



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

---

2016-09-02 Nr. (32.42-31-1E) RM-24019

**DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO 7 STRAIPSNIO 1 DALIES  
KOMENTARO (APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO) PAKEITIMO**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 2 punktu, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatais, patvirtintais Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110, siekdama suvienodinti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) taikymo tvarką, parengė PMĮ 7 straipsnio 1 dalies komentaro (apibendrinto paaiškinimo) pakeitimus, kurių nuostatos suderintos su Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2016-08-25 raštas Nr. ((14.16-01)-5K-1613495)-6K-1606077).

PRIDEDAMA. PMĮ 7 straipsnio 1 dalies komentaro (apibendrinto paaiškinimo) pakeitimų lyginamasis variantas, 13 lapų.

Teisės departamento direktoriaus  
pavadootoja

Alina Gaudutytė



**VALSTYBINĖ  
MOKESČIŲ  
INSPEKCIJA**

Biudžetinė įstaiga,  
Vasario 16-osios g. 14,  
LT-01514 Vilnius

Tel. (8 5) 2668 200,  
Faks. (8 5) 212 56 04,  
El. p. [vmi@vmi.lt](mailto:vmi@vmi.lt),  
[www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)

Duomenys kaupiami ir saugomi  
Juridinių asmenų registre, Kodas  
188659752

## 1. PMĮ 7 straipsnio 1 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimo projektas:

1. Pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal šio skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir šio straipsnio nuostatas.

(pagal 2005 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. X-456 redakciją, Žin., 2005, Nr. 153-5635; taikoma nuo 2006 metais prasidėjusio ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais);

### Komentaras

1. Bendrieji apskaitos principai įtvirtinti Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (toliau – IFAI) (~~Žin., 2001, Nr. 99-3516~~) ir nuo 2004 metų įsigaliojusiuose Verslo apskaitos standartuose (toliau – VAS) - 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“. Šio IFAI 5 –4– straipsnyje nustatyta, kad įmonės, tvarkydamos buhalterinę apskaitą ir sudarydamos finansinių ataskaitų rinkinį (toliau – finansinės ataskaitos) finansinę atskaitomybę, vadovaujasi šiais bendraisiais apskaitos principais: įmonės, įmonės veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio viršenybės prieš formą apskaitos principais. Šiais apskaitos principais, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir sudarydami finansines ataskaitas finansinę atskaitomybę, turi vadovautis ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys asmenys, taip pat neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie pagal šio įstatymo nuostatas privalo sudaryti finansines ataskaitas finansinę atskaitomybę (arba jie jas sudaro savo nuožiūra).

Pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą vadovaujasi Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. lapkričio 22 d. įsakymu Nr. 1K-372 patvirtintų Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių ir politinių kampanijų dalyvių neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatomis. bei Viešosios įstaigos, kurios pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjektų, tvarkydamos apskaitą taiko viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. 1K-417 patvirtintų Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių. ~~Pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą ir sudarydami finansines ataskaitas, taip pat vadovaujasi Taisyklėse nustatytais bendraisiais apskaitos principais, o viešosios sveikatos priežiūros įstaigos, priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjektų – Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatyme nustatytais principais. tvarkydamos apskaitą ir sudarydami finansinę atskaitomybę taip pat vadovaujasi Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme nustatytais bendraisiais apskaitos principais.~~

Pagal 2005 m. vasario 4 d. įsakymu Nr. 1K-040 patvirtintų Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos taisyklių (Žin., 2005, Nr. 19-636, įsigalioję nuo 2005-02-11) nuostatas neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys tvarkydami apskaitą vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais.

~~Bendraisiais apskaitos principais vadovujamasi pripažįstant pajamas ir sąnaudas bei apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, kiek tai neprieštarauja PMĮ nuostatomis.~~

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

2. Pagal įmonės principą kiekviena įmonė laikoma atskiru apskaitos vienetu, į kurio apskaitą gali būti įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir išpareigojimai, **pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.**

3. Pagal įmonės veiklos tęstinumo principą, ~~tvarkant apskaitą sudarant finansines ataskaitas~~ daroma prielaida, kad įmonės veiklos laikotarpis neribotas ir įmonės nenumatoma likviduoti. Tačiau, jei priimamas sprendimas įmonę likviduoti arba **sustabdyti jos veiklą arba įmonė yra įsteigta ribotam laikotarpiui**, tai šis veiklos tęstinumo principas netaikomas.

4. Periodiškumo principas reiškia, kad **įmonės finansinės ataskaitos sudaromos pagal paskutinės ataskaitinio laikotarpio dienos duomenis. Todėl** įmonės veikla suskirstoma į atskirus ataskaitinius laikotarpius (metus, ketvirčių ar pan.), kuriems pasibaigus, sudaroma **finansinės ataskaitos atskaitomybė. Pelno Mokesčių** apskaičiavimo tikslais šie laikotarpiai yra nustatyti PMĮ 6 straipsnyje (**žr. PMĮ 6 straipsnio komentarą**).

5. Pagal pastovumo principą įmonė pasirinktą apskaitos ~~metodą politiką~~ turi taikyti **nuolat arba pakankamai ilgą laiką, nebent reikšmingi įvykiai ar aplinkybės priverstų ją pakeisti.** Kiekvienais finansiniais metais. Jį keisti galima tik tuo atveju, jeigu tuo siekiama teisingai atspindėti įmonės finansinių metų turtą, nuosavą kapitalą ir išpareigojimus. **Apskaitos politiką galima keisti tik tuo atveju, jeigu tuo siekiama teisingai parodyti įmonės ataskaitinio laikotarpio turtą, nuosavą kapitalą, išpareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą“.** (IFAĮ 9 str. 2 d.)

6. Vadovaujantis piniginio mato principu, visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, ir išpareigojimai, **pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą,** finansinėse **ataskaitose** atskaitomybėje išreiškiami pinigais.

7. Kaupimo principo esmė ta, kad pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – **kai patiriamos** (jų susidarymo metu), neatsižvelgiant į pinigų gavimo ar išmokėjimo momentą. Tačiau PMĮ 8 ir 9 straipsniuose nustatyti atvejai, kai pajamas galima pripažinti atsižvelgiant į mokėjimo momentą, t.y. taikant pinigų principą. Sąnaudos tokiu atveju pripažįstamos neatsižvelgiant į mokėjimo momentą (**žr. PMĮ 8 ir 9 straipsnių komentarus**).

8. Vadovaujantis palyginimo principu, per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos siejamos su **sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas to laikotarpio pajamų uždirbimo sąnaudomis.** Skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios sąnaudos paskirstomos laikotarpiams, per kuriuos įmonė uždirba pajamų. PMĮ 8 str. 2 dalyje palyginimo principas įtvirtintas ir tuo atveju, kai pajamos pripažįstamos taikant pinigų principą. Šioje dalyje nustatyta, kad pripažįstamos tik tos sąnaudos, kurios susijusios su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis pajamomis (**žr. PMĮ 8 str. 2 dalies komentarą**).

9. Įmonė, vadovaudamasi atsargumo principu, turi pasirinkti tokius apskaitos metodus, kuriais įmonės turto, nuosavo kapitalo ir išpareigojimų, **pajamų ir sąnaudų** vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta.

10. Neutralumo principas reiškia, kad apskaitos informacija pateikiama **objektyviai** ir nešališkai. Jos pateikimas neturėtų daryti įtakos apskaitos informacijos vartotojų priimamiems sprendimams ir juo neturėtų būti siekiama iš anksto numatyto rezultato.

11. Pagal turinio svarbės ~~viršenybės prieš formą~~ principą ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne pagal jų juridinę formą.

**Bendraisiais apskaitos principais vadovujamasi pripažįstant pajamas ir sąnaudas bei apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, kiek tai neprieštarauja PMĮ nuostatomis.**

12. Pajamos – tai iš Lietuvos šaltinių ir iš ne Lietuvos šaltinių (t. y. iš užsienio valstybėse esančių šaltinių) uždirbtos ir (arba) gautos pajamos. Pajamomis nelaikomos trečiųjų asmenų vardu gautos sumos, savininkų (akcininkų) įnašai ir į biudžetą mokėtinas pridėtinės vertės mokestis (pardavimo PVM) (**žr. 2 str. 24 punkto komentarą**).

Lietuvos vieneto pajamas sudaro visos vieneto vykdomos veiklos pajamos, uždirbtos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse, įskaitant dividendus ir kitas paskirstytojo pelno pajamas. Pajamų iš paskirstytojo pelno sąvoka apibrėžta PMĮ 2 str. 25 47 dalyje (**žr. PMĮ 2 str. 25 dalies komentarą**).

Nustatant pelno mokesčio, mokėtino nuo apmokestinamojo pelno, bazę, į Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės pajamas neįtraukiamos Lietuvos vieneto per nuolatinės buveinės, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis uždirbtos pajamos, taip pat iš Lietuvos ir užsienio vienetų gautos dividendų bei kitos paskirstytojo pelno sumos PMĮ 33 ir 35 straipsniuose nustatyta tvarka (žr. PMĮ 33 ir 35 straipsnių komentarus).

Užsienio vieneto per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamas sudaro Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos tai nuolatinėi buveinei Lietuvos Respublikoje, jei tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Nustatant pelno mokesčio, mokėtino nuo apmokestinamojo pelno, bazę, į nuolatinės buveinės pajamas neįtraukiamos užsienio vienetų gautos dividendų bei kitos paskirstytojo pelno sumos PMĮ 33 ir 35 straipsniuose nustatyta tvarka.

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

13. Vieneto už parduotą turtą uždirbtos pajamos apskaičiuojamos pagal tikrąją rinkos kainą, kuri paprastai nustatoma turto pardavėjo ir pirkėjo susitarimu. Tikrosios rinkos kainos sąvoka apibrėžta PMĮ 2 str. 37 dalyje (žr. PMĮ 2 str. 37 dalies komentarą).

14. Iš vieneto už parduotas prekes uždirbtų pajamų atimamos jo suteiktos prekybos nuolaidos, nuolaidos nuo pardavimų apyvartos, apmokėjimo nuolaidos, parduotų prekių nukainojimo sumos ir pajamų už anksčiau parduotą, bet pirkėjų sugražintą produkciją ar prekes sumos.

### **Pavyzdys**

Vienetas, skatindamas pirkti savo prekes ar paslaugas, naudoja įvairias klientų lojalumo programas, t. y. už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas suteikia tam tikrą lojalumo taškų kiekį, kuriuos klientas gali iškeisti į nemokamas arba su nuolaida parduodamas prekes ar paslaugas ateityje. Šiuo atveju, vieneto apmokestinamosios pajamos suteiktų nuolaidų sumomis bus mažinamos tada, kai pirkėjai pasinaudos suteiktais lojalumo taškais ir įsigis prekes ar paslaugas.

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

15. Prekių pardavimo pajamos pripažįstamos uždirbtomis tada, kai prekės yra parduotos.

Tais atvejais, kai parduotų prekių nuosavybė prekių pirkėjui nepereina tik formaliai (pvz., pagal prekių pirkimo – pardavimo išsimokėtinai (kreditin) sutartis pardavėjui išlieka nuosavybės teisė į parduodamas prekes tol, kol pirkėjas nesumoka visos sutartyje numatytos kainos), tai pajamos laikomos uždirbtomis nuo faktiško turto perdavimo pirkėjui momento, t.y. nuo priėmimo – perdavimo akte nurodyto faktiško perdavimo naudotis turtu momento.

Nuosavybės teisė į parduotą nekilnojamąjį turtą pirkėjui pereina nuo to turto perdavimo momento. Remiantis Civilinio kodekso 6.398 straipsnio nuostatomis, nekilnojamojo turto perdavimas turi būti įformintas pardavėjo ir pirkėjo pasirašytu priėmimo – perdavimo aktu ar kitu sutartyje nustatytu dokumentu.

Nuo 2004 metų mokesčio laikotarpio pradžios Vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas atskaitomybę, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, prekių pardavimo pajamas pripažįsta pagal 10 VAS „Pardavimo pajamos“. Šio VAS nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tiek, kiek jos neprieštarauja PMĮ nuostatomis.

Tais atvejais, kai pagal 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ nuostatas vienetai privalo apskaičiuoti palūkanas diskontuojant visas gautinas sumas, ir buhalterinėje apskaitoje pripažinti tiek palūkanų pajamas, tiek palūkanų sąnaudas, tai apskaičiuodami pelno mokesčių, vienetai palūkanų pajamų atskirai apskaičiuoti ir šių pajamų bei sąnaudų pripažinti neturi. Todėl, pelnas (nuostolis), atsiradęs (susidaręs) dėl

**vienetų buhalterinėje apskaitoje palūkanų apskaičiavimo taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, pelno mokesčio apskaičiavimui įtakos neturi.**

Tais atvejais, kai vienetas teikia beprocentinį kreditą pirkėjui (parduoda prekes išsimokėtinai, nenustatydamas palūkanų) ir jei toks susitarimas laikomas finansavimo sandoriu, tuomet, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, prekių pardavimo pajamos gali būti apskaičiuojamos diskontuojant visas gautinas sumas pagal rinkos palūkanų normą. Vadinas, vieneto uždirbtoms pajamoms pagal tokį sandorį gali būti priskiriamos dviejų rūšių pajamos – pardavimo ir palūkanų pajamos (atitinkamai pirkėjui susidarys dviejų rūšių leidžiami atskaitymai: prekių įsigijimo savikaina ir palūkanų sąnaudos).

Tais atvejais, kai vienetas suteikia ilgalaikes ar trumpalaikes paskolas, nenustatydamas palūkanų, neasocijuotiems asmenims ir pagal 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ Verslo apskaitos standarto (toliau – VAS) nuostatas vienetas privalo apskaičiuoti palūkanas diskontuojant visas gautinas sumas, ir finansinėje apskaitoje pripažinti tiek palūkanų pajamas, tiek palūkanų sąnaudas, tai apskaičiuodamas pelno mokesť, vienetas palūkanų pajamų atskirai apskaičiuoti ir šių pajamų bei sąnaudų pripažinti neturi. Dėl palūkanų skaičiavimo tais atvejais, kai paskola teikiama asocijuotam asmeniui yra paaiškinta PMI 40 str. 2 d. komentaro 8 punkte. (Žr. PMI 40 str. 2 d. 8 p. komentarą).

(papildyta pagal VMI prie FM 2010-02-03 raštą Nr. (18.10-31-1) R-1064)

16. Pajamos už paslaugas laikomos uždirbtomis, kai paslaugos arba darbai yra atlikti. Paslaugų ar darbų atlikimo faktai įforminami paslaugų suteikimo (darbų atlikimo) sutartyse nustatytais dokumentais.

Nuo 2005 metų Su trumpalaikėmis ir ilgalaikėmis statybos sutartimis susijusių pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose atskaitomybėje tvarką nustato 25 VAS „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“, kurio nuostatos taikomos ir kitų darbų, atliekamų pagal ilgalaikes sutartis, apskaitai. Šio VAS nuostatos nuo 2005 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio taikomos ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną tiek, kiek neprieštarauja PMI nuostatomis.

Jei baigiamasis statybos sutarties rezultatas gali būti patikimai įvertintas, tai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, statybos darbų pajamos gali būti pripažįstamos uždirbtomis atsižvelgiant į sutarties darbų įvykdymo lygį, t.y. pripažįstamos tada, kada buvo atliekami darbai, neatsižvelgiant į tai, kad rangovas ir užsakovas nepasirašė darbų atlikimo – priėmimo akto arba neišrašė sąskaitos faktūros. Analogiškai pajamų pripažinimo principai gali būti taikomi ir kitais ilgalaikių sutarčių vykdymo atvejais (pvz., ilgalaikių kompiuterinių sistemų kūrimo ir diegimo, tyrinėjimo darbų ir pan.)

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

17. Vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas atskaitomybėje, nuo 2005 metų privalo vadovautis ar vadovaujasi 17 VAS „Biologinis turtas“ nuostatomis, ir biologinį turtą pirminio pripažinimo metu **ir paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną** bei visą iš jo gautą gautus žemės ūkio produktus produkciją jų jės pirminio pripažinimo metu vertina tikrąja verte atėmus pardavimo išlaidas, tai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, uždirbtas pajamas jie turi pripažinti tada, kai žemės ūkio produkciją produktai parduodami, o biologinį turtą ir iš jo gautą gautus žemės ūkio produkciją produktus įvertinti įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. **Apskaičiuotas ir** finansinėje ataskaitose atskaitomybėje **pateiktas apskaičiuotas** pelnas (nuostolis) dėl biologinio turto ir iš jo gautos gautų žemės ūkio produkcijos produktų įvertinimo tikrąja rinkos verte atėmus vietos išlaidas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nepripažįstamas: t. y. pelnas – į pajamas neįtraukiamas, o nuostolis – laikomas neleidžiamais atskaitymais.

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

18. Pajamomis laikomi teigiami valiutos kurso pasikeitimai (sąnaudomis – neigiami valiutos kurso pasikeitimai), susidarę vienetai vykdant operacijas užsienio valiuta, taip pat perskaičiuojant balanse apskaitomus užsienio valiuta denominuotus straipsnius. Vienetai, kurie tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas atskaitomybėje, privalo

vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, nuo 2004 metų sandorių užsienio valiuta apskaitai ir valiutų kursų pokyčių pateikimu finansinėse ataskaitose atskaitomybėje taiko tvarką nustatę 22 VAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ (toliau – 22 VAS), kurio nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos nuo 2004 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios tiek, kiek neprieštarauja PMĮ.

Kai sandoris sudaromas užsienio valiuta, tai pagal tokį sandorį įsigyto turto įsigijimo kaina įvertinama **eurais (iki 2014 m. gruodžio 31 d. – litais)** pagal **sandorio dienos** (turto įsigijimo dienos) valiutos kursą. Jei pagal 22 VAS nuostatas turtas, kurio tikroji vertė nustatoma užsienio valiuta, balanse turi būti įvertinamas **eurais (iki 2014 m. gruodžio 31 d. – litais)**, taikant tikrosios vertės nustatymo dienos valiutos kursą, tai PMĮ tikslams tokio turto įsigijimo kaina yra ta pati, kokia buvo nustatyta pirminio pripažinimo metu pagal **sandorio dieną** (turto įsigijimo dieną) galiojusį valiutos kursą. Todėl apskaitoje įregistruotos *turto vertės pokyčių sumos* (pajamos ar sąnaudos, susidariusios dėl turto perkainojimo (įvertinimo tikraja verte) ir dėl teigiamos ar neigiamos valiutos kurso pasikeitimo įtakos), apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, vadovaujantis PMĮ 12 str. 7 punktu ir 31 str. 1 d. 15 punktu, atitinkamai laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis arba neleidžiamais atskaitymais.

22 VAS nuostatos, susijusios su konsolidavimo procedūromis, prestižo, atsiradusio dėl užsienio įmonės įsigijimo (akcijų pirkimo), įvertinimu ir koregavimu, apskaičiuojant vieneto apmokestinamąjį pelną, nepripažįstamos. Perleidžiant dukterinių **patronuojamųjų** užsienio įmonių akcijas, šių akcijų perleidimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į nuosavo kapitalo dalyje sukauptas valiutų kursų skirtumų sumas, susidariusias dėl dukterinės užsienio įmonės finansinių **ataskaitų** atskaitomybės rodiklių perskaičiavimo.;

(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

**18.1. Pagal Euro įvedimo Lietuvos Respublikoje įstatymo 21 straipsnio 1 dalies nuostatas, nuo euro įvedimo dienos apskaitos dokumentai surašomi ir duomenys, jeigu jie susiję su ataskaitiniu laikotarpiu, prasidedančiu euro įvedimo dieną, į apskaitos registrus įtraukiami eurais, o prireikus – ir eurais, ir užsienio valiuta. Pagal patvirtintą 22 VAS bei 40-ąją VAS „Euro įvedimas“ dėl litais išreikštų turto ir įsipareigojimų likučių, pajamų ir sąnaudų perskaičiavimo į eurais išreikštus turto ir įsipareigojimų likučius, pajamas ir sąnaudas, susidarę skirtumai pripažįstami ataskaitinio laikotarpio finansinės ir investicinės veiklos pajamomis arba sąnaudomis. Perskaičiavimo rezultatas – pelnas arba nuostoliai – parodomas ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitos finansinės ir investicinės veiklos straipsniuose. Vienetams, apskaičiuojant pelno mokestį, perskaičiavus savo duomenis į eurus susidaro pajamos, todėl pagal PMĮ jos laikomos ataskaitinio laikotarpio pajamomis, nuo kurių apskaičiuojamas pelno mokestis, o susidarius sąnaudoms, jos priskiriamos leidžiamoms atskaitymams, kaip būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio nuostatomis (žr. PMĮ 17 str. komentara).**

**18.2. Pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių ir uždarujų akcinių bendrovių įstatinio kapitalo ir vertybinių popierių nominalios vertės išraiškos eurais ir šių bendrovių įstatų keitimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalį dėl akcijos nominalios vertės eurais euro centų tikslumu suapvalinimo susidaręs įstatinio kapitalo dydžio pokytis nelaikomas įstatinio kapitalo didinimu ar mažinimu ir registruojamas apskaitoje kaip bendrovės finansinių metų, kurie apima euro įvedimo dieną, pajamos (kai pokytis neigiamas) arba sąnaudos (kai pokytis teigiamas).**

Tokiu būdu, skaičiuojant pelno mokestį, vadovaujantis PMĮ 7 ir 17 straipsnių nuostatomis dėl akcijų nominalių verčių eurais euro centų tikslumu suapvalinimo susidaręs įstatinio kapitalo dydžio pokytis priskiriamas leidžiamoms atskaitymams (kai pokytis teigiamas) arba apmokestinamosioms pajamoms (kai pokytis neigiamas).

Kitų nuosavo kapitalo straipsnių perskaičiavimo į eurus rezultatas pelno mokesčio bazei įtakos neturi.

19. Pajamų pripažinimas priklauso nuo vieneto vykdomos veiklos specifikos ir suteiktų paslaugų pobūdžio:

19.1. Draudimo įmonių uždirbtoms pajamoms priskiriamos už draudimą uždirbtos įmokos (premijos) ir prisiimto perdraudimo įmokos. Kai draudimo sutartyje numatyta įmoka pasirašyta visam draudimo sutarties galiojimo laikotarpiui, trunkančiam ilgiau negu vieną mokestinį laikotarpį, tai į uždirbtas pajamas įtraukiama tik ta draudimo įmokų dalis, kuri priskiriama tam mokestiniam laikotarpiui, per kurį buvo suteiktos draudimo paslaugos (t.y. draudimo įmonės mokestinio laikotarpio pajamoms priskiriama tik uždirbtų draudimo įmokų dalis).

19.1.<sup>1</sup> Pajamos už draudimo paslaugas pripažįstamos ne gyvybės draudimo įmonės uždirbtomis pajamomis suteikus draudėjui draudimo paslaugą (arba jos dalį), neatsižvelgiant į pinigų gavimo momentą.

Draudimo įmokos pripažįstamos draudimo įmonės uždirbtomis pajamomis atsižvelgiant į draudimo sutarties galiojimo laikotarpį ar apsaugos galiojimo laikotarpį, jei jis nesutampa su sutarties galiojimo laikotarpiu. Draudėjui nesumokėjus draudimo įmokos ar jos dalies ir sustabdžius draudimo apsaugą, kaip numatyta Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (~~Žin., 2003, Nr. 94-4246~~) 80 **96** straipsnyje, uždirbtomis pajamomis pripažįstamos įmokos už laikotarpį iki draudimo apsaugos sustabdymo. Draudėjui sumokėjus draudimo įmoką ar jos dalį ir atnaujinus draudimo apsaugą, likusi įmoka arba perskaičiuota įmokos dalis, jei atnaujinus draudimo apsaugą buvo peržiūrėtos draudimo sutarties sąlygos ir ji buvo sumažinta, uždirbtomis pajamomis pripažįstama per likusį draudimo apsaugos galiojimo laikotarpį. Jei pagal ne gyvybės draudimo sutarties sąlygas draudimo apsauga galioja (nestabdoma) draudėjui nesumokėjus draudimo įmokos ar jos dalies, tai nesumokėta įmoka, tenkanti galiojusiam draudimo apsaugos laikotarpiui, pripažįstama draudimo įmonės uždirbtomis pajamomis.

Draudimo įmonės pajamomis pagal nutrūkusias ar pasibaigusias draudimo (perdraudimo) sutartis pripažįstama draudimo (perdraudimo) įmoka uždirbta per apsaugos galiojimo laikotarpį, nepriklausomai ar draudimo (perdraudimo) įmoka buvo sumokėta ar ne.

Abejotinos pasirašytos įmokos, apskaičiuotos pagal draudimo įmonės pastoviai taikomą pasitvirtintą abejotinių pasirašytų įmokų vertinimo metodiką, priskirtinos tam mokestiniam laikotarpiui, per kurį buvo suteiktos draudimo paslaugos, apskaičiuojant pelno mokestį, nemažina draudimo įmonės uždirbtų pajamų.

(Papildyta 19.1<sup>1</sup> p. pagal VMI prie FM 2008-09-18 raštą Nr. (18.9-31-1) R-8165)

19.2. Draudimo tarpininkų (brokerių), vykdančių tarpininkavimo veiklą tarp draudiko ir draudėjo, tokios veiklos uždirbtoms pajamoms priskiriamas sutartyse su draudiku nustatytas komisinis atlyginimas (procentas nuo draudimo įmokų arba fiksuota atlyginimo suma).

19.3. Jeigu vienetas veikia kaip komisionierius, tai jo tokios veiklos uždirbtoms pajamoms priskiriamas suteiktų paslaugų komisinis atlyginimas, nustatytas sutartyse ir (arba) nurodytas apskaitos dokumente. Civilinio kodekso 6.780 straipsnyje nustatyta, kad komiso sutartimi viena šalis (komisionierius) įsipareigoja kitos šalies (komitento) pavedimu už atlyginimą sudaryti vieną ar kelis sandorius savo vardu, bet komitento lėšomis. Kai vienetas pagal komiso sutartį parduoda ne jai, o komitentui priklausančias prekes, parduotų prekių pajamos į vieneto pajamas neįtraukiamos.

19.4. Jei vienetas užsiima tarpininkavimo veikla, tai jo tokios veiklos pajamas taip pat sudarys sutartyje ir (arba) apskaitos dokumente nustatytas konkretus atlyginimo dydis (procentas arba fiksuota atlyginimo suma).

19.5. Pajamos už prekes, parduotas konsignacijos sutarties pagrindu, pripažįstamos tada, kai įgaliotas atstovas (tarpininkas) prekes perduoda trečiajam asmeniui.

19.6. Vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkų uždirbtoms pajamoms priskiriamas komisinis atlyginimas už tarpininkavimą perkant ir parduodant vertybinius popierius.

19.7. Leidinių prenumeratos pajamos uždirbtoms pajamoms priskiriamos tolygiai jas paskirsčius per prenumeratos laikotarpį, kuri jos pristatomos.

19.8. Pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, nuomininkas už teisę naudotis tam tikru turtu nuomotojui moka iš anksto sutartas (dažniausiai periodines) įmokas. Lizingo (finansinės nuomos) sutartyje, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, įmokų sumą sudaro išperkamo turto kainos dalis ir palūkanos. Atsižvelgiant į šios lizingo (finansinės nuomos) veikos ypatumus bei vadovaujantis finansų ministro 2000 m. birželio 5 d. [įsakymu Nr. 144](#) „Dėl Išsinuomoto ir išnuomoto turto finansinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“ (Žin., 2000, Nr. 48-1402; galiojo iki 2005-02-11), vienetų, vykdančių tokią veiklą, uždirbtoms pajamoms priskiriamos palūkanos ir kitų sutartyje numatytų paslaugų kaina. **Palūkanų pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą laikant, kad palūkanos kaupiasi pagal sutartyje nurodytą palūkanų normą nuo mažėjančios bazės.**

Tuo atveju, kai lizingo (finansinės nuomos) sutartyje nėra nurodytas palūkanų dydis, tai remiantis minėtu finansų ministro įsakymu patvirtintos Išsinuomoto ir išnuomoto turto finansinės apskaitos tvarkos 9.4 punktu, palūkanos apskaičiuojamos laikantis principo, kad palūkanų norma yra pastovi ir ne mažesnė už rinkos palūkanų normą. Tokiu atveju rinkos palūkanų norma gali būti nustatoma atsižvelgiant į lizingo bendrovių pagal lizingo (finansinės nuomos) sandorius taikomas palūkanų normas. Jeigu pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, vienetas perduodamas turtą nuomininkui padidina to turto išpirkimo kainą ir nustato skirtumą – pelną per laikotarpį nuo to turto įsigijimo iki jo perdavimo nuomininkui datos, tai vienetas lizingo (finansinės nuomos) sutarties pradžioje perdavęs turtą nuomininkui, nustatyto pelno suma (turto įsigijimo kainos ir perduoto turto išpirkimo kainos skirtumu) turi padidinti uždirbtas pajamas.

Nuo 2004 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios, vienetas, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines **ataskaitas** atskaitomybę, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS, lizingo (finansinės nuomos) apskaitos ypatumus nustato 20 VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“, kurio nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tiek, kiek neprieštaruja PMI.

Atsižvelgiant į lizingo specifiką, lizingo davėjas uždirba pajamas ne iš turto pardavimo (paprastai lizingo davėjas įgyja ir pateikia lizingo gavėjui turtą, kurį nurodo pats gavėjas ir lizingo gavėjo mokamos turto vertės dengimo sumos tik padengia lizingo davėjo sumokėtą turto įsigijimo kainą), bet iš įsigijimų finansavimo paslaugos suteikimo, todėl vienetų, vykdančių tokią veiklą, uždirbtoms pajamoms, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos palūkanų ir kitų sutartyje numatytų paslaugų pajamos. Palūkanų pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą laikant, kad palūkanos kaupiasi pagal sutartyje nurodytą palūkanų normą nuo mažėjančios bazės.

Jei lizingo (finansinės nuomos) sutartyje nenurodomos palūkanos (arba palūkanos nepagrįstai mažos), lizingo davėjas turi apskaičiuoti palūkanų pajamas, atsižvelgdamas į sutarties pradžioje galiojusią vidutinę rinkos palūkanų normą. Palūkanų suma apskaičiuojama diskontuojant bendrą mokėjimų pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį sumą, taikant vidutinę rinkos palūkanų normą. Jei lizingo gavėjas gauna turtą pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje nenumatytos palūkanos, tai lizingo gavėjas turi apskaičiuoti palūkanas, diskontuodamas sutartyje nustatytas minimalių lizingo įmokų sumas pagal vidutinę rinkos palūkanų normą. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taip apskaičiuojamos palūkanos pripažįstamos lizingo davėjo uždirbtomis pajamomis (lizingo gavėjo sąnaudomis) per visą sutartyje nustatytą lizingo laikotarpį.

(papildyta pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)

Tais atvejais, kai nutraukiama lizingo sutartis, lizingo gavėjas apmokestinamosioms pajamoms priskiria sumą, kuri gaunama, kai likusi lizingo davėjui neapmokėta ilgalaikio materialiojo turto kainos dalies suma yra didesnė už gražintino turto likutinę vertę.

Jeigu nutraukus lizingo sutartį, lizingo gavėjas apskaičiuoja nuostolį, kaip likusios neapmokėtos turto kainos dalies ir perduoto turto apskaičiuotos likutinės vertės skirtumą, tai skirtumas nepriskiriamas leidžiamoms atskaitymams, nes tokios lizingo gavėjo patirtos lizingo sutarties nutraukimo išlaidos nėra susijusios su pajamų uždirbimu (turtas toliau nenaudojamas lizingo gavėjo veikloje).



### Pavyzdys

Įmonė A 2015 m. vasario mėn. pagal lizingo sutartį įsigijo turtą iš lizingo kompanijos B už 240 000 eurų. Lizingo sutartis sudaryta 24 mėnesių laikotarpiui ir įmokos pradėtos mokėti nuo 2015 m. kovo 1 d.. Įmonė A turtą lizingavo iki 2016 m. gegužės 31 d. Vėliau pagal trišalę sutartį įmonė A perleidžia savo teises ir pareigas, įgytas pagal lizingo sutartį su lizingo kompanija B trečiajam šaliai – įmonei C, t. y. teisę naudotis lizinguojamu turtu bei pareigą toliau atsiskaityti su lizingo kompanija B.

Turto perdavimo momentu įmonės A apmokėta lizinguojamo turto vertė yra 150 000 eurų, o neapmokėtoji vertė sudaro 90 000 eurų. Turto perdavimo momentu įmonės A apskaitoje lizinguojamo turto likutinė vertė sudaro 127 500 eurų.

Pirmasis lizingo gavėjas, t. y. įmonė A, apskaičiuoja nuostolį, kaip likusios neapmokėtos turto kainos dalies ir perduoto turto apskaičiuotos likutinės vertės skirtumą – 37 500 eurų (90 000 eurų – 127 500 eurų). Antrasis lizingo gavėjas – įmonė C sumoka šią 37 500 eurų sumą pirmajam lizingo gavėjui – įmonei A, kaip patirto nuostolio kompensaciją už perduotą turtą.

Nutraukus lizingo sutartį, pirmojo lizingo gavėjo apskaičiuotas nuostolis, kaip likusios neapmokėtos turto kainos dalies ir perduoto turo apskaičiuotos likutinės vertės skirtumas (pavyzdyje – 37 500 eurų), leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamas, nes šios lizingo gavėjo patirtos lizingo sutarties nutraukimo kompensuotinos išlaidos nėra susijusios su pajamų uždirbimu (turtas toliau nenaudojamas lizingo gavėjo veikloje), todėl jos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Tokiu atveju, kai antrasis lizingo gavėjas kompensuoja pirmajam lizingo gavėjui tik patirtą išlaidų sumą (pavyzdyje – 37 500 eurų) ir pelnas negaunamas, - pelno mokesčio objekto nėra (rezultatas lygus nuliui).

Pažymėtina, kad pirmasis lizingo gavėjas perleidžiamojo turto likutinės vertės (pavyzdyje – 127 500 eurų) leidžiamiems atskaitymams nepriskiria.

Pirmojo lizingo gavėjo iš įmonės C gauta kompensacija (pavyzdyje - 37 500 eurų) už lizingo įmonei sumokėtas įmokas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, pardavimo pajamomis nelaikoma.

19.9. Vadovaujantis PMI nuostatomis, vienetų apmokestinamosioms pajamoms iš ne nuosavybės vertybinių popierių (obligacijų) (sąvokos apibrėžimas Vertybinių popierių įstatyme) perleidimo yra priskiriamos uždirbamos palūkanos iš ne nuosavybės vertybinių popierių (obligacijų) bei uždirbamos pajamos iš ne nuosavybės vertybinių popierių (obligacijų) perleidimo. Vienetams, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, vadovaujasi VAS, ne nuosavybės vertybinių popierių (obligacijų) apskaitos ypatumus nustato 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“, kurio nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tiek, kiek neprieštarauja PMI.

19.10. Kelionių agentūrų pajamų pripažinimas priklauso nuo jų vykdomos veiklos specifikos ir suteiktų paslaugų pobūdžio. Tuo atveju, kai kelionių agentūra savo vardu parduoda viešbučių rezervavimo paslaugas ar kelionių bilietus, agentūros pajamoms priskiriama parduotų viešbučių rezervavimo paslaugų ar bilietų vertė.

Kai agentūra kaip tarpininkas perparduoda kitų kelionių organizatorių organizuojamas keliones, jos pajamas sudarys sutartyje ir (arba) apskaitos dokumente nustatytas konkretus atlyginimo dydis už suteiktas tarpininkavimo paslaugas (procentas arba fiksuota atlyginimo suma), t.y. komisinis atlyginimas.

19.11 Pelno mokesčio apskaičiavimo požiūriu akcizas yra į valstybės biudžetą mokamas vartojimo mokestis, išreikštas procentais nuo prekės kainos arba absoliučia suma ir pridamas prie parduodamos prekės kainos. Akcizus sumoka akcizais apmokestinamos prekės gamintojas (jei pagaminama toje šalyje) arba importuotojas. Tais atvejais, kai pridėti prie parduodamos prekės kainos akcizai sumokami, jie priskiriami įmonės

**leidžiamiems atskaitymams, o pajamomis, gautomis už parduotą produkciją, yra laikoma visa turto rinkos kaina, išskyrus PVM.**

20. Pajamoms priskiriamos palūkanos, autoriniai atlyginimai (honorarai) ir kitos pajamos, kurios gali būti nuolatinės ar vienkartinės, atsižvelgiant į vieneto vykdomą pagrindinę veiklą ir kitos investicinės bei finansinės veiklos pajamos, įskaitant PMI 12 straipsnyje nustatytas neapmokestinamas pajamas. Vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ~~ataskaitas atskaitomybę~~, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, ~~nuo 2004 metų mokesčio laikotarpio pradžios~~, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, subsidijų (dotacijų) panaudotąją dalį pripažįsta pajamomis (pvz., dotaciją, skirtą negautoms pajamoms kompensuoti) pagal 21 VAS „Dotacijos ir subsidijos“ nuostatas. **Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, negautoms pajamoms kompensuoti skirta dotacija pripažįstama panaudota tokia dalimi, kiek per tam tikrą laikotarpį apskaičiuojama negautų pajamų.**

**Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, dotacija patirtoms sąnaudoms kompensuoti nepriskiriama apmokestinamosioms pajamoms. Šiuo atveju mažinama sąnaudų, kurioms kompensuoti dotacija gauta, suma.**

~~(papildyta pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)~~

21. Kai kuriais PMI nustatytais atvejais įmonės pajamos nustatomos (padidinamos) pagal specialias PMI (pvz., PMI 38, 39, 40 straipsniuose) nustatytas taisykles.

~~(pakeista pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)~~

22. Jei prekės mainomos į kitą produkciją ar paslaugas, tai pagal tokį mainų sandorį pardavimo pajamas pagal rinkos kainą turi pripažinti abu vienetai tą mokesčio laikotarpį, kurį perduodamos mainomos prekės.

~~(papildyta pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1) R-6516)~~

23. Nuo ~~2005 metų~~ įsigaliojusiame 18 VAS „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“ atpirkimo sandoris apibrėžiamas kaip finansinio turto perleidimo kitai šaliai už pinigų ar kitą priimtina atlygį sandoris, tuo pačiu įsipareigojant atpirkti finansinį turtą per nustatytą laikotarpį ir nustatytais sąlygomis. Šio standarto nuostata, kad jei teisė į finansinio turto nuosavybę už pinigų ar kitą atlygį perleidžiama kitai įmonei, tačiau įmonė nepraranda teisės kontroliuoti šį turtą, tai nuosavybės teisę perleidžianti įmonė sandorį registruoja kaip užstatu garantuotą skolinimąsi, taikytina atpirkimo sandoriams (nes perleistą teisę į nuosavybę įmonė po tam tikro laiko išpirks).

Vertybinių popierių (toliau – VP) atpirkimo sandoriai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taip pat gali būti vertinami kaip lėšų skolinimosi (kreditavimo) sandoriai, pateikus finansinį užstatą. Todėl vienetai perleisus VP pagal atpirkimo sandorį pirkėjui, parduotas turtas lieka pardavėjo apskaitoje, o iš pirkėjo gauti pinigai pripažįstami kaip gauta paskola. VP perleidimo pajamos (ar nuostoliai), apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nenustatomos (nėra pelno mokesčio objekto), o juos atpirkus, jų įsigijimo kaina vienetai nesikeičia (t.y. lieka ta pati, kokia buvo iki šių VP perleidimo pirkėjui). VP atpirkimo ir perleidimo kainų skirtumas laikomas atlyginimu už pinigų skolinimąsi (palūkanomis) ir gali būti priskiriamas leidžiamiems atskaitymams pagal PMI 17 str. 1 dalį, laikantis kaupimo principo.

Kita atpirkimo sandorio šalis - pirkėjas, kuriam perleidžiami VP, už perleistus VP pardavėjui sumokėtos ir iš jo gautos VP atpirkimo kainos skirtumą pripažįsta palūkanų pajamomis pagal kaupimo principą. Jei VP pirkėjas pats sudaro ir įvykdo atpirkimo sandorį su trečiuoju asmeniu, tam sandoriui taikomos analogiškos taisyklės. Tačiau jei VP pirkėjas atpirkimo sandorio laikotarpiu, siekdamas ekonominės naudos, pats perleidžia įsigytus VP, kuriuos vėliau turės grąžinti pardavėjui, ne pagal atpirkimo sandorį, ir grąžina VP išpirkęs juos aktyvioje rinkoje, tai jis turi pripažinti VP perleidimo pajamas PMI 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu sudarius atpirkimo sandorį, pardavėjas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansinio užtikrinimo susitarimų įstatymo (~~Žin., 2004, Nr. 61-2183~~) nuostatomis, pakeičia atpirkimo sandorio metu pirkėjui perleistus VP į lygiavertį finansinį užstatą (t.y. to paties emitento išleistas tos pačios emisijos arba klasės, tokios pat nominalios vertės, ta pačia valiuta ir tapataus aprašymo VP), tai pelno mokesčio tikslais yra laikoma, kad VP pakeitimas nevyko, todėl vienetai

atpirkus vertybinius popierius yra laikoma, kad atperkami pirminio atpirkimo sandorio sudarymo metu perleisti vertybiniai popieriai.“

~~(papildyta 4-a pastraipa pagal VMI prie FM 2006-09-15 raštą Nr. (18.10-31-1)-R-8002)~~

Jei vienetas neįvykdytų atpirkimo sandorio ir neatpirktų VP, tai toks sandoris būtų laikomas VP pirkimo - pardavimo sandoriu. Tokiu atveju vienetas turi pripažinti VP perleidimo pajamas pagal rinkos kainą nuo jų perleidimo pirkėjui datos PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka.

Tokie sandoriai, kuriuose nenumatytas pardavėjo išsipareigojimas, o tik teisė atpirkti VP (arba tik pirkėjas turi teisę gražinti VP už sutartyje nustatytą pirkimo ar kitokią kainą), apmokestinami kaip VP pirkimo- pardavimo sandoriai.

~~Šios atpirkimo sandorių apmokestinimo nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. sausio 31 d. įsakymu Nr. 1K-021 (Žin., 2003, Nr. 14-587) patvirtintos Išvestinių finansinių priemonių apskaitos metodikos (toliau – metodika) nuostatas, taikomos ir iki 18 VAS įsigaliojimo.“~~

~~(papildyta nauju 23-iu p. pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1)-R-6516)~~

23<sup>1</sup>. Vertybinių popierių paskolos sandoriai, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) VP, o VP gavėjas išsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą gražinti to paties emitento tokį pat kiekį tokios pat rūšies VP ir mokėti palūkanas (jeigu sutartis nenustato ko kita), mokestine prasme prilyginami atpirkimo sandoriams. Išskyrus tuos atvejus, kai, vertinant vieneto atliktų veiksmų visumą, VP paskolos sandoriai savo esme atitinka VP pirkimo – pardavimo sandorius.

Vertybinių popierių paskolos sandorių atveju, VP perleidimo pajamos (ar nuostoliai), apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nenustatomos (nėra pelno mokesčio objekto), o gražinus VP, jų įsigijimo kaina vienetai nesikeičia (t.y. lieka ta pati, kokia buvo iki šių VP perleidimo skolininkui).

Skolininkas, už pasiskolintus VP mokantis palūkanas ir (arba) kitas su VP susijusias kompensacijų sumas (pvz. dividendus), minėtas sumas gali priskirti leidžiamoms atskaitymams pagal PMĮ 17 str. 1 dalį, laikantis kaupimo principo.

Skolintojas, už paskolintus VP gaunantis palūkanas ir su VP susijusias kompensacijų sumas (pvz. dividendus), minėtas sumas priskiria apmokestinamosioms pajamoms.

#### Pavyzdys

Pagal sutartį UAB „X“ vienam mėnesiui be atlygio, tikslu stabilizuoti turimų akcijų kainą rinkoje, perleidžia (paskolina) investiciniam bankui „B“ bendrovės „Y“ akcijų. Bankas „B“ išsipareigoja po tam tikro laikotarpio gražinti pasiskolintas bendrovės „Y“ akcijas. Pagal sutartį nei UAB „X“, nei bankas „B“ vienas kitam palūkanų nemoka.

Šio akcijų paskolos sandorio rezultate UAB „X“, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nei pajamų (nei nuostolių) neatsiranda, o gražintų bendrovės „Y“ akcijų įsigijimo kaina nesikeičia.

~~(papildyta 23<sup>1</sup> p. pagal VMI prie FM 2006-09-15 raštą Nr. (18.10-31-1)-R-8002)~~

24. Nustatant mokesčio bazę pajamomis nelaikomos (į pajamas neįtraukiamos):

24.1. pardavimo PVM;

24.2. apskaitoje registruojamos pajamų sumos tais atvejais, kai nurašomos per didelės įvairių apskaitoje formuojamų atidėjimų sąnaudoms sumos, jei tie atidėjimai pagal PMĮ nuostatas nepriskiriami leidžiamoms atskaitymams;

24.3. PMĮ 33 str. 3 ir 4 dalyse nustatyta tvarka sumažinus pelno mokestį iš išmokėtų dividendų išskaičiuoto ir į biudžetą sumokėto mokesčio suma ir kitais mokestiniais metais apskaitoje įregistravus sumažinto pelno mokesčio dydžio pajamas (pagautę), šios pajamos į mokesčio bazę neįtraukiamos;-

~~(numeravimas pakeistas pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1)-R-6516)~~

**24.4. kai įmonė, neįsiregistravusi PVM mokėtoja, už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas turi į biudžetą sumokėti pardavimo PVM, tai į biudžetą mokėtina pardavimo PVM suma mažinamos įmonės pajamos tą mokestinį laikotarpį, kurį atsiranda prievolė sumokėti pardavimo PVM sumą.**

25. Pagal PMĮ nuostatas kiekviena įmonė yra atskiras apmokestinamasis vienetas. Todėl, kai vienetai investicijų į asocijuotas įmones apskaitai taiko 15 VAS „Investicijos į asocijuotas asocijuotąsias įmones“ nuostatas ir sudarydami finansines ataskaitas atskaitomybę į jas įtraukia dalį asocijuotos įmonės veiklos rezultatų - pelno ar nuostolio, kartu didindami arba mažindami investicijos į asocijuotą įmonę vertę, tai toks pelnas ar nuostolis nėra pelno mokesčio objektas (t.y. pelnas neįtraukiamas į pajamas, o nuostolis nepriskiriamas leidžiamiems atskaitymams).

PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta, kad turto vertės padidėjimo pajamos yra uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas. Pagal PMĮ 14 str. 1 dalį, turto įsigijimo kaina tai – išlaidos, patirtos įsigyjant turta, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu. Perleidus investicijas (akcijas), finansinio turto vertės padidėjimo pajamos apskaičiuojamos iš investicijų (akcijų) pardavimo kainos atėmus faktišką jų įsigijimo kainą, neatsižvelgiant į padidėjusią (sumažėjusią) investicijų į asocijuotas įmones vertę dėl 15 VAS nuostatų taikymo.

~~(papildyta nauju 25-u p. pagal VMI prie FM 2005-07-12 raštą Nr. (18.10-31-1)-R-6516)~~

~~26. Pagal nuo 2004 m. sausio 1 d. apskaitoje taikomo 20 VAS „Nuoma, lizingas (finansinė nuoma) ir panauda“ nuostatas atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sandorio ekonominė prasmė gali būti prilyginama finansavimui už užstatą (lizingo davėjas skolina lizingo gavėjui pinigų, kaip užstatą naudodamas iš jo nusipirktą ir jam pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį perduotą tą patį turta).~~

Atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sandoris pelno mokesčio tikslams taip pat gali būti laikomas finansavimo už užstatą sandoriu, jei pagal tokį sandorį:

- numatytas nuosavybės teisės perėjimas ir
- turtas iš lizingo davėjo atperkamas ta pačia kaina, kuria jis prieš tai buvo parduotas tam lizingo davėjui, ir
- sandoris visiškai įvykdomas.

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sandoris, jei įvykdomos visos aukščiau minėtos sąlygos, apmokestinamas tokia tvarka:

- vienetai perleidus ilgalaikį turta lizingo davėjui, dėl turto perleidimo atsiradusios turto vertės padidėjimo pajamos arba nuostoliai (turto pardavimo ir jo įsigijimo kainos, nenudėtos (ar neamortizuotos) iki turto perleidimo, skirtumas), nelaikomos to vieneto pajamomis ar leidžiamais atskaitymais (apskaitoje apskaičiuotas ilgalaikio turto perleidimo pelnas (nuostoliai) nėra pelno mokesčio objektas);

- vienetai tą patį ilgalaikį turta gavus iš lizingo davėjo pagal atgalinės (finansinės nuomos) sutartį, to turto nusidėvėjimo (ar amortizacijos) skaičiavimas tęsiamas tuo pačiu metodu nuo nenudėtos (ar neamortizuotos) iki turto perleidimo lizingo davėjui įsigijimo kainos (**padidintos sutarties sudarymo mokesčio suma**), įskaitant atvejus, kai naujoji turto įsigijimo kaina yra mažesnė už iki perleidimo lizingo davėjui šio turto nenudėtąją įsigijimo kainą.

#### Pavyzdžiai

1. 201504 m. sausio mėn. įmonė A, gavusi banko paskolą, pasistatė gamybinį pastatą, kurio įsigijimo kaina yra 1 000 000 eurų Lt. Nustatyta pastato likvidacinė vertė – 100 000 eurų Lt, nusidėvėjimo normatyvas – 8 metai. Nusidėvėjimas skaičiuojamas tiesiniu metodu. Po vienerių metų nuo pastato eksploatacijos pradžios paaiškėjo, kad dėl apyvartinių lėšų stygiaus įmonė A negalės laiku gražinti paskolos. 201605 m. sausio 31 d. įmonė A nusprendė pastatą parduoti ir įsigyti jį pagal atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartį.

Pastatas lizingo davėjui parduodamas rinkos kaina – už 1 200 000 **eurų** Lt ir už tą pačią (1 200 000 **eurų** Lt) kainą iš lizingo davėjo atperkamas. Sutarties sudarymo mokestis - 12 000 eurų. Tarkime, kad įmonė A iki pastato pardavimo lizingo davėjui ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskyrė 112 500 **eurų** Lt nusidėvėjimo sumą. Šio pastato iki jo perleidimo lizingo davėjui nenudėvėta įsigijimo kainos dalis sudarė 887 500 **eurų** Lt (1 000 000 **eurų** Lt – 112 500 **eurų** Lt).

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš lizingo davėjo, 312 500 **eurų** Lt (1 200 000 **eurų** Lt – 887 500 **eurų** Lt) turto vertės padidėjimo pajamų suma, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, įmonės A pajamoms nepriskiriama.

Įmonė A turės tęsti pagal atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartį gauto pastato nusidėvėjimo skaičiavimą tuo pačiu tiesiniu metodu nuo nenudėvėtos iki turto perleidimo lizingo davėjui įsigijimo kainos, padidintos sutarties sudarymo mokesčio suma, t.y. nuo 899 500 **eurų** Lt (887 500 **eurų** Lt + 12 000 **eurų** Lt). Įmonė A ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams šią kainą galės priskirti per laikotarpį, ne trumpesnę už PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupei, kuriai priskiriamas pastatas, nustatytą maksimalų laikotarpį, įskaitant laikotarpį, kurį buvo skaičiuojamas to turto nusidėvėjimas (ar amortizacija) iki jo perleidimo lizingo davėjui.

Pagal atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartį mokamos palūkanos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ 17 str. 1 dalį, laikantis kaupimo principo.

2. Sąlygos analogiškos kaip ir 1 pavyzdyje, tik šiuo atveju pastatas lizingo davėjui parduodamas už 800 000 **eurų** Lt rinkos kainą.

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš lizingo davėjo, (-) 87 500 **eurų** Lt (800 000 **eurų** Lt – 887 500 **eurų** Lt) turto vertės sumažėjimo nuostolis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, įmonės A leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamas.

Įmonė A turės tęsti pagal atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartį gauto pastato nusidėvėjimo skaičiavimą tuo pačiu tiesiniu metodu nuo nenudėvėtos iki turto perleidimo lizingo davėjui įsigijimo kainos, padidintos sutarties sudarymo mokesčio suma, t.y. nuo 899 500 **eurų** Lt (887 500 **eurų** Lt + 12 000 **eurų** Lt). Įmonė A į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus šią kainą galės įskaityti per laikotarpį, ne trumpesnę už PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupei, kuriai priskiriamas pastatas, nustatytą maksimalų laikotarpį, įskaitant laikotarpį, kurį buvo skaičiuojamas to turto nusidėvėjimas iki jo perleidimo lizingo davėjui.

Pagal atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartį mokamos palūkanos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ 17 str. 1 dalį, laikantis kaupimo principo.

Jei atgalinio lizingo (finansinės nuomos) sutartis nutraukiama (įskaitant atvejus, kai iš šios sutarties kylančios teisės ir prievolės perleidžiamos trečiajam šaliai), tai tokia sutartis pelno mokesčio tikslams laikoma ilgalaikio turto pirkimo - pardavimo sutartimi. Tokiu atveju vienetas turės pripažinti ilgalaikio turto perleidimo pajamas (turto vertės padidėjimo pajamas) pagal rinkos kainą nuo to turto perleidimo lizingo davėjui (pirkėjui) datos PMĮ 16 str. 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka. Taip pat jis turės perskaičiuoti iki sutarties nutraukimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirtinas ilgalaikio turto nusidėvėjimo (ar amortizacijos) sąnaudas, laikantis PMĮ 19 str. 4 dalies reikalavimų (žr. PMĮ 19 str. 4 dalies komentarą).“

(papildyta 26 u p. pagal VMI prie FM 2005-12-02 raštą Nr. (18.10-31-1) R-10681)

**27. Įsigaliojus Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – PPATĮ) 11 straipsnio nuostatoms, nuo 2016 m. vasario 1 d. taikoma vienkartinės pakuotės užstato sistema. Taikant vienkartinės pakuotės užstato sistemą, tiek gamintojo, tiek prekybinės įmonės, pardavusios prekę, supakuotą į vienkartinę pakuotę, apmokestinamosiomis pajamomis laikoma tos prekės kaina be užstato už vienkartinę pakuotę.**

**Vienetai, parduodami gaminius vienkartinėse pakuotėse, kurioms taikoma užstato sistema, apskaitos dokumentuose atskirai nurodo gaminio kainą ir pakuotės užstato dydį. Todėl prekių gamintojai (tiekėjai) parduodami prekes pirkėjui (prekybos įmonei) PVM sąskaitoje faktūroje atskirai nuo produkto kainos, į kurią įeina ir vienkartinės pakuotės**

vertė, nurodo užstato vertę. Atitinkamai prekybos įmonių prekių pirkėjams (gyventojams) išduotame kasos aparato kvite bei pagal išduotą kvitą išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje paimtas užstatas už vienkartinę pakuotę, į kurią įpakuotos parduodamos prekės, taip pat nurodomas atskirai nuo parduotų prekių kainos.

Užstatas yra tik garantija, kad vienkartinė pakuotė bus gražinta, todėl tiek gamintojo ir/ar importuotojo, tiek prekybos įmonės paimta/grąžinta užstato suma nėra pelno mokesčio objektas. Šios nuostatos taikomos nepriklausomai nuo to, ar prekybos įmonei, paėmusiai iš gyventojų užstatą už vienkartinę pakuotę, gyventojas vėliau gražina šią pakuotę, ar ne, t. y., ar ši prekybos įmonė superka gyventojų užstatinę pakuotę, ar ne.

Pagal PPATĮ nuostatas, užstato už vienkartinės pakuotes sistemos Administratorius yra pelno nesiekiantis viešasis juridinis asmuo, įsteigtas vadovaujantis Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymo ar Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo nustatyta tvarka. Taikant vienkartinės pakuotės užstato sistemą, Administratoriaus pajamomis yra laikoma gautos pajamos už gamintojui ir/ar importuotojui teikiamas užstato administravimo paslaugas, taip pat už vienkartinės pakuotės atliekas, kurias Administratorius tiekia atliekų perdirbėjams.

28. Vadovaujantis Investicijų įstatymo nuostatomis, viešojo ir privataus sektorių partnerystė (toliau – VPSP) – tai valstybės arba savivaldybės institucijos ir privataus subjekto įstatymuose nustatyti bendradarbiavimo būdai, kuriais valstybės arba savivaldybės institucija perduoda jos funkcijoms priskirtą veiklą privačiam subjektui, kuris investuoja į šią veiklą ir jai vykdyti reikalingą turta, už tai gaudamas nustatytą atlyginimą.

Nuo sudarytos VPSP sutarties priklauso privataus subjekto pajamų pripažinimas. Dažniausiai pasitaikantys VPSP sutarties atvejai:

- kai sukurtą turta privatus asmuo naudoja nuosavybės teise.

Jeigu pagal VPSP sutarties sąlygas privatus asmuo sukuria naują ilgalaikį turta, kuris per minėtos sutarties laikotarpį nuosavybės teise priklausys privačiam asmeniui ir bus naudojamas privataus asmens ekonominėje veikloje, tai visa to turto įsigijimo (pagaminimo) kaina (neatsižvelgiant į tai, kad statybos darbai kainavo daugiau nei buvo planavęs privatus asmuo) į sąnaudas perkeliama ir iš pajamų atskaitoma dalimis, skaičiuojant nusidėvėjimą. Pats vienetas nusistato (pasirenka) ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo laikotarpį, ne trumpesnę negu nustatyti PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai (metais) ir likvidacinę vertę.

Šiuo atveju, sukūrus turta, jis nuosavybės teise priklausys privačiam subjektui (Nekilnojamojo turto registre užregistruos privatus subjektas), ir bus naudojamas privataus subjekto ekonominėje veikloje, o valdžios subjektui bus perleistas sutarties įgyvendinimo pabaigoje balansine verte (be atlyginimo). Atsižvelgiant į tai, visos privataus subjekto sutarties vykdymo laikotarpiu iš valdžios subjekto gautos pajamos už turto pastatymą ir pajamos už kitas paslaugas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos pelno mokesčio bazei, o su tokių pajamų uždirbimu susijusios faktiškai patirtos sąnaudos (taip pat ir apskaičiuotas to turto nusidėvėjimas) - leidžiamais atskaitymams.

- kai privatus asmuo sukūrus turto nuosavybės teisę perleidžia viešajam asmeniui.

Jeigu privačiam subjektui sukūrus naują turta, jį nuosavybės teise Nekilnojamojo turto registre užregistruos valdžios subjektas, t. y. nuosavybės teisė iš karto perduodama valdžios subjektui, toks objekto perdavimas laikomas turto pardavimu už jo tikrąją rinkos kainą (PMĮ 40 str. 1 d.), neatsižvelgiant, kada už šį turta bus atlyginama: iš karto perdavus turta ar dalimis per visą sutarties galiojimo laikotarpį, o to turto įsigijimo (pasigaminimo) kaina – leidžiamais atskaitymais. Tokiu atveju laikoma, kad dalis iš valdžios subjekto per sutarties vykdymo laikotarpį gaunamų pajamų priskiriama privataus subjekto pajamoms už teikiamas objekto aptarnavimo, priežiūros ir kt. paslaugas, o kita dalis – apmokėjimui pagal turto pirkimo – pardavimo sutartį.

29.-27. Pajamų pripažinimas pagal pinigų apskaitos principą ir šio principo taikymo tvarka nustatyta PMĮ 8 ir 9 straipsniuose (žr. PMĮ 8 ir 9 straipsnių komentarus).

Neigiamo prestižo priskyrimo pajamoms tvarka nustatyta PMĮ 7 str. 2 ir 3 dalyse (žr. PMĮ 7 str. 2 ir 3 dalių komentarus).

~~(papildyta 27-u p. pagal VMI prie FM 2006-10-11 raštą Nr. (18.10.31-1)-R-8798)~~

