

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Eriko Litvinsko,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Pelno mokesčio raida Lietuvoje
Income Tax Development in Lithuania**

Vadovas: prof. dr. Gediminas Užubalis

Recenzentas: vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame rašto darbe nagrinėjama pelno mokesčio raida Lietuvoje bei jo reikšmė dabartinėje teisinėje sistemoje. Nurodoma pelno mokesčio kilmė, samprata, taikymo tikslai ir jo pagrindinės funkcijos. Magistro darbe analizuojami esminiai reformų etapai, kurių metu iš esmės buvo pertvarkyta Lietuvos Respublikos mokestinė sistema. Pabrėžiami pagrindiniai ir svarbiausi įstatymų bei jų normų keitimai. Taip pat aptariami iššūkiai, kurie kilo keičiant ir tobulinant mokestinę sistemą nacionaliniu bei tarptautiniu mastu. Siekiama išnagrinėti teisinius ir ekonominius aspektus, kurie formavo pelno mokesčio raidą Lietuvoje.

Pagrindiniai žodžiai: pelno mokestis, mokesčio mokėtojas, mokestinė reforma, direktyva, tarptautiniai standartai, mokestinės lengvatos, mokestinė politika.

This essay examines the development of corporate income tax in Lithuania and its significance in the current legal system. It outlines the origin, concept, objectives and main functions of corporate income tax. The master's thesis analyses the main stages of the reforms which have fundamentally reorganised the tax system of the Republic of Lithuania. It highlights the main and most important changes to the laws and their norms. It also discusses the challenges that have arisen in changing and improving the tax system at national and international level. The aim is to examine the legal and economic aspects that have shaped the development of corporate income tax in Lithuania.

Keywords: corporate tax, taxpayer, tax reform, directive, international standards, tax incentives, tax policy.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	2
IŽANGA.....	3
1. TEORINIAI PELNO MOKESČIO PAGRINDAI.....	6
1.1 Pelno mokesčio kilmė ir atsiradimas	6
1.2 Pelno mokesčio samprata ir vieta mokesčių sistemoje	8
1.3 Pelno mokesčio taikymo tikslai ir funkcijos.....	10
1.4 Teisės aktai reguliuojantys pelno mokestį Lietuvoje	13
2. LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO RAIDOS ANALIZĖ	22
2.1 Bendros pelno mokesčio reglamentavimo tendencijos 1990–2001 m.....	22
2.2 Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo raida	24
2.3 Pelno mokesčio reforma Lietuvos Respublikoje.....	31
2.4 Pelno mokesčio raidos pokyčiai 2001–2012 m.	33
3. ŠIUOLAIKINĖ PELNO MOKESČIO SISTEMA LIETUVOJE IR JOS VERTINIMAS	37
3.1. Pelno mokesčio įstatymo struktūra ir pagrindinės lengvatos	37
3.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas ir jo taikymas	41
3.3. BEPS projekto dinamika Lietuvos mokestiniame kontekste.....	42
3.4. Pelno mokesčio įstatymo tobulinimo perspektyvos.....	43
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	47
SANTRAUKA.....	51
SUMMARY	52

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

- PMĮ** – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas
- MAĮ** – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
- VMI** – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
- JAPMĮ** – Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas
- GPM** – Gyventojų pajamų mokestis
- PVM** – Pridėtinės vertės mokestis
- LR** – Lietuvos Respublika
- ES** – Europos Sąjunga
- LEZ** – Laisvoji ekonominė zona
- KIS** – Kolektyvinio investavimo subjektas
- BEPS** – *Base Erosion and Profit Shifting*
- SE** – *Societas Europaea*
- SCE** – *Societas Cooperativa Europaea*

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Lietuvos Respublikos (toliau – LR) mokesčių sistemoje pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių ir efektyviausių mokesčių, kuris daro įtaką tiek valstybės biudžetui, tiek ir kitiems su mokesčiais susijusiems aspektams. Mokėti mokesčius prievolė yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ). Taip pat analizuojant teisės aktus yra pastebima, jog Lietuvos Respublikos Konstitucijoje yra nustatytos piliečio teisės ir pareigos, o viena iš tokių pareigų – mokėti mokesčius. Pelno mokestis buvo ir yra aktualus ne tik teisine, tačiau ir finansine prasme, kas leidžia teigti, jog mokesčių mokėjimas, o konkrečiai pelno mokestis atlieka svarbų vaidmenį užtikrinant tiek fizinių, tiek ir juridinių asmenų sąžiningą konkurenciją, ilgalaikį ekonomikos augimą bei subalansuotą verslo subjektų veikimą, užkertant kelią ekonominiams disbalansams. Analizuojant pelno mokesčio raidą Lietuvoje yra itin svarbu suprasti, kaip konkretūs ir detalūs pokyčiai bei tuo metu vyravusi teisinė santvarka lėmė ekonominius sprendimus ir mokesčių rinkimo efektyvumą.

Tema yra aktuali, nes valstybei yra svarbu sudaryti tinkamas ir palankias sąlygas tiek mokesčių mokėtojams, tiek ir mokesčių administratoriams ne tik tarpusavyje glaudžiai veikti ar bendradarbiauti, bet užtikrinti, jog tinkamai ir efektyviai bus surinktas nustatytas mokestis, kuris turi didelę įtaką valstybės ekonominiam ir teisiniam tarpusavio ryšiui.

Pelno mokesčio raida Lietuvoje yra svarbi todėl, kad ji atspindi valstybės pastangas ir konkrečius veiksmus, kurie užtikrina subalansuotą ekonomikos augimą, socialinį teisingumą bei tarptautinių įsipareigojimų vykdymą.

Darbo tikslas. Išsamiai išanalizuoti pelno mokesčio teisinės sistemos formavimąsi ir kaitos procesą Lietuvoje bei atskleisti pagrindinius teisinio reguliavimo aspekto pokyčius ir jų poveikį visuomenei bei valstybės vystymuisi.

Darbo uždaviniai. Magistro darbo tikslui pasiekti sprendžiami šie uždaviniai:

1. Aptarti pelno mokesčio kilmę, atsiradimą, jo sampratą ir esmę bei taikymo tikslus.
2. Įvertinti pelno mokesčio vietą ir reikšmę Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje bei išanalizuoti pelno mokesčio paskirtį ir funkcijas.
3. Išnagrinėti ir įvertinti pelno mokesčio reguliavimo raidą Lietuvoje nuo nepriklausomybės atkūrimo iki šių dienų.
4. Išanalizuoti pagrindinius ir svarbiausius tarptautinius bei vidaus teisės aktus, kurie reglamentuoja ar kitaip reguliuoja pelno mokestį Lietuvoje.

5. Išnagrinėti pelno mokesčio lengvatas ir jų išimtis, įvertinti taikymo praktikoje esminius ypatumus bei pateikti pelno mokesčio įstatymo tobulinimo perspektyvas.

Objektas. Šio magistro darbo objektas yra pelno mokesčio raida Lietuvoje ir jos poveikis teisinei valstybei. Siekiant visapusiškai išnagrinėti temą, pirmoje darbo dalyje nagrinėjami teoriniai pelno mokesčio pagrindai ir svarbiausi teisės aktai, reguliuojantys pelno mokestį Lietuvoje. Antroje darbo dalyje nagrinėjama pelno mokesčio raida bei apžvelgiama pelno mokesčio reforma. Trečioje dalyje aptariama šiuolaikinė pelno mokesčio sistema ir atliekamas jos vertinimas. Darbe pateikiama pagrindinė informacija yra susijusi su esminiais Lietuvos Respublikos vidaus ir pagrindiniais Europos Sąjungos teisės aktais.

Tyrimo metodai. Šiame darbe nagrinėjama pelno mokesčio raida Lietuvoje. Objekto tyrimas buvo atliktas vadovaujantis ir taikant sisteminės analizės, aprašomąjį, apibendrinamąjį, lingvistinį bei teleologinį tyrimo metodus.

1. Sisteminės analizės metodas taikomas gilinantis ir analizuojant pelno mokesčio sistemos sąsajas su kitomis LR teisės normomis.
2. Aprašomasis metodas naudojamas siekiant pateikti kuo detalesnę, išsamesnę bei lengviau suprantamą informaciją apie nagrinėjamą objektą.
3. Apibendrinamasis metodas taikomas siekiant sukonkretinti ir glaustai apibendrinti pateikiamą informaciją bei iš to kylančias išvadas.
4. Lingvistinis metodas naudojamas tam tikrų frazių, sutrumpinimų bei žodžių paaiškinimui, jog analizuojant darbą būtų lengviau galima suprasti reikšmę.
5. Teleologinis metodas taikomas, kad būtų suprantamos įstatymo leidėjo idėjos ir tikslai, kuriais vadovaujantis skaitytojų būtų galima pateikti svarbią ir reikšmingą informaciją.

Bendras metodų taikymas yra reikalingas tam, kad būtų galima pateikti išsamią, svarbią bei reikalingą informaciją, kas sąlygotų kuo efektyvesnį išsikelto darbo tikslo atskleidimą.

Darbo originalumas. Darbe nagrinėjama pelno mokesčio raida Lietuvoje yra svarbi ir aktuali tiek teisiniu, tiek ir praktiniu požiūriu. Magistro darbo naujumas pasireiškia ir yra atskleidžiamas detaliai analizuojant pastarųjų dešimtmečių naujausius teisės aktus ir jų pokyčius. Ypatingas dėmesys skiriamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymui. Siekiama išanalizuoti ir pateikti naudingas bei glaudžiai susijusias pagrindinių Europos Sąjungos teisės aktų normas. Kadangi pelno mokesčio raida Lietuvoje bene plačiausiai buvo tirta Vilniaus universiteto Teisės fakulteto profesorių – Broniaus Sudavičiaus ir

Gedimino Užubalio, todėl gilinantis ir nagrinėjant pasirinktą tyrimo objektą yra suteikiama papildoma galimybė atskleisti svarbiausius šios temos nagrinėjamus aspektus.

Svarbiausi šaltiniai. Magistro darbo klausimai yra analizuojami pasitelkiant ne tik teorinius, bet ir praktinius aspektus. Esminiai šaltiniai, kurie naudojami gilinantis į teorinius aspektus, yra Vilniaus universiteto Teisės fakulteto dėstytojų, tokių kaip M. Endrijaičio, G. Užubalio, B. Sudavičiaus ir mokesčių teisės ekspertės A. Medelienės, moksliniai darbai, straipsniai bei teisės dalykui skirti vadovėliai. Tuo tarpu, praktiniam tyrimui yra gilinamasi į LR įstatymus, poįstatyminius teisės aktus, Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiamas ataskaitas bei Europos Sąjungos ir tarptautines sutartis.

1. TEORINIAI PELNO MOKESČIO PAGRINDAI

1.1. Pelnų mokesčio kilmė ir atsiradimas

Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006, p. 169). Efektyviam ir tinkamam valstybės egzistavimui, funkcionavimui bei valdymui yra privalomi tam tikri finansiniai ištekliai. Šiuolaikinėje valstybėje būtent mokesčiai ir yra vienas pagrindinių viešųjų finansų šaltinių, užtikrinančių valstybės funkcijų vykdymą bei ekonominį stabilumą. Kaip jau yra žinoma, mokesčių samprata ir naudojimas atsirado dar Senovės Mesopotamijos laikais, kur buvo renkamos grūdų ar gyvulių duoklės. Vystantis visuomenei, mokesčiai keitėsi, tačiau mokesčių pagrindinis tikslas ir paskirtis išliko praktiškai tas pats – užtikrinti, jog valstybė turėtų pakankamai lėšų pagrindinėms ir svarbiausioms viešosioms funkcijoms finansuoti. Surinktos pajamos pagrinde buvo naudojamos sveikatos apsaugai, gynybos užtikrinimui, švietimui, socialinei apsaugai, viešajai infrastruktūrai (keliams tiesti ar tiltams statyti) bei kitoms svarbioms sritims finansuoti.

Nors apie mokesčių reikšmę šiai dienai yra kalbama ypatingai daug ir dažnu atveju visuomenės nuomonė šiuo klausimu išsiskiria, tačiau žvelgiant į mokesčio kilmę svarbu suprasti tai, kad mokesčio atsiradimas buvo ir yra glaudžiai siejamas su visuomenės bei valstybių tiek ekonominiu, tiek ir socialiniu formavimusi. Mokesčių idėja atsirado kartu su pirmosiomis bent kažkiek organizuotomis ir savarankiškoms visuomenės grupėmis. Šią visumą valstybei reikėjo ne tik prižiūrėti, tačiau ir užtikrinti sklandų jos ir valstybės valdžios tarpusavio veikimą. Todėl viena iš pagrindinių idėjų buvo, jog valstybė visuomenei suteikia tam tikras viešąsias paslaugas, užtikrina infrastruktūros darnų formavimąsi bei suteikia tinkamą apsaugą ar gynybą, o tuo tarpu visuomenė – valstybei už tai atsilygina mokėdama tam tikrą dalį mokesčių nuo jų gaunamų pajamų.

Kalbant apie pelno mokesčio kilmę ir atsiradimą Europoje, turėtume į tai pažvelgti jau gerokai šiuolaikiškiau ir moderniau nei senovės laikais. Šis mokesčio atsiradimas yra sietinas su modernių valstybių formavimusi bei pramonės daroma įtaka. Pelnų mokestis buvo skirtas apmokestinti fizinių ir juridinių asmenų uždirbtą pelną nuo gaunamų pajamų. Todėl minimas mokestis sparčiai pradėjo formuotis ir plisti XIX a. pabaigoje bei XX a. pradžioje, kuomet valstybės itin efektyviai pradėjo ieškoti kuo veiksmingesnių būdų finansuoti ir prisitaikyti prie besivystančios ekonomikos.

Kaip teigia Didžios Britanijos ministras pirmininkas William Pitt Jaunesnysis, po Napoleono karų buvo būtina kuo greičiau atstatyti sugriuvusią ekonominę padėtį. Todėl pramonės revoliucijos laikotarpiu ypatingai sparčiai buvo plečiama pramonė, vidaus bei

tarptautinė prekyba. Kadangi tiesioginiai mokesčiai, tokie kaip pelno mokestis dar nebuvo taikomas, tai sąlygojo, kad valstybėje pirmiausia buvo įtvirtintas pajamų mokestis, kuris palaipsniui progresavo ir keitėsi bei tapo vienu pagrindinių valstybės pajamų šaltinių. Vykstant ekonomikos augimui, verslo struktūros plėtrai bei pajamų mokesčio vystymuisi buvo įtvirtintos ir pradėjo formotis pirmosios pelno mokesčio sampratos, idėjos bei jų taikymas teisinėje sistemoje. Įvertinus socialinių vertybių pasikeitimus, idėja apmokestinti pramonininkų pelnus ir pajamas atrodė patraukliai, nes reiškė didesnes valstybės pajamas ir atrodė „teisinga“ „socialinio klausimo“ požiūriu (Užubalis, 2012, p. 89). Valstybės vis dažniau ėmė suprasti, kad visuomenės narių pajamos turi būti apmokestinamos kuo įmanoma mažesniu tarifu, siekiant išvengti neigiamo poveikio ekonomikai ir visuomenei. Toks apmokestinimas leido užtikrinti efektyvų ir nuolatos sklandų valstybės biudžeto valdymą bei jo papildymą. Vis dėlto pelno apmokestinimas daugelyje pasaulio valstybių yra viena iš sunkiausiai suvokiamų mokesčių sistemos dalių (Norton – 1993).

Oficialiai žinoma pelno mokesčio raidos pradžia Europoje yra pripažįstama 1891 m. Vokietija. Siekiant užpildyti kapitalo pajamų apmokestinimo spragas, dar liberalios valstybės brandos stadijoje pradedami įvesti universalūs asmeniniai pajamų ir pelno mokesčiai (korporacijoms) kaip tų mokesčių sudėtinė dalis (Užubalis, 2012, p. 84). Būtent šioje dabartinės Europos Sąjungos valstybėje užsimezgė ir ėmė sparčiai formotis pelno mokesčio samprata. Priešingai nei anksčiau šis mokestis buvo sukurtas taip, kad būtų atskirtas nuo tuo metu gyvavusio plačiai žinomo pajamų mokesčio, kuris buvo taikomas fiziniams asmenims ir tapo dabartinio pelno mokesčio koncepcijos pagrindine sudedamąja dalimi. Pelno mokestis Vokietijoje buvo skirtas įmonių apmokestinimui, kurio įtaka buvo siekiama užtikrinti valstybės biudžeto pajamas bei kontroliuoti augančios pramonės veiklą.

Sparčiai augant bei tinkamai besivystant Vokietijos pramonei tokiu pavyzdžiu pasekė ir kitos ekonomiškai labiau išsivysčiusios Europos valstybės. Vokietijos pavyzdys XX a. pradžioje tapo esminiu pagrindu pelno mokesčio įvedimui ir kaimyninėse valstybėse – Prancūzijoje, Didžiojoje Britanijoje.

Ankstyvosiose Europos šalyse įvesta mokesčių sistema buvo orientuota į žemės ir prekybos pajamų apmokestinimą. Tačiau plečiantis valstybių pramonei ir ekonomikai buvo suprasta, kad yra būtinas naujas mokestis, kuris užtikrins, jog bus apmokestintos ne tik fizinių asmenų gaunamos pajamos, bet ir juridinių asmenų uždirbtas pelnas.

Pirmojo ir Antrojo pasaulinio karo metu valstybėse plačiai taikyta naujoji viršpelnio apmokestinimo sistema. Didžioji dalis Europos valstybių pertvarkė savo mokesčių sistemas, o įvesta viršpelnio apmokestinimo praktika sudėjo esminius pamatus korporatyvinio pelno apmokestinimui. Tai leido užtikrinti, kad valstybėse būtų nuolatos

surenkamos pajamos bei užtikrinamas efektyvus biudžeto papildymas. Reformavus mokesčių sistemas pelno mokestis tapo viena iš pagrindinių priemonių, kuria buvo užtikrinami socialiniai pokyčiai ir nustatomas pajamų perskirstymas. Vakarų Europos valstybėse vyravę aukšti progresiniai tarifai ir nustatyti papildomi mokesčiai kapitalui buvo skirti naudoti tam, kad valstybės galėtų mažinti socialinę atskirtį bei finansuoti viešąsias paslaugas.

Lietuvos mokesčių sistema pradėta kurti 1990 metų birželio 26 d. priėmus Lietuvos Respublikos VMI įstatymą (Juknelienė, 2005 p. 127). Lietuvoje apie pelno mokestį plačiau buvo pradėta kalbėti tik atkūrus nepriklausomybę, kuomet buvo iš esmės pertvarkoma ir keičiama ne tik teisinė santvarka, bet ir ekonominė sistema. Lietuvos orientavimasis į Vakarų demokratijų modelius reiškė, kad iš karto bandoma „šokti“ į tolimesnės kartos demokratijos kūrimo stadiją. Toks „šuolis“ suponuoja mėginimą aplenkti „praleistas“ raidos stadijas ir dėl to kartais aklaikopijuoti senesnėse demokratijose taikomus modelius, t. y. atsitiktinai „pataikyti“ pasirenkant geriausią modelį. Dėl to apmokestinimo klausimai sprendžiami chaotiškai, neįvertinant visos priežasčių ir pasekmių sistemos (Užubalis, 2012, p. 6). 1990 metais Lietuvos Respublikoje buvo pereinama nuo planinės ekonomikos prie rinkos ekonomikos modelio. Todėl pelno mokesčio įvedimas į Lietuvos ekonominę sistemą buvo vienas pagrindinių ramsčių valstybės biudžeto užtikrinimui bei juridinių asmenų pelno apmokestinimui. Tais pačiais metais Lietuvoje buvo skurti pirmieji pelno mokesčio principai: objektas; tarifas; apskaičiavimo taisyklės.

Apie Lietuvos mokesčių sistemą, pelno mokestį ir konkrečius jo raidos etapus bus nagrinėjama plačiau šio darbo 2 punkte, kuris vadinasi „Lietuvos Respublikos pelno mokesčio raidos analizė“.

1.2. Pelno mokesčio samprata ir vieta mokesčių sistemoje

Pelno mokestį priešingai nei daugelį kitų Lietuvos Respublikoje vyraujančių mokesčių apibrėžti yra gana sudėtinga ir iš dalies šiek tiek komplikuota. Teisės aktai, o šiuo atveju konkrečiai – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) aprašo ir nurodo taisyklių bei principų formuluotes. Šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką (PMI 1 str. 1 d.). Nagrinėdami pelno mokesčio įstatymą, susiduriame su šio mokesčio paskirtimi ir taikymo sritimis. Pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis mokami pagal metinės pelno mokesčio ir (arba) fiksuoto pelno mokesčio deklaracijas (PMI 53 str. 1 d.). Šiuo atveju Lietuvoje galiojantys

teisės aktai nemažai dėmesio skiria pelno mokesčio elementams, techniniam apskaičiavimui bei lengvatų nustatymui ar jų taikymui.

Pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių tiesioginių mokesčių, priskiriamas asmeninių mokesčių grupei kartu su pajamų mokesčiu. Pelno mokestis papildo pajamų mokestį įpareigodamas, jog būtų apmokestinamos ne tik fizinių asmenų pajamos, bet ir įmonių gaunamas pelnas. Pelno mokestis su gyventojų pajamų mokesčių sudaro esminį apmokestinimo mechanizmą, užtikrinant, kad pelnas būtų tinkamai apmokestinamas. Pelno mokesčio sukuriama diferencijuoti tarifai nustato, kad valstybėje būtų taikomos lengvatos, skatinamos investicijos bei darbo vietų kūrimas. Ypatingai svarbu paminėti ir tai, kad pelno mokestis be galo svarbus tarptautinėje mokesčių sistemoje, kadangi būtent pelno mokestis dažnu atveju įtakoja galimo dvigubo apmokestinimo išvengimo veiksnį bei pelno perkėlimo galimybę į kitas mokestines jurisdikcijas. Tai leidžia teigti, kad šis mokestis užima itin svarbią vietą mokesčių sistemoje.

Analizuodami pelno mokesčio įstatymą bei esminius Lietuvos Respublikos teisės aktus, susijusius su šiuo mokesčiu – pelno mokestį galime apibrėžti taip: vienas iš pagrindinių tiesioginių mokesčių, kuris yra apskaičiuojamas nuo apmokestinamojo pelno t.y., iš įmonės gautų pajamų, atėmus leidžiamus atskaitymus, kurie yra būtini pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai pasiekti.

Kaip ir daugelio kitų, pelno mokesčio esmė susideda tiek iš aiškiai apibrėžtų teisinių ir finansinių aspektų, tiek ir iš platesnių ekonominių ar politinių veiksnių. Šis mokestis generuoja ir užtikrina reikšmingas valstybės biudžeto pajamas, kurios dažnu atveju yra naudojamos finansuoti viešąsias paslaugas, sveikatos apsaugą, švietimą bei socialines programas. Pelno mokestis leidžia užtikrinti, jog būtų skatinami tam tikri ekonomikos sektoriai – suteikiant jiems lengvatas ar kitaip stiprinant jų veikimą. Lengvatos skatina ir palaiko ne tik vietas, bet ir užsienio investuotojus, kas leidžia plėsti ekonomikos augimą. Pelno mokesčio dėka yra palaikomas fiskalinis balanso santykis. Jo metu yra užtikrinamas teisingas mokesčių naudos paskirstymas visuomenės ir valstybės atžvilgiu, ekonomikos augimas, valstybės finansinis stabilumas bei vykdomas prisidėjimas prie socialinės apsaugos sistemos finansavimo.

Remiantis vokiečių ekonomisto ir mokesčių politikos specialisto A. J. Weichenrieder atlikta ir pateikta susisteminta pelno mokesčio analize, galime išskirti šiuos pelno mokestį apibūdinančius teiginius:

- a) **Įmonių pelno mokestis kaip „naudos mokestis“** – jeigu įmonės būtų laikomos kaip atskiri asmenys, tuomet jos gauna naudą iš šalies, kurioje veikia teisinė sistema ir viešoji infrastruktūra. Remiantis tokia mintimi, šios įmonės privalo pasidalinti

gautomis pajamomis, uždirbtu pelnu ir mokėti mokesčius lygiai taip pat kaip tai daro fiziniai asmenys.

- b) **Įmonių pelno mokestis kaip „mokestis užsienio piliečiams“** – siekiama užtikrinti, kad užsienio įmonių savininkai mokesčius mokės šalyje šeiminkėje. Kitaip tariant, užsienio įmonių savininkai turi mokėti mokesčius toje šalyje, kurioje konkreti įmonė veikia ir kurios resursais yra naudojamas.
- c) **Įmonių pelno mokestis kaip „pajamų mokesčio išankstinis apmokėjimas“** – jeigu įmonės savininko gautą pelną priskirtume atlygiui už akcininko atliekamą darbą (už investicinę veiklą), tuomet pelno mokestį būtų galima traktuoti kaip mokestį, kuris yra iš anksto sumokamas gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM).
- d) **Įmonių pelno mokestis kaip „reguliavimo priemonė“** – įmonė gali veikti nepriklausomai nuo valstybės ir akcininkų. Jos veiklą vykdo ir kontroliuoja vadovai, kurie iš dalies gali piktnaudžiauti savo užimama padėtimi. Pelno mokestis laikomas esmine reguliavimo priemone, kadangi mokesčių deklaracijos užtikrina finansinį skaidrumą, o mokesčių mokėjimas riboja ar bent jau iš dalies nustato veiksmų rėmus įmonių vadovams.

Įsigilinus į A. J. Weichenrieder pateiktą pelno mokesčio analizę, pelno mokestis tarptautiniame kontekste išlieka gana sudėtingas, kadangi šio mokesčio taikymas ir apskaičiavimas apima pakankamai daug veiksmų bei etapų, kurie priklauso nuo tarptautinių ir nacionalinių teisės aktų bei jų nustatytų apskaitos standartų. Pelno mokesčio samprata ir esmė sąlygoja administracinę ir mokestinę naštą mokesčių mokėtojams bei mokesčių administratoriams. Svarbu paminėti ir tai, kad pelno mokesčio taikymas gali sudaryti vietos interpretacijoms ar sukelti tikimybę šio mokesčio išvengimui.

1.3. Pelno mokesčio taikymo tikslai ir funkcijos

Kaip jau minėta anksčiau, pelno mokestis yra vienas pagrindinių ir svarbiausių tiesioginių mokesčių, kuris daro reikšmingą įtaką tiek valstybės pajamų surinkimui, tiek ir ekonominei ar socialinei paskirčiai. Nagrinėdami ir vertindami Lietuvos Respublikos teisės aktus galime pastebėti, kad pelno mokestis neturi akivaizdžiai išskirto vieno jo taikymo tikslo. Šis mokestis neapsiriboja tik fiskaline ar ekonomine funkcija, jis gali būti taikomas ir kaip ekonomikos ar rinkos reguliavimo priemonė. Pelno mokesčio pagalba gali būti skatinamos investicijos, verslo plėtra bei pajamų perskirstymas visuomenėje. Iš šio mokesčio kylanti bei sklandžiai veikianti sistema leidžia užtikrinti, kad būtų laikomasi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.5 str. 1 d. nustatytų principų: „Civilinių teisinių

santykių subjektai, įgyvendindami savo teises bei atlikdami pareigas, privalo veikti pagal teisingumo, protingumo ir sąžiningumo reikalavimus”.

Svarbu paminėti ir tai, kad pelno mokesčio taikymas gali turėti esminės įtakos lyginant skirtingų šalių priimtus sprendimus dėl investicijų. Verslams yra itin svarbu žinoti ir būti informuotiems, kokioje valstybėje, kokios mokesčių sąlygos vyrauja.

Susipažinus su svarbiausiais teisės aktais, reglamentuojančiais pelno mokesčio taikymą galima išskirti pagrindinį pelno mokesčio įstatymo tikslą – apmokestinti uždirbtą pelną ir gautas pajamas, jei jos pagal PMĮ yra mokesčio bazė. PMĮ nuostatos taikomos visiems vienetams, kurie pagal PMĮ yra mokesčio mokėtojai, tiek įregistruoti LR teisės aktų nustatyta tvarka, tiek įsteigti arba kitu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės įstatymus (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 1 str. 2 d., 2001).

Nagrinėdami tiek pelno mokesčio įstatymo, tiek ir kitų mokesčių tikslus turime atsižvelgti į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo išsakytą mintį, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokestį, kaip prievolę, vien nustatyti. Taip pat, būtina sureguliuoti santykius, susijusius su mokesčių administravimo organizaciniais klausimais, ir kt. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas).

Remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei kituose teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, pelno mokestis, kaip ir kiti mokesčiai turi nustatytus bendrus taikymo tikslus:

- a) fiskalinis tikslas;
- b) ekonominis tikslas;
- c) socialinis tikslas;
- d) teisingumo ir proporcingumo principų užtikrinimo tikslas;
- e) tarptautinės konkurencijos įgyvendinimo tikslas.

Įvertinus minėtus tikslus galima teigti, kad pelno mokestis nėra tik valstybės pajamų ar biudžeto formavimo šaltinis – jis taip pat yra ir vienas esminių ekonominės rinkos reguliavimo įrankių, kuris leidžia pritraukti investicijas, mažina socialinę nelygybę bei užtikrina sklandų ir subalansuotą ekonominį valstybės veikimą.

Mokesčių santykių teisinis reguliavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas). Analizuodami šią Konstitucinio teismo mintį bei toliau nagrinėdami pelno mokesčio įstatymą ir jo raidą Lietuvoje yra pastebimas itin artimas ir glaudus tarpusavio ryšys tarp pelno mokesčio taikymo tikslų ir šio mokesčio vykdomų funkcijų. Lietuvos Respublikoje pelno mokestis

yra vienas iš pagrindinių ir svarbiausių mokesčių, sudarančių mokestinę sistemą. Šis mokestis efektyviai įtakoja ne tik šalies ekonomiką ar verslo aplinką, bet ir yra vienas esminių biudžeto užtikrinimo įrankių. Nagrinėjamas mokestis padeda generuoti tiek valstybės pajamas, tiek ir tam tikrus socialinius ir ekonominius veiksmus. Iš to kyla sąlyga, jog pelno mokestis turi būti mokamas, nes mokesčiai yra valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas (Juknelienė, Palubinskienė, 2005).

Analizuojant Lietuvos ekonomistų ir mokesčių sistemos tyrėjų išleistus straipsnius bei mokslinius darbus turime išskirti šias pagrindines ir svarbiausias pelno mokesčio funkcijas:

- a) **Fiskalinė funkcija** – tai viena svarbiausių pelno mokesčių paskirčių, kurios metu yra siekiama užtikrinti nuolatinės valstybės biudžeto surenkamas bei gaunamas pajamas. Nacionalinis biudžetas formuojamas, remiantis per šalies mokesčių sistemą, surinktomis lėšomis. Tokių sąlygų užtikrinimas leidžia veiksmingiau ir tikslingiau finansuoti švietimo sistemą, užtikrinti viešąją infrastruktūrą, sveikatos bei socialinę apsaugą.
- b) **Pajamų perskirstymo funkcija** – ši funkcija pasireiškia tuo, kad konkrečiai per pelno mokestį yra užtikrinama, jog būtų teisingai ir proporcingai perskirstytos pajamos įgyvendinant socialinį teisingumą. Ji leidžia tam tikras lėšas, kurias surenka valstybė nukreipti ar perskirstyti tiems visuomenės sluoksniams, kuriems labiausiai to reikia. Tai yra tokios socialinės grupės, kurios yra mažiau pasiturinčios ir joms yra būtina visuomenės pagalba. Kalbant apie perskirstymą, svarbu nepamiršti, kad perskirstant siekiama (turi būti siekiama) tam tikrų apsibrėžtų tikslų – pats perskirstymas nėra (negali būti) savitiksliis (Užubalis, 2012, p. 21). Surinktos lėšos yra paskirstomos taip pat tam tikromis formomis: subsidijos, pensijos, pašalpos, paramos ir kt. Konkrečiai šios funkcijos vykdymas yra sietinas su Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.5 str. 1 d. įtvirtintais teisės principais. Taip yra užtikrinama lygybė bei teisingumas toms socialinėms grupėms, kurios pačios to užtikrinti negali. Svarbu paminėti ir tai, kad būtent per šią pelno mokesčio vykdomą funkciją yra padedama tiek smulkiajam verslui, tiek ir vidutiniam verslui išlikti konkurencingam, kadangi yra mažinama jų mokestinė našta.
- c) **Reguliavimo funkcija** – šios funkcijos metu yra užtikrinamas investicijų skatinimas, kuomet yra suteikiamos įmonėms tam tikros mokesčių lengvatos, kad būtų galima reinvestuoti į technologijas, inovacijas ar jų plėtrą. Kaip ir anksčiau minėta pajamų perskirstymo funkcija, taip ir ši, geba taikyti lengvatinius pelno mokesčio tarifus smulkiesiems verslams. Svarbu paminėti ir tai, kad reguliavimo

funkcijos metu yra skatinami tam tikri ekonominiai sektoriai, pavyzdžiui, mokslinių tyrimų ar aukštųjų technologijų sektoriai. Būtina atkreipti dėmesį ir į šią mintį: „Valstybė per mokesčių sistemą įvesdama naujus mokesčius ar keisdama nustatytus tarifus suteikia mokesčių lengvatas bei sąlygoja resursų pasiskirstymą ekonomikoje“ (Buškevičiūtė, 2006, p. 441).

Išskirtos pelno mokesčio funkcijos pagrindžia teiginį, kad „mokesčiai yra ne tik didžiausias valstybės pajamų šaltinis, bet atlieka fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo funkcijas“ (Ališauskas, Žukauskas, 1999, p. 273). Nagrinėjant šią mintį, svarbu paminėti ir dar vieną nors ir netiesiogiai kylančią, tačiau taip pat labai svarbią pelno mokesčio atliekamą funkciją – mokesčių vengimo ir atgrasymo. Mokesčių politika valstybėje yra jos bendrosios politikos sudėtinė dalis ir priklauso nuo valdančiųjų jėgų, tikslų bei valstybės valdymo programos atitinkamam laikotarpiui (Ališauskas, Žukauskas, 1999, p. 273). Minėta funkcija taip pat prisideda ir prie galimybės mažinti mokesčių vengimą bei skatina visuomenėje laikytis skaidrumo ir teisingumo principų. Yra nustatomos griežtesnės taisyklės dėl pelno mokesčio perkėlimo į kitas valstybes bei privalomu tampa įmonių pajamų ir išlaidų deklaravimas ar leidimas mokesčių administratoriams vykdyti auditus ir tikrinti įmonių vykdomą veiklą.

Tai leidžia teigti, kad pelno mokestis yra viena iš pagrindinių valstybės politikos įgyvendinimo priemonių, kadangi šis mokestis ne tik reguliuoja ir prižiūri daugybę visuomenės socialinių ir ekonominių veiksnių, bet ir geba užtikrinti valstybės biudžeto pajamų generavimo sklandumą bei stabilios ekonomikos išlaikymą.

1.4. Teisės aktai reguliuojantys pelno mokestį Lietuvoje

Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymas, konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai ir jų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai, turintys atlygintinumo požymį ir nustatantys privalomuosius mokėjimus į valstybės biudžetą, Muitinės įstatymas, ratifikuotos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai, kiek tai susiję su muitais, importo akcizu, pridėtinės vertės mokesčiu, Europos Sąjungos direktyvos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse bei kiek tai susiję su mokesčių administravimu (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012 p. 680).

Mokesčių sistema privaloma kiekvienos šalies gyvavimui, funkcionavimui ir progresavimui. Mokesčiai turi neatsiejamą ryšį nuo biudžeto pajamų, ūkio subjektų ar valstybės gyventojų interesų, todėl remiantis Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

profesoriaus B. Sudavičiaus bei mokesčių teisės advokatės A. Medelienės mintimi – mokesčių sistemoje yra reikalingas detalus mokesčių nustatymo ir surinkimo proceso teisinis reguliavimas. Įgyvendinant šiuos tikslus valstybėse priimami mokesčių įstatymai, įgyvendinama mokesčių politika bei formuojami mokestiniai tarpusavio santykiai.

Lietuvos Respublikos mokesčių sistema yra ypatinga ir gana sudėtinga dėl savo plataus mokesčių spektro, dažnų teisės aktų pokyčių, skirtingų apmokestinimo taisyklių bei taikomų įvairių lengvatų. Pelno mokestis yra viena svarbiausių ir pagrindinių Lietuvos mokestinės sistemos dalių. Šio mokesčio taikymo bei apskaičiavimo lengvatas nustato valstybėje įtvirtinti LR teisės aktai. Svarbu paminėti ir tai, kad konkrečiai Lietuvos mokesčių sistemą sudaro tiek mokesčių įstatymai, tiek ir šių įstatymu pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai.

Kaip ir daugelyje pasaulio valstybių, taip ir Lietuvoje pagrindinis ir svarbiausias teisės aktas yra Konstitucija. Juo vadovaujantis yra kuriama valstybės teisės samprata bei derinami įstatymai. Konstitucija – aukščiausios teisinės galios aktas, įtvirtinantis pagrindinius valstybės organizavimo principus, valdžios institucijų kompetencijas ir piliečių teises bei laisves (Oficialioji konstitucinė doktrina, 2020). Lietuvoje Konstitucija yra pripažįstama kaip pagrindas kitiems teisės aktams, kadangi joks poįstatyminis aktas, įstatymas ar kitas teisės aktas negali būti priimtas, jeigu jis prieštarauja Konstitucijai.

Žvelgiant į tai, kad mokesčių pareiga yra fundamentali valstybės (o tuo pačiu žmonių teisių saugos) kūrimo ir išlaikymo požiūriu, kai kurių šalių konstitucijose *expressis verbis* įtvirtinama ir pareiga mokėti mokesčius, tačiau tose konstitucijose, kuriose ši pareiga nėra tiesiogiai įrašyta (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucija), pareiga mokėti mokesčius laikoma konstitucine, nes mokesčių nemokėjimas paverstų valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus. Kadangi ši pareiga yra teisinė, tai jai taikomi teisingumo kriterijai (Užbalis, 2012, p. 47).

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą numato, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Mokesčių teisės sistemos pagrindus taip pat įtvirtina MAĮ, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus, atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012 p. 677).

Svarbu paminėti tai, kad Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai.

Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str., 1992).

Žvelgiant į išvardintus Konstitucijos straipsnius galima teigti, kad Lietuvoje vyrauja sudėtinga ir mišri mokesčių sistema, apimanti konstitucinius principus bei tarpusavyje derinanti tiesioginius ir netiesioginius mokesčius.

Lietuvoje pelno mokestis yra grindžiamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, tačiau svarbu paminėti ir tai, kad esminiai ir svarbiausi jo principai bei taikymo tikslai taip pat kyla ir iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos. Būtent Konstitucijoje reglamentuota, jog mokesčių sistema būtų nustatyta tokiais įstatymais ar teisės aktais, kurie atitiktų Konstitucijoje įtvirtintas nuostatas bei vadovautųsi teisingumo, proporcingumo ir lygiateisiškumo principais. Todėl nagrinėjant teisės aktus, susijusius su pelno mokesčiu, visų pirma, reikia atkreipti dėmesį į Konstituciją ir įsitikinti ar jų taikymas nepažeidžia Konstitucijoje įtvirtintų nuostatų ir teisės principų. Šie veiksniai leidžia teigti, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija yra grindžiama demokratijos, teisės viršenybės ir žmogaus teisių apsaugos principais, kurie leidžia užtikrinti, jog būtų laikomasi nacionalinių interesų, apimančių tarptautinius įsipareigojimus.

Europos Sąjungos teisės aktai nors tiesiogiai ir nenustato pelno mokesčio tarifų valstybėse narėse, tačiau užtikrina, kad būtų daroma įtaka nacionalinėms pelno mokesčio teisės normoms, veikiant bendrosiomis vidaus rinkos taisyklėmis ar nustatant mokesčių vengimo priemones. Kaip jau minėta anksčiau, pelno mokestis yra priskiriamas nacionalinės kompetencijos sričiai, kuomet kiekviena Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybė turi teisę nustatyti konkrečius mokesčio tarifus ir jų taikymo taisykles. Nepaisant to, pastaruoju dešimtmečiu pastebima stiprėjanti tendencija, jog Europos Sąjungos teisė vis dažniau kišasi į pelno mokesčio reguliavimo sritis nors šis mokestis net nėra pilnai harmonizuotas Europos Sąjungos lygmeniu. Vienas tokių pavyzdžių buvo nagrinėtas 2005 m. liepos 5 d. Teisingumo Teismo byloje Nr. C-376/03. Šiame sprendime pabrėžta kaip svarbu taikyti aiškius ir objektyvius apskaičiavimo principus, kurie ne tik užtikrina teisingą mokesčių surinkimą, bet ir leidžia išvengti neteisėtų mokesčių vengimo atvejų. Svarbu paminėti tai, kad nors Lietuvos Respublikos pelno mokestį reglamentuoja pelno mokesčio įstatymas, tačiau jis veikti visiškai laisvai negali. Jo veikimo ir taikymo rėmus bei principus būtent ir nustato Europos Sąjungos teisė.

2004 metais Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą ir tapus pilnaverte jos nare buvo papildyta Lietuvos Respublikos Konstitucija, pridedant aktą dėl Lietuvos Respublikos

narystės Europos Sąjungoje. Būtent šiame akte yra reglamentuojama, kad „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus” (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992).

Europos Sąjungos teisės aktai yra skirstomi į reglamentus, direktyvas, sprendimus, rekomendacijas bei nuomones (*Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė*). Europos Sąjungos sutartyse nustatytų tikslų siekiama kelių rūšių teisės aktais. Vieni yra teisiškai privalomi, kiti – ne. Vieni taikomi visoms ES šalims, kiti – tik kelioms (*Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė*). Todėl nagrinėjant pelno mokesčio raidą Lietuvoje svarbiausi aktai yra reglamentai ir direktyvos. Reglamentas yra privalomos teisėkūros procedūros priimamas aktas. Jis turi būti taikomas visoje Europos Sąjungoje (*Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė*). Nors reglamentai yra labiau skirti netiesioginiam apmokestinimui ir jo reguliavimui, tačiau galioja vienas reglamentas, kuris yra privalomas bei tiesiogiai taikomas valstybėse narėse. 1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG) yra taikomas per Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą. Jis nustato teisinę formą asmenims ir įmonėms iš skirtingų Europos Sąjungos valstybių, o jo taikymo metu yra siekiama bendradarbiauti bei vykdyti ekonominę veiklą kartu. Šio reglamento pagrindinis tikslas – palengvinti valstybių narių ekonominę veiklą bei sudaryti sąlygas darniam bendradarbiavimui. Taip pat, svarbu paminėti ir tai, kad šio reglamento dėka pajamos yra paskirstomos tiesiogiai narėms ir apmokestinamos pagal konkrečias jų šalyje vyraujančias taisykles.

Tuo tarpu, direktyva – teisėkūros procedūros metu priimamas aktas, kuriuo nustatomas tikslas, kurį turi pasiekti ES šalys. Tikslinga paminėti tai, kad kiekviena šalis turi parengti savo įstatymus ir juose nurodyti, kaip ji tai padarys (*Oficiali Europos Sąjungos interneto svetainė*). Pagrindinis direktyvos skirtumas nuo reglamentų yra tas, kad jų metu yra būtina priimti arba keisti nacionalinius mokesčių įstatymus. Pelno mokestis nors ir nėra pilnai harmonizuotas Europos Sąjungos lygmeniu, tačiau įvairios direktyvos pabrėžia Europos Sąjungos siekį ir tikslą suderinti pelno mokesčio aspektus, todėl nagrinėjant pelno mokesčio įstatymą Lietuvoje yra būtina ir itin tikslinga paminėti šias direktyvas:

- a) 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms bendrovėms iš skirtingų valstybių narių (Motininės ir dukterinės bendrovės direktyva). Pagrindiniai šios direktyvos tikslai yra sumažinti dukterinėms ir motininėms įmonėms tenkantį mokestinį krūvį ir pašalinti dvigubą apmokestinimą pelnui, kuomet dukterinė bendrovė perveda

- savo motininei bendrovei su sąlyga, kad jos abi yra Europos Sąjungos valstybės narės. Tai reiškia, kad dividendai gauti iš dukterinės įmonės nėra apmokestinami.
- b) 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimui akcijomis (*Susijungimų direktyva*). Šios direktyvos priėmimo metu buvo siekiama, jog bendrovių susijungimai, padalijimai bei turto ar akcijų perleidimai tarp skirtingų valstybių narių nebūtų apmokestinami. Vienas pagrindinių šios direktyvos tikslų – leidimas atidėti iš akcijų gaunamo pelno apmokestinimą iki tol, kol akcijos bus parduotos. Pardavus minėtas akcijas apmokestinimas kils pagal Europos Sąjungos valstybėje narėje galiojančius apmokestinimo tarifus.
- c) 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (*Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva*). Direktyva priimta siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo tarptautiniuose sandoriuose, kurie yra susiję su autoriniais atlyginimais bei palūkanomis. Tokiu veiksmu siekiama palengvinti tarpvalstybinius investicinius srautus, užtikrinant Europos Sąjungos vidaus rinkos efektyvų veikimą. Svarbu paminėti tai, kad norint, jog įmonės būtų pripažintos tinkamomis pagal šią direktyvą privalo valdyti ne mažiau kaip 25% kapitalo ir ne trumpiau kaip 2 metus.
- d) 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. Jos metu buvo priimtas pakeitimas, kuriuo siekiama dar labiau sumažinti mokestines kliūtis tarpvalstybiniam verslams. Ankstesnis 25% akcijų valdymo reikalavimas buvo sumažintas iki 20% (nuo 2005 m.), o nuo 2007 m. – iki 10%.
- e) 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos Direktyva 2004/76/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. Ši direktyva leido kai kurioms Europos Sąjungos šalims taikyti pereinamuosius laikotarpius, kurių metu buvo galima naudotis išskaičiuojamuoju mokesčiu palūkanoms bei autoriniams atlyginimams.
- f) 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. Šia direktyva

buvo siekiama patobulinti anksčiau priimtą „*Susijungimų direktyvą*“. Pagrindinis tikslas – dar labiau sumažinti mokesčius bendrovių susijungimams, padalijimams bei turto ar akcijų perleidimams tarp skirtingų valstybių narių. Taip pat, direktyvos priėmimo metu buvo sukurtos naujos juridinių asmenų formos: Europos bendrovė (*Societas Europaea – SE*) ir Europos kooperatinė bendrovė (*Societas Cooperativa Europaea – SCE*).

Įvertinus minėtas direktyvas ir kitus Europos Sąjungos teisės aktus, kurie prisideda prie pelno mokesčio reglamentavimo Lietuvoje, galima daryti išvadą, jog tiesioginiai mokesčiai nėra itin stipriai ar reikšmingai kontroliuojami bei reguliuojami Europos Sąjungos teisės aktu, tačiau būtent pelno mokesčio vykdymui ir užtikrinimui šie teisės aktai daro svarią ir reikšmingą įtaką.

Nagrinėdami teisės aktus, kurie reguliuoja pelno mokestį Lietuvoje – privaloma dėmesį skirti tarptautinėms sutartims. Lietuvos Respublikoje, kaip ir daugelyje kitų ekonomiškai išsivysčiusių valstybių, tarptautinės sutartys pripažįstamos specialiu mokesčių teisės šaltiniu. Lietuvoje taikomos tarptautinės sutartys siekia užtikrinti, kad būtų vykdomas glaudus valstybių bendradarbiavimas, teisingas pelno apmokestinimas bei siekiamybė išvengti dvigubo apmokestinimo padarinių.

Tarptautinės sutarties apibrėžimas yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymo 1 straipsnio 1 punkte: „Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis – tarptautinės teisės principų ir normų reglamentuotas susitarimas, kurį raštu sudaro Lietuvos Respublika su tarptautinės teisės subjektais, nesvarbu, koks sutarties pavadinimas ir ar sutartį sudaro vienas, du ar keli tarpusavyje susiję dokumentai“. Gilindamiesi į tarptautinių sutarčių nuostatas svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad šios sutartys turi viršenybės principą prieš įprastus teisės aktus ar nacionalinius įstatymus, tačiau jos neturi prieštarauti Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės (MAĮ 5 str. 1 d.). Tinkamai vertinant ir taikant tarptautinių sutarčių teisės normas ir jų principus yra siekiama ne tik išvengti dvigubo apmokestinimo ar mokesčių diskriminacijos, bet ir užtikrinti sklandų tarpusavio valstybių ekonominį veikimą. Svarbu paminėti ir tai, kad kiekviena šalis mokesčių mokėtojams turi taikyti ne mažiau palankų apmokestinimo režimą, nepriklausomai nuo to, kurios valstybės rezidentai jie yra. Iki 2025 metų Lietuva turi sudariusiu daugiau nei 50 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių. Dvigubo apmokestinimo išvengimas užtikrina, kad gautas pelnas būtų apmokestinamas tik toje valstybėje, kurioje jis buvo realiai

uždirbtas arba, kurioje mokesčių mokėtojas yra nuolatinis rezidentas. Tai leidžia svarią prisidėti prie teisingesnio ir labiau išsivysčiusio pajamų apmokestinimo, investicijų pritraukimo bei kovojimo su mokesčių vengimu. Taip pat, svarbu paminėti ir tai, kad jos formuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio politiką bei skatina skaidraus verslo vystymąsi. Taigi, tarptautinių sutarčių laikymasis užtikrina ne tik, jog būtų tinkamai reguliuojama Lietuvos mokesčių sistema ar užtikrinami sklandūs tarpvalstybiniai mokestiniai santykiai, bet ir skatinamos investicijos bei mažinami mokestiniai įsipareigojimai.

Vienas plačiausiai naudojamų teisės aktų, reguliuojant pelno mokestį Lietuvoje yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Šis įstatymas nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką (MAĮ 1 str. 1 d.). Mokesčių administravimo įstatymas taip pat įtvirtina pagrindinius mokesčių administravimo principus: teisingumo, aiškumo, neutralumo, mokesčių administravimo efektyvumo. Be to, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato tokį mokesčio apibrėžimą: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“ (Užubalis, 2012, p. 20). Tinkamas mokesčių administravimo įstatymo taikymas numato skaidrų, efektyvų bei teisingą mokesčių administravimą, padeda užtikrinti valstybės biudžeto pajamų surinkimą bei skatina teisei neprieštarinę konkurenciją tarp verslo subjektų. Mokesčių administravimo įstatymas yra vienas iš svarbiausių teisės aktų, reglamentuojančių mokestinę sistemą bei užtikrinančių stabilias sąlygas ekonominei padėčiai pasiekti.

Pelno mokesčio įstatymas yra neabejotinai svarbiausias teisės aktas reguliuojant ar kontroliuojant pelno mokestį. Lietuvoje pelno mokestis yra reglamentuojamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu. Šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką (PMĮ 1 str. 1 d.). Nagrinėjamas teisės aktas yra vienas pagrindinių verslo subjektų apmokestinimo būdų Lietuvoje, turintis tiek tiesioginę įtaką įmonių finansiniams sprendimams, tiek ir ekonominiams rezultatams pasiekti. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nustatyta tvarka apmokestinamas uždirbtas pelnas ir gautos pajamos, jei jos pagal PMĮ yra mokesčio bazė. PMĮ nuostatos taikomos visiems vienetams, kurie pagal PMĮ yra mokesčio mokėtojai, tiek įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, tiek įsteigti arba kitu būdu organizuoti

pagal užsienio valstybės įstatymus (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 1 str. 2 d., 2001). Žvelgiant į tai, kad priimti įstatymai negali prieštarauti Konstitucijai, taip ir šio pelno mokesčio teisės akto normos turi atitikti tiek Lietuvos Respublikos Konstitucijos įtvirtintas, tiek ir Europos Sąjungos bei tarptautinių sutarčių nustatytas taisykles. Šis įstatymas yra svarbus tiek valstybės biudžeto pajamų klausimu, tiek ir verslo subjektų, kadangi tai daro tiesioginę įtaką jų ekonominiams sprendimams bei finansiniam planavimui.

Dar viena grupė, kuri prisideda prie teisės aktų, reguliuojančių pelno mokestį Lietuvoje yra įstatymų lydimieji teisės aktai. Jie detalizuoja, konkretizuoja, papildo ar kitaip įgyvendina įstatymuose numatytas teisės normas. Pagrindinis skirtumas tarp įstatymų ir šių aktų yra tas, kad jų reikšmė, įtaka bei svarba yra gerokai mažesnė. Tokie teisės aktai negali pakeisti įstatymų ar sukurti naujų teisės normų, kurios būtų lygios įstatymų nustatytoms. Įstatymų lydimieji teisės aktai negali prieštarauti nei Konstitucijai, nei Seimo priimtiems teisės aktams. Mokesčių įstatymus įgyvendinančius lydimuosius teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas, – Finansų ministerija. Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik įsakmiai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais (MAĮ 11 str.). Todėl, kitos institucijos atitinkamo mokesčio įstatymą įgyvendina tik tais atvejais, kai tai yra nurodyta atitinkamo mokesčio įstatyme (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 11 str. 4 d., 2004). Taigi, įstatymų lydimieji teisės aktai yra svarbūs užtikrinant sklandų teisės normų įgyvendinimą bei jų taikymą praktikoje. Jie užtikrina, kad teisės aktai ar jų nuostatos būtų detalizuotos ir palengvintų atitinkamų institucijų veikimą.

Svarbu paminėti ir šiuos teisės aktus, reguliuojančius pelno mokestį Lietuvoje: Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai, Finansų ministro įsakymai bei Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymai. Tačiau apie juos plečiamasi nebus.

Apibendrinant aptartus teisės aktus, kurie reguliuoja pelno mokestį Lietuvoje, galima teigti, jog visi teisės aktai, susiję su šio mokesčio reguliavimu yra be galo svarbūs ir neatskiriami. Kiekvienas teisės normų rinkinys užtikrina teisinį pagrindą kitiems su pelno mokesčiu susijusiems teisės aktams. Todėl nukrypimas ar kitoks nesilaikymas nors vieno iš minėtų teisės aktų gali sukelti griūti tolimesniuose teisės aktų etapuose. Net ir nedidelis šio įstatymo pakeitimas gali turėti itin reikšmingų pasekmių visai mokesčių sistemai, todėl

norint užtikrinti sklandų ir produktyvų tarpusavio veikimą yra būtina laikytis minėtų teisės aktų nuostatų bei numatytos tvarkos.

2. LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO RAIDOS ANALIZĖ

2.1. Bendros pelno mokesčio reglamentavimo tendencijos 1990–2001 m.

Viešai pripažįstama, kad mokesčiai yra svarbiausias viešųjų pajamų gavimo būdas (forma), istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 95). Dažnu atveju, atkūrus valstybės nepriklausomybę, šalies ekonomika bei teisinė sistema patiria žymius pokyčius. Ne išimtis buvo ir Lietuva. Daugelį metų mūsų šalyje veikė sovietinės ekonomikos modelis. Jis buvo kontroliuojamas valstybės grindžiama gamyba, administracinių ar ekonominių prekių ir paslaugų paskirstymu bei centralizuotų mokesčių padalijimu. Nagrinėdami iki nepriklausomybės vyravusią sovietinę sistemą galime teigti, jog ji nebuvo pritaikyta nei laisvos rinkos sąlygoms, nei teisingumo ar proporcingumo principų užtikrinimui. Atkūrus nepriklausomybę Lietuvai neliko nieko kito, kaip tik kurti naujos teisinės ir ekonominės sistemos pagrindą. Pagrindinis to siekis – užtikrinti ekonomikos stabilumą ir verslo plėtrą.

Pirmasis ir pagrindinis iššūkis su kuriuo susidūrė Lietuva buvo mokesčių sistemos reforma. Ji turėjo pakeisti iki tol veikusius sovietinius mechanizmus. 1990 metų birželio 26 dieną buvo priimtas Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas (Juknelienė, 2005 p. 127). Šį įstatymą galima laikyti dabartinio Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo pirmtaku. Priimtas įstatymas įtvirtino esminius mokesčių administravimo principus bei nustatė mokesčio surinkimą ir jo kontrolę. Juridinių asmenų pelno mokesčių turėjo mokėti Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys, išskyrus individualias (personalines) įmones ir ūkines bendrijas bei juridinius asmenis, kurie verčiasi nekomercine veikla ir negavo pajamų iš ūkinės komercinės veiklos, taip pat Lietuvos banką, valstybės įmonę Indėlių draudimo fondą ir biudžetines įstaigas, gavusias nebiudžetinių lėšų, užsienio juridiniai asmenys ir kitos organizacijos, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje, nuolatinės buveinės (Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1 str.). Tai buvo vienas iš pirmųjų žingsnių formuojant atskirą ir nepriklausomą Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą.

Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) sukūrimas ir įtraukimas į mokesčių sistemą sudarė palankias sąlygas įvesti pirmuosius mokesčius Lietuvoje. Šie mokesčiai turėjo užtikrinti, kad būtų bent iš dalies pradėtas formuoti savarankiškas ir nepriklausomas valstybės biudžetas. Kiek greičiau nei po savaitės – 1990 metų liepos 31 d. priimtas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (toliau –

JAPMI] (Juknelienė, 2005 p. 127). Įsigaliojęs įstatymas pakeitė iki tol galiojusį mokestį už pagrindinius fondus ir laisvo pelno likučio mokestį. Juridinių asmenų pelno mokestis užtikrino, jog įmonės galės savarankiškai disponuoti uždirbtu pelnu bei įtvirtini vakarų Europos verslo reguliavimo idėjas.

1991 m. įvesti bendro akcizo ir individualaus akcizo mokesčiai, kuriuos turėjo mokėti galutiniai vartotojai. Šie mokesčiai taip pat užtikrino, kad būtų laikomasi skaidrumo ir efektyvumo principų bei tobulinama nauja mokesčių sistema. Nors Lietuva ir aktyviai kūrė savo nepriklausomą mokesčių sistemą, įvedinėjo mokesčius bei nustatinėjo tarifus, tačiau ekonominis nestabilumas pirmaisiais nepriklausomybės metais niekur nedingo. Lietuva kaip ir daugelis kitų nepriklausomybę atkūrusių valstybių susidūrė su Napoleono Bonaparto pasakyta mintimi: „Lengviau sukurti įstatymą, negu jį vykdyti“. Valstybėje vyravo dalinis nepasitikėjimas valdžia, o mokestinę sistemą supo infliacija bei iki galo nereguluota naujoji pelno mokesčio tvarka. Lietuvos ekonominiai ir politiniai veikėjai ieškojo būdų, kaip būtų galima optimaliai surinkti mokesčius, nustatyti proporcingus tarifus bei užtikrinti lengvatų taikymą, o galiausiai ir efektyviai pildyti biudžeto pajamas. Todėl nuo 1994 m. gegužės 1 d. pradėtas taikyti pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), kuris pakeitė iki tol galiojusį apyvartos mokestį. Šį mokestį moka Lietuvos bei užsienio fiziniai ir juridiniai asmenys, Lietuvoje vykdančys bet kokią ekonominę veiklą (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 105). Įvedus pridėtinės vertės mokestį – mokesčių sistemą tapo efektyvesne ir stabilesne. Tačiau šio mokesčio įvedimas turėjo dvejopas pasekmes. Naujai įvestas mokestis lėmė kainų kilimus galutiniams vartotojams bei prisidėjusią administracinę naštą. Tačiau, iš kitos pusės – diferencijuoti tarifai tam tikroms prekėms (knygoms, vaistams), pradėta vykdyti paskata eksportui, dažnu taikant 0% PVM tarifą eksportuojamoms prekėms bei aktyviai pradėta derinti Lietuvos mokesčių sistema tarptautiniu mastu. Pridėtinės vertės mokesčio įvedimas turėjo ne tik padėti susisteminti ir padaryti produktyvesnę vietinę mokesčių sistemą, tačiau ir užtikrinti, kad yra einama tinkamu keliu link stojimo į Europos Sąjungą.

Nuo 1997 m. įsivyravo antrasis mokesčių reformos etapas, kuris buvo akcentuojamas tiek į pelno mokesčio taikymą ir jo reguliavimą, tiek ir į kitus mokesčius. Šio etapo metu buvo mažinami mokesčiai, griežtinamas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė, keičiamos ir papildomos atskirų mokesčių nuostatos (Juknelienė, 2005 p. 128). Nuolat buvo pildomos ir keičiamos ne tik mokesčių, bet ir įstatymų nuostatos, jų tvarka. Nuo minėtų metų balandžio 1 d. panaikintas pelno mokestis reinvestuotam pelnui, taip siekiant skatinti įmones investuoti į savo plėtrą ir užtikrinti kuo efektyvesnę valstybės valdymo modelį.

Individualios įmonės, skirtingai negu juridinės, tačiau taip pat kaip fiziniai asmenys, pajamas registravo tik vienu įplaukų principu, t. y. produkcija, prekės ir paslaugos buvo laikomos parduotomis, kai už jas gaudavo pinigus.

Vertinant tai, kad Seimas ir Vyriausybė labiau rūpinosi fiskaline politika ir mažiau atsižvelgė į mokesčių mokėtojų interesus – valstybė viduje susidūrė su opiomis ekonominėmis ir finansinėmis problemomis. Formuojama mokesčių sistema negalėjo užtikrinti, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, mokesčių skaičiavimas tapo sudėtingu ir painiu. Tačiau remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto atliktu tyrimu šešėlinė ekonomika valstybėje mažėjo, nors skaidraus ir teisėto mokesčių deklaravimo tinkamai įgyvendinti nepavyko.

Nuo 2001 m. Lietuva pradėjo vis aktyviau reguliuoti ir keisti tiek politinę, tiek ir mokestinę sistemą. Šių veiksmų pagrindinis uždavinys buvo kuo labiau atitikti Europos Sąjungos nustatytus standartus. Lietuva siekė ne tik gauti narystę Europos Sąjungoje, tačiau ir kitomis aplinkinėms valstybėms įrodyti, jog yra savarankiška ir nepriklausoma. Todėl buvo vykdomi visi mokesčių politikos reikalavimai ir imamasi naujų priemonių siekiant užtikrinti reikalingus aspektus narystei Europos Sąjungoje. Tiek Pridėtinės vertės, tiek ir Akcizų įstatymai buvo glaudžiai derinami ir vykdomi pagal Europos Sąjungos nustatytą politiką. Kiek vėliau buvo įvestas ir Gyventojų pajamų mokestis, kuris nustatė gyventojų pajamų apmokestinimo pajamų mokesčiu tvarką, padidino nepamokestinamųjų pajamų dydį bei įteisino visuotinai pripažintą pajamų deklaravimą (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 1 str. 1 d.). Taigi, formuojant naują mokesčių sistemą yra svarbu ne tik užtikrinti valstybės biudžeto tvarumo įgyvendinimą ar fiskalinį stabilumą, tačiau ir tinkamai nustatyti mokesčių mokėtojų galimybes bei kylančias mokestines naštas.

2.2. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo raida

1990 m. liepos 31 d. priimtas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas tapo vienu iš pirmųjų ir svarbiausių mokesčių teisės aktų atkūrus Lietuvos Respublikos suverenitetą.

Šiame įstatyme pirmą kartą buvo tiksliai įvardinta bendrojo pelno sąvoka – pajamos, gautos iš visų rūšių veiklos. Taip pat, įtvirtinta, kad Juridinių asmenų pelno mokesčio objektas yra apmokestinamasis pelnas (Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 2 str.). Nustatyta, kokios pajamos yra neapmokestinamos. Įtvirtinti dydžių atskaitymai, leistas nuostolių perkėlimas į kitus mokestinius laikotarpius. Nustatytas tarifo dydis, kuris tuo metu siekė 35%, tačiau greičiau nei po metų sumažintas

iki 29%. Gana aiškiai ir reglamentuotai nustatytos mokesčių lengvatos, kurios buvo skirtos mokesčių mokėtojams, kurie atitiko numatytus reikalavimus jas gauti.

Siekiant geriau atskleisti tuo metu vyravusius JAPMĮ pertvarkymus, toliau pateikiama lentelė, kurioje apibendrinti svarbiausi pokyčiai:

**1 lentelė. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo
pakeitimai 1990 – 2000 m (tarifai, lengvatos)**

Metai	Taikomi tarifai	Lengvatos
1990	35%	Žemės ūkio įmonėms; įmonėms, turinčioms riboto darbingumo darbuotojus
1991	29%	Kūrybinėms sąjungoms
1992	29%, (24% investuojamam pelalui)	
1993	29%, (10% investuojamam pelalui)	
1994	29%, (10% investuojamam pelalui)	Pakeistos lengvatų sąlygos įmonėms, kurios realizuoja žemės ūkio produkciją
1995	29%, (10% investuojamam pelalui)	
1996	29%, (10% investuojamam pelalui)	Lengvatos LEZ ir užsienio strateginiams investuotojams bei mažosioms įmonėms
1997	29%, (0% investuojamam pelalui)	Ūkio produkciją gaminantys ir žemės ūkiui paslaugas teikiantys JA neturi mokėti šio mokesčio
1998	29%, (0% investuojamam pelalui)	Mažosioms įmonėms, sveikatos priežiūros įstaigoms, investiciniams fondams bei veiklą pradedančioms įmonėms.
1999	24%, 29% dividendams, (0% investuojamam pelalui)	
2000	24%, (0% investuojamam pelalui)	Atnaujintos lengvatos kredito unijoms

Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis: R. Beržinskaitės magistro baigiamuoju darbu
ir LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimais 1990–2000 m.

Lietuvoje buvo reglamentuoti mažesni pelno mokesčiai ar galimybės jų atidėjimui, skatinant tam tikras ūkio šakas bei investicijų augimą į mažiau išsivysčiusias kryptis. Kaip ir kituose įstatymuose, buvo nustatyta, jog mokesčių mokėtojai privalo apskaičiuoti mokėtiną pelno sumą tik pagal įstatymuose nustatytas taisykles.

Kadangi mokesčių administravimo įstatymas buvo įvestas vėliau (1995 m.) nei juridinių asmenų pelno mokesčio, todėl minėtame įstatyme buvo nustatyti ir avansiniai mokėjimai bei išėmimo koeficientas. Minėtas koeficientas buvo formuojamas kaip santykis tarp ankstesnių metų sumokėto pelno sumos ir to meto realizavimo įplaukų. Lietuvos Respublikos JAPMĮ buvo apibrėžti ir nustatyti pagrindiniai pelno mokesčio elementai. Būtent apmokestinamojo pelno objektu buvo laikomas toks pelnas, kuomet iš bendrųjų pajamų buvo atimamos faktinės gamybos ir apyvartos sąnaudos. Šios įtvirtintos nuostatos sąlygoja tai, kad valstybė siekė taikyti mokesčines lengvatas ar subsidijas, efektyviau apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną. Minėti veiksniai buvo vieni iš esminių ir svarbiausių pagrindų įsitvirtinti kaip nepriklausomai ir savarankiškai valstybei.

Šiame įstatyme buvo įtvirtinta ir nuostata, kuri suteikia savivaldybių taryboms teisę tam tikriems subjektams sumažinti pelno mokesčio dydį arba apskritai nuo jo būti atleistiems nustatytam laikotarpiui. Tačiau svarbu paminėti ir tai, kad atleidus nuo pelno mokesčio ar jo dalies, prarasta suma privalo būti kompensuota iš savivaldybių biudžeto, užkertant kelią piktnaudžiavimui bei savivaliavimui. Šios nuostatos dėka savivaldybių taryboms buvo suteikta diskrecijos teisė, kuri leido joms spręsti dėl pelno mokesčio taikymo ir atleidimo nuo jo.

Bėgant metams, Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas nuolat tobulėjo ir sparčiai progresavo: įstatymas palaipsniui pradėtas taikyti prie rinkos ekonomikos modelio; pakeisti mokesčio tarifai; įgyvendintos įvairios pelno mokesčio lengvatos. Valstybės siekis buvo kuo sklandžiau ir produktyviau suformuoti tokį pelno mokesčio įstatymą, kuriame būtų tenkinami ne tik atskirų piliečių grupių, bet ir visos visuomenės poreikiai, sudarant kuo parankesnes sąlygas. Tiek politikai, tiek ir ekonomistai reiškė idėjas, mintis, teikė galimus tobulinimo variantus. Todėl su kiekvienais metais šis įstatymas apimdavo vis naujas sritis. Svarbu paminėti ir tai, kad pakeitimai buvo taikomi ir mokesčių bazėms, lengvatomis ir kitoms šio mokesčio sritims. Platesnis mokesčių mokėtojų ratas bei parankesnės apmokestinimo sąlygos sparčiai mažino pelno mokesčio dalį nacionalinio biudžeto pajamose. Remiantis statistikos departamento pateikiamais duomenimis, 1993 – 1994 m. į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų dalis sumažėjo nuo 26,5% iki 14,7%, o tai yra ypatingai didelė dalis (Beržinskaitė, 2011).

1994 bei 1995 m. toliau vykdant Lietuvos Respublikos JAPMĮ pakeitimus po truputį pradėjo ryškėti tarptautinių sutarčių bei vietinių teisės aktų vaidmuo. Pradėjus aktyviai taikyti pelno ir pajamų mokesčius, valstybėje kilo rizika, jog visuomenė bus apmokestinama tais pačiais ar labai panašiais mokesčiais du kartus. Atsižvelgiant į tai, kad įmonių pelno apmokestinimas ne tik Lietuvoje, bet ir kitose pasaulio valstybėse yra vienas iš sunkiausiai suvokiamų mokesčių sistemos dalykų (Budrytė, Mačiulaitytė, 2004, p. 54).

Tuometinėje mokesstinėje santvarkoje galima buvo išskirti dvi pagrindines priežastis, kurios lėmė tai, kad buvo siekiama pasirašyti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Pirmoji, Lietuvos rezidentai, vykdantys veiklą užsienyje galėjo būti laikomi mokesčių mokėtojais ne tik Lietuvoje, bet ir toje užsienio valstybėje, kuri juos laikė savo rezidentais. Antroji, investuotojams kilo dvigubo apmokestinimo problema, kuomet buvo nagrinėjamas dividendų ir pelno perskirstymo klausimas tarp skirtingų valstybių. Tai iniciavo, jog buvo pradėtos taikyti dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Minėtos sutartys buvo sudarytos pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) konvenciją. Šiose sutartyse buvo numatytos taisyklės, kaip tinkamai išvengti pelno ir pajamų dvigubo apmokestinimo. Lietuvos pasirašytos pirmosios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys buvo su Suomija, Švedija ir Norvegija. Būtent šios pasirašytos sutartys padėjo pirmuosius pamatus tolimesniam Lietuvos tarptautinių mokesčių santykių plėtojimui ir glaudžiam bendradarbiavimui su kitomis valstybėmis.

Vystantis Lietuvos mokesčiai sistemai Lietuvos Respublikoje buvo įvestas Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (1995 m.). Šis įstatymas nustato laisvųjų ekonominių zonų (toliau – LEZ) steigimo, funkcionavimo ir likvidavimo Lietuvos Respublikoje tvarką bei sąlygas taip pat laisvojoje ekonominėje zonoje veikiančių ūkio subjektų teisinį statusą. Įstatymo tikslas – sudaryti laisvojoje ekonominėje zonoje palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teisines ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti zonose tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę-techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas (Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 1 str.). Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas būtent ir buvo papildytas tokia nuostata, jog LEZ įmonių bei bendrovių pelno dalis, kuri skirta esminėms priemonėms įsigyti, kad būtų užtikrinamas technologijų kūrimas ar mokslinių tyrimų vykdymas nėra apmokestinama. Lietuvos Respublikoje steigiamoje zonoje gali būti plėtojama prekybos, gamybos ir eksporto, verslo, bankininkystės ar kita veikla. Veiklos rūšis nustato atskiras įstatymas dėl konkrečios zonos steigimo (Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 3 str. 1 d.).

Priimtas Laisvųjų ekonominių zonų įstatymas ne tik leido Lietuvai tapti ekonomiškai patrauklia šalimi po sovietinės sistemos griūties, bet ir užtikrino eksporto skatinimą, gamybos ir logistikos vystymąsi, darbo vietų kūrimą bei mokesčių bazės plėtimą. Svarbu paminėti ir tai, kad kuriant mokestinę sistemą buvo susiduriama ir su kylančiais iššūkiais. Ne išimtis buvo ir LEZ taikymas. Nors laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas buvo priimtas 1995 m., tačiau susidūrė su tam tikrais ekonominiais trukdžiais, kas sąlygojo vėlesnę LEZ veikimo pradžią. Taip pat, kilo ir rizika dėl valstybės biudžeto. Politikai ir ekonomistai svarstė ar tai neatims per daug pajamų iš valstybės biudžeto. LEZ susidūrė ir su infrastruktūros klausimais, kadangi reikėjo skirti investicijas tiesti keliams, plėsti elektros bei vandens tinklus.

Taigi, galima teigti, kad būtent 1995–1996 m. buvo pagrindiniai ir svarbiausi formuojantis LEZ (Augustinaitė, 2009). Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo metu taikytos lengvatos, PVM atidėjimai, nustatytos palankesnės sąlygos verslams steigti bei eksporto prekių atleidimas nuo muitų padėjo Lietuvai pritraukti investicijas, plėsti ekonomiką, kurti darbo vietas, o tai sudarė pamatą Lietuvos ekonominės ir teisinės sistemos kūrimuisi.

Nagrinėjant juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo raidą be galo svarbu paminėti tai, kad 1997 m. birželio 24 d. buvo priimtas pakeitimas, kurio metu nuo juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo taikymo buvo atleisti žemės ūkio produkciją gaminantys juridiniai asmenys ir paslaugas žemės ūkiui teikiančios specializuotos įmonės, kurioms pagal šio įstatymo 8 str. buvo taikomas 10% lengvatinis pelno mokesčio tarifas. Tais pačiais metais buvo panaikinta galimybė, jog savivaldybės leis tam tikroms įmonėms sumažinti arba iš viso jas atleisti nuo pelno mokesčio taikymo.

Dauguma tais metais priimtų pakeitimų turėjo reikšmingą įtaką tiek valstybės biudžeto pajamoms, tiek ir Lietuvos ekonomikos atsigavimui. Proporcingai ir sąžiningai laikantis bei iš dalies koreguojant mokesčių sistemą Lietuvos Respublikoje pastebimai augo BVP, BNP, mažėjo infliacija, augo darbo vietų skaičius, augo užsienio subjektų investicijos. Šiuo laikotarpiu Lietuvos ekonomika sparčiai augo ir vystėsi, kas leido surinkti didesnes pajamas iš mokesčių. Tačiau svarbu paminėti tai, kad pajamos, gaunamos iš pelno mokesčio augo gerokai lėčiau nei kitos bendrosios biudžeto pajamos, todėl tai sąlygojo, jog procentinė jų dalis biudžete mažėjo (Venslovaitė, 2007). Toks rodiklis ekonomistams ir mokesčių teisės ekspertams leido teigti, jog konkrečiai apmokestinimo sistemą veikiantys įstatymų pakeitimai nebuvo tokie efektyvūs, kokių buvo tikimasi. Negalima teigti, kad pelno mokesčio surinkimas blogėjo tik dėl pagrindinio tarifo keitimo. Tam įtakos turėjo ir kiti teisiniai apmokestinimo tvarkos pakeitimai, lėmę mokesčio bazės mažėjimą. Vienas

tokių pelno mokesčio sistemos pakeitimų – tam tikriems ekonominiams subjektams imtos taikyti lengvatos. Pavyzdžiui, įsigaliojus juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymui, kūrybinės sąjungos turėjo mokėti tik 5% pelno mokestį, žemės ūkio įmonėms nustatytas 10% tarifas, o nuo 1993 m. jos iš viso atleistos nuo pelno mokesčio. Šiek tiek vėliau lengvatinės sąlygos sudarytos laisvosioms ekonominėms zonomis, strateginiams užsienio investuotojams, veiklą pradedančioms įmonėms, investiciniams fondams, sveikatos priežiūros institucijoms, kredito unijoms ir kt. (Budrytė, Mačiulaitytė, 2004, p. 57). Tuo tarpu, reinvestuojamas pelnas iš pradžių buvo traktuojamas kaip bendrasis pelnas bei apmokestinamas galiojusia bendrąja tvarka ir tik vėliau reinvestuojamojo pelno apmokestinimas ėmė keistis iš esmės – pradėtas mažinti jam taikomas tarifas.

1998 m. pajamos, gaunamos iš pelno mokesčio ženkliai sumažėjo. Esminis veiksnys, nulėmęs tokias pasekmes – Rusijos ekonominė krizė. Jos metu buvo neigiamai paveikta didelė dalis Lietuvos Respublikoje įsikūrusių verslų. Buvo ne tik mažinamas eksportas ar vidaus vartojimas, tačiau ir sukeliama įmonių bankrotai. Atsižvelgiant į valstybėje vyraujančią ekonominę padėtį tuometiniam Lietuvos Respublikos Seimui teko priimti dar kelis šio mokesčio įstatymo pakeitimus. Užsienio įmonių nuolatinės buveinės buvo priskirtos prie pelno mokesčių mokėtojų, jog būtų suvienodinamos sąlygos užsienio ir vietos bendrovėms. Tai leido užtikrinti konkurencingų sąlygų laikymąsi, padidinti valstybės biudžeto pajamas, išplečiant mokestinę bazę bei ženkliai apsunkinti pelno perkėlimo galimybę į mažesnių mokesčių jurisdikcijas. Pradėtas kreipti dėmesys į valiutų kursų svyravimus ar jų pokyčius. Vykdytas subsidijų ir dotacijų panaudojimas, mažoms įmonėms bei investiciniams fondams taikytos lengvatos. Įmonės, kurios buvo įsteigtos pirmaisiais metais galėjo pasinaudoti galimybe būti atleidžiamos nuo avansinių pelno mokesčių.

Tai leidžia teigti, jog norint išlaikyti efektyvesnę bei tvaresnę valstybės finansavimą bei užtikrinti tvarios ekonominės sistemos palaikymą yra būtina pelno mokestį derinti tarpusavyje tiek su mokestinėmis lengvatomis tiek ir su biudžetine politika.

Paskutiniaisiais XX a. metais juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas vis dar buvo plečiamas ir koreguojamas tam tikrais pakeitimais. Būtent 1999 m. minėtas įstatymas buvo papildytas ypač svarbia naujove – pagrindinio tarifo sumažinimas nuo 29% iki 24%, kuris buvo skirtas pelno apmokestinimo taikymui. Šio tarifo mažinimas buvo argumentuotas tuo, kad Rusijoje įvykusi finansinė krizė turės neišvengiamas pasekmes tiek Lietuvos Respublikos verslams, tiek ir visai ekonominei sistemai.

Dar vienas svarbus veiksnys, kuris buvo įgyvendintas – suteikta galimybė beviltiškas skolas priskirti ir nurašyti sąnaudoms tuo atveju, kai jos būdavo įtrauktos į

įmonių pajamas. Tokios skolos turėjo atitikti vos kelis aspektus: būti negražintos bent metus laiko nuo jų įtraukimo į pajamas ir neegzistuoti realios galimybės jas išieškoti. Svarbu paminėti, kad šis principas nebuvo taikomas bankų ir su jais susijusių ūkio subjektų skoloms. Valstybės vykdyti pakeitimai turėjo užtikrinti, kad būtų sumažintos apmokestinamosios pajamos bei mokėtini mokesčiai įmonėms, siekiant išvengti masinių bankrotų bei finansinio nestabilumo. Tačiau mokestinė sistema nebuvo pajėgi veikti taip, kaip buvo planuota. Biudžete surinktos pajamos sparčiai tirpo.

Apžvelgiant 1999 bei 2000 m. metus galima teigti, kad valstybėje vykdyta įmonių apmokestinimo politika buvo grindžiama gana pasyvaus verslo skatinimo modeliu. Mokestinėje sistemoje buvo mažinami tarifai bei įvedamos įvairios lengvatos, o tai turėjo reikšmingą įtaką pelno mokesčio pajamų mažėjimui. Nors įstatymų pakeitimai ir buvo susiję su besivystančia tiek teisine, tiek ir ekonomine sistema, tačiau aiškių ir tinkamai reglamentuotų nuostatų trūko. Tiek juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme, tiek ir kituose teisės aktuose, vyraujančios neaiškos ir dažnai kintančios mokesčių administravimo taisyklės, kėlė papildomus sunkumus ir mokestinę naštą. Svarbu paminėti ir tai, kad priešingai nei dabar, paskelbus pakeitimus jie įsigaliodavo iš karto po jų priėmimo be jokios galimybės palaipsniui pereiti prie naujų mokestinių reglamentų ar jų nuostatų.

2.3. Pelno mokesčio reforma Lietuvos Respublikoje

Įgyvendinant Europos Sąjungos vykdomos mokesčių politikos priemones ir reikalavimus, 2001 – 2002 m. mūsų krašte vykdyta kardinali mokesčių reforma (Juknelienė, 2005 p. 128). Šios reformos metu atsisakyta ne tik kai kurių mokesčių lengvatų, bet ir pakeista akcizų rinkimo tvarka. Vykdam Europos Sąjungos nustatytus reikalavimus Lietuvos Respublikos akcizų ir PVM įstatymai turėjo būti glaudžiai susiję Europos Sąjungos lygmeniu. Kadangi tarptautiniu mastu tiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami nuo mokėtojo pajamų ar turto (turto mokesčiai, pajamų, pelno mokesčiai), o netiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami per kainų sistemą, t.y., nesantys tiesiogiai susiję su mokėtojo turtu ar pajamomis (Užubalis, 2012, p. 64). Todėl natūralu, kad pirminė Europos Sąjungos teisė numato delegavimus netiesioginių mokesčių srityje, kadangi jie yra tiesiogiai susiję su bendrąją rinka ir jos principais.

Kaip jau buvo minėta, 2002 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokestis buvo pakeistas dabartiniu pelno mokesčio įstatymu. Viešai paskelbtos pelno mokesčio reformos tikslas – sukurti ir įtvirtinti aiškią, suprantamą, į žinių visuomenės ir

laisvo kapitalo judėjimo užtikrinimą orientuotą Lietuvos ir užsienio įmonių pelno apmokestinimo tvarką (Budrytė, Mačiulaitytė, 2004, p. 58). Kadangi Lietuva siekė atitikti tarptautinius standartus ir harmonizuoti naujai priimtus įstatymus šiuo pakeitimu buvo sumažintas pelno mokesčio tarifas nuo 24 iki 15%, o užsienio bendrovėms paliktas 10% vietoj galiojusio 10–15%. Siekiant narystės Europos Sąjungoje ir norint užtikrinti stabilią ekonominę būseną buvo skatinama verslo plėtra bei užsienio investuotojų pritraukimas, išplėstas mokesčio objektas, į mokesčio bazę įtrauktos ne tik Lietuvos Respublikoje gautos lėšos, bet ir užsienyje. Vienas iš esminių vykdytų mokesčių veiksnių buvo dvigubo apmokestinimo išvengimo tobulinimas. Valstybei siekiant užtikrinti kuo efektyvesnį ir veiksmingesnį naujojo įstatymo veikimą buvo siekiama pritarti laisvo kapitalo judėjimui. Pradėjus mokesčių reformas buvo norima įgyvendinti anglų filosofo, moralisto ir ekonomisto Adam Smith veikale „Tautų turtas“ išskirtus pagrindinius apmokestinimo principus (Užubalis, 2012, p. 14). Prie minėtų principų svarbu nepamiršti ir Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.5 straipsnyje nustatytų teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principų.

Siekiant darniai įgyvendinti pelno mokesčio įstatymą tuometinio Lietuvos Respublikos finansų viceministro Vito Vasiliausko buvo suformuoti ir iškelti tokie esminiai uždaviniai: sumažinti skirtumą tarp gyventojų ir įmonių apmokestinimo bei padidinti Lietuvos konkurencingumą (Budrytė, Mačiulaitytė, 2004, p. 58). Kadangi Europos Sąjungoje buvo siekiama užkirsti kelią mokesčiai erozijai, užtikrinant skaidrų ir sąžiningą pelno apmokestinimą tarp valstybių narių, naujajame pelno mokesčio įstatyme nustatyta, jog visi sandoriai privalomai turi vykti tikrąja rinkos kaina. Šiuo principu buvo siekiama užtikrinti, kad prekybos bei paslaugų teikimo kainos būtų nustatomos taip, jog proporcingai atitiktų rinkoje vyraujančias sąlygas. Priešingu atveju mokesčių administratoriai turi teisę tol redaguoti sudarytų sandorių ir ūkinių operacijų kainas, kol pasieks ir atitiks tikrąją rinkos kainą.

Dar vienas ypač svarbus pakeitimas – panaikintas nulinis tarifas investuojamam pelnui. Ši lengvata iki tol buvo skirta skatinti įmonių investicijas į ilgalaikį turtą bei verslo plėtrą, o toks lengvatos panaikinimas sukėlė neigiamas verslininkų reakcijas, kadangi jie privalės mokėti didesnę pelno mokesčių, o tai ženkliai sumažins realias galimybes investuoti. Iš kitos pusės, nulinio tarifo panaikinimas įmonėms nustatė atsakingesnę investicijų priežiūrą bei ekonominės naudos užtikrinimą. Valstybėje buvo siekta, jog investicijoms būtų naudojamos ne savos turimos lėšos, o skolintos, tam, kad būtų suaktyvintas ir keliamas kreditų įstaigų produktyvumas.

Vadovaujantis Europos Sąjungos direktyva 90/435/EEC buvo nustatytas naujas dividendų apmokestinimas bei įtvirtintos dvigubo apmokestinimo vengimo taisyklės. Pagal šią tvarką dividendai, nepaisant to, ar jie išmokami Lietuvos vienetui ar užsienio vienetui, paprastai apmokestinami taikant 15% pelno mokesčio tarifą (Gabartas, 2003, p. 80). Kuomet įmonėje jau būdavo gauti apmokestinti dividendai (15% tarifu) jie būdavo kaupiami grynujų dividendų sąskaitoje. Tad įmonei norint juos išmokėti būdavo apmokestinamas tik skirtumas, kuris atsirasdavo tarp sukauptų ir išmokamų grynujų dividendų. Svarbu paminėti tai, kad dividendai taip pat nebuvo apmokestinami, jeigu juos išmokanti ar gaunanti įmonė valdo daugiau nei 10% kitos įmonės akcijų. Tai itin aktualu motininėms ir dukterinėms bendrovėms. Atsižvelgiant į tai, kad naujas dividendų apmokestinimas sukėlė nemažai neigiamų padarinių iš to kyla perspektyva keletą jų išskirti. Pirma, padidėjusi mokesstinė našta pereinamuoju laikotarpiu, kurio metu buvo mokamas ir 24% pelno mokestis už praėjusius metus, ir esamas 29% dividendų mokestis. Antra, įstatymų leidėjas nepakankamai aiškiai reglamentavo perėjimą prie naujos mokesstinės sistemos, o tai sukėlė painumo ir papildomų administracinių klausimų. Trečia, kadangi naujoji tvarka buvo ženkliai naudingesnė didelėms įmonėms, tad vidutinės ir mažos buvo priverstos susidurti su rimtais mokesčiais iššūkiais. Iš kitos pusės, naujoji dividendų sistema sąlygojo ir teigiamus aspektus: įtvirtintos aiškesnės dvigubo apmokestinimo vengimo taisyklės, nustatyta palankesnė motininė ir dukterinių bendrovių tarpusavio veikla, kurios metu taikytos pelno mokesčio lengvatos, kuomet motininė įmonė gavo dividendus iš dukterinės bendrovės bei užtikrintos išsamesnės ir sąžiningesnės investicijos, kurių metu buvo siekiama gauti ne tik mokesstinės naudos.

2.4. Pelno mokesčio raidos pokyčiai 2001–2012 m.

Po 2001 m. įvykusios pelno mokesčio reformos Lietuvos Respublikos ekonominė sistema kardinaliai pasikeitė. Didelę įtaką valstybei darė vis daugiau įsigaliojančių tarptautinių sutarčių bei priimamų Europos Sąjungos teisės aktų. Nagrinėjant ekonominę ir politinę šalies situaciją vis suprantamiau tapo, jog įvesti nauji įstatymo pakeitimai privalės būti įgyvendinti palaipsniui. Kadangi didžioji dalis minėtų pakeitimų buvo tik tam tikrų žodžių ar formuluočių pertvarkymai, tad jie išskirtinės reikšmės neturėjo, tačiau privaloma paminėti, jog buvo ir itin reikšmingų bei svarbių pertvarkymų, kurie naująją mokesčinę sistemą pakeitė iš esmės.

2004 m. gegužės 1 d. Lietuva tapo visateise Europos Sąjungos nare (Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija). Būtent šis įvykis turėjo ypatingai didelę ir svarbią įtaką naujai pelno mokesčio politikai.

2004 m. balandžio 13 d. priimtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 ir 5 straipsnių pakeitimo įstatymas. Būtent šiame įstatyme buvo nustatytos naujos taisyklės apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną:

- 1) „vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 13% mokesčio tarifą, išskyrus atvejus, nustatytus šio straipsnio 3 dalyje;
- 2) vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą, apmokestinama taikant 0% mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15% mokesčio tarifą, išskyrus atvejus, nustatytus šio straipsnio 3 dalyje“.

Šios taisyklės ir pakeitimai sąlygojo, kad smulkiąjam verslui buvo suteiktos naujos lengvatos, kurios leido išlaikyti ženkliai didesnę pelno dalį bei skirti daugiau lėšų verslo plėtrai. Tai suteikė ne tik finansinį palengvėjimą, bet ir sumažino teisinio neapibrėžtumo riziką verslo subjektams, suteikiant jiems daugiau laisvės planuojant investicijas ir finansinius įsipareigojimus. Svarbu paminėti ir tai, kad 2004 m. Lietuvoje pelno mokesčio tarifas buvo 15%, tad šie pakeitimai tuo metu vyraavusio standartinio pelno mokesčio tarifo nepaveikė.

Tais pačiais metais buvo priimti ir kiti pakeitimai. Įtvirtintos korekcijos, reglamentuojančios dividendų apmokestinimą pagal Europos Sąjungos direktyvą (90/435/EEB). Nustatytos išimties dividendams ir jų mokėjimams. Numatytos naujos priemonės mokesčių vengimui, kurių metu Lietuva pasirašė sutartis, kurios reglamentavo dvigubo apmokestinimo išvengimą. Europos Sąjungos subsidijos tapo neapmokestinamos tuo atveju, kuomet jos buvo skirtos investicijoms į verslą ar infrastruktūrą. Lietuva įsipareigojo neapriboti kapitalo judėjimo, kas lėmė, jog užsienio investuotojai gali nevaržomai pervesti pelną iš Lietuvos bei laisvai investuoti į kitas Europos Sąjungos šalių rinkas. Buvo pradėtas taikyti kontroliuojamų užsienio bendrovių metodas, pagal kurį, jeigu Lietuvos bendrovė valdo daugiau nei 50% kitos užsienio įmonės, kuri veikia mažesnių mokesčių jurisdikcijoje, tada jos pelnas gali būti apmokestintas ir Lietuvoje. Siekiant išvengti mokesčių slėpimo šalies mokestinėje sistemoje imtasi priemonių, tokių kaip: patronuojančios bendrovės neapmokestina iš dukterinės bendrovės gautų dividendų, jeigu

jos turi bent 10% akcijų, skatinamas mokesčių administratorių tarpvalstybinis bendradarbiavimas, keičiantis duomenimis apie įmonių veiklą, draudžiama įmonėms naudotis mokesčių lengvatomis, jeigu jos neturi realios veiklos.

Dar vienas svarbus aspektas – LEZ pakeitimai. Jų metu tam tikroms įmonėms buvo suteikiama galimybė pasinaudoti 0% tarifu tik pirmus 6 metus, su sąlyga, jeigu atitiko numatytus investicinius aspektus. Tuo tarpu, praėjus 6 metams buvo taikomas 7,5% tarifas ateinančius 10 metų.

Lietuvoje įsivyravęs kiek detalesnis teisinis aiškumas ir stabilumas, mokesčių skaidrumas, sąžininga rinka bei kova su mokesčių vengimu sąlygojo, kad šie metai Lietuvai buvo itin svarbūs ir reikšmingi ne tik ekonomine, bet ir politine prasme. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio sistema tapo ženkliai labiau suderinta su Europos Sąjungos teisės principais. Globaliai palengvinta tarptautinė prekyba ir investicijos. Akivaizdžiai stebėtas ekonomikos augimas bei didesnis mokestinis skaidrumas. Šie veiksniai užtikrino, kad būtų sukurtas modernus ir tarptautinius standartus atitinkantis mokestinis mechanizmas.

Dar viena reikšminga, specifiniam ekonomikos sektoriui skirta pelno mokesčio įstatymo naujovė – „2007 m. gegužės mėnesį priimtu Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektu nustatytas ir taikomas fiksuoto pelno mokesčio režimas (Tonažo mokesčio schema), laivybos bendrovėms leidžiantis pasirinkti pelno mokestį skaičiuoti ne tradiciniu būdu, atsižvelgiant į faktines pajamas ir sąnaudas, bet pagal jos valdomo, įstatyme nustatytus reikalavimus atitinkančio laivyno naudingąją talpą, ją įvertinant įstatyme nustatytais fiksuotais piniginių dydžiais už kiekvieną mokestinio laikotarpio dieną“ (M. Lukas, 2013, p. 263).

Analizuojant vėlesnius nepriklausomybės metus galime pastebėti, kad Lietuvos naujai kuriama ekonomikos sistema toliau sparčiai vystėsi bei progresavo. Remiantis Remigijaus Šimašiaus išsakyta mintimi, jog mokesčiai gali būti harmonizuojami ne tik visiškai, bet ir iš dalies, kai suvienodinamos tik kokia nors viena ar kelios labai svarbios mokesčių taikymo sritys, patvirtina, kad mokesčių sistema tapo šalies ekonominio stabilumo pamatu bei leido užtikrinti skaidrią verslo aplinką, kuri prisidėjo prie ekonominės raidos.

2006 m. įsigaliojo naujai priimtas Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas. Šio įstatymo tikslas – užtikrinti socialinių programų ir priemonių, mažinančių skurdą ir socialinę atskirtį, vykdymo finansavimą (Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas, 2005). Pagal šį įstatymą juridiniai asmenys, įskaitant ir užsienio juridinius asmenis, turėjo mokėti papildomą apmokestinimo mokestį,

konkrečiai už 2006 ir 2007 m. Tokią priežastį lėmė tai, kad tuo metu buvo taikomi skirtingai pelno mokesčio tarifai: 2006 m. – 4%, nuo 2007 m. – 3%.

Prasidėjus 2007 m. atrodė, jog Lietuva sėkmingai integravosi į tarptautinės politikos vidinę sistemą bei geba atitikti didžiąją dalį Europos Sąjungos keliamų reikalavimų. Valstybės biudžetas augo, ekonomika stiprėjo, didėjo darbo vietų skaičius, piliečiai vis labiau pritarė Europos Sąjungos narystei. Tačiau tuo metu Jungtinėse Amerikos Valstijose prasidėjo ekonominė krizė, kuri greitai išbalansavo pasaulį. Ši krizė ypatingai stipriai palietė ir Lietuvos ekonomiką. Jos metu buvo paveikta makroekonomika, darbo rinka, finansų sektorius, verslo sektorius bei socialinė ir ekonominė politika. Krizė taip pat paskatino ir ilgalaikes reformas bei ekonominės politikos pokyčius. Tiek ekonomistams, tiek ir politikams tapo aišku, kad prasidėjusi pasaulinė ekonomikos krizė atneš daugybę neigiamų padarinių.

„Per 2008–2012 m. krizę visos tarptautinės organizacijos – Tarptautinis valiutos fondas, Europos Komisija ar Europos centrinis bankas (*vadinamoji troika*) krizę reikalavo įveikti, taikant taupymo politikos priemones, kurių galutinis tikslas – valstybės biudžeto deficito mažinimas“ (Maldeikienė, 2020). Lietuvoje buvo nuspręsta, kad reikia imtis bent minimalių ekonomikos krizės mažinimo priemonių. Buvo pradėta vykdyti „diržų veržimosi“ politika. Jos metu buvo mažinami atlyginimai valstybės tarnautojams, įšaldomos kai kurios socialinės išmokos, vykdomas pensijų mažinimas. Taip pat buvo įvesti tam tikri mokesčių sistemos pakeitimai: padidintas PVM nuo 18% iki 21%, sumažintas GPM tarifas nuo 24% iki 15%, bet panaikintos iki tol galiojusios lengvatos. Siekiant skatinti investicijas – sumažintas pelno mokesčio tarifas nuo 20% iki 15%. Ženkliai padidinti akcizo tarifai degalams, alkoholiui ir tabakui. Bankai griežtino skolinimosi sąlygas bei naujų kreditų išdavimą. Verslas patyrė ženkliai sumažėjusių investicijų skaičių, vyravo didėjančios grėsmės bankrotams, šalies BVP sumažėjo beveik 15%, o emigracija ir nedarbas ypač sparčiai augo.

Atsižvelgiant į tai, kad pasaulinės krizės metu Lietuva patyrė vieną didžiausių nuosmukių visoje Europos Sąjungoje, jai pavyko iš dalies įgyvendinti ypač griežtą taupymo ir fiskalinę politiką, kas leido bent iš dalies finansiškai atsitiesti. Vykdytos politikos metu buvo reguliuojami mokesčiai, mažinamos valstybės išlaidos, vykdytos pensijų reformos, nustatytas socialinių išmokų ribojimas, viešojo sektoriaus optimizavimas, dedamos pastangos išlaikyti bankų stabilumą ir kt.

3. ŠIUOLAIKINĖ PELNO MOKESČIO SISTEMA LIETUVOJE IR JOS VERTINIMAS

3.1. Pelno mokesčio įstatymo struktūra ir pagrindinės lengvatos

Nors Lietuvoje yra daug mokesčių, kiekvienam iš jų būdinga tam tikra vidaus struktūra (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 78). Kaip jau žinome, pelno mokesčio įstatymo struktūrą ir jo apskaičiavimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką ir yra taikomas Lietuvos Respublikos teritorijoje (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 str.). Minėtas įstatymas reglamentuoja pelno apmokestinimą Lietuvoje veikiančioms įmonėms, nustato apmokestinamojo pelno principus, taikomus tarifus bei konkrečias lengvatas.

Nagrinėdami pelno mokesčio struktūrą galime remtis klasikine mokesčių struktūros samprata, kuri tiek lietuviškoje, tiek ir užsienio literatūroje yra labai panaši. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto profesorius Bronius Sudavičius ir viešųjų finansų specialistė Eugenija Buškevičiūtė išskiria šiuos pagrindinius pelno mokesčio elementus (Vaitkūnas, 2010):

- a) **Pelno mokesčio subjektas** (apmokestinamasis vienetas) – juridinis asmuo, kuriam yra nustatyta prievolė mokėti pelno mokestį.
- b) **Pelno mokesčio objektas** (bazė) – visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje (Endrijaitis, 2013, p. 137).
- c) **Pelno mokesčio tarifas** – valdžios institucijų (įstatymu) nustatyta procentinė išraiška nuo pajamų, apmokestintų pelno mokesčiu.
- d) **Mokestinis laikotarpis** – laiko tarpas, už kurį skaičiuojamas ir mokamas mokestis (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 101).
- e) **Pelno mokesčio mokėjimo tvarka** – tai valdžios institucijų patvirtintų nuostatų visuma, kuria remiantis vienetas apskaičiuoja ir moka pelno mokestį.

Remiantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 str. mokesčio mokėtojai yra Lietuvos vienetai (UAB, AB, MB ir kt.) bei užsienio vienetai. Tuo tarpu, ne vyriausybės organizacijos dažnu atveju gali būti atleistos nuo pelno mokesčio mokėjimo.

Lietuvos mokestinėje sistemoje pelno mokestis apima dvi pagrindines mokesčio bazes: užsienio vieneto mokesčio bazė ir Lietuvos vieneto mokesčio bazė. Toks

grupavimas užtikrina, jog pelnas būtų apmokestinamas tiek iš pelno, uždirbto užsienyje, tiek ir Lietuvoje.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme ypatingas dėmesys skiriamas apmokestinamojo pelno apskaičiavimui. Šio proceso metu yra nustatomos tenkančios įmonės prievolės valstybei pagal minėto įstatymo nuostatas. Apmokestinamasis pelnas yra apskaičiuojamas atėmus leidžiamus atskaitymus iš visų įmonės pajamų. Tačiau privalu atkreipti dėmesį į tai, kad negautos pajamos ar nuostoliai negali būti apskaičiuojami remiantis vien bendru pajamų skaičiumi, neatsižvelgiant į būtinausias sąnaudas. Vadovaujantis tuo, Lietuvos mokesstinėje sistemoje yra siekiama finansinių ataskaitų skaidrumo, investuotojų ir kreditorių sprendimų pagrindimų bei aiškesnių įmonių pelningumo vertinimų, o tai sudaro pagrindą pajamas skirstyti į finansines, pagrindinės veiklos, investicines ir kitas pajamas.

Finansinės pajamos – susijusios su įmonės finansine veikla, kuomet yra kalbama apie palūkanų pajamas iš suteiktų paskolų ar gautų palūkanų už banko indėlius. Pagrindinės veiklos pajamos yra gaunamos iš prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo, generuojančios stabilų pelną. Kuo didesnės pagrindinės veiklos pajamos, tuo didesnis įmonių pelnas, kuris įtakoja didesnes pelno mokesčio įplaukas. Taip pat svarbu paminėti ir tai, kad kuomet pagrindinės veiklos pajamos krenta, valstybė dažnu atveju gali svarstyti dėl mokesčių mažinimo ar lengvatų suteikimo smulkiąjam verslui. Investicinės – apima pelną iš investicijų. Šios pajamos formuojama pelno mokesčio raidą, skatindamos valstybę diferencijuoti tarifus, jog būtų suteikiama galimybė per dividendus skatinti kapitalo reinvestavimą. Minėtos pajamos taip pat prisidėjo ir prie Europos Sąjungos iniciuotos kovos su mokesčių vengimu. Prie investicinių pajamų jų gali būti priskiriamas ilgalaikio turto pardavimas, akcijų bei kitų vertybinių popierių perleidimas ar pardavimas. Kitos pajamos – susideda iš tokių pajamų, kurios nepatenka į anksčiau išvardintas grupes. Tai yra: baudos, draudimo išmokos, kompensacijos ar dotacijos. Visa tai suteikia galimybę apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną ir nuo gautų pajamų atimti leidžiamas atskaityti sąnaudas, kurios yra susijusios su pajamų gavimu (darbo užmokestis, palūkanos už paskolas ir kt.). Tai sąlygoja, kad tinkamai apskaičiuotas pelnas leidžia įmonei užtikrinti teisingą mokesčių prievolių vykdymą bei tinkamą finansinių veiksmų planavimą.

Kaip jau minėta anksčiau, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme nustatytas minimalus pelno mokesčio tarifas yra 0%, kuris yra taikomas naujai įregistruotam pelno nesiekiančiam vienetui už pirmąjį mokestinį laikotarpį. Įmonė norėdama gauti 0% tarifą privalo atitikti nurodytas sąlygas (ribotos metinės pajamos, tam tikras darbuotojų skaičius). Nuo 2025 m. lengvatinis pelno mokesčio tarifas, taikomas

smulkaus verslo vienetams yra 6% (VMI). Tuo tarpu, Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 16% mokesčio tarifą (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 str. 1 d. 1 p.).

Nagrinėjant pelno mokesčio įstatymą toliau – būtina atkreipti dėmesį, kad šiame įstatyme yra numatytos įvairios lengvatos, kurios yra skirtos skatinti smulkųjų verslą, investicijas ir ekonomikos augimą. Šiame darbe išskirsiu šias pagrindines pelno mokesčio lengvatas:

- a) **Mažų įmonių pelno mokesčio lengvata** – (nuo 2025 m. – 6%) pelno mokesčio tarifas taikomas, kai yra atitinkamos šios sąlygos: metinės pajamos neviršija 300 000 EUR., vidutinis darbuotojų skaičius yra ne didesnis nei 10, įmonės akcininkai per paskutinius metus neturėjo daugiau nei 50% kitų bendrovės akcijų.
- b) **Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros lengvata** – šios išlaidos gali būti atskaitomos tris kartus. Minėta lengvata skirta skatinti įmones investuoti į naujoves bei technologinę pažangą.
- c) **Laisvųjų ekonominių zonų lengvata** – 0% tarifas taikomas pirmus 6 metus. Vėliau – 7,5%. Turi būti investuojama bent 1 mln EUR.
- d) **Kolektyvinio investavimo subjektų (KIS) lengvata** – taikoma tam tikroms investicinėms bendrovėms ir fondams, atitinkančioms kolektyvinio investavimo subjekto statusą. Kolektyvinio investavimo subjektų gautos pajamos, įskaitant dividendus, yra neapmokestinamos pelno mokesčiu (PMĮ 12 str. 5 p). Vienintelis KIS steigimo tikslas turi būti — kolektyvinis surinkto informuotųjų investuotojų turto investavimas į steigimo dokumentuose ir prospekte nurodytą turtą, siekiant valdyti investavimo riziką ir iš šios veiklos uždirbti (Endrijaitis, 2024).
- e) **Pelno mokesčio lengvata pagal tarptautines sutartis** – ši lengvata taikoma palūkanoms, dividendams bei kitoms pajamoms, kuomet pagal pasirašytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis yra užtikrinama, kad bus sumažintas arba apskritai išvengtas pelno mokesčio mokėjimas užsienio valstybėse.
- f) **„Dalyvavimo išimties“ taisyklė** – speciali lengvata, kurios metu ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų, įskaitant dividendų paskirstymo momentą, valdant ne mažiau kaip 10% balsų suteikiančių akcijų (dalių, pajų), išmokami dividendai tarp Lietuvos vienetų arba Lietuvos ir užsienio vienetų (išskyrus tikslines teritorijas) yra neapmokestinami (Endrijaitis, 2024). Šia taisykle yra siekiama užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą bei išvengti atvejų, kuomet įvairiose valstybėse veikiančių įmonių pelnas apmokestinamas kelis kartus.

- g) **Investicinio projekto lengvata** – šios lengvatos metu yra du kartus atskaitomos turto įsigijimo išlaidos ir suteikiamas mokestinio pelno mažinimas iki 100% (Noewe.eu, 2024). Ji leidžia pritraukti didesnes investicijas bei skatina technologinį atsinaujinimą, o tai suteikia teigiamą aspektą verslui ir jo aplinkai.
- h) **Pelno mokesčio lengvata filmo gamybai** – šios lengvatos tikslas sudaryti palankias sąlygas filmų gamybai Lietuvos ir užsienio filmų gamintojams bei suteikti galimybę Lietuvos įmonėms neatlygintinai suteikti lėšų filmų gamybai ir taip susimąžinti pelno mokestį. Ši lengvata gali būti taikoma tada, kai filmas patiria ne mažiau kaip 80% visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų, o patirtos išlaidos, yra ne mažesnės kaip 43 tūkst. Eur. bei bendra visų Lietuvos vienetų ar užsienio vienetų per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje suteiktų lėšų suma neviršija 30% visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų. Tokiu atveju iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimama ne daugiau kaip 75% neatlygintinai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje (Vaitekūnienė, 2019).

Taikant Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytas lengvatas yra labai svarbu atkreipti dėmesį ir laiku nustatyti ar mokesčių mokėtojas siekdamas pritaikyti mokesčių lengvatą siekia tik mokestinės naudos ir jokio kito ekonominio turinio pagrindimo nėra ar yra paisoma skaidrumo principo ir sąžiningos rinkos konkurencijos (Endrijaitis, 2023).

Nagrinėjant pelno mokesčio struktūrą būtina paminėti mokesčių teisėje vyraujančius sąžiningus ir nesąžiningus mokesčius. Sąžiningi mokesčiai yra tokie mokesčiai, kurie yra teisingai apskaičiuoti, skaidriai surinkti ir lygiai taikomi. Kitaip sakant, tokie, kurie yra teisingai deklaruojami ir atvaizduoja tikrąsias pajamas bei turtą. Šie mokesčiai valstybei leidžia ne tik stiprinti šalies ekonomiką, bet ir užtikrinti, jog teisingi mokesčių mokėtojai nepatirs papildomos nereikalingos mokestinės naštos. Tuo tarpu, nesąžiningi mokesčiai gali būti suprantami kaip neteisingai surinkti ar surinkti nesilaikant įstatymų nustatytų teisės normų. Nors patys mokesčiai savaime nėra nesąžiningi, tačiau mokesčių sistema, jų administravimas bei paskirstymas gali būti traktuojami kaip nesąžiningi. Šie mokesčiai gali neteisingai paskirstyti mokestinę naštą, klaidingai administruoti mokesčius ar suteikti lengvatas subjektams, kuriems jos nepriklauso. Nesąžiningai veikianti mokesčių sistema ne tik silpnina valstybės ekonomiką, tačiau ir stabdo jos politinę ir socialinę raidą. Todėl būtina užtikrinti, kad valstybėje būtų vykdoma skaidri mokesčių politika, kuri būtų atitinkamai pagrįsta socialinėmis ir ekonominėmis priemonėmis bei teisiniais principais.

Tai leidžia teigti, jog siekiant užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą yra būtina skatinti ekonomikos augimą, darbo vietų kūrimąsi, užtikrinti valstybės viduje tinkamą

mokesčių politiką bei sąžiningą rinkos konkurenciją. Tokie veiksmai ne tik leis išlaikyti patikimą mokesčių sistemą, bet ir užtikrins, jog visi mokesčių mokėtojai tinkamai prisidėtų prie valstybės ekonomikos gerinimo ir bendrųjų teisės principų laikymosi.

3.2. Pelno mokesčio apskaičiavimas ir jo taikymas

Visiems teisės šaltiniams, kuriais vadovaujantis reglamentuojama ar aiškinama finansinė apskaita, būdingas bendrųjų finansinės apskaitos principų įgyvendinimas (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 329). Todėl nagrinėdami Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą bei kitus teisės aktus pastebime, kad neretais atvejais pelno mokesčio apskaičiavimas ar jo taikymas praktikoje susiduria su tam tikrais iššūkiais, kurie kyla tarp mokestinės ir finansinės apskaitos.

Vienas tokių pavydžių pastebimas tarp PMĮ ir VAS. Pelno mokesčio įstatyme yra sureguliuotas apmokestinamojo pelno apskaičiavimas. Šiuo atveju iš bendrovės pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, apskaičiuojamas mokestinių metų apmokestinamasis pelnas (Valstybinė mokesčių inspekcija). Jeigu pažvelgtume į verslo apskaitos standartus, matytume, jog ten yra įtvirtinta, jog pelnas prieš apmokestinimą yra skaičiuojamas remiantis pelno (nuostolių) ataskaita. Pajamos ir sąnaudos yra registruojamos remiantis kaupimo principu, nepaisant to, kada įvyko realus pinigų gavimas ar jų išleidimas.

Kaip jau yra žinoma, vykdant pelno mokesčio apskaičiavimą dažnu atveju praktikoje tiksliais finansinės apskaitos rezultatams yra atliekami tam tikri pataisymai ar korekcijos. Lietuvoje veikiančios įmonės turi pasirinkusios skirtingas vykdytinas apskaitos politikas. Kuo labiau bendrovės finansinė apskaita ir jai keliami reikalavimai yra nutolę nuo pelno mokesčio įstatymo nuostatų, tuo daugiau koregavimų privalu atlikti, o tam reikalingas papildomas laikas ir finansinės išlaidos. Iš kitos pusės, šios aplinkybės neturėtų sąlygoti finansinės apskaitos politikos pasirinkimo, kadangi pateikiama finansinė atskaitomybė turi kiek įmanoma tiksliau ir teisingiau atspindėti bendrovės finansinę veiklą ar pasiektus rezultatus. Iš to galima teigti, kad kiekviena įmonė turi pasirinkti taikyti tokią finansinės atskaitomybės politiką, kuri praktikoje efektyviausiai atspindės pasiektus rezultatus bei užtikrins ne tik teisingą pelno mokesčio deklaracijos sudarymą ar jos pateikimą, tačiau ir pateisins bendrovės vadovų keliamus lūkesčius bei kitų šalių poreikius.

Lietuvos Respublikoje mokesčių apskaičiavimui yra reikalingos tikslios ir aiškiai reglamentuotos nuostatos ir taisyklės, tuo tarpu finansinei apskaitai suteikiamas lankstumas, kuris padeda įmonėje atspindėti vyraujančias finansines procedūras. Svarbu

paminėti tai, kad vykdoma finansinės apskaitos politika turi būti ne tik tikslinga, tačiau ir tinkamai palaikanti vyraujančius ekonominius faktorius. Iš to kyla išvada, kad finansinės apskaitos sistema neprivalo būti maksimaliai suderinta su mokesčių apskaičiavimui keliamais reikalavimais.

Taigi, pelno mokesčio apskaita yra glaudžiai susijusi su buhalterine procedūra, kuri padeda ne tik užtikrinti teisingą ar skaidrų apmokestinimo principą, tačiau ir tinkamai reglamentuoti pelno mokesčio įstatyme įtvirtintus reikalavimus, o tai leidžia įmonėms priimti naudingus ir teisingus vidinės apskaitos valdymo sprendimus bei užtikrinti efektyvią bendrovių vykdomą veiklą.

3.3. BEPS projekto dinamika Lietuvos mokestiniame kontekste

Pastaraisiais dešimtmečiais Europos Sąjungoje pelno mokesčio dinamika pasižymi tam tikromis nusistovėjusiomis tendencijomis. Viena jų, tai yra tarifų mažinimas bei mokesčių konkurencija. Dauguma Europos Sąjungos valstybių mažino pelno mokesčio tarifus, siekdamos, jog būtų pritraukiamos užsienio investicijos bei stiprinamas tarp valstybių narių vyraujantis konkurencingumas. Kaip jau buvo minėta anksčiau, mažesni mokestiniai tarifai dažnu atveju pritraukia tarptautines korporacijas, kurios ieško kuo naudingesnių sąlygų investavimui. Atsižvelgiant į tai, kad įmonės gali naudotis vyraujančiomis tarptautinėmis mokesčių spragomis, kuomet pelnas yra perkeliamas į mažesnių tarifų jurisdikcijas, tai įtakoja mokesčių bazės mažėjimą tose šalyse, kur veikla yra vykdoma iš tikrųjų. Siekiant užkirsti kelią dirbtinai sukeltam pelno mažinimui Europos Sąjungos valstybės narės pradėjo vykdyti *Base Erosion and Profit Shifting* (toliau – BEPS) projektą. Pirminis projekto tikslas – panaikinti dvigubą apmokestinimą (taxcube.lt). Jis nustato griežtesnes perleidimo kainodaros taisykles, kurių metu vykdomi veiksmai privalo atitikti rinkos sąlygas. Analizuojant šį projektą reikšminga paminėti, kad Lietuva sutiko, jog būtų laikomasi privalomos informacijos apie tarptautinių bendrovių pajamų, pelno, mokesčių bei darbuotojų informacijos pateikimą. Svarbu paminėti tai, kad BEPS iniciatyvos metu buvo apriboti neteisėti mokesčių atskaitymai, kurie suteikdavo galimybę įmonėms dirbtinai mažinti apmokestinamąjį pelną.

2021 m. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija bei G20 šalys susitarė įvesti minimalų 15% pasaulinį pelno mokesčio tarifą. Šis tarifas turi būti taikomas tarptautinėms įmonėms, kurių metinės pajamos yra didesnės nei 750 mln Eur. Tokiu būdu yra užtikrinama, kad įmonės negalės išvengti mokesčių net perkeldamos savo pelną į mažesniu tarifu apmokestinamas jurisdikcijas. Šio susitarimo metu buvo nuspręsta, kad

įvestas minimalus tarifas sąlygoja, tai, kad jeigu įmonė moka mažesnę nei 15% pelno mokestį tam tikroje šalyje, ji privalės sumokėti trūkstamą dalį kitoje valstybėje ar jos teritorijoje, kur vykdo savo veiklą. Šiais tarptautiniais susitarimais yra siekiama užkirsti kelią vykdomoms mokesčių vengimo schemoms, stiprinti valstybių biudžetus bei laikytis sąžiningos konkurencijos ir skaidrios ekonomikos principų.

Priimdama BEPS projekto vykdomą politiką Lietuva pasižadėjo vykdyti šias funkcijas:

- a) pasirašyti daugiašales konvencijas ir jas ratifikuoti – 2017 m. birželio 7 d. Lietuva kartu su 70 šalių pasirašė pagal BEPS veiksmų plano 15-ą veiksmą parengtą daugiašalę konvenciją, kurios tikslas – efektyvus ir koordinuotas dvišalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių modernizavimas (kpmg.com);
- b) nuolat peržiūrėti ir atnaujinti sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo;
- c) vykdyti nacionalinių teisės aktų pakeitimus – 2016 m. į Lietuvos pelno mokesčio įstatymą buvo perkelti ES direktyvos Nr. 2011/96/ES pakeitimai, pagal kuriuos gaunamų ir išmokamų dividendų neapmokestinimo išimtis netaikoma dariniams, kurių pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos (kpmg.com);
- d) tarptautiniu mastu keistis informacija ir didinti skaidrumą.

Tai sąlygojo, kad BEPS projektas ir įgyvendinti planai prisidėjo prie Lietuvos mokestinės sistemos tarptautinio suderinamumo bei padidinto mokesčių skaidrumo. Ši dinamika pabrėžia, kad Europos Sąjungos valstybės narės siekia, jog būtų skatinamas ekonomikos augimas, kovojama su mokesčių vengimu bei vykdoma nominalių tarifų formavimo politika.

3.4. Pelno mokesčio įstatymo tobulinimo perspektyvos

Pelno mokesčio įstatymo tobulinimo perspektyvos kelia nemažai diskusijų tiek tarp mokesčių politikos atstovų, tiek tarp visuomenės, tiek ir tarp verslo bendruomenės. Kaip jau yra žinoma, jeigu iš bendrosios mokesčių struktūros pašalintume pelno mokesčio elementą, valstybės biudžetą ir mokestinę sistemą sudarytų praktiškai vien tik netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai, muitai). Netiesioginiai mokesčiai dažnai pasižymi tuo, kad jie yra ne tik regresyvūs, bet ir ne visada teisingai paskirstantys mokestinę naštą. Pagrindinė dalis yra mokama vartotojų, todėl tai gali lemti ne tik socialinę nelygybę, bet ir stipriai krentančią perkamąją galią. Pelno mokestis leidžia apmokestinti įmonių uždirbtą pelną taip, kad būtų tinkamai atsižvelgta į jų ekonominę veiklą ar investicijas. Šis mokestis ne tik

reikšmingai generuoja valstybės pajamas, bet ir skatina bendroves itin efektyviai naudoti savo išteklius bei didinti produktyvumą. Vyraujantis pelno mokestis užtikrina, kad tiek fiziniai, tiek ir juridiniai asmenys, teisingai veikdami, dalyvautų bendrame mokesčių naštos paskirstyme, taip užtikrindami sąžiningą konkurenciją.

Iš kitos pusės, pelno mokesčio įstatymą yra būtina tobulinti, kad jis vis labiau atspindėtų šiuolaikinės ekonomikos bei tarptautinius standartus ir vyraujančius principus. Tobulinant įstatymą, valstybė privalo įvesti aiškiai apibrėžtas taisykles, ribojančias mokesčių vengimo galimybes bei užtikrinti skaidrumą ir teisingą ar proporcingą mokesčių bazės paskirstymą. Taigi, pelno mokestis yra privalomas elementas mokesčių sistemoje, siekiant išlaikyti tvarią bei teisingą mokesčių sistemą, kurioje tiek tiesioginiai, tiek ir netiesioginiai mokesčiai veiktų tinkamai ir subalansuotai.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Pelno mokestis yra viena iš seniausių apmokestinimo formų, kurios metu siekiama apmokestinti mokesčių mokėtojų gautą pelną ir sukurti teisingesnę bei skaidresnę pajamų paskirstymo sistemą. Pelno mokesčio tikslas yra ne tik užtikrinti, jog įmonės tinkamai prisidėtų prie viešųjų paslaugų finansavimo, bet ir skatinti investicijas bei kontroliuoti vyraujančią rinką.
2. Pelno mokestis Lietuvoje nuo nepriklausomybės atkūrimo laikų tapo ypatingai reikšminga mokestinės sistemos dalimi, tačiau šio mokesčio vieta ir reikšmė fiskalinėje struktūroje buvo ženkliai priklausoma nuo valstybės politinių uždavinių, ekonominės padėties bei tarptautinių išipareigojimų. Pelno mokestis atlieka tris pagrindines ir svarbiausias funkcijas: (1) fiskalinę – kuomet atliekamas pajamų surinkimas į valstybės biudžetą; (2) pajamų perskirstymo – jos metu sudaroma galimybė teisingai ir proporcingai perskirstyti pajamas siekiant, jog būtų įgyvendintas socialinis teisingumas; (3) reguliacinę – šios funkcijos metu yra užtikrinamas investicijų skatinimas, suteikiant mokestines lengvatas.
3. Pelno mokesčio reguliavimo raida Lietuvoje atspindi nuolatinės valstybės pastangas derinti fiskalinius veiksnius su ekonomikos skatinimu. 1990 m. pradėjo formuotis naujai kuriama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema, tačiau pelno mokestis dar nebuvo aiškiai struktūrizuotas, tad šiuo metu dominavo dažnai pertvarkomi pereinamojo laikotarpio mokestiniai ir teisiniai sprendimai. Kiek vėliau, įvedamas Lietuvos respublikos pelno mokesčio įstatymas, kuris nors ir buvo abstraktus, tačiau jau turėjo pirmąsias akivaizdžias mokestines funkcijas. Vystantis tiek teisei, tiek ir mokestinei santvarkai Lietuva vis aktyviau pradėjo siekti įstojimo į Europos Sąjungą, kas reiškė, jog tiek įprasti mokesčių įstatymai, tiek ir pelno mokestis turės būti koreguojamas pagal tarptautinius reikalavimus. Pasaulį užklupus finansinei krizei, Lietuva buvo priversta mokesčių sistemą pertvarkyti – nustatydama griežtą mokestinę politiką, mažėjančias lengvatas bei siekį surinkti kuo daugiau biudžeto pajamų. Laikui bėgant pelno mokesčio įstatymas patyrė reikšmingų pokyčių: įvestos naujos mokestinės lengvatos, skatintos investicijos į verslo plėtrą, keistas standartinis mokestinis tarifas ir daugelis kitų veiksnių. Šios aplinkybės padėjo sukurti ir įtvirtinti nepriklausomos valstybės mokestinę sistemą, nustatyti palankesnes sąlygas verslo vystymuisi, tačiau tuo pačiu atskleidė ir vyraujančias sudėtingas administravimo ir mokestinio optimizavimo problemas.

4. Pelno mokesčio raida Lietuvoje atskleidžia ne tik nacionalinės mokestinės politikos, bet ir ženkliai platesnių pokyčių spektrą. Lietuvos Respublikoje pelno mokesčio įstatymą formavo skirtingų vertybių laikotarpiai: nepriklausomybės atkūrimo, integracijos į Europos Sąjungą ir prisitaikymo prie ES bei tarptautinių standartų. Pelno mokesčio raida Lietuvoje buvo ženkliai paveikta tarptautinių veiksnių – priimtose iki tol Lietuvos mokestinėje sistemoje neregėtos ES direktyvos, EBPO rekomendacijos, BEPS iniciatyvos ir kt. Tai ne tik paskatino, bet ir įpareigojo Lietuvą keisti mokestinę sistemą, įvesti naujas lengvatas bei itin aktyviai spręsti mokesčių vengimo klausimus. Tai sudaro pagrindą teigti, jog pelno mokesčio raida Lietuvoje negali apsiriboti vien pelno mokesčio įstatymu kaip pagrindiniu šaltiniu, bet privalu gilintis bei analizuoti platesnį kontekstą, kuriame šis įstatymas buvo kuriamas ir nuolatos tobulinamas.
5. Pelno mokesčio lengvatos yra socialinės-ekonominės politikos priemonės, kurių metu yra skatinamos investicijos, tam tikrų ekonominių sektorių plėtra bei aplinkosaugos vaidmuo. Lietuvos Respublikoje taikytos lengvatos atspindėjo to meto svarbiausius valstybės prioritetus: nuo pirmųjų ir pačių paprasčiausių investicinių bei LEZ lengvatų iki ženkliai tikslingesnių, labiau suderintų ir ES reikalavimus atitinkančių. Lietuvos Respublikoje taikomos lengvatos apima ne tik sumažintus tarifus smulkiąjam verslui, bet ir tam tikrose srityse vyraujančius mokestinius atskaitymus, kurie suteikia galimybę sumažinti apmokestinamąjį pelną. Mokestinių lengvatų taikymas praktikoje susiduria su piktnaudžiavimo rizika, kylančiais administraciniais iššūkiais bei aplinkos keliama konkurencija. Todėl siekiant nustatyti teisingą mokesčių lengvatų taikymą yra be galo svarbu stiprinti kontrolės mechanizmus ir siekti didesnio skaidrumo valstybės mastu.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas.
4. 1985 m. liepos 25 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG).
5. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos motininėms ir dukterinėms bendrovėms iš skirtingų valstybių narių (Motininės ir dukterinės bendrovės direktyva).
6. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimui akcijomis (Susijungimų direktyva).
7. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (Palūkanų ir autorinių atlyginimų direktyva).
8. 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.
9. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos Direktyva 2004/76/EB iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49/EB dėl galimybės tam tikroms valstybėms narėms nustatyti pereinamuosius laikotarpius taikant bendrą apmokestinimo sistemą, taikomą palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių.
10. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.
11. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.
12. Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių įstatymas, *Valstybės žinios*, 1999-07-09, Nr. 60-1948.
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-12-29, Nr. 110-3992.
14. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, *Lietuvos aidas*, 1990-08-15, Nr. 60-0.

15. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002-07-19, Nr. 73-3085.
16. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
17. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas, *Valstybės žinios*, 1995-07-19, Nr. 59-1462.
18. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3 ir 5 straipsnių pakeitimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-24, Nr. 60-2127.
19. Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2739.
20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 289, *TAR*, 2016-04-05, Nr. 7665.
21. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, Nr. IX-675, 2001. Aktuali redakcija: 2024-06-19.
22. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, Nr. IX-2112, 2004. Aktuali redakcija: 2025-01-22.

Specialioji literatūra

1. Norton R. (1993). Corporate Taxation. – The Fortune Encyclopedia of Economics, New York, 325–328.
2. Ališauskas, V.; Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu). Kaunas: VDU, Nr. 12.
3. Gabartas, H. (2003). Ar Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme įtvirtinta dividendų apmokestinimo tvarka prieštarauja Europos bendrijos teisei. Jurisprudencija.
4. Juknelienė, D.; Palubinskienė, S. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos raida.
5. Weichenrieder A. J. (2005). (Why) Do we need Corporate Taxation?
6. Buškevičiūtė, E. (2006). Viešieji finansai. Kaunas, Technologija. p. 441.
7. Šimašius, R. (2006). Mokesčių harmonizavimas ir konkurencija – pelno mokesčio bazės istorija. Lietuvos laisvosios rinkos institutas.
8. Štreimikienė, D.; Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema Europos Sąjungos kontekste.
9. Venslovaitė, J. (2007). Lietuvos monetarinės politikos efektyvumas. Magistro baigiamasis darbas, Kaunas.

10. Augustinaitė, E. (2009). Laisvosios ekonominės zonos ir jų steigimo Lietuvoje praktika. Magistro baigiamasis darbas, Vilnius.
11. Vaitkūnas, M. (2010). Pelno apmokestinimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje. Magistro baigiamasis darbas, Vilnius.
12. Beržinskaitė, R. (2011). Pelno mokesčio įstatymo raidos analizė Lietuvoje. Magistro baigiamasis darbas, Vilnius.
13. Medelienė, A.; Sudavičius, B. (2011). Mokesčių teisė. Registrų centras.
14. Puzinskaitė, E.; Klišauskas R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas.
15. Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas.
16. Endrijaitis, M. (2013). Pelno mokesčio lengvata turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų paketo perleidimą ir jos fiksavimas finansinėje apskaitoje. TEISĖ.
17. Lukas, M. (2013). Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui. Daktaro disertacija, Vilnius.
18. Sudavičius, B.; Endrijaitis, M. (2020). Viešųjų finansų teisė. Vilniaus Universiteto leidykla.

Pagrindinės internetinės duomenų bazės, portalai, kiti šaltiniai

1. https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pelno-mokestis/?utm_source=chatgpt.com
2. <https://lrkt.lt/data/public/uploads/2020/10/oficialioji-konstitucine-doktrina-web.pdf>
3. https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_lt
4. <https://www.urm.lt/uzsienio-politika/lietuva-regione-ir-pasaulyje/lietuva-europos-sajungoje/275>
5. <https://literaturairmenas.lt/s-keltininkai/ausra-maldeikiene-ka-renkates-2-ar-2-ii>
6. <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/r-simasius-mokesciu-harmonizavimas-ir-konkurencija-pelno-mokescio-bazes-istorija/simasius>
7. <https://www.vmi.lt/evmi/tarifai-5-str.->
8. <https://www.vmi.lt/evmi/kaip-apskaičiuojamas-apmokestinamasis-pelnas->
9. <https://iq.lt/advokatas-iq/kada-gali-buti-perkeliamas-mokestine-prievole-kitam-asmeniui/313406>

10. <https://noewe.eu/lt/investicinio-projekto-lengvata-kaip-pagerinti-imonės-finansinius-rezultatus-ir-padidinti-investiciju-graza/>
11. <https://www.taxcube.lt/beps-projektas/>
12. <https://www.b1.lt/wiki/mokesciu-vengimo-schemos-kolektyvinio-investavimo-subjektas-kis-naujos-investavimo-galimybes-ar-mokestines-naudos-siekimas-3895>
13. [https://www.b1.lt/wiki/dividendu-apmokestinimas-pelno-mokesciu-3995#:~:text=„dalyvavimo%20išimties“%20taisyklė%20numato%2C,vienetų%20\(išskyrus%20tikslines%20teritorijas\)%20yra](https://www.b1.lt/wiki/dividendu-apmokestinimas-pelno-mokesciu-3995#:~:text=„dalyvavimo%20išimties“%20taisyklė%20numato%2C,vienetų%20(išskyrus%20tikslines%20teritorijas)%20yra)
14. <https://www.b1.lt/wiki/pelno-mokescio-lengvata-filmo-gamybai-1533>
15. <https://kpmg.com/lt/lt/home/insights/2017/10/beps-mokesciu-reforma.html>

Teismų praktika

1. 2005 m. liepos 5 d. Teisingumo Teismo sprendimas byloje Nr. C-376/03.

SANTRAUKA

Pelno mokesčio raida Lietuvoje

Erikas Litvinskas

Pelno mokesčio raida Lietuvoje yra neatsiejamą šalies ekonominės transformacijos bei integracijos į Europos Sąjungos ir tarptautinės pasaulio ekonomikos dalis. 1990 m. Lietuvai paskelbus nepriklausomybę, žingsnis po žingsnio, buvo pradėta kurti nauja ir nepriklausoma mokesčių sistema, veikiama pelno bei kitų mokesčių. Nors pirmieji pelno mokesčio įstatymai dar buvo nustatyti Sovietų Sąjungos, tačiau greitai jie buvo reformuoti ir pakeisti. Nauji teisės aktai, reglamentuojantys pelno mokestį nuolat buvo tobulinami ar keičiami. Laikui bėgant, Lietuvos Respublika pradėjo aktyviai integruotis į tarptautines sutartis bei Europos Sąjungos priimamus teisės aktus. Tai sąlygojo mokestinės sistemos harmonizaciją tarptautiniu mastu. Daugelis priimamų reformų buvo susijusios su siekiu pritraukti užsienio investicijas, suteikiant lengvatas ir taikant mažesnius tarifus nei įprastai. Lietuvoje vykdyta mokestinė reforma apėmė ne tik tarifų keitimą, bet ir mokesčio bazės bei kitų mokestinių elementų peržiūrą ir jų koregavimą. Tiek Europos Sąjungos, tiek ir Lietuvos pagrindinis tikslas buvo užtikrinti dvigubo apmokestinimo sutarčių veikimą bei skaidrios ekonomikos siekį. Nors pastaruoju laikotarpiu vis daugiau diskutuojama apie pelno mokesčio bazės perspektyvas, o kai kurie politikos ar ekonomikos ekspertai teigia, kad pelno mokesčio panaikinimas leistų sumažinti administracinę naštą, tačiau tokiu būdu Lietuvos mokestinė sistema liktų praktiškai tik su netiesioginiais mokesčiais, kurie dažnu atveju ypatingos ekonominės naudos nesuteikia. Tai leidžia daryti išvadą, kad pelno mokestis yra privalomas ir neatskiriamas mokesčių sistemos elementas, užtikrinantis teisingą mokesčių paskirstymą visuomenėje bei būtinųjų pajamų gavimą valstybės paslaugoms finansuoti.

SUMMARY

Income Tax Development in Lithuania

Erikas Litvinskas

The development of corporate income tax in Lithuania is an integral part of the country's economic transformation and integration into the European Union and the international global economy. After Lithuania's independence in 1990, a new and independent tax system, influenced by corporate and other taxes, was established step by step. Although the first corporate tax laws were still established by the Soviet Union, they were soon reformed and amended. New legislation on corporate tax was constantly being developed or amended. Over time, the Republic of Lithuania began to actively integrate into international treaties and legislation adopted by the European Union. This has led to the harmonisation of the tax system at international level. Many of the reforms adopted were related to the desire to attract foreign investment by granting incentives and applying lower rates than usual. In Lithuania, tax reform involved not only changing rates but also reviewing and adjusting the tax base and other tax elements. The main objective of both the European Union and Lithuania has been to ensure the functioning of double taxation treaties and to achieve a transparent economy. Although there has been more and more discussion about the prospects of the corporate tax base in recent years, and some political and economic experts argue that abolishing corporate tax would reduce the administrative burden, it would leave the Lithuanian tax system with practically only indirect taxes, which often do not bring any particular economic benefits. This leads to the conclusion that corporate tax is a compulsory and integral element of the tax system, which ensures the fair distribution of taxes in society and the generation of the necessary revenue to finance public services.