skirtumas lengvatos kontekste.

The article analyzes what terms are necessary for using specific corporate income tax relief and the content of these terms. For the purpose of disclosing practical problems of application of tax relief the article aims to reveal individual cases when income from shares selling are taxable or not taxable. It is also estimated that tax relief is a reason of difference between result in financial accounting and taxable result.

Įvadas

Įmonių veiklos ir investicinės veiklos vertinimo teorija ir praktika pasaulyje yra dažnai tiriama ir tobulinama daugelio autorių darbuose. Pastaruoju metu pastebima, kad investuotojai vis dažniau domisi investicijų techninės analizės technika, būdais ir praktinėmis jų taikymo galimybėmis [25, p. 8]. Norint tinkamai investuoti, aktuali finansų ir mokesčių teisė, kurios vienas iš reguliuojamų aspektų yra kapitalo prieaugio apmokestinimas. Siekiant skatinti investicijas, pritraukti užsienio kapitalą, svarbu sukurti palankią apmokestinimo bazę. Šiuo atveju vienas iš tokių pavyzdžių – siekiant

paskatinti steigtis kontroliuojančiuosius vienetus¹, kurie skirti plėtoti savo antrines

¹ Paminėtina, kad remiantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (su pakeitimais ir papildymais) (toliau – PMĮ) 2 straipsnio 1 dalimi, darbe vartojama būtent vieneto sąvoka, nes ji tinkamiausiai apibūdina pelno mokesčio mokėtojus [3]. Be to, pagal PMĮ 2 straipsnio 4 dalį kontroliuojantis vienetas yra toks, kuris paskutinę mokesčio laikotarpio dieną valdo kontroliuojamojo vieneto tiesiogiai ar netiesiogiai daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti arba kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. PMĮ 12 straipsnio 15 punkte reglamentuojama viena iš sąlygų lengvatai

įmones ir vėliau parduoti jų akcijas, PMĮ 12 straipsnio 15 punkte įtvirtinta kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvata.

PMĮ 12 straipsnio 15 punkte *expressis verbis* reglamentuojama, kad 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 vienetui arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsų suteikiančių šio vieneto akcijų². Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui.

Paminėtina, kad kai kurie su šia tema susiję klausimai nagrinėti periodinėje spaudoje, tačiau mokslinėje teisės literatūroje būtent minėtos lengvatos taikymo analizė nebuvo atlikta.

Šio darbo tikslas – išanalizuoti PMĮ 12 straipsnio 15 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygas, siekiant pateikti konkrečių pavyzdžių, kada galima pasinaudoti lengvata, ir, nagrinėjant finansinės apskaitos nuostatų ir mokesčių teisės normų, reglamentuojančių turto vertės padidėjimo pajamų už perleistą atitinkamą akcijų paketą neapmokestinimą, koreliaciją, atskleisti kaip dėl šios lengvatos turi būti ko-

taikyti: turi būti valdomi daugiau kaip 25 procentai balsų suteikiančių kito vieneto akcijų. Todėl atkreiptinas dėmesys, kad galimi atvejai, kai pagal PMĮ 2 straipsnio 4 dalį vienetas gali būti ir ne kontroliuojantis, tačiau turės teisę taikyti lengvatą, arba atvirkščiai.

² Atkreiptinas dėmesys, kad darbe neanalizuojamas lengvatos taikymas reorganizavimo atvejais. Jie yra susiję su specifiniu reorganizavimo teisiniu reguliavimu, o šiame darbe nagrinėjamas būtent lengvatos taikymas akcijų paketo perleidimo kitam vienetui atvejais.

reguojamas apskaitinis rezultatas, siekiant tinkamai vykdyti mokesstinę prievolę.

Darbe sisteminiu, lyginamuoju, aprašomuoju ir teleologiniu metodais nagrinėjami lengvatos taikymo aspektai: atskleidžiamas lengvatos taikymo sąlygų turinys, nagrinėjamos konkrečios praktinės situacijos, kada turėtų ar neturėtų akcijų paketo pardavimo pajamos būti apmokestintos pelno mokesčiu, nagrinėjamas finansinės apskaitos ir apmokestinamojo rezultato skirtumas lengvatos požiūriu.

Nagrinėjant kontroliuojančiųjų vienetų (holdingų) lengvatą, pagrindiniai darbo šaltiniai: PMĮ ir kiti mokesčių teisės bei finansinę apskaitą reglamentuojantys Lietuvos Respublikos teisės aktai, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokslininkų darbai, teismų ir kitų mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika.

1. Lengvatos taikymo sąlygos

Remiantis tiek mokesčių teisės teorija [23, p. 101], tiek Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija [34; 35], mokesčio lengvata yra suprantama kaip vienas iš esminių mokesčio elementų, kuris turi būti nustatomas įstatymu. Mokesčio lengvata *per definitionem* apibrėžta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 9 dalyje – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis [1]. Taigi analizuojama PMĮ nuostata būtent ir įtvirtina išskirtines apmokestinimo sąlygas pelno mokesčio mokėtojams.

Kaip ne kartą yra išaiškinęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai, t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali

būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokesčių teisinių santykių dalyviams. Lengvatas 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 [43; 44]. Todėl tikslinga analizuoti konkrečias PMĮ 12 straipsnio 15 punkte įtvirtintas sąlygas, siekiant išnagrinėti, kada pagal šią teisės normą vieneto turto vertės padidėjimo pajamos už perleidžiamas akcijas neapmokestinamos pelno mokesčiu.

Nagrinėjant šią normą teleologiniu teisės aiškinimo metodu suponuojama, kad lengvata taikoma tokiomis sąlygomis: 1) perleidžiamos Lietuvos vieneto, kuris yra pelno mokesčio mokėtojas, akcijos, arba užsienio vieneto, kuris yra pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtojas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – užsienio vienetas), akcijos; 2) akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų; 3) akcijas perleidžiantis vienetas jų neperleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui.

Pirmoji sąlyga visų pirma apibrėžia *ratione personae*, kurio atžvilgiu analizuojama nuostata taikytina – Lietuvos Respublikos vienetais arba užsienio vienetais, veikiantiems per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje³, jeigu akcijos,

³ Remiantis PMĮ 3 straipsniu, kuris reglamentuoja pelno mokesčio mokėtojus, ir PMĮ 2 straipsnio 3 dalimi ir 22 dalimi.

kurias perleidus gaunamos turto vertės padidėjimo pajamos, yra susijusios su tokia nuolatinė buveine. Šiuo atveju dėl užsienio vieneto, veikiančio per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, pažymėtina, kad svarbu nustatyti akcijų, kurias perleidus gaunamos turto vertės padidėjimo pajamos, ir užsienio vieneto veikimo būtent per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje sąsają. Tačiau keltinas klausimas, kada galima teigti, kad akcijų perleidimas yra susijęs būtent su užsienio vieneto veikimu per nuolatinę buveinę, nes įrodyti šį ryšį yra gana problemiška. Tokiu atveju pirmiausia reikia nustatyti, ar užsienio vienetas apskritai veikia per nuolatinę buveinę, o tik tada įrodinėti, ar tas veikimas susijęs su akcijų perleidimu. Nustatant, ar užsienio vienetas veikia per nuolatinę buveinę, būtina analizuoti, kas apskritai yra nuolatinė buveinė. PMĮ 2 straipsnio 22 dalyje reglamentuojama, kas yra nuolatinė buveinė⁴. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu [8] įtvirtintos taisyklės, kada nustatoma, kad užsienio vienetas veikia per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Paminėtina, kad nacionalinėje teisėje vartojama ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse (toliau – DAIS) pateikta nuolatinės buveinės sąvoka savo turiniu skiriasi. Pavyzdžiui, nacionalinė teisė eksplicitiškai nereikalauja nuolatinės konkrečios komercinės-ūkinės veiklos vietos, per kurią būtų vykdoma ši veikla, identifikavimo (buvimo), siekiant užsienio vienetai pripažinti

⁴ Pagal PMĮ 2 straipsnio 22 dalį nuolatinė buveinė – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

vykdžiusiu apmokestinamąją veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje⁵. Šiuo atveju problemos atsakymas randamas LVAT praktikoje. Štai LVAT 2012 m. gegužės 31 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-442-325/2012 išaiškino, kad tais atvejais, kai su atitinkama valstybe yra sudaryta DAIS, sprendžiant nuolatinės buveinės klausimą negalima vadovautis nacionalinės teisės nuostatomis. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad LVAT vis dėlto konstatuoja, jog nors nacionalinėje teisėje nuolatinės buveinės sąvoka, vartojama apmokestinimo ginčo mokesčiais tikslu, nėra tapati įtvirtintai DAIS, tiek vienu, tiek kitu atveju yra reikšmingas vykdomos komercinės-ūkinės veiklos pastovumo (nuolatinumo) kriterijus, sprendžiant ūkio subjekto pripažinimo vykdančiu apmokestinamąją veiklą per tokią buveinę klausimą. Todėl, paisant DAIS ir tarptautinių sutarčių viršenybės principo reikalavimų, gali būti remiamasi nacionalinėmis nuostatomis, apibrėžiančiomis užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje nuolatinumą tiek, kiek tai neprieštaruja DAIS. Be to, LVAT gana išsamiai išaiškino ir nuolatinės buveinės nustatymo kriterijus. Apibendrinant šį nutarimą, darytinos išvados, kad, nustatant, ar užsienio vienetas veikia per nuolatinę buveinę⁶, būtinos šios trys kumuliatyvios⁷ sąlygos: 1) komercinės-ūkinės veiklos (jos dalies) vieta; 2) ši veiklos vieta turi būti nuolatinė; 3) asmens komercinė-ūkinė veikla (jos dalis) turi būti vykdoma per šią nuolatinę veiklos vietą. Veiklos vietos pastovumo sąlyga yra sieja-

ma su dviem viena nuo kitos neatskiriamomis aplinkybėmis: 1) geografiniu veiklos vietos pastovumu ir 2) komercinės-ūkinės veiklos vykdymo per šią vietą pastovumu laiko požiūriu (veikla neturi būti laikina). Tačiau, analizuojant lengvatą įtvirtinančią nuostatą, matyti, kad, nustačius užsienio vieneto veikimą per nuolatinę buveinę, būtina dar įrodyti, kad toks veikimas susijęs su akcijų perleidimu. MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, pagal kurias įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) paskirstyta mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokeskis ir su juo susijusios sumos apskaičiuotos neteisingai⁸. Tačiau vienas iš svarbiausių mokesčių mokėtojo įrodinėjimo naštos aspektų yra mokesčio lengvatos įrodinėjimas – lengvatos taikymą patvirtinančius įrodymus turi pateikti mokesčių mokėtojas [22, p. 128, 137]. Šiuo atveju turėtų būti pateikiamas įrodymų visetas: duomenys apie užsienio vieneto, veikiančio per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, vykdomą veiklą, jos pobūdį (pavyzdžiui, sutartys, darbų atlikimo faktą pagrindžiantys dokumentai), dokumentai, patvirtinantys vertybinių popierių pirkimo ir pardavimo faktą, faktinį naudos iš vertybinių popierių pardavimo gavėją ir t. t. Be to, LVAT ne kartą yra išaiškinęs, kad teismas net ir subjektyvaus pobūdžio aplinkybes paprastai gali nustatyti tik iš objektyvių įrodymų, nusta-

⁵ Pagal DAIS, kurios rengiamos pagal EBPO Modelinę pajamų ir kapitalo mokesčių konvenciją, paprastai reikalaujama šio požymio [32, p. 92].

⁶ Pagal Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo“ 5 str. 1 paragrafą.

⁷ Jos turi būti visos.

⁸ Tokių įrodinėjimo taisyklų laikomasi ir mokesčiuose ginčiuose, pavyzdžiui, [51].

tytų objektyvių aplinkybių visumos [41; 48]. Tačiau įrodyti tokį sąsajumą, manytina, yra sunku, tai pagrindžia ir mokestinis ginčas nagrinėjančių institucijų praktika⁹, nes vien patį užsienio vieneto veikimą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje nustatyti yra gana problemiška. Manytina, kad vienas iš svarbiausių veiksnių, įrodinėjant sąsajumą, turėtų būti faktinis naudos gavėjas – ar pajamos už akcijų perleidimą yra būtent tos nuolatinės buveinės, per kurią veikia užsienio vienetas. Jeigu faktinis naudos gavėjas yra užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvos Respublikoje, tada šis subjektas ir įgyja teisę taikyti nagrinėjamą pelno mokesčio lengvatą, jeigu tenkinamos kitos lengvatos taikymo sąlygos. Tokią išvadą galima pagrįsti būtent vieneto principu, kuris apmokestinant reiškia, kad turi būti apmokestinamos būtent vieneto uždirbtos pajamos¹⁰.

Pirmoji sąlyga taip pat apibrėžia, kokių vienetų perleidžiamoms akcijoms taikytina lengvata: akcijos yra vieneto, 1) kuris

⁹ Pavyzdžiui, [36; 45; 52].

¹⁰ Apibendrinant pasakytina, kad pagal PMĮ 4 straipsnį pelno mokesčio objektas yra vieneto uždirbtos pajamos. PMĮ 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai PMĮ nustato kitaip. Taigi apmokestinant taikomi bendrieji finansinės apskaitos principai, iš kurių šiuo atveju aktualus įmonės principas. Tiek Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (su pakeitimais ir papildymais) [4, 5 str.], tiek 1-ajame Verslo apskaitos standarte „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintame Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. VAS-12, [10, p. 32], reglamentuojamas šis principas – kiekviena finansinės atskaitos sudaranti įmonė laikoma atskiru apskaitos vienetu ir į finansines atskaitas turi būti įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas, išipareigojimai, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai. Todėl ir apmokestinamos turi būti būtent vieneto, šiuo atveju užsienio vieneto, veikiančio per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, gautos pajamos.

įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma DAIS, ir 2) kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas¹¹. Europos ekonominei erdvei priklauso Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybės narės bei Islandija, Lichtenšteinas ir Norvegija [58]. Lietuvos Respublikoje taikomos 49 DAIS (su Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Indija, Islandija, Italija, Ispanija, Izraeliu, Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtine Karalyste, Kanada, Kazachstanu, Kinija, Korėja, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgu, Makedonija, Malta, Meksika, Moldova, Nyderlandais, Norvegija, Prancūzija, Portugalija, Rumunija, Rusija, Serbija, Singapūru, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanu, Vengrija, Vokietija) [59]. Be to, lengvatą reglamentuojančios nuostatos taikomos perleidžiant vienetų, pelno mokesčio mokėtojų, akcijas. Tačiau reikia pažymėti, kad vienetui, nors ir esančiam pelno mokesčio mokėtoju, gali neatsirasiti prievolė mokėti mokesť. Mokslinėje literatūroje rašoma, kad mokestinės prievolės visuotinumas kaip pagrindinis jos požymis reiškia, kad šią prievolę privalo vykdyti visi asmenys, kuriuos MAĮ apibendrintai įvardija mokesčių mokėtojais,

¹¹ Paminėtina, jeigu perleidžiamos užsienio vienetų akcijos, tai vienetas turi turėti visetą dokumentų, įrodančių, kad akcijų įsigijimo sandoris sudarytas su užsienio vienetu, kurio teisinė forma atitinka akcinę, uždarąją akcinę ar analogiško tipo bendrovę, ir dokumentus, patvirtinančius, kad tas užsienio vienetas yra pelno mokesčio (ar jam tapataus) mokėtojas, bei dokumentus, iš kurių galima nustatyti, koku laikotarpiu ir kiek procentų balsų teisę suteikiančių akcijų iki jų perleidimo jis turėjo tame užsienio vienetė.

o šios prievolės dalykas yra pats mokestis, kuris, kitaip nei civilinės teisės reguliuojamuose prievoliniuose santykiuose, gali būti tik piniginės išraiškos [24, p. 105]. Tačiau vienetui, esančiam pelno mokesčio mokėtoju, gali neatsirasti piniginės išraiškos prievolė mokėti mokestį, jeigu jis patiria mokesťinius nuostolius¹² arba dėl jam taikomų pelno mokesčio lengvatų, numatytų PMĮ arba atitinkamuose užsienio valstybių teisės aktuose. Pavyzdžiui, PMĮ 12 straipsnio 5 punkte įtvirtinta, kad pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą veikiančių investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždaro tipo investicinių bendrovių investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, yra neapmokestinamos pelno mokesčiu. Tad, pavyzdžiui, uždaroji akcinė bendrovė (toliau – UAB) Z įsigijo 2010 m. vasarį 30 proc. investicinės kintamojo kapitalo bendrovės balsų suteikiančių akcijų, o 2012 m. spalį šias akcijas pardavė ir, nepaisant šios bendrovės kapitalo pokyčių, UAB Z bet kurią laikotarpio nuo akcijų įsigijimo iki jų perleidimo dieną nuosavybės teise turėjo daugiau kaip 25 proc. balsų suteikiančių akcijų. Tokiu atveju, nors ir investicinė kintamojo kapitalo bendrovė nemokėtų pelno mokesčio dėl jai taikomos PMĮ 12 straipsnio 5 punkto lengvatos, tačiau lengvata nepanaikina šios bendrovės kaip pelno mo-

¹² PMĮ 30 straipsnio 2 dalyje reglamentuojamas mokesťinių nuostolių perkėlimas dėl vertybinių popierių perleidimo. Šiuo atveju, jeigu akcijų perleidimo pelnas yra neapmokestinamasis dėl taikomos lengvatos, tada į kitus metus tokių akcijų perleidimo nuostoliai neperkeliama – tokiais nuostoliais atskaitomi iš mokesťinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau taip atskaitomų nuostolių suma negali būti didesnė už to mokesťinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių turto vertės padidėjimo pajamų sumą.

kesčio mokėtojos statuso bendruoju požiūriu – t. y. pagal PMĮ 3 straipsnį ji yra pelno mokesčio mokėtoja, todėl UAB Z turto vertės padidėjimo pajamas už perleistas šios bendrovės akcijas gali priskirti neapmokestinamosioms pajamoms.

Antroji turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo pelno mokesčiu sąlyga siejama su 1) turimu balsus suteikiančių akcijų kiekiu ir 2) jų išlaikymu atitinkamą laikotarpį – vienetas ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 proc. balsų suteikiančių kito vieneto akcijų. Ši sąlyga reiškia, kad vienetas kitame vienete nuosavybės teise turėjo 25 proc. plius vienos akcijos ar daugiau balsų suteikiančių akcijų paketą ne trumpiau kaip 24 mėnesius bet kurią šio laikotarpio dieną. Reikia pabrėžti, jeigu vienetas turėtų kito vieneto lygiai 25 proc. (bet ne daugiau) balsų teisę suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų, pardavus visas šias akcijas, turto vertės padidėjimo už akcijų perleidimą suma būtų apmokestinama pelno mokesčiu, nes netenkinama sąlyga, kad vienetas turi turėti **daugiau** kaip 25 proc. Be to, Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (su pakeitimais ir papildymais) (toliau – ABĮ) [2] 42 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog visos paprastosios akcijos suteikia balso teisę, o 42 straipsnio 7 dalyje, kad privilegijuotosios akcijos gali būti su balso teise ar be balso teisės. Todėl jeigu, pavyzdžiui, bendrovė X 2010 m. sausio mėn. įsigijo kito vieneto 24 proc. balsus suteikiančių ir 3 proc. balsų nesuteikiančių akcijų, o 2012 m. gruodžio mėn. visas šias akcijas pardavė, visa turto vertės padidėjimo pajamų suma už minėtų akcijų perleidimą priskiriama apmokestinamosioms pajamoms. Lengvata netaikoma, nes, nors vienetas ir turėjo daugiau kaip 25 proc. akcijų (27 proc.) ne trum-

piu kaip dvejus metus be pertraukų (nuo 2010 m. sausio iki 2012 m. gruodžio), tačiau ne visos akcijos buvo suteikiančios balsą – tik 24 proc. iš 27 proc. akcijų buvo suteikiančios balsus. Šiuo atveju keltinas klausimas, o jeigu vienetas turi daugiau kaip 25 proc. balsų suteikiančių akcijų, tačiau dar turi to vieneto ir balsų nesuteikiančių akcijų, tada parduodant visas šias akcijas joms visoms taikoma lengvata ar tik balsus suteikiančioms akcijoms? Šiuo atveju, remiantis minėtu pavyzdžiu, jeigu vienetas būtų turėjęs 27 proc. akcijų, iš kurių yra ne 3 proc., o 1 proc. balsų nesuteikiančių akcijų (likusios 26 proc. akcijų yra balsus suteikiančios), tada pardavus visas šias akcijas visa turto vertės padidėjimo pajamų suma priskiriama neapmokestinamosios pajamoms, t. y. suponuotina, kad įstatymų leidėjas sieja neapmokestinimą būtent su minėtu balsus suteikiančių akcijų paketo išlaikymu atitinkamą laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar vienetas dar turi ir to vieneto balsų nesuteikiančių akcijų. Taip pat keltinas klausimas, kokią turi įtaką vieneto, kurio akcijų turi kitas vienetas, akcinio kapitalo pokyčiai norint taikyti nagrinėjamą lengvatą? Pavyzdžiui, visuotiniame akcininkų susirinkime UAB Y iš nepaskirstytojo pelno padidino įstatinį kapitalą, išleido atitinkamą kiekį naujų akcijų, iš kurių, jas paskirsčius akcininkams, proporcingai priklausančių akcijų vertei, akcininko UAB A turimų akcijų skaičius taip pat atitinkamai padidėjo. LVAT yra išaiškinęs, kad akcininkai įstatinį kapitalą didinant iš bendrovės lėšų „turi teisę“ nemokamai gauti akcijų, t. y. akcijų gavimas nėra techninė procedūra, atvirkščiai – ji priklauso nuo visuotiniame akcininkų susirinkime išreikštos akcininkų valios. Kapitalo koncentracija akcinėje bendrovėje yra vykdoma arba skolinto kapitalo lėšomis,

arba didinant bendrovės įstatinį kapitalą (pvz., akcijų emisija). Įstatinio kapitalo didinimas yra brangi finansinė operacija, kuri ne visada gali pavykti, todėl tai nėra tik formalus veiksmas, nekeičiantis akcininkų, gavusių naujai išleistas akcijas, padėties [37]. Todėl LVAT teigiama, kad, nesant konkrečių nuostatų dėl mokesčių lengvatos gavus akcijas, išleistas dėl įstatinio kapitalo didinimo, šių akcijų pardavimo pajamos vertinamos kaip apmokestinamosios pajamos [37]. Tačiau šioje nutartyje LVAT sprendė apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimą¹³. Analizuojant PMĮ, šiuo atveju pagal PMĮ 12 straipsnio 15 punktą yra įtvirtintos konkrečios nuostatos dėl pelno mokesčio lengvatos akcijų pardavimo pajamoms. Be to, ir pats LVAT kitoje nutartyje yra konstatavęs, kad subjektas turi teisę pasinaudoti mokesčine lengvata tik jeigu tenkinamos visos lengvatai taikyti sąlygos [39]. Todėl nagrinėjamu atveju, keičiantis vieneto akciniam kapita-

¹³ Šioje byloje ginčas buvo kilęs dėl aplinkybės, ar akcijos buvo įgytos iki 1999 m. sausio 1 d., ar po 1999 m. sausio 1 d., nuo ko priklauso, ar pajamos, gautos pardavus akcijas, priskirtinos ar nepriskirtinos pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms. Mokesčių administratorius iš sandorio gautus 60 000 Lt, atsižvelgdamas į tai, kad už tokią sumą akcijas pareiškėja įsigijo iki 1999 m. sausio 1 d., priskyrė neapmokestinamosioms pareiškėjos pajamoms, o likusią sumą – apmokestinamosioms, remdamasis tuo, kad akcijos buvo įgytos jau po 1999 m. sausio 1 d., nes akcijos buvo įsigytos padidinus įstatinį kapitalą po 1999 m. sausio 1 d. LVAT pritarė mokesčių administratoriui ir pažymėjo, kad, nesant konkrečių nuostatų dėl mokesčių lengvatos gavus akcijas, išleistas dėl įstatinio kapitalo didinimo, šių akcijų pardavimo pajamos vertinamos kaip apmokestinamosios pajamos, o šių akcijų įgijimo momentas siejamas su akcijų emisijos ir nemokamo paskirstymo akcininkams laiku. Tačiau ši LVAT byla straipsnyje minima, norint parodyti, kaip teismų praktikoje aiškinama akcinio kapitalo pokyčių įtaka apmokestinimui ir atitinkamai norint pagrįsti išvadą dėl akcinio kapitalo pokyčių įtakos būtent pelno mokesčiui nagrinėjamos lengvatos požiūriu.

lui ir akcininkui UAB A įgyjant naujai išleistų akcijų, tačiau ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų turint daugiau kaip 25 proc. balsų suteikiančių akcijų, turto vertės padidėjimo pajamos už tokių akcijų perleidimą nebūtų apmokestinamos pelno mokesčiu. Taigi lengvata taikytina, nepaisant to vieneto, kurio akcijas turi kitas vienetas, akcinio kapitalo pokyčių tiek, pavyzdžiui, naujų akcijų emisijų arba kapitalo mažinimo atveju, jeigu tenkinamos būtent PMĮ 12 straipsnio 15 punkto sąlygos.

Trečioji sąlyga nustato išimtį, kad lengvata netaikoma, jeigu akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia atgal šias akcijas išleidusiam vienetai. Taigi, jeigu vienetas įsigijo kito vieneto daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų ir turėjo jas ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų, tačiau paskui šias akcijas perleido jas išleidusiam vienetai, tada turto vertės padidėjimo pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu. Todėl, norint pasinaudoti lengvata, akcijos turi būti perleidžiamos ne jas išleidusiam vienetai. Tačiau vienetas gali akcijas ne parduoti jas išleidusiam vienetai, o išmainyti į kitą turtą. Keltinas klausimas, ar tokiu atveju taikytina lengvata? Kadangi PMĮ 14 straipsnio 5 dalyje numatomos atskiros taisyklės turto įsigijimo kainai, kai vertybiniai popieriai yra mainomi į kitą turtą, o PMĮ 12 straipsnio 15 punkte vartojamas žodis „perleidžiamos“, todėl manytina, kad įstatymų leidėjas lengvatos netaikymą sieja būtent su akcijų perleidimu nuosavybėn jas išleidusiam vienetai, nesiejant su perleidimo būdu, t. y. parduodant ar mainant. Kvestionuojant pastarąjį teiginį ir aiškinant, kad lengvata taikytina, jeigu akcijos išmainomos į kitą turtą akcijas išleidusiam vienetai, vienetai galėtų taikyti tokią mokesčių vengimo schemą:

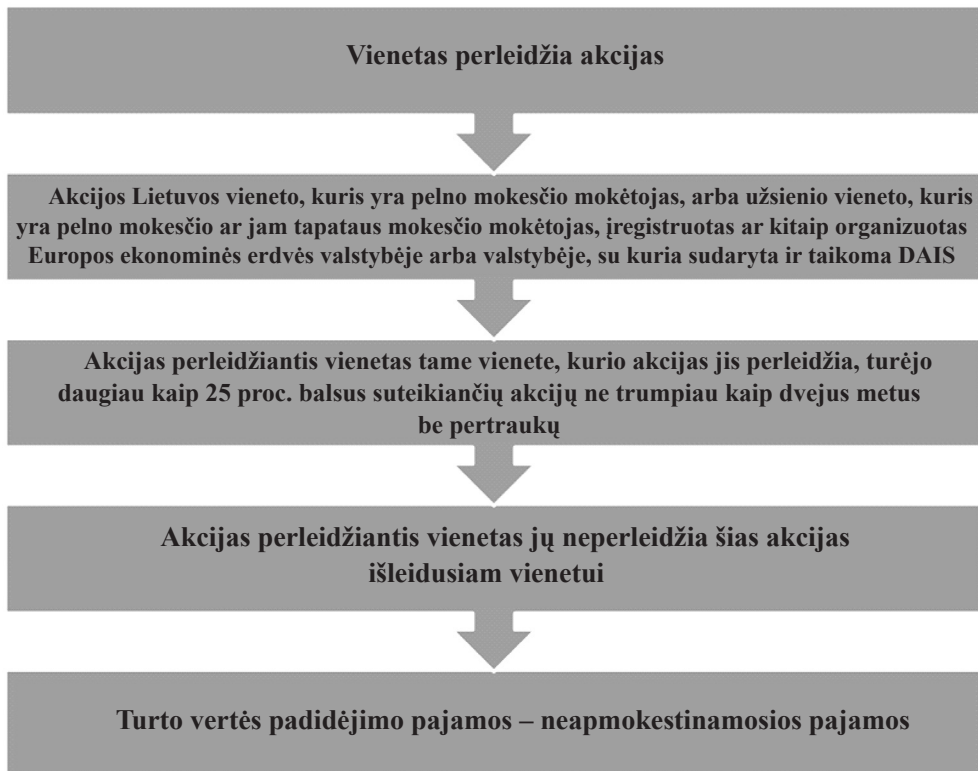
vienetas, kuris yra kito vieneto akcininkas, įsigyja to vieneto 30 proc. balsus suteikiančių akcijų, jas išlaiko ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų ir tada, norėdamas pasinaudoti lengvata, jas ne parduoda, o išmaino į kitą turtą akcijas išleidusiam vienetai. Taip akcininkas išvengia pelno mokesčio, o akcijas išleidęs vienetas susigrąžina akcijas netenkinant šios lengvatos tikslų, t. y. pritraukti užsienio kapitalą, nes, manytina, palankus apmokestinimas turėtų skatinti daugiau vienetus, kontroliuojančius kitus vienetus, steigtis Lietuvos Respublikoje. Mokslininkų teigiama, kad kapitalas yra mobilus ir kiekviena valstybė konkuruoja, nustatydamą palankesnes apmokestinimo taisykles, siekdama pritraukti dalį kapitalo į savo rinką [27]. Todėl, reikia manyti, ir analizuojamos kapitalo prieaugio apmokestinimo lengvatos tikslas yra pagrįstas valstybės fiskaliniais tikslais. Kitas argumentas būtų pagrįstas LVAT formuojama praktika, nes mokesčių administratorius, nustatęs, kad vienetas tik siekia mokesstinės naudos, neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Todėl aptartos schemos atveju teigtina, kad mokesčius ginčus nagrinėjančios institucijos tiesiog taikytų turinio viršenybės prieš formą principą ir apmokestintų akcijų perleidimą jas išleidusiam vienetai ir mainų atveju. LVAT gana nuosekliai laikosi pozicijos, kad, siekiant konkrečiai situacijai taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesstinę naudą [38; 40; 42; 47; 49; 50]. Kita ver-

tus, lengvata turėtų būti taikoma ne tik tais atvejais, kai akcijos parduodamos, bet ir kai jos mainomos į kitą turtą, jeigu akcijos perleidžiamos ne jas išleidusiam vienetui ir tenkinamos kitos analizuotos sąlygos. Tačiau analizuojant PMĮ 14 straipsnį matyti, kad šiuo atveju skiriasi tokių įsigytų vertybinių popierių įsigijimo kainos nustatymas pagal pelno mokestį vienetui, kuriam jos perleidžiamos: 1) jeigu akcijos parduodamos, jų įsigijimo kaina yra išlaidos, patirtos įsigyjant šias akcijas, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus ir mokesčius (rinkliavas), išskyrus pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šių akcijų įsigijimu; 2) jeigu akcijos mainomos į kitą turtą, tai akcijų įsigijimo kaina yra išmainyto turto

įsigijimo kaina (jei išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, tai įsigytų akcijų įsigijimo kaina yra šių akcijų tikroji rinkos kaina). Vienetui, kuris akcijas maino į kitą turtą, šio turto įsigijimo kaina yra akcijų tikroji rinkos kaina turto įsigijimo momentu. Taigi turto vertės padidėjimo už akcijų perleidimą pajamos, kai įvykdomos visos analizuotos sąlygos, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ne tik tais atvejais, kai akcijos parduodamos kitam juridiniam ar fiziniam asmeniui, bet ir kai akcijos mainomos į kitą turtą, išskyrus akcijų pardavimą ar išmainymą akcijas išleidusiam vienetui.

Apibendrinant pateikiama schema, rodanti lengvatos taikymo sąlygas.

**Turto vertės padidėjimo pajamų iš akcijų perleidimo priskyrimas
neapmokestinamosioms pajamoms pagal PMĮ 12 straipsnio 15 punktą**



2. Konkretūs lengvatos taikymo atvejai

Kadangi šio straipsnio tikslas yra ne tik išanalizuoti PMĮ 12 straipsnio 15 punkte reglamentuojamos lengvatos taikymo sąlygas, bet ir atskleisti, kaip konkrečiais atvejais pasireiškia kapitalo prieaugio apmokestinimas¹⁴ ar atitinkamai neapmokestinimas pelno mokesčiu, naudojantis šia lengvata, todėl analizuotini tam tikri pavyzdžiai, siekiant atskleisti praktinį šių nuostatų taikymą.

Kaip minėta, lengvatai taikyti svarbu turėti daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukos¹⁵. Tačiau, reikia manyti, kad gali būti atveju, kai vienetas parduoda lengvatos taikymo sąlygas atitinkantį akcijų paketą pagal kelis sandorius, įvykdomus ne tuo pačiu metu. Tada susidarytų situacija, kad laikotarpiu nuo pirmojo iki paskutiniojo sandorio įgyvendinimo dar neparduotos akcijos gali sudaryti mažiau nei 25 proc. balsus suteikiančių akcijų tame vienete, kurio akcijų turima. Šiuo atveju pritariama mokesčių administratoriaus pozicijai, kad ir tokiu atveju PMĮ 12 straipsnio 15 punkto lengvata taikoma, jeigu vienetas – akcijų pardavėjas gali pateikti įrodymų, kad sandoriai ir akcijų pardavimo pavedimai buvo sudaryti visam numatytam parduoti akcijų paketui ir tas akcijų paketas

buvo parduotas per objektyviai įmanomą protingą laikotarpį [56, p. 139–140]. Toks mokesčių administratoriaus išaiškinimas leidžia taikyti lengvatą ne vien aiškinant sąlygas formaliai, bet ir atsižvelgiant į santykių turinį, t. y. vienetas siekia pardavimo sandoriais parduoti visą akcijų paketą ir vien tai, kad sandoriai įvykdomi ne tą pačią dieną, neatima iš vieneto teisės taikyti jam lengvatą. Toks aiškinimas pagrįstas ir MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu bendroju mokesčių teisės principu – mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai. Pavyzdžiui, viena iš akcinės bendrovės M akcininkių yra UAB 1, kuriai priklauso 28 proc. balsų suteikiančių akcinės bendrovės M akcijų, kurios buvo įsigytos 2009 m. vasarį. 2012 m. spalio mėn. UAB 1 nusprendė pasitraukti iš akcinės bendrovės M ir likusiems akcininkams pardavė turėtas akcinės bendrovės M akcijas: vienam akcinės bendrovės M akcininkui pardavė 14 proc. ir kitam 14 proc. balsų suteikiančių akcinės bendrovės M akcijų. Sutartis dėl akcijų pardavimo su vienu akcininku buvo sudaryta ir akcijos parduotos 2012 m. gruodį, o su kitu akcininku buvo deramasi ilgiau ir akcijos parduotos 2013 m. sausį. Tačiau šiuo atveju, kaip minėta, laikytina, kad UAB 1 turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcinės bendrovės M akcijų ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų, todėl visa turto vertės padidėjimo pajamų suma iš tokio akcijų perleidimo neapmokestinama pelno mokesčiu.

Taip pat reikia pažymėti, kad vienetas ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų gali turėti daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių kito vieneto akcijų, valdant tokį akcijų paketą tiek tiesiogiai,

¹⁴ Papildomai paminėtina, kad lengvata taikoma būtent turto vertės padidėjimo pajamoms, t. y. jeigu akcijų paketas įsigijamas, pavyzdžiui, už 200 000 litų, o parduodamas už 500 000 litų, tada 300 000 litų (turto vertės padidėjimo pajamos) neapmokestinamos, jei tenkinamos analizuotos sąlygos.

¹⁵ Vienetas per atitinkamą laikotarpį gali turėti nevienodą akcijų paketą, pavyzdžiui, nuolat pirkdamas ir parduodamas kito vieneto akcijas, tačiau tokiu atveju svarbu, kad visada tokios parduodamos akcijos atitiktų analizuotas sąlygas.

tiesiogiai. Keltinas klausimas, ar abiem atvejais taikytina lengvata? Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad lengvata taikytina tik tokiu atveju, jeigu minėtą akcijų paketą ne trumpiau kaip dvejus metus vienetas valdo tik tiesiogiai [56, p. 135]. Laikantis tokio aiškinimo, pateiktini du pavyzdžiai. 1) UAB X 2010 m. gegužę įsigijo 30 proc. balsus suteikiančių akcinės bendrovės A akcijų. 2012 m. spalį UAB X visas šias akcijas pardavė. Kadangi tokį akcijų paketą akcininkas UAB X išlaikė be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus, turto vertės padidėjimo pajamos neapmokestinamos; 2) Ta pati UAB X valdo 100 proc. akcijų UAB Z, kuri 2010 m. gegužę įsigijo taip pat 30 proc. balsus suteikiančių akcinės bendrovės A akcijų. 2012 m. spalį UAB Z visas šias akcijas pardavė. Tokiu atveju akcininkas UAB Z, išlaikęs minėtą akcijų paketą be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus, turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestina. Tačiau faktiškasis naudos gavėjas yra UAB X, kuri netiesiogiai valdė 30 proc. balsus suteikiančių akcinės bendrovės A akcijų. Be to, PMĮ 2 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad vienetas, laikomas kontroliuojamu kito vieneto, jei paskutinę mokesčio laikotarpio dieną kontroliuojamame vienete kontroliuojantis vienetas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo atitinkamą akcijų paketą (daugiau kaip 50 proc.) arba kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 proc., ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų. Tačiau tiek remiantis jau minėtu vieneto principu, kuris reiškia, kad turi būti apmokestinamos (ar atitinkamai neapmokestinamos) būtent to vieneto gautos pajamos, tiek pačiu lengvatos tikslu skatinti valdymo (holdingo) bendrovių steigimąsi Lie-

tuvoje, suponuotina, kad lengvata būtų ir taikoma kontroliuojamam (UAB Z), o ne kontroliuojančiam vienetai (UAB X) – t. y. tam vienetai, kuris parduoda akcijų paketą. Tačiau, jeigu, pavyzdžiui, UAB X būtų įsteigta Mergelių salose (JAV), kurios įtrauktos į tikslinių teritorijų sąrašą¹⁶, tada vadinamojo juodojo sąrašo zonoje įsteigtas vienetas, valdydamas Lietuvoje įsteigto vieneto 100 proc. akcijų, būtų galutinis analizuojamos lengvatos naudos gavėjas. Vėlgi atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu [7] patvirtintos specialios taisyklės, pagal kurias Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė yra pozityviosios pajamos, jeigu Lietuvos vienetas kontroliuoja užsienio vieneta, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje arba jeigu šis vienetas atitinka tam tikrą organizavimo formą. Be to, tam tikrais atvejais į pozityvias pajamas įtraukiamos ir aktyvios veiklos pajamos [7, Pajamų, neištraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys, p. 2]. Tačiau pateiktinas kontrargumentas, kad šios specialios taisyklės reglamentuoja tokius atvejus, kai Lietuvos vienetas kontroliuoja užsienio vieneta, o ne, atvirkščiai, – kai Lietuvos vienetas yra kontroliuojamas. Kita vertus, Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazė pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Be to, PMĮ 4 straipsnio 4 dalyje reglamentuojami užsienio vieneto ne per nuolatines buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje gautų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, apmokestinimo atvejai, taip

¹⁶ Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 (su pakeitimais ir papildymais) [9].

pat PMĮ 34 straipsnyje numatytos atitinkamos dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimo taisyklės. Todėl suponuotina, kad nors lengvata taikytina ne faktiškajam naudos gavėjui, o vienetui, pardavusiam akcijas, tačiau pačios pelno mokesčio bazės ir dividendų, išmokamų užsienio vienetams, apmokestinimo teisinis reguliavimas pagal PMĮ apmokestintų „kapitalo judėjimą“ iš Lietuvos Respublikos į tikslinių teritorijų sąrašo zoną.

Tačiau reikia pažymėti, kad PMĮ 40¹ straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad Lietuvos vieneto, kuris nėra laisvosios ekonominės zonos įmonė, fiziniams asmenims paskirstomas 2009 metų ir vėlesnių metų pelnas (ar jo dalis), proporcingai tenkantis dėl šio įstatymo 12 straipsnio 5, 15, 16 punktuose, 46¹ straipsnyje nustatytų lengvatų neapmokestintam ir (arba) taikant 0 procentų tarifą apmokestintam apmokestinamajam pelnui, apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Šios nuostatos reiškia, kad, jeigu, pavyzdžiui, akcininkams fiziniams asmenims 2013 metais paskirta 300 000 litų dividendų iš 2012 metų paskirstytojo pelno, o 2012 metais akcinės bendrovės apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas 20 proc. dėl PMĮ 12 straipsnio 15 punkte įtvirtintos lengvatos, todėl akcinei bendrovei, išmokant 300 000 litų dividendų, 60 000 litų (300 000 litų x 20 proc.) yra apmokestinama pelno mokesčiu. Analizuojant sistemiškai PMĮ 12 straipsnio 15 punkto ir 40¹ straipsnio 1 dalies taisyklės, matyti, kad lengvata yra laikina, t. y. akcijų paketo pardavimo metu gaunant turto vertės padidėjimo pajamas, jos yra neapmokestinamos, tačiau vėliau paskirstant akcininkams fiziniams asmenims dividendus, proporcingai tenkančius dėl šios lengvatos neapmokestintam apmokes-

tinamajam pelnui, apmokestinami pelno mokesčiu. Toks reglamentavimas kritikuotinas, nes vienetui, perleidus antrinių vienetų akcijas ir gavus turto vertės padidėjimo pajamas, vėliau šias lėšas išmokant kaip dividendus, tenka mokėti pelno mokesčių, o tai vienetams, valdantiems didesnius kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų paketus, yra nenaudinga. Juk PMĮ 12 straipsnio 15 punkto lengvata siekiama paskatinti Lietuvos Respublikoje steigti kontroliuojančiuosius vienetus (holdingus), tačiau PMĮ 40¹ straipsnis pastarąją lengvatą kvestionuoja – iš pradžių vienetą „laikinau kredituojamas“ neapmokestinant pelno mokesčiu, tačiau vėliau, skirstant pelną, akcininkams fiziniams asmenims atsiranda prievolė mokėti pelno mokesčių. Be abejo, tokia prievolė neatsirastų, jeigu vienetą veiktų nuostolingai arba skirstytų ankstesnių nei 2009 metų pelną, tačiau pelningai veikiančiam vienetui pradėjus skirstyti 2009 metų ir vėlesnių metų pelną, proporcingai tenkanti dėl PMĮ 12 straipsnio 15 punkto lengvatos neapmokestintam apmokestinamajam pelnui, pradėtų veikti minėtas „korekcinis mechanizmas“ ir tektų mokėti pelno mokesčių. Todėl siūlytina PMĮ 40¹ straipsnį panaikinti, kad PMĮ 12 straipsnio 15 punkto lengvata pasiektų tikruosius tikslus, t. y. iš tikrųjų skatintų steigti vienetus, valdančius didesnius kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų paketus. Be to, manytina, kad tokiu atveju padidėtų ir surenkamos gyventojų pajamų mokesčio ir socialinio draudimo mokesčio sumos nuo šiuose vienetuose dirbančių asmenų apmokestintų pajamų, o tai, reikia manyti, kompensuotų biudžeto pajamų iš pelno mokesčio praradimus. Juolab kad PMĮ 40¹ straipsnio nuostatos taikomos apmokestinant fiziniams asmenims išmo-

kamus dividendus, kurie buvo paskirstyti iš Lietuvos vieneto 2009 metais ir vėlesniais uždirtbo grynojo pelno, todėl vienetas gali nuspręsti, kad paskirsto ankstesnei 2009 finansinių metų pelną taip nemo­kant pelno mokesčio¹⁷, t. y. ir galiojantis PMĮ 40¹ straipsnis ne visada užtikrina apmokestinimą pelno mokesčiu išmokant dividendus akcininkams fiziniams asme­nims¹⁸.

Pažymėtina, kad daugelyje Europos Sąjungos valstybių yra nustatyti specialūs turto vertės padidėjimo pajamų iš vertybinių popierių perleidimo apmokestinimo režimai (tokiu atveju gautos turto vertės padidėjimo pajamos perleidus vertybinius popierius yra neapmokestinamos). Tokio­se valstybėse pagrindinės nustatytos tokių pajamų neapmokestinimo sąlygos yra ver­tybinių popierių išlaikymas atitinkamą lai­kotarpį (jis skirtingose valstybėse svyruoja nuo 1 iki 7 metų) ir reikalavimas valdyti atitinkamą vertybinių popierių dalį¹⁹ [53].

¹⁷ ABĮ 59 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, kad bendrovės paskirstytinąjį pelną (nuostolius) sudaro ataskaitinių finansinių metų pelno (nuostolių) ir ankstesnių finansinių metų nepaskirstytojo pelno (nuostolių) ataskaitinių finansinių metų pabaigoje, pervedimų iš rezervų ir akcininkų įnašų nuostoliams padengti suma.

¹⁸ Be to, pažymėtina, kad teoriškai būtų galima teigti, jog PMĮ 40¹ straipsnio taikymo galima išvengti panaudojus tarpinę bendrovę, kuriai būtų išmokėti dividendai, o pastaroji jau išmokėtų dividendus fiziniams asmenims. Tačiau manytina, kad toks atvejis galėtų būti taikomas ne vien dėl PMĮ 40¹ straipsnio netaikymo, tačiau įgyvendinant ir kitus ne tik mokesčio planavimo nulemtus tikslus.

¹⁹ Papildomai paminėtinos šios sąlygos „klasikinėse“ holdingo jurisdikcijose: Nyderlandų Karalystėje, siekiant tokių pajamų neapmokestinimo, reikalavimas vertybinius popierius išlaikyti atitinkamą laikotarpį nenumatytas, tačiau turi būti valdomas bent 5 procentų akcijų paketas; Kipro Respublikoje, kad nagrinėjamos pajamos nebūtų apmokestinamos, reikalavimai išlaikyti vertybinius popierius atitinkamą laikotarpį ir valdyti atitinkamą vertybinių popierių dalį nenumatyti; Maltos Respublikoje tokias pajamas neapmokestinant reikala-

Siekiant palyginti analizuojamos lengvatos reglamentavimą Lietuvos Respubli­koje ir Baltijos valstybėse, paminėtinas nagrinėjamos lengvatos taikymas Latvijos ir Estijos Respublikose. Latvijos Respubli­koje nuo 2013 metų bendrovės pajamos iš akcijų perleidimo neapmokestinamos, iš­skyrus atvejus, kai perleidžiamos įmonių, kurios įsteigtos valstybėse, patenkančiose į Latvijos tikslinių teritorijų sąrašą (vadi­namąjį juodąjį sąrašą) [57, p. 28]. Latvijos Respublikoje pajamos už akcijų perleidi­mą nesiejamos su akcijų paketo dydžio ir jo išlaikymo laikotarpio reikalavimais, todėl lengvata būtų taikoma ir tada, jeigu Latvijos Respublikoje įsteigta bendrovė įsigis ir per trumpą laikotarpį perleis kad ir kelis procentus kito vieneto akcijų [60, p. 14]. Estijos Respublikoje pelnas apmo­kestinamas ne uždirtimo, o paskirstymo momentu – paskirstytasis pelnas rodo komercinį pelną ir dar neatskaitytos išlaidos apmokestinamos grynąjų pinigų pagrindu [21, p. 209]. Estų mokslininkai L. Lehis, I. Klauson, H. Pahapill ir E. Uustalu tei­gia, kad skirtumas nuo tradicinės sistemos, kuri yra, pavyzdžiui, Lietuvos ar Latvijos Respublikose, išraiškos yra tik techninis – mokesstinė prievolė perkeliama į vėlesnį laikotarpį [31, p. 15]. Todėl, nagrinėjant lengvatos taikymą Estijos Respublikoje, pažymėtina, kad, nors kapitalo prieaugio pajamos, kurias gauna Estijos Respublikoje įsteigta kontroliuojančioji bendrovė, ir nėra

vimas vertybinius popierius išlaikyti atitinkamą lai­kotarpį nenumatytas, išskyrus galimas išimtis dėl taikomo „reikšmingo investavimo testo“, tačiau turi būti valdo­mas bent 10 procentų akcijų paketas arba galimi ir kiti reikalavimai; Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje analizuojamų pajamų neapmokestinimo reikalavimai yra vertybinių popierių išlaikymas vienus metus arba įsipareigojama juos išlaikyti vienus metus ir turi būti valdo­mas bent 10 procentų akcijų paketas arba akcijų įsigiji­mo vertė būti ne mažesnė kaip 6 milijonai eurų [54].

apmokestinamos iš karto, kaip ir dividendai, jos pridamos prie Estijos Respublikos kontroliuojančiosios bendrovės pelno ir apmokestinamos 21 proc. pelno mokesčiu, kai tik pelnas paskirstomas įmonės akcininkams [55, p. 1]. Taigi Latvijos Respublikoje taikomos taisyklės palankesnės už Estijos ir Lietuvos Respublikose nustatytas kapitalo prieaugio apmokestinimo nuostatas. Vis dėlto Estijos Respublika išsaugo patrauklumą investuotojams dėl taikomo atidėto apmokestinimo pelno mokesčiu. Todėl reikia manyti, kad Lietuvos Respublikoje esantis turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo režimas yra nepalankiausias Baltijos valstybėse ne tik dėl taikytinų analizuotų reikalavimų valdyti atitinkamą akcijų paketą tam tikrą laikotarpį, tačiau ypač dėl minėto PMĮ 40¹ straipsnyje. Vis dėlto, nors kaip minėta PMĮ 40¹ straipsnyje, reikalingumas abejotinas, tačiau dėl pačios lengvatos sąlygų valdyti atitinkamą akcijų paketą tam tikrą laikotarpį siūlytina ne skubotai keisti apmokestinimo taisykles, juolab kad šių sąlygų panaikinimas reikštų ir mažesnes valstybės biudžeto pajamas, tačiau analizuoti, kokios yra mokesčių vystymosi tendencijos užsienio valstybėse, atsakant į klausimą, kaip visą mokesčių sistemą paveiks atitinkama lengvata. Pavyzdžiui, ar dėl taikomos Latvijos Respublikoje lengvatos *inter alia* nebus mažinamas finansavimas iš valstybės biudžeto tam tikroms sritims arba didinami kiti mokesčiai.

Apibendrinant, manytina, kad siekiant, jog Lietuvos Respublikos apmokestinimo pelno mokesčių sistema būtų patrauklesnė vienetais, kurie steigia antrines įmones ir vėliau parduoda jų akcijas, pirmiausia vertėtų apsvarstyti PMĮ 40¹ straipsnio reikalingumą, nes, panaikinus šį straipsnį,

vienetai galėtų perleisti antrinių įmonių akcijas ir vėliau šias lėšas išsimokėti dividendais, nemokant pelno mokesčio. O dėl lengvatai taikyti reikalavimų valdyti ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių kito vieneto akcijų, manytina, kad tokie reikalavimai būtent ir užtikrina lengvatos taikymą vienetais, valdantiems atitinkamus kitų vieneto akcijų paketus, o tai atitinkamai turėtų skatinti juos steigti Lietuvos Respublikoje.

3. Lengvatos rezultatas finansinėje apskaitoje

Siekiant tinkamai vykdyti mokesstinę prievolę ir nustatant vieneto apmokestinamąsias bei neapmokestinamąsias pajamas, būtina gauti informaciją apie to mokesčio mokėtojo realią turtinę ir finansinę būklę. Pastarajai nustatyti ir reikalinga finansinė apskaita, kurią tvarkant gaunamas apskaitinis rezultatas, būtinas pelno mokesčio bazei nustatyti. Todėl nagrinėtinas ir analizuojamas lengvatos traktavimas finansinėje apskaitoje, nes visų pirma vieneto veiklos rezultatas nustatomas pagal finansinės apskaitos taisykles, o tada skaičiuojama mokėtina į biudžetą pelno mokesčio suma.

Ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys akcinės bendrovės ir UAB, tvarkydami finansinę apskaitą, turi vadovautis verslo apskaitos standartais (toliau – VAS) arba tarptautiniais apskaitos standartais (toliau – TAS) [5, 3 str. 4 d.]. Teisės aktai akcines bendroves, kurių akcijomis prekiaujama reguliuojamoje vertybinių popierių rinkoje [5, 3 str. 3 d.], bei akcines bendroves ir UAB, kuriose valstybei priklauso daugiau kaip 50 procentų balsų, įpareigoja finansinę apskaitą tvarkyti ir finansines ataskaitas sudaryti pagal

TAS [6, 4 ir 16 p.], o visi kiti analizuojamos teisinės formos vienetai gali tvarkyti ir paprastai tvarko finansinę apskaitą pagal VAS²⁰. Be to, finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose [5, 3 str. 4 d.; 12, 1.2 p.] pabrėžiama, kad VAS parengti remiantis ES direktyvomis ir Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais (toliau – TFAS)²¹, kurie patvirtinami Europos Komisijos reglamentais. Taigi Lietuvos Respublikos viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos VAS būtent ir rengiami pagal minėtus TFAS ir TAS, todėl analizuotinos VAS nuostatos.

Analizuojant sistemiškai finansinės apskaitos ir pelno mokesčio nuostatas, svarbūs du momentai: 1) vertybinių popierių įsigijimo kaina ir 2) vertybinių popierių pardavimo pajamos. Dėl vertybinių popierių įsigijimo kainos, apibendrinant tiek PMĮ 14 straipsnio 1 dalį, tiek 18-ojo VAS [11] 25 punktą, teigtina, kad akcijų įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą. Finansinėje apskaitoje pirmą kartą pripažindamas finansinį turtą, vienetas turi įvertinti jį įsigijimo savikaina. Į finansinio turto įsigijimo savikainą gali būti įtraukiamos ir tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos. Jei tiesioginės sandorio sudarymo išlaidos nepriskiriamos įsigijimo savikainai, jos gali būti pripažįstamos finansinės ir investicinės veiklos arba veiklos sąnaudomis – tai lemia vieneto finansinės apskaitos politika. Kadangi PMĮ 57 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama, kad pelno mokesčiui skaičiuoti vienetas gali naudoti buhalte-

rinėje apskaitoje naudojamus visuotinai pripažintus pajamų, sąnaudų pripažinimo, atsargų įkainojimo metodus, jei šis įstatymas nenustato ko kita, o būtent šiuo atveju PMĮ ir nenustato kitokio reguliavimo, remiantis analizuojama PMĮ 14 straipsnio 1 dalimi, suponuotina, kad pagal pelno mokesčio prasmę kaip ir finansinėje apskaitoje akcijų įsigijimo kaina jas perkant iš kitų asmenų turi būti nustatoma prie jų pirkimo kainos pridėdant visas su akcijų įsigijimu susijusias tiesiogines išlaidas. Be to, šiuo atveju nereikšmingos su akcijų įsigijimu susijusios tiesioginės išlaidos gali būti neįskaičiuojamos į akcijų įsigijimo kainą, bet nurašomos kaip veiklos sąnaudos, t. y. priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tą mokesstinį laikotarpį, kurį jos patiriamos²². Reikia pažymėti, kad teoriškai galėtų susidaryti tam tikras skirtumas tarp apskaitinio ir apmokestinamojo rezultato, jeigu finansinės apskaitos politikoje būtų numatyta, kad į finansinio turto įsigijimo savikainą įtraukiamos tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos, tačiau skaičiuojant pelno mokesťį vienetas dalį nereikšmingų su akcijų įsigijimu susijusių tiesioginių išlaidų nurašytų kaip veiklos sąnaudas. Toks vieneto elgesys, optimizuojant mokėtiną pelno mokesťį, nepažeistų PMĮ, juolab ir LVAT yra išaiškinęs, kad, nors pasirinktas vertybinių

²² Papildomai paminėtina, kad pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 17 punktą iš pajamų negali būti atskaitoma, t. y. neleidžiami atskaitymai yra neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Todėl akcijas įsigyjant patirtos išlaidos, jei jos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Tačiau išlaidos, tiesiogiai susijusios su akcijų pardavimu, kai taikoma PMĮ 12 straipsnio 15 punkto lengvata, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, nes jos patiriamos gaudant neapmokestinamąsias pajamas.

²⁰ Išskyrus bankus.

²¹ Kaip rašoma ir minėtame Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakyme Nr. VAS-2 [12], įvardijami TFAS apima ir TAS, ir TFAS bei Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto ir buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto aiškinimus.

popierių įsigijimo išlaidų nustatymo būdas neturi sudaryti prielaidų mokesčių mokėtojui išvengti jam tenkančių mokesčių prievolių, tai nereiškia, jog pastarasis privalo, kai yra galimybė pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesstinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui [44]. Remiantis formuojama LVAT praktika pateiktini argumentai, kad sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę ir galimybę numatyti savo veiksmų mokesčius padarinius ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų veikti mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas [44; 46]. Vis dėlto abejotina, ar vienetas skirtingai su akcijų įsigijimu susijusias tiesiogines išlaidas fiksuotų finansinėje apskaitoje ir vėliau pripažintų, skaičiuojant mokėtiną pelno mokesčių, nes tai reikštų papildomas verslo išlaidas dėl tokių operacijų sudėtingumo, nebent sutaupomos išlaidos būtų nemažos ir efektyviai atitiktų išlaidų optimizavimo principą. Be to, analogiškos taisyklės numatytos ir mainų atveju finansinėje apskaitoje ir apmokestinant pelno mokesčiu. Pagal PMĮ 14 straipsnio 3 dalį, jeigu akcijos mainomos į kitą turtą, tai akcijų įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina. Jeigu išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, tai įsigytų akcijų įsigijimo kaina yra šių akcijų tikroji rinkos kaina. Pagal 18-ojo VAS 27 punktą, jei finansinis turtas įsigijamas mainais į kitą turtą ir mainais gaunamo turto vertė nenurodyta, tai įsigytas finansinis turtas įvertinamas ir apskaitoje registruojamas

tikrąja verte²³. Šiuo atveju tik dar papildomai 18-ojo VAS 27 punkte reglamentuojama, kad vis dėlto, jei įsigijamo finansinio turto tikrosios vertės nustatyti negalima, jis užregistruojamas už jį perduoto turto tikrąja verte. Taigi apibendrinant suponuotina, kad akcijų įsigijimo kaina pripažinimo momentu tiek finansinėje apskaitoje, tiek apmokestinant pelno mokesčiu, gali būti nustatoma analogiškai²⁴. Tačiau remiantis pastaruoju teiginiu jokiū būdu negalima *ex ante* daryti išvados, kad ir akcijų pardavimo pajamos traktuojamos vienodai.

Sistemiškai nagrinėjant VAS nuostatas [14, p. 14, 28–30] teigtina, kad, vedant finansinę apskaitą, pripažįstant pardavimo pajamas, reikalaujama įvykdyti visas šias sąlygas: 1) pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui; 2) pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja; 3) tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta, ir galima patikimai įvertinti jos dydį; 4) sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos. Todėl esant visoms šioms sąlygoms, vienetai, parduodant kito vieneto ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų išlaikytą daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių akcijų paketą,

²³ Tikroji vertė – tikroji rinkos kaina, nes pagal 18-ojo VAS 2 skyrių „Pagrindinės sąvokos“ tikroji vertė – suma, už kurią gali būti apsieista turtu ar paslaugomis arba už kurią gali būti įskaitytas tarpusavio įsipareigojimas tarp nesujusių šalių, kurios ketina pirkti arba parduoti turtą arba įskaityti tarpusavio įsipareigojimą.

²⁴ Šiuo atveju pažymėtina, kad akcijų įsigijimo kaina pabrėžiama pripažinimo momentu, vėliau pagal 18-ojo VAS 32 punktą numatytas paskesnis finansinio turto įvertinimas: kiekvieną kartą sudarant finansines ataskaitas, finansinis turtas turi būti įvertinamas: 1) tikrąja verte (parduoti laikomas); 2) amortizuota savikaina, kuri gaunama taikant apskaičiuotų palūkanų metodą (suteiktos paskolos, gautinos sumos ir iki išpirkimo termino laikomas finansinis turtas).

finansinėje apskaitoje fiksuojamos finansinės ir investicinės veiklos pajamos. Tačiau, kaip analizuota, pagal PMĮ 12 straipsnio 15 punktą tokios pajamos neapmokestinamos. Todėl, kaip reglamentuojama ir PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje, apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Tai reiškia, kad finansinėje apskaitoje pripažintos akcijų pardavimo pajamos, apmokestinant pelno mokesčiu, neištraukiamos iš pelno mokesčio bazę kaip neapmokestinamosios pajamos. Taigi susidaro skirtumas, dėl kurio apskaitinis rezultatas nesutampa su apmokestinamuoju, todėl turi būti atliekami apskaitinio pelno koregavimai, siekiant tinkamai vykdyti mokesinę prievolę. Būtent deklaruojant metinę pelno mokesčio deklaraciją PLN204 versija (03), kurią pildo Lietuvos vienetai – pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, šis skirtumas parodomas III dalies 33 laukelyje [15, p. 27]. Mokslinėje literatūroje tokios skirtingos pajamų arba sąnaudų pripažinimo finansinėje apskaitoje ir apmokestinant pelno mokesčiu taisyklės, lemiančios mokesčio ir apskaitinio rezultato skirtumus, vadinamos nuolatiniais skirtumais [16, p. 173–174; 18, p. 676; 19, p. 1–5]. PMĮ 12 straipsnio 15 punkte reglamentuojama lengvata, apmokestinant pelno mokesčiu, atitinkamai taikoma, iš finansinės apskaitos rezultato atimant dėl analizuotos lengvatos atsiradusias neapmokestinamas pajamas, taip nustatant apmokestinamąjį pelną.

Vis dėlto keltinas probleminis klausimas, ar toks skirtumas negalėtų būti laikomas laikiniu? Pagal 24-ąjį VAS [13, II skyrius „Pagrindinės sąvokos“] laikinie-

ji skirtumai – tai turto ar įsipareigojimo balansinės vertės ir jo mokesčio bazės skirtumai, kurie gali būti apmokestinamieji ir įskaitomieji laikinieji skirtumai. Tokie skirtumai, atsiradę vieną mokesčinių (apskaitinių) laikotarpį, vėlesniais laikotarpiais išnyksta. Kaip nagrinėta, pagal PMĮ 40¹ straipsnį vėliau nuo išmokamų dividendų gali atsirasti prievolė mokėti pelno mokesčių, todėl, nors finansinėje apskaitoje užfiksuotos pajamos ir neapmokestinamos, vėliau jas išmokant dividendais, toks paskirstytasis pelnas apsimokestina, o tai lyg ir suponuotų, jog atsiranda apmokestinamasis laikinasis skirtumas, t. y. laikinasis skirtumas, dėl kurio būsimaisiais atskaitiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas bus didesnis už apskaitinį [13, II skyrius „Pagrindinės sąvokos“]. Tačiau neapmokestinta pajamų suma paprastai neturi sutapti ir nesutampa su dividendų suma, išmokama akcininkams fiziniams asmenims, nuo kurios skaičiuojamas pelno mokeskis pagal PMĮ 40¹ straipsnį²⁵, todėl dalis apskaitinių ir neapmokestinamųjų pajamų lieka nuolatinio skirtumu, o kitą dalį teoriškai būtų galima vadinti laikinąja. Pavyzdžiui, vieneto apmokestinamasis pelnas 2012 metais buvo 200 000 litų, 2013 metais akcininkams fiziniams asmenims paskirstyta 50 000 litų. Dėl PMĮ 12 straipsnio 15 punkte įtvirtintos lengvatos vienetas apmokestinamąjį pelną sumažino 10 proc. (t. y. 20 000 litų), todėl nuo 5 000 litų (50 000 x 10 proc.) išmokamų dividendų sumos turi būti mokamas pelno mokeskis. Tačiau turto vertės padidėjimo už akcijų perleidimą suma buvo 20 000 litų, o ne 5 000 litų. Laikiniesiems skirtumams būdinga, jog vėlesniais laikotarpiais jie išnyksta, pavyzdžiui,

²⁵ Nesutampa dėl įvairių priežasčių, pavyzdžiui, kad dalis akcininkų yra ne fiziniai asmenys, o vienetai; dėl skirstomo pelno apribojimo suformuojant rezervus ir t. t.

ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos pagal PMĮ ir finansinę apskaitą reglamentuojančias nuostatas taikant skirtingus metodus, o pateiktame pavyzdyje dalis skirtumo išlieka. Be to, PMĮ 40¹ straipsnis lemia dividendų apmokestinimą, o ne vėlesnį mokestinį laikotarpį pačių neapmokestinamųjų pajamų pripažinimą apmokestinamosiomis. Šiuo atveju vėlesnį mokestinį laikotarpį ne didėja pats apmokestinamasis pelnas apskaitinio atžvilgiu, o tiesiog apmokestinami dividendai, gauti paskirstant šį pelną. Todėl suponuotina, kad vis dėlto analizuojamas skirtumas laikytinas nuolatiniu, nes PMĮ 40¹ straipsnis lemia mokestinės prievolės atsiradimą ne dėl paties didėjančio apmokestinamojo pelno, o dėl dividendų išmokėjimo akcininkams fiziniams asmenims.

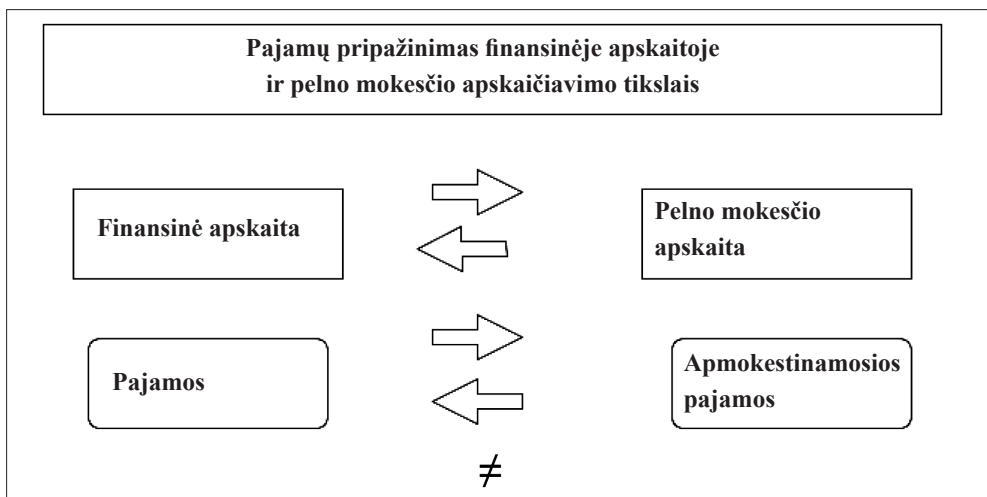
Pritartina Didžiosios Britanijos autoriams R. Goddard, H. Rogers, teigiantiems, kad vienas iš pagrindinių finansinės apskaitos ir pelno mokesčio skirtumų yra skirtingos ilgalaikio turto nudėvėjimo ar amortizacijos taisyklės, kurias vis dėlto nulemia nevienodas finansinės apskaitos ir mokesčių teisės principų turinys [30, p. 298–299, 304–305]. Tačiau mokslininkai nevienodai vertina tokius finansinės apskaitos ir pelno mokesčio taisyklių skirtumus. Pavyzdžiui, mūsų šalies mokslininkas G. Kalčinskas teigia, kad mokestinės atskaitomybės duomenys netinka įmonių veiklos rezultatams pavaizduoti. Autorius pagrįstai remiasi užsienio valstybių praktika, kad kai kurių valstybių bandymai įdiegti mokesčių atskaitomybę, atitinkančią finansinių ataskaitų rinkinių principus, ar bandymai sukurti finansinės apskaitos sistemą, atitinkančią keliamus mokesčių reikalavimus, iki šiol neduoda teigiamų rezultatų [18, p. 676]. Čekijos

Respublikos mokslininkai H. Bohušova, P. Svoboda daro išvadą, kad, nors *ipso facto* nereiškia, jog finansinės apskaitos ir pelno mokesčio taisyklės turi būti izoliuojamos, tačiau teisinis jų reguliavimas turi būti atskiras [28, p. 11]. Štai Čekijos Respublikos mokslininkė D. Nerudova argumentuoja, jog vien jau tai, kad finansinės apskaitos ir pelno mokesčio tikslai skirtingi, lemia finansinių ataskaitų sudarymo proceso integravimo į pelno mokesčio bazės nustatymą neigiamą vertinimą [33, p. 88]. Pastarųjų mokslininkų teiginiams pritaria ir JAV mokslininkas R. Dorsey, rašydamas, kad mokesčių teisė neturi adaptuotis prie finansinės apskaitos taisyklių, finansinė apskaita turi būti koreguojama, siekiant gauti apmokestinamąjį pelną [29, p. 60]. Tačiau mokslinėje literatūroje randama ir kontrargumentų. Kai kurie Lietuvos Respublikos autoriai rašo, kad dėl finansinės apskaitos ir pelno mokesčių reglamentuojančių teisės aktų skirtingumo kyla poreikis vienetams tvarkyti dvejopą apskaitą: finansinę ir mokestinę, o organizuoti dvi apskaitas smulkiojo ar vidutinio verslo vienetams dažnai yra pernelyg brangu, todėl paprastai suteikiama pirmenybė mokestinei apskaitai, dėl to nukenčia finansinės informacijos kokybė [17, p. 20; 20, p. 15]. Vėlgi minėta Čekijos Respublikos mokslininkė D. Nerudova teigia, kad finansinės apskaitos ir pelno mokesčio reglamentavimo suvienodinimas reikštų efektyvų išlaidų taupymą tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui [33, p. 87–88]. Didžiosios Britanijos mokslininkai M. Abela, K. Davids, N. Jehle skirtingai nei minėti kiti Didžiosios Britanijos finansinės apskaitos ir mokesčių teisės tyrėjai R. Goddard, H. Rogers, argumentuoja, kad tokių taisyklių netapatumas trukdo efektyviam

investavimui [26, p. 63–64]. Vis dėlto apibendrinant manytina, kad analizuojamos PMĮ 12 straipsnio 15 dalies lengvatos kontekste apskaitinis ir apmokestinamasis rezultatas negali būti analogiškas, todėl kad vienetas pardavęs akcijų paketą gaus pajamas, kurios turi būti fiksuojamos finansinėje apskaitoje, norint parodyti akcininkams realiai įvykusią ūkinę operaciją – remiantis finansinėje apskaitoje registruojamais duomenimis bus sudaromos finansinės ataskaitos, kurios privalo rodyti išsamų, skaidrų, visapusišką vieno veiklos rezultatą. Tačiau valstybė siekia pritraukti užsienio kapitalą į savo vidaus

rinką tokiu būdu numatant PMĮ lengvatą iš akcijų paketo pardavimo gautam turto vertės padidėjimui. Todėl neišvengiamai susiduriama su situacija, kai, siekiant tinkamai vykdyti mokesinę prievolę, apskaitinės pajamos turi būti koreguojamos, t. y. mažinamas apmokestinamasis rezultatas apskaitinio atžvilgiu, nes turto vertės padidėjimo pajamos pagal PMĮ 12 straipsnio 15 punktą yra neapmokestinamosios²⁶.

Apibendrinant pateiktinos schemos, rodančios, kaip dėl analizuotos lengvatos finansinės apskaitos rezultatas koreguojamas, siekiant tinkamai vykdyti mokesinę prievolę.



²⁶ PMĮ reglamentuoja uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Šiuo mokesčiu valstybė įgyvendina ir tam tikrus tikslus, analizuojamu atveju skatina investicijas, o tai ir lemia atitinkamas apmokestinimo sąlygas – tenkinant analizuotus PMĮ kriterijus, turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų paketo perleidimą neapmokestinamos. Tačiau finansinė apskaita yra mažiau priklausoma nuo to, kokių tikslų siekia valstybė. Ji vedama pagal finansinę

apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, siekiant pateikti informaciją investuotojui, kad jis galėtų palyginti vieno vieneto veiklos rezultatą su kitu. Būtent skirtingi įstatymų leidėjo tikslai, priimant finansinę apskaitą ir atitinkamai pelno mokesčių reglamentuojančias taisykles, ir laikytini pagrindine priežastimi, kuria remiantis argumentuotina, jog nagrinėjamos lengvatos kontekste pajamos mokesčiniu ir finansiniu apskaitos požiūriu netapatytinos.

Finansinėje apskaitoje apskaičiuotas apskaitinis rezultatas (pelnas arba nuostoliai) prieš apmokestinimą



Atliekami apskaitinio rezultato koregavimai



**PRIDEDAMOS APMOKESTINAMĄJĮ
REZULTATĄ DIDINANČIOS SUMOS:**

Neleidžiami atskaitymai

Finansinėje apskaitoje nepripažintos apmokestinamosios pajamos



**ATIMAMOS APMOKESTINAMĄJĮ REZULTATĄ
MAŽINANČIOS SUMOS:**

**NEAPMOKESTINAMOSIOS PAJAMOS
(PMĮ 12 STR. 15 P. REGLAMENTUOJAMA LENGVATA
TURTO VERTĖS PADIDĖJIMO PAJAMOMS)**

**Finansinėje apskaitoje pripažintos pajamos,
pagal PMĮ nelaikomos pajamomis**

**Finansinėje apskaitoje nepripažintos sąnaudos,
pagal PMĮ laikomos leidžiamais atskaitymais**

**Lengvatos, įtvirtintos PMĮ, mažinančios
apmokestinamąjį rezultatą**



**Tinkamas mokestinės prievolės vykdymas
Pelno mokesčio deklaracija PLN204**

Išvados

1. PMĮ nuostatos, reglamentuojančios lengvatos taikymo sąlygas, turi būti taikomos ne formaliai, o atsižvelgiant į konkrečios situacijos faktinių aplinkybių ir susiklosčiusių teisinių santykių turinį.
2. Toks teisinis reguliavimas, lemiantis akcininkams fiziniams asmenims paskirstomo pelno, proporcingai tenkančio dėl PMĮ 12 straipsnio 15 punkte reglamentuojamos lengvatos neapmokestinamajam pelnui, apmokestinimą, riboja lengvatos tikslą skatinti steigtis vienetus, valdančius atitinkamus kitų vienetų akcijų pakečius. Siekiant šio tikslo, Lietuvos Respublikos apmokestinimo pelno mokesčių sistema turėtų leisti vienetais perleisti antrinių įmonių akcijas ir vėliau šias lėšas išsimokėti dividendais, nemokant pelno mokesčio.
3. Pagal PMĮ 40¹ straipsnį mokesstinė prievolė atsiranda dėl dividendų išmokėjimo akcininkams fiziniams asmenims, o ne dėl paties didėjančio apmokestinamojo pelno, todėl pelno mokesčio lengvatos turto vertės padidėjimo pajamoms ir finansinėje apskaitoje pajamų pripažinimo reglamentavimas lemia ne laikinąjį, o nuolatinį skirtumą.

LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
2. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1914; 2003, nr. 123-5574; 2004, nr. 33.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 99-3516.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 99-3515.
6. Valstybės valdomų įmonių veiklos skaidrumo užtikrinimo gairių aprašas ir koordinuojančios institucijos paskyrimas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. liepos 14 d. nutarimu Nr. 1052 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2010, nr. 88-4637.
7. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarka ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšys, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. spalio 21 d. nutarimu Nr. 1657 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 40-1497.
8. Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai, patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymu Nr. 54. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 24-892.
9. Tikslinių teritorijų sąrašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-4021.
10. I-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 13 d. įsakymu Nr. VAS-12. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616; 2010, nr. 57-2828.
11. 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. lapkričio 11 d. įsakymu Nr. VAS-9. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 180-6699; 2009, nr. 137-6053.
12. Verslo apskaitos standartų rengimo principai, patvirtinti Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VAS-2 [interaktyvus]. 2009 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.

13. 24-asis verslo apskaitos standartas „Pelno mokesčiai“, patvirtintas Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. spalio 13 d. nutarimu Nr. 7 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 180-6695.
14. 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.
15. Metinių pelno mokesčio deklaracijų formų ir jų užpildymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 27 d. įsakymu Nr. V-58 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2003, nr. 24-1005.
- Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 209 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 10 d.] Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.
22. MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, t. 53, p. 117–139.
23. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76, p. 100–114.
24. SUDAVIČIUS, B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas. *Teisė*, 2007, t. 62, p. 104–115.
25. VALENTINAVIČIUS, S. *Investicijų valdymas: teoriniai ir praktiniai aspektai*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2010.
26. ABELA, M.; DAVIDS, K., JEHLE, N. Hidden gems or pure fiction? In *Accountancy* [interaktyvus]. London: Financial Accounting Standards Board, 2009, no. 1387, p. 63–64 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=44505a66-a9de-4886-ad48-403579382edb%40sessionmgr11&vid=6&hid=24>>.

Specialioji literatūra

16. BARČAITYTĖ, G. Apskaitinio ir apmokestinamojo pelno neatitikimų analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 173–179 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.
17. BEIGA, D. Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2006, nr. 1 (6), p. 18–27.
18. KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. 7-asis leid. Vilnius: Pačiolis, 2010.
19. KURŠYTĖ, S. Pelno mokesčio apskaičiavimo metodikų suderinimas. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2007, p. 1–5 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/apskaita/index.html>.
20. MAČERNIENĖ, A. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus]. 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>>.
21. MARTŪZAITĖ, V. Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. In *Jaunasis mokslininkas*: straipsnių rinkinys. Studentų mokslinė konferencija [interaktyvus]. Kaunas: Akademija, 2011, p. 209 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 10 d.] Prieiga per internetą: <http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2011/JM_2011_straipsniu_rinkinys.pdf>.
27. BALCO, T. *Use of domestic international tax and tax treaty policy to enhance competitiveness of the country*: Pranešimas skaitytas Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros organizuojamoje tarptautinėje praktinėje-mokslinėje konferencijoje „Tarptautinė konkurencija mokesčiais ir Lietuva“. Vilnius, 2011 m. balandžio 7–8 d.
28. BOHUŠOVA, H.; SVOBODA, P. The comparative analysis of accounting law regulation in the Czech Republic with IFRS. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2008, no. 13, p. 11–16 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=b03f1104-539c-4701-ac12-90a310999f6f%40sessionmgr15&vid=14&hid=24>>.
29. DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59–72 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/>>

pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>.

30. GODDARD, R., ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus]. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, no. 2, p. 298–306 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 18 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.
 31. LEHIS, L., et al. The compatibility of the Estonian corporate income tax system with community law. *Juridica International* [interaktyvus]. Tartu: Sihtasutus Iuridicum, 2008, Nr. 15, p. 15 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 10 d.] Prieiga per internetą: <http://www.juridicainternacional.eu/public/pdf/ji_2008_2_14.pdf>.
 32. *Model tax convention on income an on capital*. Condensed version. Paris: OECD Publications, 2010.
 33. NERUDOVA, D. The relationship between corporate income tax and financial reporting in the Czech Republic. *Economics and Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2007, no. 12, p. 87–92 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.] Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=fb153aec-683d-44e1-9f80-bdbc3e0128d5%40sessionmgr13&vid=4&hid=21>> [žiūrėta 2012 m. lapkričio 17 d.]
- Teismų ir mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika**
34. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 135-4903.
 35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 23-585.
 36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325/2012.
 37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1222/2012.
 38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1166/2012.
 39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-172/2012.
 40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁸-3560/2011.
 41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011.
 42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-2350/2011.
 43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A⁴⁴²-2316/2011.
 44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 2164/2011.
 45. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 1144/2011.
 46. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵371/2011.
 47. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 735/2010.
 48. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009.
 49. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.

50. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
51. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. spalio 26 d. sprendimas Nr. S-190(7-182/2012).
52. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. vasario 9 d. sprendimas Nr. S-48(7-420/2009).
- Kiti šaltiniai**
53. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 13, 14 ir 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto [interaktyvus] 2006 m. rugpjūčio 28 d. [žiūrėta 2012 m. lapkričio 8 d.] Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=281687>.
54. Deloitte. *Compare holding company information results* [interaktyvus] [žiūrėta 2013 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.dits.deloitte.com/HoldingCompany/CompareHoldingCompanyInformation.aspx>> [žiūrėta 2013 m. kovo 19 d.].
55. Deloitte. *Estonia Highlights 2012* [interaktyvus]. 2012, p. 1 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Estonia.pdf>.
56. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2012 10 09) su pakeitimais (/GO_PM_ISTATYMO_KOMENTARAS_(aktuali_redakcija_2012_10-09).zip) [interaktyvus]. 2012 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 4 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323> [žiūrėta 2012 m. lapkričio 4 d.].
57. PWC. *Taxes at a glance 2012* [interaktyvus]. 2012, p. 28 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/lt/en/assets/publications/CEE_Taxes_at_a_glance-2012.pdf>.
58. SCHULZ, S. *Europos ekonominė erdvė (EEE)* [interaktyvus]. 2008 m. liepa [žiūrėta 2012 m. lapkričio 3 d.]. Prieiga per internetą: <http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/relations/framework/article_7238_lt.htm>.
59. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (/GO *Taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys* [interaktyvus]. 2012 [žiūrėta 2012 m. lapkričio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101422>>.
60. ŽEIMANTAS, V. V. Latvija nori aplenkli Lietuvą ir Estiją. In *Verslo žinios*. 2012 m. spalio 16 d., Nr. 183 (3814).

CORPORATE INCOME TAX RELIEF FOR CAPITAL GAINS FROM TRANSFERRING PORTFOLIO (BLOCK OF SHARES) AND ITS RECORDING IN FINANCIAL ACCOUNTING

Martynas Endrijaitis

S u m m a r y

Theory and practice of enterprise activities and investment activities evaluation is often studied and developed in a number of authors. Trend is observed that investors are increasingly interested in investment in technical analysis techniques, methods and practical possibilities for their application. One of financial and tax law regulated areas is capital gains taxation which is important for the relevant investment. In order to encourage investment, attract foreign capital, it is essential to create a favourable tax base. Consequently, Republic of Lithuania law on corporate income tax stated that income earned and/or received by a Lithuanian or foreign entity through permanent establishments shall not be taxed if this income from

the increase in the value of assets resulting from transfer of shares of an entity, registered or otherwise organised in a state of the European Economic Area or in a state with which a treaty for the avoidance of double taxation has been concluded and brought into effect and which is a payer of corporate income tax or an equivalent tax, to another entity or a natural person where the entity transferring the shares held more than 25% of voting shares in that entity for an uninterrupted period of at least two years. This relief shall not apply if the entity transferring the shares transfers them to the entity that has issued these shares.

The article aims to reveal what terms are necessary for using specific corporate income tax relief

with special attention to disclose practical problems of application of tax relief and estimate differences between result in financial accounting and taxable result. The analysis of the corporate income tax relief for capital gains and its recording in financial accounting is based on the systemic review of the Corporate income tax law, Business accounting standards and other tax and financial accounting legislation including also Tax dispute settlement institutions case-law and scientific literature.

With reference to this analysis, there is defined what terms are necessary for using this tax relief and the content of these terms. The article disclose that application of these terms must be based on content of legal relations and should not be only formal.

Įteikta 2013 m. sausio 17 d.

Priimta publikuoti 2013 m. kovo 21 d.

An accomplished analysis indicates that corporate income tax system of Republic of Lithuania should allow entities to transfer shares of subsidiary companies and subsequently these funds pay in dividends for shareholders which are natural persons without paying corporate income tax because then mentioned tax relief could succeed to encourage investment and attract foreign capital.

What is more, the analysis of recording the corporate income tax relief for capital gains in financial accounting uncovers that there is a permanent difference between result in financial accounting and taxable result. That is way result in financial accounting must be corrected for the purpose of calculating corporate tax.