

1. PMĮ 7 straipsnio 1 dalies nauja redakcija ir šios dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) pakeitimas.

„1. Pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus finansinę 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.

(KEISTA: 2021 11 23 įstatymu Nr. XIV-686 (nuo 2022 05 01))

Komentaras

1. Bendrieji apskaitos principai įtvirtinti Verslo apskaitos standartuose (toliau – VAS; nuo 2022-05-01 VAS pervardinti į Lietuvos finansinės atskaitomybės standartus) ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų gairėse (vadinami kokybinėmis naudingos informacijos savybėmis). 1 VAS „Finansinė atskaitomybė“ nustatyta, kad tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, 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 finansinę apskaitą ir sudarydami finansines ataskaitas, turi vadovautis ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantys asmenys, taip pat neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurie pagal šio įstatymo nuostatas privalo sudaryti finansines ataskaitas (arba jie jas sudaro savo nuožiūra).

Pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, tvarkydami apskaitą vadovaujasi 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 sudarymo ir pateikimo ir politinių kampanijų dalyvių neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatomis. Viešosios įstaigos, kurios pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjektų, tvarkydamos apskaitą taiko viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. 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.

Pagal 2005 m. vasario 4 d. įsakymu Nr. 1K-040 patvirtintų Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos taisyklių nuostatas neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys tvarkydami apskaitą vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais.

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

3. Pagal įmonės veiklos tęstinumo principą, 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 atskaitinio laikotarpio dienos duomenis. Todėl įmonės veikla suskirstoma į atskirus atskaitinius laikotarpius (metus, ketvirčių ar pan.), kuriems pasibaigus, sudaromos finansinės ataskaitos. Pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais šie laikotarpiai yra nustatyti PMĮ 6 straipsnyje (žr. PMĮ 6 straipsnio komentarą).

5. Pagal pastovumo principą įmonė pasirinktą apskaitos politiką turi taikyti nuolat arba pakankamai ilgą laiką, nebent reikšmingi įvykiai ar aplinkybės priverstų ją pakeisti. Apskaitos politiką galima keisti tik tuo atveju, jeigu tuo siekiama teisingai parodyti įmonės atskaitinio laikotarpio turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

6. Vadovaujantis piniginio mato principu, visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos, sąnaudos ir pinigų srautai, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą, finansinėse ataskaitose 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. 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 įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta.

10. Neutralumo principas reiškia, kad apskaitos informacija turi būti objektyvi ir nešališka. Jos pateikimas neturėtų daryti įtakos apskaitos informacijos vartotojų priimamiems sprendimams ir juo neturėtų būti siekiama iš anksto numatyto rezultato.

11. Pagal turinio 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 vadovaujamosi 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).

Nustatant pelno mokesčio, mokėtino nuo apmokestinamojo pelno, bazę, į Lietuvos vieneto 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 nuolatinei 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.

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 sugrąžintą 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.

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 (kreditu) 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.

Vienetai, kurie, tvarkydami finansinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, prekių pardavimo pajamas pripažįsta pagal 10 VAS „Pajamos“. 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 finansinėje apskaitoje pripažinti tiek palūkanų pajamas, tiek palūkanų sąnaudas, tai apskaičiuodami pelno mokesť, vienetai palūkanų pajamų atskirai apskaičiuoti ir šių pajamų bei sąnaudų pripažinti neturi. Todėl, pelnas (nuostolis), atsiradęs (susidaręs) dėl vienetų finansinėje 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“ nuostatas 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 PMĮ 40 str. 2 d. komentaro 8 punkte. (Žr. PMĮ 40 str. 2 d. 8 p. komentarą).

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.

Su trumpalaikėmis ir ilgalaikėmis statybos sutartimis susijusių pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką nustato 25 VAS „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“, kurio nuostatos taikomos ir kitų darbų, atliekamų pagal ilgalaikes sutartis, apskaitai. Šio VAS nuostatos taikomos ir apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną tiek, kiek neprieštarauja PMĮ 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.)

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

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 straipsnius. Vienetai, kurie tvarkydami finansinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, sandorių užsienio valiuta apskaitai ir valiutų kursų pokyčių pateikimui finansinėse ataskaitose taiko 22 VAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ (toliau – 22 VAS), kurio nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tiek, kiek neprieštarauja PMĮ.

Kai sandoris sudaromas užsienio valiuta, tai pagal tokį sandorį įsigyto turto įsigijimo kaina įvertinama eurais 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, 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 tikrąja 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 patronuojamųjų užsienio įmonių akcijas, šių akcijų perleidimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į nuosavo kapitalo dalyje sukaupias valiutų kursų skirtumų sumas, susidariusias dėl dukterinės užsienio įmonės finansinių ataskaitų rodiklių perskaičiavimo.

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).

19.1.¹ 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 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 abejotinų pasirašytų įmokų vertinimo metodiką, priskirtinos tam mokestiniam laikotarpiui, per kurį buvo suteiktos draudimo paslaugos, apskaičiuojant pelno mokestį, nemažina draudimo įmonės uždirbtų pajamų.

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, kurį 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, 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.

Vienetams, kurie, tvarkydami finansinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, 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 neprieštarauja PMI.

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 grąžintino 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 leidžiamiems atskaitymams, nes tokios lizingo gavėjo patirtos lizingo sutarties nutraukimo išlaidos nėra susijusios su pajamų uždirbimu (turtas toliau nenaudojamas lizingo gavėjo veikloje).

Pavyzdys

Įmonė A 20X5 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 20X5 m. kovo 1 d. Įmonė A turtą lizingavo iki 20X6 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 turto 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 patirtų 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 PMĮ 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 finansinę 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 PMĮ.

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 pridėdamas 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 PMĮ 12 straipsnyje nustatytas neapmokestinamąsias pajamas. Vienetai, kurie, tvarkydami finansinę apskaitą ir rengdami finansines

ataskaitas, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, 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.

21. Kai kuriais PMĮ nustatytais atvejais įmonės pajamos nustatomos (padidina) pagal specialias PMĮ (pvz., PMĮ 38, 39, 40, 40-2 straipsniuose) nustatytas taisykles.

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

23. 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 perleidus VP pagal atpirkimo sandorį pirkėjui, perduotas 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 PMĮ 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 PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu sudarius atpirkimo sandorį, pardavėjas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos finansinio užtikrinimo susitarimų įstatymo 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.

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 įsipareigojimas, o tik teisė atpirkti VP (arba tik pirkėjas turi teisę grąžinti VP už sutartyje nustatytą pirkimo ar kitokią kainą), apmokestinami kaip VP pirkimo–pardavimo sandoriai.

23¹. Vertybinių popierių paskolos sandoriai, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) VP, o VP gavėjas įsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą grąžinti 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 grąžinus VP, jų įsigijimo kaina vienetui 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 leidžiamiesiems 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“ įsipareigoja po tam tikro laikotarpio grąžinti 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 grąžintų bendrovės „Y“ akcijų įsigijimo kaina nesikeičia.

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 atidėjinių sąnaudoms sumos, jei tie atidėjiniai pagal PMĮ nuostatas nepriskiriami leidžiamiesiems 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, šios pajamos į mokesčio bazę neįtraukiamos;

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 asocijuotąsias įmones“ nuostatas ir sudarydami finansines ataskaitas 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 leidžiamiesiems 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 turtą, 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.

26. Pagal 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 turtą).

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:

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

- vienetui tą patį ilgalaikį turtą gavus iš lizingo davėjo pagal atgalinės (finansinės nuomos) sutartį, to turto nusidėvėjimo (ar amortizacijos) skaičiavimas tęsiamas tuo pačiu metodu nuo nenudevėtos (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 nenudevėtąją įsigijimo kainą.

Pavyzdžiai

1. 20X5 m. sausio mėn. įmonė A, gavusi banko paskolą, pasistatė gamybinį pastatą, kurio įsigijimo kaina yra 1 000 000 eurų. Nustatyta pastato likvidacinė vertė – 100 000 eurų, 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 grąžinti paskolos. 20X6 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 ir už tą pačią (1 200 000 eurų) 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 nusidėvėjimo sumą. Šio pastato iki jo perleidimo lizingo davėjui nenudevėta įsigijimo kainos dalis sudarė 887 500 eurų (1 000 000 eurų – 112 500 eurų).

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš lizingo davėjo, 312 500 eurų (1 200 000 eurų – 887 500 eurų) 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 nenudevėtos iki turto perleidimo lizingo davėjui įsigijimo kainos, padidintos sutarties sudarymo mokesčio suma, t. y. nuo 899 500 eurų (887 500 eurų + 12 000 eurų). Įmonė A ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams šią kainą galės priskirti per laikotarpį, ne trumpesnį 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 rinkos kainą.

Pardavus pastatą ir gavus pinigus iš lizingo davėjo, (-) 87 500 eurų (800 000 eurų – 887 500 eurų) 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 (887 500 eurų + 12 000 eurų). Įmonė A į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus šią kainą galės įskaityti per laikotarpį, ne trumpesnį 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 trečiajai 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).

27. Pagal Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – PPATĮ) 11 straipsnio nuostatas 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 grąžinta, 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 grąžina šią pakuotę, ar ne, t. y., ar ši prekybos įmonė superka gyventojų užstatinę pakuotę, ar ne.

Pagal PPATĮ nuostatas, užstato už vienkartinės pakuotės 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 turtą, už tai gaudamas nustatytą atlyginimą.

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

- kai sukurtą turtą privatus asmuo naudoja nuosavybės teise.

Jeigu pagal VPSP sutarties sąlygas privatus asmuo sukuria naują ilgalaikį turtą, 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 trumpesnį negu nustatyti PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai (metais) ir likvidacinę vertę.

Šiuo atveju, sukūrus turtą, 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 turtą, 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 turtą bus atlyginama: iš karto perdavus turtą 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. 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).

30. Transporto prastovų pajamų priskyrimas apmokestinamosioms pajamoms.

30.1. Vežėjo automobilių keliais prastovos.

Vienetai, teikiantys transporto ir ekspedijavimo paslaugas, neretai dėl savo ar klientų kaltės ne visada sklandžiai gali įvykdyti savo įsipareigojimus, t.y. dėl įvairių priežasčių pavėluoja pristatyti krovinį, kitaip tariant, šiems darbams atlikti yra sugaištama daugiau laiko, patiriama daugiau sąnaudų, nei numatyta tarpusavio sutartyse.

Tokiu atveju sutartyse už pavėluotai suteiktas paslaugas (transporto priemonės prastovas) paprastai yra numatoma atsakomybė, kurią gali prisiimti tiek paslaugų teikėjas, tiek paslaugų pirkėjas.

Krovinio vežimo paslaugos teikėjas už pavėluotai suteiktas savo paslaugas gali sumažinti savo suteiktos paslaugos vertę priklausomai nuo pavėluotų dienų skaičiaus, t.y. galutiniame rezultate krovinio vežimo paslaugos teikėjo gautinas atlygis už suteiktą paslaugą sumažėja sutartyje numatyta pinigų suma, kuri pelno mokesčio tikslais yra prilyginama nuolaidai nuo sutartyje numatyto atlygio už suteiktą paslaugą.

Paslaugos teikėjas už ne laiku suteiktas paslaugas (pavėluotai pristatytą krovinį) dėl užsakovo kaltės iš pirkėjo gali gauti tam tikrą pinigų sumą, numatytą sutartyje, savo patirtoms sąnaudoms padengti. Kadangi vežimo paslaugos yra laikomos suteiktomis, nors ir pavėluotai, tai sutartyje numatyta papildoma pinigų suma patirtoms sąnaudoms padengti yra laikoma apmokestinamosiomis vežėjo pajamomis.

30.2. Laivų prastovos.

Laivo frachtavimo sutartyje (čarteryje) nustatytas užmokestis už laivo prastovą, kurį sumoka frachtuotojas laivo valdytojui, vadinamas laivo prastovos mokesčiu (demeredžu). Demeredžas yra numatomas kaip papildomas mokestis už laivo stovėjimą uoste. Tai kaštai už papildomą laiko skirtumą, kuris susidaro tarp sutarto frachtavimo laiko sutartyje ir realaus laiko pakraunant / iškraunant krovinį. Už šį papildomą laiką konkrečioje frachtavimo sutartyje nustatytas įkainis, skaičiuojamas dienai arba parai, nėra laikomas bauda ar delspinigiais. Laivo valdytojo frachtuotojui apskaičiuota priemoka už frachto paslaugą (demeredžas) yra laikoma apmokestinamosiomis pajamomis.

Laivo frachtavimo sutartyje (čarteryje) nustatyta premija, kurią laivo valdytojas sumoka frachtuotojui arba krovinių gavėjui už pirmalaikį laivo pakrovimą arba iškrovimą vadinamas dispaču. Dispačas laikomas įprastinės ekonominės veiklos rezultatu. Mokesčių tikslais laivo valdytojo suteikta nuolaida nuo frachto paslaugos vertės (dispačo) mažina įsigyjamos paslaugos kainą, todėl apmokestinamosiomis pajamomis yra pripažįstama suma atskaičius laivo valdytojo suteiktą nuolaidą.

30.3. Geležinkelių transporto prastovos.

Krovinių vežimo geležinkeliu paslaugos teikėjas už pavėluotai suteiktas savo paslaugas gali sumažinti suteiktos paslaugos vertę priklausomai nuo pavėluotų dienų skaičiaus, t.y. galutiniame rezultate krovinių vežimo paslaugos teikėjo gautinas atlygis už suteiktą paslaugą sumažėja sutartyje numatyta pinigų suma, kuri pelno mokesčio tikslais yra prilyginama nuolaidai nuo sutartyje numatyto atlygio už suteiktą paslaugą.

Vagonų ir konteinerių naudojimas / buvimas geležinkelio keliuose – yra laikomas papildomomis, susijusiomis su krovinių vežimo geležinkelio transportu, paslaugomis. Šios paslaugos savo esme yra įprastinė geležinkelio įmonės paslaugų teikimo veikla ir nėra laikomos nei baudomis, nei netesybomis už sutartinių prievolių nevykdymą. Už vagonų ir konteinerių naudojimą / buvimą geležinkelio keliuose geležinkelio įmonės (vežėjo) gautos sumos yra priskiriamos jos apmokestinamosioms pajamoms.

31. Pajamų pripažinimas dėl išvestinių finansinių priemonių perleidimo, realizavimo ir perkainojimo priklauso nuo to, ar išvestinė finansinė priemonė įsigyta rizikai drausti, ar skirta prekybai.

Išvestinių finansinių priemonių perleidimas suprantamas kaip nuosavybės teisės į išvestinę finansinę priemonę perdavimas (pardavimas ar kt.) kitam asmeniui.

31.1 Išvestinės finansinės priemonės, naudojamos prekybos tikslais.

Perleidus išvestines finansines priemones, įsigytas prekybos tikslais, arba įvykdžius iš išvestinių finansinių priemonių kylančias teises ir įsipareigojimus, turto vertės padidėjimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į perkainojimo rezultatus (žr. PMĮ 12 str. 7 punkto ir 31 str. 15 punkto komentarą).

Prekybos tikslais naudojamų išvestinių finansinių priemonių perkainojimo (įvertinimo pagal tikrąją vertę), atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka, pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (žr. PMĮ 12 str. 7 punkto komentarą).

31.2. Išvestinės finansinės priemonės, naudojamos rizikai drausti.

Išvestinių finansinių priemonių, naudojamų rizikai drausti, perkainojimo (įvertinimo pagal tikrąją vertę), atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka, pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms.

Apsidraudimo išvestinių finansinių priemonių perkainojimo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms (sąnaudos leidžiamiems atskaitymams) nepriklausomai nuo jų priskyrimo / nepriskyrimo pajamoms (sąnaudoms) finansinėje apskaitoje (t. y. apskaitymo perkainojimo rezervo sąskaitoje ar pelno (nuostolių) ataskaitoje) bei nuo to, kad atskirais laikotarpiais jos netenkina kurio nors iš apsidraudimo priemonės numatytų kriterijų.

Pasibaigus (perleidus, įvykdžius, nutraukus ar kt.) išvestinei finansinei priemonei, skirtai rizikai drausti, turto vertės padidėjimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka, atsižvelgiant į jų perkainojimo rezultatus, kurie buvo pripažinti apmokestinamosiomis pajamomis ar leidžiamais atskaitymais (t. y. perkainojimo rezultatas (pajamos / sąnaudos) buvo pripažintas įprastinės veiklos apmokestinamosiomis pajamomis ar leidžiamais atskaitymais).