

Pelno mokesčio lengvatos

(Parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojusias 2018 m. sausio 1 d.)

TURINYS

1. Mokesčio lengvatos samprata.....	2
2. Lengvatinio tarifo taikymas	2
2.1 Pelno mokesčio 0 proc. tarifo taikymas pagal PMĮ 5 str. 2 dalį (naujai įregistruotų smulkiųjų vienetų už pirmąjį mokestinį laikotarpį)	2
2.2. Pelno mokesčio 5 proc. tarifo taikymas pagal PMĮ 5 str. 2 dalį.....	4
2.2.1. Reikalavimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 str. 2 dalį..	4
2.2.2. Apribojimai taikyti 0 ir 5 proc. pelno mokesčio tarifą	6
2.2. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas pelno nesiekiantiems vienetams ...	11
2.3. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas kooperatinėms bendrovėms (kooperatyvams).....	14
2.4. 2018 metais žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 10 procentų mokesčio tarifą.....	17
3. Lengvatos, susijusios su išmokomis, kuriomis leidžiama mažinti apmokestinamąjį pelną.....	17
3.1. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos	17
3.2. Kino lengvata	24
3.2.1. Apmokestinamųjų pajamų mažinimas dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų	25
3.2.2. Pelno mokesčio sumažinimas dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų	31
3.3. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos vienetams, atitinkantiems PMĮ 18 str. 3 dalyje nustatytus kriterijus.....	33
3.4. Paramai skirtos išmokos kaip sąnaudos pagal PMĮ 28 str.....	35
3.5. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto.....	41
3.6. Mokestinio laikotarpio nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų.....	52
4. Pelno mokesčiu neapmokestinamos pajamos	56
5. Vienetai, atleisti nuo prievolės mokėti pelno mokestį	68
6. Pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms.....	69
6.1. PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas iki 2018-01-01 įregistruotoms LEZ įmonėms	69
6.2 PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas po 2017-12-31 įregistruotoms LEZ įmonėms.....	73
6.3. PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas iki 2018-01-01 įregistruotoms LEZ įmonėms.....	74
6.4. PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas po 2017-12-31 įregistruotoms LEZ įmonėms.....	77
7. Pelno mokesčio lengvata vienetams, kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys	79

Pelno mokesčio lengvatos

1. Mokesčio lengvatos samprata

Mokesčio lengvatos, kaip įtvirtinta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 2 str. 9 dalyje, yra mokesčių mokėtojai ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. MAĮ įtvirtinta mokesčių lengvatos sąvoka reiškia, kad: 1) mokesčių lengvata yra skirta mokesčių mokėtojai ar jų grupei ir 2) mokesčių lengvata yra mokesčio įstatyme nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, palankesnės palyginti su įprastinėmis. Mokesčio lengvatai būdingos tokios formos: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas) arba mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas). Atleidimas nuo mokesčio - tai mokesčio mokėtojo ar apmokestinamojo objekto, kurie atitinka įstatymo nustatytas sąlygas, atleidimas nuo atitinkamo mokesčio. Šiuo atveju pagal atitinkamą mokesčio įstatymą asmuo ar objektas nors ir laikomas mokesčio mokėtoju ar apmokestinamuoju objektu, tačiau jie (asmuo ar objektas) atleidžiami nuo mokėtino mokesčio. Mokesčio nuolaida - tai situacija, kuomet mokesčio mokėtojas ar apmokestinamasis objektas nėra atleidžiamas nuo mokesčio, tačiau jam sumažinama mokėtina mokesčio suma, jeigu tenkinamos mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos.

Kaip išaiškino Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 2164/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A⁴⁴²-2316/2011) pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Minėtose nutartyse teismas pažymėjo, kad mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai - t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Todėl lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas taikymo ribas, negali būti taikoma teisiniams mokestiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų.

Mokesčių lengvatos gali būti nustatomos mažinant mokesčio dydį (tarifą) arba mokesčio bazę, taip pat gali būti nuolatinio pobūdžio, kurios nustatytos atitinkamais mokesčių įstatymais, ar laikinos, nustatytos specialių mokesčių įstatymų. MAĮ 4 str. 1 dalyje nustatyta, kad *mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką.*

Šiame leidinyje, siekiant įgyvendinti vienodą pelno mokesčio lengvatų aiškinimo ir taikymo praktiką pateikiamos ir nagrinėjamos šiuo metu galiojančios pelno mokesčio lengvatas reglamentuojančios nuostatos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau - PMĮ).

2. Lengvatinio tarifo taikymas

Viena iš mokesčio lengvatos formų yra mokesčio nuolaida, reiškianti išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos mokestį mokančiam asmeniui, siekiant sumažinti jo mokėtiną mokestį į biudžetą. Vienas iš mokestinės nuolaidos atvejų - tai lengvatinio tarifo taikymas, kada mokesčio mokėtojai, kurie atitinka mokesčio įstatyme numatytas sąlygas, yra apmokestinami, taikant lengvatinį pelno mokesčio tarifą, kuris yra mažesnis nei kitiems mokesčio mokėtojams.

2.1 Pelno mokesčio 0 proc. tarifo taikymas pagal PMĮ 5 str. 2 dalį (naujai įregistruotų smulkiųjų vienetų už pirmąjį mokestinį laikotarpį)

Naujai įregistruotų vienetų (išskyrus pelno nesiekiančius) už pirmąjį mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 0 proc. pelno mokesčio tarifu (PMĮ 5 str. 2 dalis).

Pagal PMĮ 5 str. 2 dalį (nuostatos taikomos apskaičiuojant 2018 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį) vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų bei kurie neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų, pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio tarifą.

Tačiau nustatytas 0 procentų mokesčio tarifas taikomas tik tokiam vienetui:

- kurio dalyvis (dalyviai) yra fizinis asmuo (fiziniai asmenys), *ir tik tuo atveju*,
- kai per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokestinį laikotarpį:

- i) vieneto veikla nėra sustabdoma,
- ii) vienetas nėra likviduojamas,
- iii) reorganizuojamas *ir*
- iiii) vieneto akcijos (dalys, pajai) nėra perleidžiamos naujiems dalyviams.

Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas pagal 2002 m. gegužės 15 d. finansų ministro įsakymą Nr. 134 „Dėl vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo, pasirenkant sutrumpintas arba trumpas metinės finansinės atskaitomybės ataskaitas, tvarkos patvirtinimo“.

Mokestinio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 300 000 eurų - pajamos turi neviršyti 300 000 eurų per pirmąjį mokestinį laikotarpį. PMĮ 6 straipsnyje įtvirtinta, kad mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu PMĮ 6 straipsnis nenustato ko kita. Pagal PMĮ 6 straipsnio 2 dalį mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes mokesčio administratorius gali nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį, negu nurodyta PMĮ 6 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad tas mokestinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokestinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių, gavus mokesčio administratoriaus leidimą. Tais atvejais, kai pirmasis mokestinis laikotarpis trumpesnis negu 12 mėnesių (pvz., vienetas įsiregistravo mokesčio mokėtoju ir pradėjo veiklą nuo kalendorinių metų birželio 1 d.), tai to pirmojo mokestinio laikotarpio pajamos taip pat turi būti ne didesnės negu 300 000 eurų. Skaičiuojant, ar pajamos nėra didesnės už šią sumą, atsižvelgiama į visas pajamas, t. y. ir į tas, kurios, vadovaujantis PMĮ 12 straipsniu, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Turto pardavimo atveju pajamoms, nustatant, ar pajamos nėra didesnės už 300 000 eurų, priskiriamos turto vertės padidėjimo pajamos PMĮ 16 straipsnio nustatyta tvarka (netaikoma prekių pardavimo atveju). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad į pajamų sumą neįtraukiamas neigiamas rezultatas, gautas pardavus turtą.

Tuo atveju, jeigu vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje, tai nustatant, ar vieneto mokestinio laikotarpio pajamos yra ne didesnės negu 300 000 Eur suma, turi būti skaičiuojamos visos Lietuvos vieneto pajamos bei per nuolatinę buveinę, įskaitant nuolatinę buveinę, kurios pajamos pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį į mokesčio bazę neįtraukiamos, užsienyje uždirbtos pajamos, išskyrus gautus dividendus.

Jeigu šią lengvatą taiko užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje, tai turi būti skaičiuojamos visos užsienio vieneto pajamos, įskaitant nuolatinės buveinės pajamas uždirbtas Lietuvoje.

Pažymėtina, kad į pajamų ribos skaičiavimą neįtraukiami iš Lietuvos ir užsienio vienetų gauti dividendai.

Vienetas neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų sąlygų - šias sąlygas reglamentuojančios nuostatos paaiškintos skyrelyje 2.2.2. „Apribojimai taikyti 0 ir 5 proc. pelno mokesčio tarifą“.

PMĮ 5 straipsnio 2 dalies nuostatos dėl pelno mokesčio 0 proc. tarifo taikymo naujai įregistruotiems vienetams už pirmąjį mokestinį laikotarpį taikomos ir žemės ūkio veiklą vykdančioms vienetams.

Tačiau PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata dėl pelno mokesčio 0 proc. tarifo taikymo naujai įregistruotiems vienetams už pirmąjį mokestinį laikotarpį netaikoma pelno nesiekiantiems vienetams.

Pelno mokesčio 0 proc. tarifo taikymo pavyzdys

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.
2018 metų sausio mėnesį įsteigta uždaroji akcinė bendrovė, kurios akcininkas fizinis asmuo ir kurios 2018 metų, t. y. pirmojo mokestinio laikotarpio, rodikliai atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 280 000 eurų (neviršija 300 000 eurų),
- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai (neviršija 10 darbuotojų),
- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad uždaroji akcinė bendrovė atitinka visas 5 str. 2 dalyje nustatytas pirmajam mokestiniui laikotarpiui įvardintas sąlygas, ši įmonė gali 2018 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 0 proc. pelno mokesčio tarifu.

Pavyzdžiai, kada pelno mokesčio 0 proc. tarifas netaikomas

1 pavyzdys

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.
2018 metų vasario mėnesį įsteigta UAB Y. 2018 metų UAB Y rodikliai:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 800 000 eurų (viršija 300 000 eurų),
- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai,
- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB Y neatitinka visų 5 str. 2 dalyje nustatytų pirmajam mokestiniui laikotarpiui įvardintų sąlygų (įmonės mokestinio laikotarpio pajamos yra 800 000 eurų, t. y. viršija 300 000 eurų), ši įmonė negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 0 proc. pelno mokesčio tarifu, o apmokestina 15 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 pavyzdys

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.
2018 metų kovo mėnesį įsteigta UAB Y. 2018 metų UAB Y rodikliai:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 100 000 eurų (neviršija 300 000 eurų),
- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 3 darbuotojai,
- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

UAB Y akcininkų sprendimu 2019 metų spalio 3 d. buvo sustabdyta įmonės veikla.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB Y 2018 metų rodikliai nors ir atitinka visas 5 str. 2 dalyje nustatytas pirmajam mokestiniui laikotarpiui įvardintas sąlygas, ši įmonė negali 2018 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 0 proc. pelno mokesčio tarifu, nes neįvykdytas reikalavimas tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokestinį laikotarpį, nesustabdyti vieneto veiklos.

Paaiškėjus aplinkybėms, dėl kurių vienetas negalėjo pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamojo pelno apmokestinti taikydamas 0 proc. pelno mokesčio tarifą, vienetas turi pateikti patikslintą pelno mokesčio deklaraciją ir apskaičiuoti bei sumokėti pelno mokestį į biudžetą, taikant PMĮ 5 str. nustatytus tarifus. Delspinigiai už ne laiku sumokėtą mokestį sumokami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

2.2. Pelno mokesčio 5 proc. tarifo taikymas pagal PMĮ 5 str. 2 dalį

2.2.1. Reikalavimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 str. 2 dalį

Vienetų (išskyrus pelno nesiekiančius), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų,

apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą, išskyrus atvejus, nustatytus PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje.

Pagal PMĮ 5 str. 2 dalį vienetų (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą. Apmokestinti 2018 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną 5 proc. mokesčio tarifu vienetai gali tik tuo atveju, jei tie vienetai atitinka 3 sąlygas:

- vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne didesnis kaip 10 žmonių ir
- mokestinio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 300 000 eurų, ir
- vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas pagal 2002 m. gegužės 15 d. finansų ministro įsakymą Nr. 134 „Dėl vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo, pasirenkant sutrumpintas arba trumpas metinės finansinės atskaitomybės ataskaitas, tvarkos patvirtinimo“.

Mokestinio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 300 000 eurų - pajamos turi neviršyti 300 000 eurų per mokestinį laikotarpį. PMĮ 6 straipsnyje įtvirtinta, kad mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu PMĮ 6 straipsnis nenustato ko kita. Pagal PMĮ 6 straipsnio 2 dalį mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes mokesčio administratorius gali nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį, negu nurodyta PMĮ 6 straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad tas mokestinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokestinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių, gavus vietos mokesčio administratoriaus leidimą. Šio mokestinio laikotarpio pajamos turi būti ne didesnės kaip 300 000 eurų. Tais atvejais, kai pirmasis mokestinis laikotarpis trumpesnis negu 12 mėnesių (pvz., vienetas įsiregistravo mokesčio mokėtoju ir pradėjo veiklą nuo kalendorinių metų birželio 1 d.), tai to pirmojo mokestinio laikotarpio pajamos taip pat turi būti ne didesnės negu 300 000 eurų. Skaičiuojant, ar pajamos nėra didesnės už šią sumą, atsižvelgiama į visas pajamas, t. y. ir į tas, kurios, vadovaujantis PMĮ 12 straipsniu, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. **Turto pardavimo atveju** pajamoms, nustatant, ar pajamos nėra didesnės už 300 000 eurų, priskiriamos turto vertės padidėjimo pajamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka (netaikoma prekių pardavimo atveju). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad į pajamų sumą neįtraukiamas neigiamas rezultatas, gautas pardavus turą.

Tuo atveju, jeigu vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje, tai nustatant, ar vieneto mokestinio laikotarpio pajamos yra ne didesnės negu 300 000 eurų, turi būti skaičiuojamos visos Lietuvos vieneto pajamos bei per nuolatinę buveinę, įskaitant nuolatinę buveinę, kurios pajamos pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį į mokesčio bazę neįtraukiamos, užsienyje uždirbtos pajamos, išskyrus gautus dividendus.

Jeigu šią lengvatą taiko užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje, tai turi būti skaičiuojamos visos užsienio vieneto pajamos, įskaitant nuolatinės buveinės pajamas uždirbtas Lietuvoje.

Pažymėtina, kad į pajamų ribos skaičiavimą neįtraukiami iš Lietuvos ir užsienio vienetų gauti dividendai.

Vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų - šias sąlygas reglamentuojančios nuostatos paašškintos skyrelyje 2.2.2. „Apribojimai taikyti 0 ir 5 proc. pelno mokesčio tarifą“.

PMĮ 5 str. 2 dalies nuostatos taikomos ir žemės ūkio veiklą vykdančioms vienetais.

Tačiau PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata netaikoma pelno nesiekiantiems vienetais.

Pelno mokesčio 5 proc. tarifo taikymo pavyzdys

2016 metų rugsėjo mėnesį įsteigta mažoji bendrija, kurios 2018 metų rodikliai atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 280 000 eurų (neviršija 300 000 eurų),

- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai (neviršija 10 darbuotojų), įmonei taip pat paslaugas teikia pagal civilinę (paslaugų) sutartį mažosios bendrijos vadovas ir dar yra 9 mažosios bendrijos nariai.

- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad mažoji bendrija atitinka visas 5 str. 2 dalyje nustatytas 3 sąlygas, todėl ši įmonė gali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

Pavyzdžiai, kada pelno mokesčio 5 proc. tarifas netaikomas

1 pavyzdys

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

UAB Y 2018 metų rodikliai:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 1,8 mln eurų (viršija 300 000 eurų),

- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai,

- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB Y neatitinka visų 5 str. 2 dalyje nustatytų 3 sąlygų (įmonės mokestinio laikotarpio pajamos yra 1,8 mln. eurų, t. y. viršija 300 000 eurų), ši įmonė negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 pavyzdys

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

UAB Y 2018 metų rodikliai:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos - 185 000 eurų (neviršija 300 000 eurų),

- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 10,4 darbuotojai,

- įmonė atitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytas sąlygas.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB Y neatitinka visų 5 str. 2 dalyje nustatytų 3 sąlygų (įmonės mokestinio laikotarpio darbuotojų skaičius viršija 10 darbuotojų), ši įmonė negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2.2.2. Apribojimai taikyti 0 ir 5 proc. pelno mokesčio tarifą

PMĮ 5 str. 3 dalies 1, 2, 3 ir 4 punktuose įtvirtinti apribojimai taikyti lengvatinį 0 ir/ar 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Šių apribojimų tikslas yra užtikrinti, kad tarp asocijuotų asmenų nebūtų išskaidomos pajamos.

Pagal PMĮ 5 str. 3 dalies 1 punktą 0 ir/ar 5 proc. pelno mokesčio tarifas *netaikomas vienam (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalių) įmonių) dalyviai*. Pagal Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo 6 str. 3 dalį individualios įmonės savininkas negali būti kitos individualios įmonės savininku. Taigi ši punkto nuostata taikoma tik toms individualioms įmonėms, kurių šeimos nariai yra ir kitų individualių įmonių savininkai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.

Pavyzdys, kada taikomas apribojimas

Individualios įmonės X 2018 mokestinių metų rodikliai atitiko PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, t.y. šios įmonės pajamos per mokestinį laikotarpį sudarė 290 000 eurų, įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius buvo 9 darbuotojai. Tačiau įmonės X savininko žmona turi individualią įmonę, ji yra tos įmonės savininkė. Atsižvelgiant į tai, individuali įmonė X ir žmonos individuali įmonė, nors ir atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, apmokestindamos 2018 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, negali taikyti 5 proc. lengvatinio pelno mokesčio tarifo, nes jos atitinka PMĮ 5 str. 3 d. 1 punkto nuostatas.

Pavyzdys, kada apribojimas netaikomas

Individualios įmonės X 2018 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pajamos 299 000 eurų, ir įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 8 darbuotojai. Tačiau šios individualios įmonės savininko žmona turi individualią įmonę ir ji yra tos įmonės savininkė. 2018 metais liepos mėn. žmonos individuali įmonė yra likviduota.

Atsižvelgiant į tai, kad 2018 metų mokestinį laikotarpį žmonos individuali įmonė likviduota - t. y. individualios įmonės X savininko žmona paskutinę mokestinio laikotarpio dieną nėra kitos individualios įmonės savininkė, todėl individuali įmonė X, apmokestinama 2018 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, gali taikyti PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytą lengvatinį pelno mokesčio tarifą, jeigu neatitinka kitų PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Pagal PMĮ 5 str. 3 dalies 2 punktą **0 ir/ar 5 proc. pelno mokesčio tarifas netaikomas vienetais (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, ir vienetais, kuriuose vieneto (individualios (personalinės) įmonės) dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų).** Ši punkto nuostata taikoma toms individualioms įmonėms, kurių savininkas ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kitame vienete valdo daugiau kaip 50 procentų, t.y. 50,01 procentų ir daugiau, akcijų (dalių, pajų). Tos individualios įmonės, kurios atitinka šią sąlygą, negali taikyti PMĮ 5 str. 2 dalies nuostatų, t.y. negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti taikant 5 procentų pelno mokesčio tarifą. Taip pat PMĮ 5 str. 2 dalies nuostatų negali taikyti vienetai, kurių dalyvis, esantis individualios įmonės savininkas, ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną tame vienete valdo daugiau kaip 50 procentų, t.y. 50,01 procentų ir daugiau, akcijų (dalių, pajų).

Pavyzdžiai, kada taikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2018 metais UAB X mokestinio laikotarpio pajamos sudarė 250 000 eurų (nebuvo didesnės už 300 000 eurų); vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai. UAB X akcininkas Y paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo UAB X 70 proc. akcijų, t.y. daugiau kaip 50 proc., o jo žmona turi individualią įmonę ir yra tos įmonės savininkė. Atsižvelgiant į tai, kad UAB X akcininko Y šeimos narys, t. y. jo žmona turi individualią įmonę, UAB X negali apmokestinamojo pelno apmokestinti, taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Kadangi individualios įmonės savininkės (žmonos) šeimos nario turimos akcijos UAB X viršija 50 proc., žmonos individuali įmonė, nors ir atitinkdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, taip pat negali apmokestinamojo pelno apmokestinti, taikant PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytą lengvatinį 5 proc. pelno mokesčio tarifą.

2 Pavyzdys

Individualios įmonės Y 2018 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pajamos 250 000 eurų, ir įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 8 darbuotojai. Tačiau šios individualios įmonės savininkas yra viešosios įstaigos (pelno nesiekiančios organizacijos) steigėjas ir vienintelis šios įstaigos dalininkas.

Atsižvelgiant į tai, kad 2018 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį individualios įmonės savininkui priklauso 100 proc. viešosios įstaigos dalininko kapitalo, ši individuali įmonė Y, apmokestinama 2018 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, negali taikyti PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatyto lengvatinio pelno mokesčio tarifo.

Pavyzdys, kada netaikomas apribojimas

LR gyventojas N turi individualią įmonę Y. 2017 m. rudenį įkuriama mažoji bendrija, kurios nariais tampa gyventojai M ir N. Įnašai kiekvieno gyventoją į mažąją bendriją yra to paties dydžio

(lygūs - t. y. po 50 procentų dalių). Jei šios įmonės (individuali įmonė Y ir mažoji bendrija) 2018 m. atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas lengvatai taikyti (vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų), tuomet individuali įmonė Y ir mažoji bendrija galės 2018 m. apmokestinamąjį pelną apmokestinti, taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą.

Pagal PMĮ 5 str. 3 dalies 3 punktą **0 ir/ar 5 proc. pelno mokesčio tarifas netaikomas vienetais, kuriuose tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų).** Šio punkto nuostata taikoma tiems vienetais, kuriuose tas pats dalyvis (akcininkas, narys ar pajininkas) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų, t. y. 50,01 procentų ir daugiau, akcijų (dalių, pajų). Vienetai, atitinkantys šią sąlygą, negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti taikant 5 procentų tarifą.

Pavyzdžiai, kada taikomas apribojimas
1 Pavyzdys

UAB A yra tikrosios ūkinės bendrijos dalyvis, kurio įnašas į tikrąją ūkinę bendriją yra 60 proc. visų įnašų sumos. UAB A taip pat paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 90 proc. UAB X akcijų. Ir tikrojoje ūkinėje bendrijoje, ir UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų. Kadangi tas pats dalyvis UAB A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. UAB X akcijų ir tikrosios ūkinės bendrijos įnašų, tikroji ūkinė bendrija ir UAB X negali apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. 2018 metų apmokestinamajam pelnui turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

2 Pavyzdys

Fizinis asmuo nuosavybės teise valdo 100 proc. UAB akcijų ir yra vienintelis viešosios įstaigos steigėjas ir dalininkas. 2018 metais UAB vidutinis metinis darbuotojų skaičius - 7, mokestinių metų pajamos sudarė 170 000 eurų. Viešoji įstaiga 2018 metais veiklos nevykdė. Atsižvelgiant į tai, kad tas pats fizinis asmuo paskutinę mokestinio laikotarpio dieną (2018-12-31) yra UAB akcininkas (valdo 100 proc. akcijų) ir vienintelis viešosios įstaigos steigėjas (jam priklauso 100 proc. dalininko kapitalo), UAB 2018 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamajam pelnui negali taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifo.

Pavyzdžiai, kada netaikomas apribojimas
1 Pavyzdys

2018 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius - 5 žmonės, pajamos - 100 000 eurų. Tačiau UAB X akcininkas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 100 proc. UAB X akcijų ir 50 proc. UAB Y akcijų. Akcininkas A ir jo šeimos nariai nėra individualių įmonių savininkai. Kadangi tas pats akcininkas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų UAB X, tačiau ne daugiau kaip 50 proc. UAB Y ir jei abi įmonės atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, gali 2018 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 Pavyzdys

UAB X vienintelis akcininkas vyras, UAB Y vienintelė akcininkė vyro žmona, UAB Z vienintelė akcininkė vyro motina. Šios įmonės gali taikyti lengvatinį 5 proc. pelno mokesčio tarifą, jeigu šios įmonės neatitinka apribojimų, nustatytų PMĮ 5 str. 2 dalyje.

3 Pavyzdys

2018 metais rugsėjo mėnesį įsteigiama mažoji bendrija, kurios nariais yra gyventojai A ir B. Įnašai kiekvieno gyventojų į mažąją bendriją yra to paties dydžio (lygūs) - t. y. po 50 proc. Taip pat gyventojas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 proc. UAB X akcijų. Tiek mažojoje bendrijoje, tiek UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų. Tų metų mažosios bendrijos ir UAB X apmokestinamajam pelnui gali būti taikomas 5 proc. pelno mokesčio tarifas.

4 Pavyzdys

Gyventojas yra vienintelis UAB X akcininkas bei vienintelis viešosios įstaigos steigėjas ir dalininkas, taip pat turi įregistravęs ūkininko ūkį (t. y. vykdo žemės ūkio individualią veiklą). Akcijų/dalių kitose įmonėse neturi. 2018 metais UAB X vidutinis sąraše esančių darbuotojų skaičius - 6, mokestinio laikotarpio pajamos - 200 000 eurų, gyventojas 2018-07-20 perleido visą jam priklausančią viešosios įstaigos dalį kitam fiziniam asmeniui.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB X, kurios darbuotojų skaičius 2018 metais neviršija 10 darbuotojų, mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, jos vienintelis akcininkas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną (2018-12-31) valdo 100 procentų bendrovės akcijų, o kitose įmonėse akcijų/dalių neturi, nėra individualios įmonės savininkas, apskaičiuodama 2018 metų apmokestinamąjį pelną, galėtų taikyti PMĮ 5 str. 2 dalyje numatytą 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Tai, kad UAB X akcininkas turi įregistravęs ūkininko ūkį (t. y. vykdo žemės ūkio individualią veiklą), neturi įtakos PMĮ 5 str. 2 dalies nuostatų taikymui.

Pagal PMĮ 5 str. 3 dalies 4 punktą **0 ir/ar 5 proc. pelno mokesčio tarifas netaikomas vienetais, kuriuose tie patys dalyviai kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų).** Šio punkto nuostata taikoma tiems vienetais, kuriuose tie patys dalyviai (akcininkai, nariai ar pajininkai) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo daugiau kaip 50 procentų, t.y. 50,01 procentų ir daugiau, akcijų (dalių, pajų). Vienetai, atitinkantys šią sąlygą, taip pat negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti taikant 5 procentų tarifą.

Pavyzdžiai, kada taikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2018 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius 9, šios UAB X metinės pajamos 280 tūkst. eurų, tačiau du UAB X akcininkai A ir B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo po 30 proc. UAB X akcijų ir po 40 proc. UAB Y akcijų. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų, UAB X ir UAB Y, nors ir atitikdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tų metų apmokestinamajam pelnui turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

2 Pavyzdys

2018 metais įkuriama mažoji bendrija. Mažoji bendrija turės du narius - gyventoją A ir B (įnašų dalys lygios - t. y. po 50 proc.). Tačiau gyventojas A kartu su gyventoju B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 70 proc. akcijų UAB X. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo 70 proc. akcijų, UAB X ir jiems kartu priklauso 100 proc. įnašų mažosios bendrijos, nors ir atitikdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, mažoji bendrija negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti nei 0 proc., nei

5 proc. pelno mokesčio tarifu. UAB X negali 2018 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tų metų apmokestinamajam pelnui abiemis įmonėms turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

3 pavyzdys

Mažoji bendrija X turi du narius gyventoją A ir B (įnašų dalys lygios - t. y. po 50 proc.) Tačiau taip pat gyventojai A ir B yra mažosios bendrijos Y nariai, kurių įnašų dalys taip pat lygios - t. y. po 50 proc. Mažoji bendrija X ir mažoji bendrija Y atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad gyventojai A ir B kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 100 proc. mažosios bendrijos X ir mažosios bendrijos Y įnašų, mažosios bendrijos X ir mažosios bendrijos Y apmokestinamojo pelno negalima apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

Pavyzdžiai, kada netaikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2018 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius 9, šios UAB X metinės pajamos 290 tūkst. eurų, tačiau du UAB X dalyviai (akcininkai) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 50 proc. UAB X akcijų ir 50 proc. akcijų kitoje UAB Y. Atsižvelgiant į tai, kad UAB X du dalyviai kartu valdo ne daugiau kaip 50 proc. akcijų kitame vienete, t.y. neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 d. 4 punkte nustatytų kriterijų, todėl UAB X gali apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 Pavyzdys

UAB A 100 proc. akcijų valdo vyras, kurio žmona turi UAB B 100 proc. akcijų. Kadangi dalyviai valdo tik po vieną juridinį asmenį (vyras valdo tik UAB A, o vyras - tik UAB B), tiek UAB A, tiek UAB B gali taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą, jei šios bendrovės atitinka PMĮ 5 str. 2 dalies kriterijams.

3 Pavyzdys

Tikrosios ūkinės bendrijos dalyviai yra gyventojai A ir B, kurių įnašų dalys lygios - t. y. po 50 proc. Gyventojai A ir B kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 50 proc. UAB X akcijų. Ir UAB X, ir tikroji ūkinė bendrija atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo ne daugiau kaip 50 proc. akcijų UAB X, nors jiems kartu priklauso 100 proc. įnašų tikrosios ūkinės bendrijos, tikroji ūkinė bendrija ir UAB X gali 2018 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

PMĮ 5 str. 3 dalies punktuose minimos sąvokos „šėimos nariai“ ir „vieneto dalyviai“.

PMĮ nenustatyta šėimos narių sąvoka. Pagal PMĮ 2 str. 41 dalį *kitos šiame įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme ir Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse, kiek tai neprieštarauja šiam įstatymui (išskyrus Civilinio kodekso įsakmiai nurodytus atvejus)*. Taigi šiuo atveju pagal PMĮ 2 str. 41 dalį reikia vadovautis Civiliniu kodeksu.

Civilinio kodekso trečiojoje knygoje „Šėimos teisė“ nėra bendro šėimos narių sąvokos apibrėžimo, todėl šiuo atveju būtina atsižvelgti į teisinio reguliavimo tikslą ir reguliuojamų santykių ypatumus, nustatančius nario ryšį su šėima. Apibrėžiant dalyvio šėimos narius yra privalomos tokios sąlygos: giminystės ryšys, gyvenimas kartu su dalyviu ir bendro ūkio tvarkymas.

Atsižvelgiant į tai, dalyvio šeimos narys yra kartu gyvenantis sutuoktinis (sugyventinis), jų vaikai, pilnamečių vaikų sutuoktiniai (sugyventiniai), tėvai, vaikaičiai, jei jie kartu gyvena ir turi bendrą ūkį.

PMĮ 2 str. 6 dalyje nustatyta vieneto dalyvio sąvoka. *Vieneto dalyvis - asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į vieneto turtą, arba asmuo, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į vieneto turtą, bet įgyja prievolinių teisių ir (arba) pareigų, susijusių su vienetu.* Vieneto dalyviai yra akcinių bendrovių akcininkai, ūkinių bendrijų tikrieji nariai ir nariai komanditoriai, žemės ūkio bendrovių ar kooperatinių bendrovių pajininkai, individualių (personalinių) įmonių savininkai ir pan. Vieneto dalyviais gali būti bet kurie juridiniai ar fiziniai asmenys, įskaitant užsienio vienetus ir užsienio valstybių gyventojus. Pagal Civilinio kodekso 2.48 nuostatas juridinio asmens turtas yra atskirtas - juridiniai asmenys turtą valdo, naudoja ir disponuoja nuosavybės ar patikėjimo teise. Juridinio asmens dalyviai neišsaugo nuosavybės teisių į juridiniam asmeniui perduodamą turtą (išskyrus patikėjimo teise perduotą turtą), tačiau įgyja tam tikrų prievolinių teisių ir (ar) prisiima su juridiniu asmeniu susijusių pareigų, kurių pobūdis priklauso nuo juridinio asmens teisinės formos. Pavyzdžiui, akcinės bendrovės akcijų įsigiję asmenys (akcininkai) įgyja tam tikrų turtinių ir neturtinių teisių bei pareigų, nustatytų Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme. Juridinio asmens steigėjui ar dalyviui nuosavybės teise priklauso tik toks turtas, kurį juridinis asmuo valdo, naudoja ir disponuoja patikėjimo teise (Civilinio kodekso 2.48 str.). Patikėjimo teise turtą valdo, naudoja ir disponuoja valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat gali valdyti ir kiti asmenys (Civilinio kodekso 4.107 str.).

2.2. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas pelno nesiekiantiems vienetais

Pelno nesiekiančių vienetų apmokestinimas paaiškintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinyje „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“, kuris patalpintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje adresu <http://www.vmi.lt/lt/>. Šiame leidinyje detalizuojama: 1) pelno nesiekiančių vienetų samprata; 2) pelno nesiekiančių vienetų pajamų apmokestinimas; 3) pelno nesiekiančių vienetų apmokestinamojo pelno apskaičiavimas; 4) pelno nesiekiančių vienetų finansinės atasakaitos.

Pagal PMĮ 5 str. 4 dalį *pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 eurų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 250 eurų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis - taikant 15 procentų mokesčio tarifą.* Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Lengvata taikoma pelno nesiekiantiems vienetais, kurie atitinka nustatytas PMĮ 5 str. 4 dalies sąlygas.

Pelno nesiekiančių vienetų samprata. Kaip reglamentuojama PMĮ 2 str. 5 dalyje *pelno nesiekiantis vienetas - vienetas, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams.* Pelno nesiekiantys vienetai yra vienetai, kurie atitinka tokius du kriterijus:

1) jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Vienetų veikla faktiškai turi atitikti šių organizacijų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir įstatuose numatytiems tikslams ir atitinkamų veiklos sričių (pvz., socialinės, švietimo, mokslo, kultūros, sporto ir pan.) vykdymo reikalavimams.

2) jų pelnas pagal veiklą reglamentuojančius teisės aktus nėra skirstomas steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams. Jeigu pelnas yra skirstomas, neatsižvelgiant į tai, kokia forma tai atliekama, toks vienetas nelaikomas pelno nesiekiančiu vienetu ir privalo apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti pelno mokestį PMĮ nustatyta tvarka.

Pelno nesiekiančių organizacijų steigimą, veiklą ir likvidavimą reguliuojančiuose įstatymuose numatyta, kad pelno nesiekiantys vienetai be viešąjį interesą tenkinančios veiklos turi teisę vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamas. Jeigu vienetas nevykdo viešąjį

interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią veiklą, pvz., teikia tarpininkavimo arba kitas su viešojo intereso teikimu nesusijusias paslaugas, vykdo prekybą) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, laikoma, kad vienetas neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijams.

Pavyzdys, kada subjektas laikomas pelno nesiekiančiu vienetu

Viešosios įstaigos Tarptautinė mokykla Lietuvoje (toliau - Mokykla) pagrindiniai veiklos tikslai yra organizuoti ikimokyklinį ugdymą, teikti pradinį, pagrindinį ir vidurinį išsilavinimą. Vykdydama savo veiklą, Mokykla ima mokestį už mokslą, kurio dydį nustato Mokyklos valdymo organai. Už papildomas neformaliojo švietimo ir vaikų lavinimo bei poilsio programas imamas papildomas užmokestis. Mokykla taip pat teikia kitas su jos pagrindine veikla susijusias paslaugas, pvz., mokinių atvežimo iš gyvenamosios vietos į Mokyklą ir nuvežimo po pamokų namo paslaugas, už kurias atitinkamai imamas atskiras užmokestis. Be to, Mokykla gauna pajamas už jai nuosavybės teise priklausančių patalpų nuomą. Atsižvelgiant į tai, kad mokyklos pagrindinė veiklos kryptis yra viešąjį interesą tenkinanti veikla, Mokykla atitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijams.

Pavyzdys, kada subjektas nelaikomas pelno nesiekiančiu vienetu

Viešosios įstaigos veikla - tarpininkavimo tarp užsienio kompanijų ir viešosios įstaigos narių paslaugos, įsigyjant filmus ir programų licencijas. Už suteiktas paslaugas viešoji įstaiga gauna užmokestį. Atsižvelgiant į tai, jog viešoji įstaiga vykdo tik pelno siekiančią tarpininkavimo veiklą, laikoma, kad viešoji įstaiga neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijams, todėl viešoji įstaiga pelno mokesčiu apmokestinama kaip pelno siekiantis vienetas, t. y. jai netaikomos PMĮ 5 str. 4 dalies nuostatos.

Taigi pelno nesiekiantis vienetas yra toks vienetas, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. Todėl PMĮ 5 str. 4 dalies nuostatos taikomos tik šiuos kriterijus atitinkantiems vienetais.

Pelno nesiekiančių vienetų pajamų apmokestinimas. Pelno nesiekiantys vienetai pelno mokestį moka tik nuo ūkinės komercinės veiklos pajamų. Jeigu pelno nesiekiančio vieneto ūkinės komercinės veiklos pajamos per mokestinį laikotarpį neviršija 300 000 eurų, tai toks vienetas apmokestinamąjį pelną apmokestina taip:

- 7 250 eurų per mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno dalį - taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o

- likusią apskaičiuoto apmokestinamojo pelno dalį - taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Jeigu ūkinės komercinės veiklos pajamos didesnės kaip 300 000 eurų, visas apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą.

Apskaičiuojant pajamų ribą, kurios neviršijant taikoma ši lengvata, neatsižvelgiama į mokestinio laikotarpio trukmę. Tai reiškia, kad tais atvejais, kai pelno nesiekiančio vieneto mokestinis laikotarpis trumpesnis negu 12 mėnesių (pvz., vienetas įsiregistravo mokesčio mokėtoju ir pradėjo veiklą nuo kalendorinių metų birželio 1 d.), lengvata vis tiek taikoma, jei tokio mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos yra ne didesnės negu 300 000 eurų.

Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms priskiriamos pajamos, uždirbtos pardavus prekes ar kitą turtą, suteikus apmokamas paslaugas, ir kitos ūkinės komercinės veiklos pajamos, įskaitant pajamas, uždirbtas tenkinant viešąjį interesą, pvz.:

- pajamos už parduotas prekes, atsargas ir ilgalaikį turtą;
- kaip parama gautų materialinių vertybių pardavimo pajamos, išskyrus atvejus, kai jos parduodamos paramos ar labdaros renginiuose;
- pajamos už suteiktas mokamas paslaugas (už paskaitas, išleistus leidinius, pravestus mokamus renginius, mokamas sveikatos priežiūros bei švietimo paslaugas ir pan.);
- turto nuomos pajamos;

- pajamos už suteiktas reklamos paslaugas (ūkinės veiklos pajamomis nelaikomos reklamos paslaugos, teikiamos pagal įsipareigojimą paramos teikėjui Labdaros ir paramos įstatymo (toliau - LPI) nustatyta tvarka, jeigu reklamos paslaugų sąnaudos neviršija 10 proc. suteiktos paramos vertės; jeigu viešindamas informaciją paramos gavėjas patiria išlaidų, viršijančių 10 proc. suteiktos paramos vertės, šios minėta riba viršijančios išlaidos laikomos parama, panaudota ne pagal paramos paskirtį);

- palūkanų pajamos už banke laikomas lėšas, jeigu mokestiniu laikotarpiu pelno nesiekianti organizacija turi ir kitų ūkinės komercinės veiklos pajamų;

- pajamos už parduotus vertybinius popierius;

- valiutų kursų pasikeitimo teigiama įtaka, jeigu tokios pajamos apskaitomos dėl ūkinių operacijų, susijusių su ūkinės komercinės veiklos pajamų uždirbimu;

- mokslinių tiriamųjų darbų pajamos;

- kitos pajamos, jeigu jos nepriskiriamos įstatuose nustatytų tikslų finansavimui.

Pelno nesiekiančių organizacijų ūkinės komercinės veiklos pajamoms priskiriamos tiesiogiai iš tos ūkinės komercinės veiklos uždirbtos ir (arba) gautos pajamos. Todėl, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, leidžiamiesiems atskaitymams ir ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams gali būti priskiriamos tik ūkinės komercinės veiklos pajamoms tenkančios sąnaudos (leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai). Vadinasi pelno nesiekiančio vieneto apskaita turi būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti. Kai sąnaudos susijusios tiek su pelno nesiekiančios organizacijos ūkine komercine veikla, tiek ir su šios organizacijos įstatuose numatytų visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimu kai būna panaudojamos gautos finansavimo lėšos, sąnaudų dalis, tenkanti ūkinės komercinės veiklos pajamoms, leidžiamiesiems atskaitymams priskiriama, jeigu minėta organizacija gali pateikti tokių sąnaudų dalies pagrįstumą. Ūkinei komercinei veiklai tenkanti sąnaudų dalis nustatoma pagal pačios pelno nesiekiančios organizacijos apskaitos politikoje nusistatytą tvarką.

Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriama valstybės ir savivaldybės biudžeto, Europos Sąjungos, Lietuvos ir užsienio paramos fondų arba kitų asmenų parama, tikslinės lėšos ir (arba) materialinė pagalba, kuri naudojama pelno nesiekiančio vieneto įstatuose nustatytų tikslų įgyvendinimo finansavimui.

Pelno nesiekiančio vieneto finansavimą sudaro:

- dotacijos, neatlyginamai gavus turtą, arba lėšos, skirtos tokio turto įsigijimui;

- tiksliniai įnašai, skirti apibrėžtiems tikslams įgyvendinti, pvz., daugiabučių namų savininkų bendrijų butų savininkų įnašai namo remontui bei renovacijai. Tiksliniam finansavimui taip pat priskiriama parama, gauta konkrečiai programai vykdyti;

- nario mokesčiai. Stojamųjų įnašų ir nario mokesčio dydį bei mokėjimo tvarką nustato visuotinis narių susirinkimas (konferencija, suvažiavimas) ir šį savo sprendimą įformina protokolu;

- švietimo įstaigų iš biudžeto gautas finansavimas (mokinio krepšelis, steigėjo skiriamas tikslinis finansavimas);

Per mokestinį laikotarpį nepanaudotas finansavimo likutis nepriskiriamas mokestinio laikotarpio ūkinės komercinės veiklos pajamoms, o perkeliamas į kitus mokestinius laikotarpius, tolimesniam pelno nesiekiančio vieneto įstatuose nustatytų tikslų įgyvendinimo finansavimui.

Paramos gavėjo statusą įgijusių pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms taip pat nepriskiriama juridinių ir fizinių asmenų suteikta parama.

Pelno nesiekiančių vienetų apmokestinamojo pelno apskaičiavimas. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, apmokestinamasis pelnas, kurį privalo deklaruoti ir apmokestinti pelno nesiekiantys vienetai, apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

Ūkinės komercinės veiklos pajamos - neapmokestinamosios pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai - apmokestinamasis pelnas, tiesiogiai skiriamas tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.

Viešąjį interesą tenkinančiai veiklai priskiriama pelno nesiekiančių vienetų visuomenei naudinga veikla mokslo, kultūros, švietimo, meno, religijos, sporto, sveikatos apsaugos, socialinės globos ir rūpybos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis pripažįstamose srityse.

Apmokestinamajam pelnui, tiesiogiai skiriamam tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti, nepriskiriamas apmokestinamasis pelnas, panaudotas ūkinės komercinės veiklos plėtrai (tokiai veiklai skirto ilgalaikio materialaus nekilnojamojo turto (jo dalies) įsigijimui, investicijoms į vertybinius popierius ir pan.), neatsižvelgiant į tai, kad ateityje iš šių investicijų gautos pajamos bus naudojamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti, kadangi apmokestinamasis pelnas nėra tiesiogiai panaudojamas tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.

Per mokestinį laikotarpį viešuosius interesus tenkinančiai veiklai nepanaudotas apmokestinamasis pelnas (jo dalis) gali būti panaudotas, atsižvelgiant į mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminus, nustatytus Mokesčių administravimo įstatyme, kitais 5 vėlesniais vienas po kito einančiais mokestiniais laikotarpiais viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti. Jeigu likučio suma kitais mokestiniais laikotarpiais panaudojama ne tokiai veiklai finansuoti arba nepanaudojama per aukščiau minėtą terminą, pelno nesiekiantis vienetas privalo nepanaudoto apmokestinamojo pelno likutį apmokestinti pateikdamas to mokestinio laikotarpio, kurį toks pelnas buvo apskaičiuotas, deklaraciją.

Pelno nesiekiančių vienetų finansinės ataskaitos. Pelno nesiekiantys vienetai privalo turėti informaciją (įrodymus), kuri pagrįstų pajamų panaudojimą įstatuose numatytos visuomenei naudingos veiklos finansavimui.

Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinė apskaita tvarkoma ir finansinės ataskaitos sudaromos pagal Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo ir politinės kampanijos dalyvių neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisykles (**su pakeitimais**), patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. lapkričio 22 d. įsakymu Nr. 1K-372 (toliau - Taisyklės). Taisyklių 2 punkte numatyta, kad *šias Taisykles taiko viešosios įstaigos, asociacijos, rūmai, labdaros ir paramos fondai, daugiabučių namų savininkų bendrijos, sodininkų bendrijos, garažų statybos ir eksploatavimo bendrijos, politinės partijos ir kiti pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys (toliau vadinama - ūkio subjektai), išskyrus biudžetines įstaigas ir viešąsias įstaigas, kurios pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjektų ir kurios taiko viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus.* Šias Taisykles taiko turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, susijusių su ūkine komercine veikla, buhalterinei apskaitai ir finansinių ataskaitų sudarymui **tradicinės religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai** tuo atveju, kai jie vykdo ūkinę komercinę veiklą ir pajamos iš tokios veiklos per ataskaitinius finansinius metus viršija 7 250 eurų. Šias Taisykles rekomenduojama taikyti **profesinėms sąjungoms.**

Pagal Taisyklių 151 punktą *finansinių ataskaitų rinkinį sudaro šios finansinės ataskaitos: 1. balansas; 2. veiklos rezultatų ataskaita; 3. aiškinamasis raštas.* Taisyklių 157 punkte numatyta, kad *ūkio subjekto metinės finansinės ataskaitas pasirašo ūkio subjekto vadovas ir vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba galintis tvarkyti apskaitą kitas asmuo. Jeigu įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka finansinės ataskaitos tvirtinamos visuotinio (savininkų, dalininkų, narių) susirinkimo arba kito valdymo organo, finansinių ataskaitų titulinėje dalyje (tvirtinimo žyma) įrašomas protokolo numeris ir data. Finansinės ataskaitos skelbiamos viešai įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka.*

2.3. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas kooperatinėms bendrovėms (kooperatyvams)

Pagal PMĮ 5 str. 6 dalį kooperatinių bendrovių (kooperatyvų), kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50 procentų pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą.

Kooperatinių bendrovių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas. Pagal šio įstatymo 2 str. 1 dalį ***kooperacija - įstatymu pagrįstas veiklos***

ir išteklių sutelkimas dalyvių bendriems tikslams įgyvendinti. Tuo tikslu gali būti steigiamos kooperatinės bendrovės. Pagal minėto įstatymo 2 str. 2 dalį **kooperatinė bendrovė** - įstatymų nustatyta tvarka fizinių ir (arba) Lietuvos Respublikoje įsteigtų juridinių asmenų, kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje ar Europos ekonominės erdvės valstybėje įsteigtų juridinių asmenų ar kitų organizacijų ir jų filialų įsteigta įmonė, skirta narių ekonominiams, socialiniams ir kultūriniais poreikiams tenkinti. Jos nariai įneša lėšas kapitalui sudaryti, tarpusavyje pasiskirsto riziką ir naudą pagal narių prekių ir paslaugų apyvartą su šia bendrove ir aktyviai dalyvauja kooperatinės bendrovės valdyme.

PMĮ 2 str. 28 dalyje reglamentuojama pajamų iš žemės ūkio veiklos sąvoka, kurios apibrėžimas nukreipiamas į Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 str. 33 dalyje **pajamos iš žemės ūkio veiklos** - pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamos iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus. Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme (nauja įstatymo redakcija nuo 2008 m. gruodžio 31 d., toliau - ŽMKPI) 2 str. 19 dalį žemės ūkio produktų gamyba - veikla, apimanti pirminę gamybą ir (ar) jos metu gautų savo žemės ūkio produktų pirminį perdirbimą. Žemės ūkio produktų gamybą apibrėžiančios sąvokos suprantamos taip, kaip nustatyta ŽMKPI:

Pirminė gamyba - žemės ūkio produktų gamyba, įskaitant ir auginimą, derliaus nuėmimą, melžimą, gyvūnų veisimą (ŽMKPI 2 str. 13 dalis);

Pirminis perdirbimas - veikla: apdorojimas, apdirbimas, pirminis tvarkymas, kurios metu iš žemės ūkio produkto nekeičiant jo cheminės sudėties taip pat gaunamas žemės ūkio produktas (ŽMKPI 2 str. 14 dalis);

Žemės ūkio produktai - augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, žvėrininkystės, bitininkystės, žuvininkystės produktai, užaugintos miško uogos, vaistažolės, grybai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai, skirti vartoti arba tolesnei maisto produktų ar ne maisto produktų gamybai (2 str. 18 d.).

Paslaugų žemės ūkiui sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. sausio 25 d. nutarimu Nr. 76. (toliau - nutarimas). Šiuo nutarimu patvirtintas Paslaugų žemės ūkiui sąrašas:

1. Pagrindinio ir priešsėjinio žemės dirbimo darbai, įskaitant akmenų rinkimą nuo laukų, arimą, skutimą, lėkščiavimą, kultivavimą, frezavimą, akėjimą, lyginimą, volavimą, priešsėjinį ar posėjinį purškimą, mineralinių trąšų barstymą ar įterpimą, organinių trąšų kratymą, srutų išlaistymą ar įterpimą.

2. Žemės ūkio augalų sėjos ir sodinimo darbai.

3. Žemės ūkio augalų priežiūros ir apsaugos nuo ligų, kenksmingųjų organizmų ir piktžolių darbai, įskaitant akėjimą, tarpueilių įdirbimą, ravėjimą, retinimą, genėjimą, laistymą, papildomą augalų tręšimą ir purškimą pesticidais.

4. Žemės ūkio augalų derliaus nuėmimo darbai, įskaitant pjovimą, kūlimą, kasimą, rovimą, skynimą, rinkimą, grėbimą, vartymą, smulkinimą, presavimą, silosavimą, išvalymą, džiovinimą, rūšiavimą, beicavimą, mirkymą, atšaldymą.

5. Ūkinių gyvūnų auginimo ir priežiūros darbai, įskaitant šėrimą, girdymą, melžimą, ženklinimą, kirpimą, ragų, kanopų ir nagų priežiūros darbus, tvartų ir gyvūnų valymą, dezinfekavimą, deratizavimą, dezinsekavimą, veterinarines paslaugas, apimančias tik ūkinių gyvūnų ligų diagnozavimą, profilaktiką ir gydymą.

6. Ūkinių gyvūnų produktyvumo kontrolė.

7. Veislinių ūkinių gyvūnų sėklinimo ir kergimo paslaugos.

8. Žuvininkystės tvenkinių priežiūros darbai, įskaitant įžuvinimą, žuvų šėrimą, tvenkinių valymą, dezinfekavimą, augalų šalinimą (krūmų, augančių ant pylimų ir kanalų šlaituose, kirtimą, pylimų šienavimą, nendrių tvenkiniuose pjovimą) ir tvenkinių vandens praturtinimą deguonimi žiemą.

9. Žemės ūkio naudmenų gerinimo darbai, įskaitant dumblo, durpių, komposto, apdirbamosios pramonės atliekų atvežimą, paskleidimą, įterpimą, mulčiavimą, kurminimą ar kitus podirvio giliojo purenimo darbus.

10. Sausinimo sistemų priežiūros darbai, įskaitant melioracijos griovių valymą, šienavimą, krūmų ir medžių kirtimą, drenažo žiočių, griovio šlaitų, vandens latakų remontą ir bebrų užtvankų ardymą.

Pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus yra priskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

Pagal ŽMKPĮ 2 str. 18 dalies nuostatas žemės ūkio produktams priskiriami žuvininkystės produktai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai.

Žuvininkystės produktų gamybai, vadovaujantis ŽMKPĮ 2 str. 19 dalies nuostatomis, priskiriama veikla, apimanti pirminę gamybą (žuvininkystės produktų gamybą, įskaitant žuvų auginimą, veisimą ir gaudymą) ir pirminį perdirbimą (apdorojimas, kurio metu iš žuvininkystės produkto nekeičiant jo cheminės sudėties taip pat gaunamas žuvininkystės produktas).

Taigi, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamoms iš žemės ūkio veiklos priskirtinos pajamos, gautos iš vykdomos žemės ūkio veiklos.

Taip pat žemės ūkio veikla užsiimančių kooperatinių bendrovių (kooperatyvų), gautos tiesioginės ar kompensacinės išmokos, pajamų lygiui palaikyti ar kompensuoti pajamų netekimą, priskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

Pažymėtina, kad nustatant žemės ūkio veiklos dalį visose pajamose, iš Lietuvos ir užsienio vienetų gauti dividendai į pajamų ribos skaičiavimą neįtraukiami.

Žemės ūkio veiklą vykdančių kooperatinių bendrovių (kooperatyvų), kurių pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, per mokestinį laikotarpį sudaro daugiau kaip 50 proc., t.y. 50,01 proc. ir daugiau, visų jų pajamų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Jeigu žemės ūkio veiklą vykdančių kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) mokestinio laikotarpio pajamos iš žemės ūkio veiklos sudaro 50 proc. ir mažiau visų jo pajamų, tai tokiam vienetui taikoma bendra apmokestinamojo pelno apmokestinimo taisyklė, t. y. 2018 metų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant vieną iš PMĮ 5 straipsnyje nurodytų pelno mokesčių tarifų (15 proc. arba 5 proc., arba 0 proc.). Pavyzdžiui, jei žemės ūkio veiklą vykdančios kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) darbuotojų vidutinis sąrašinis skaičius neviršija 10 žmonių ir vieneto mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, ir vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų, tai apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. mokesčio tarifą.

Pavyzdys, kada taikoma kooperatinei bendrovei (koopertyvui) PMĮ 5 str. 6 dalis

Žemės ūkio kooperatyvas Y (toliau - kooperatyvas) 2018 metais apskaičiavo 150 000 eurų apmokestinamojo pelno. Kooperatyvas 2018 metais uždirbo 300 000 eurų pajamų, iš jų:

- 270 000 eurų pajamų už realizuotą pieną, įsigytą iš savo narių, kurie verčiasi žemės ūkio veikla (sudaro 90 proc. visų pajamų);
- 30 000 eurų kitų pajamų (10 proc. visų pajamų).

Kadangi kooperatyvas, gavęs 270 000 eurų pajamų už realizuotą pieną, įsigytą iš savo narių, kurie verčiasi žemės ūkio veikla, tenkina PMĮ 5 str. 6 dalyje nustatytus reikalavimus, t.y. pajamų dalis iš žemės ūkio veiklos sudaro 90 proc. visų pajamų, todėl 2018 metais apmokestinamasis pelnas gali būti apmokestinamas 5 proc. tarifu.

Pavyzdys, kada kooperatinei bendrovei (koopertyvui) netaikoma PMĮ 5 str. 6 dalis

Žemės ūkio kooperatyvas X (toliau - kooperatyvas) 2018 metais apskaičiavo 700 000 eurų apmokestinamojo pelno. Kooperatyvas 2018 metais uždirbo 7 500 000 eurų pajamų, iš jų:

- 1 500 000 eurų pajamų už derliaus nuėmimo darbus (sudaro 20 proc. visų pajamų);

- 1 000 000 eurų pajamų už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus (sudaro 13,33 proc. visų pajamų);
- 5 000 000 eurų kitų pajamų (sudaro 66,67 proc. visų pajamų).

Kadangi kooperatyvo pajamos iš žemės ūkio veiklos sudaro tik 33,33 proc. visų pajamų ir neatitinka PMĮ 5 str. 6 dalyje keliamų reikalavimų, todėl kooperatyvas negali pasinaudoti PMĮ 5 str. 6 dalyje įtvirtinta lengvata dėl 5 proc. tarifo taikymo.

2.4. 2018 metais žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 10 procentų mokesčio tarifą

Kitų žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų, išskyrus kooperatines bendroves (kooperatyvus) ir vienetus nurodytus 5 straipsnio 2 dalyje, t. y. taikančius 5 proc. arba 0 proc. tarifą, kurių pajamos iš žemės ūkio veiklos per mokestinį laikotarpį sudaro daugiau kaip 50 proc., t. y. 50,01 proc. ir daugiau, visų žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų uždirbtų pajamų, 2018 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 10 proc. pelno mokesčio tarifą, o 2019 metų ir vėlesnių mokestinių metų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant bendrą apmokestinamojo pelno apmokestinimo taisyklę, t. y. vieną iš PMĮ 5 straipsnyje nurodytų pelno mokesčių tarifų (15 proc. arba 5 proc.).

Gaunamų pajamų priskyrimą žemės ūkio veiklos pajamoms reglamentuojančios nuostatos paašškintos skyrelyje 2.3. „Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas kooperatinėms bendrovėms (kooperatyvams)“.

Pavyzdys, kada 2018 metais žemės ūkio veiklą vykdančiam vienetui taikomas 10 proc. tarifas

UAB C 2018 metais vykdė grūdų auginimo (EVRK kodas 01.11 „Grūdinių (išskyrus ryžius), ankštinių ir aliejingų sėklų augalų auginimas“) bei mėsinių galvijų auginimo (EVRK 01.42.10 „Galvijų auginimas ir penėjimas mėšai“) veiklą. 2018 metais apskaičiavo 80 000 eurų apmokestinamojo pelno. UAB C 2018 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį uždirbo 450 000 eurų pajamų, iš jų:

- 420 000 eurų pajamų už realizuotus mėsinius galvijus ir realizuotus užaugintus grūdus (sudaro 93,34 proc. visų pajamų);
- 15 000 eurų kitų pajamų (gautos palūkanos už suteiktas paskolas) (3,33 proc. visų pajamų);
- 15 000 eurų neapmokestinamųjų pajamų pagal PMĮ 12 str. 2 punktą (3,33 proc. visų pajamų).

Kadangi UAB C, gavusi 420 000 eurų pajamų už realizuotus grūdus ir mėsinius galvijus, tenkina PMĮ nustatytą reikalavimą, t.y. 2018 metais pajamų dalis iš žemės ūkio veiklos sudaro 93,34 proc. visų pajamų, todėl 2018 metais apmokestinamasis pelnas gali būti apmokestinamas 10 proc. tarifu.

3. Lengvatos, susijusios su išmokomis, kuriomis leidžiama mažinti apmokestinamąjį pelną

3.1. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos

PMĮ 17¹ straipsnio 1 dalyje įtvirtinta lengvata, skatinanti vienetų vykdyti eksperimentinę plėtrą ir mokslinius tyrimus. Jeigu yra tenkinamos visos PMĮ 17¹ straipsnyje numatytos sąlygos, tuomet atitinkamos sąnaudos, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, gali būti tris kartus atskaitomos iš vieneto pajamų.

Pagal PMĮ 17¹ straipsnio 1 dalį apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, jeigu atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vienetu vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau - MTEP) sąvokos apibrėžtos PMĮ 2 str. 18 dalyje - t. y. **moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra** - kaip šios sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme. Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme (toliau - MSĮ) 4 straipsnyje įtvirtinami tokie mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apibrėžimai:

Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė (socialinė, kultūrinė) plėtra - sisteminga kūrybinė gamtos, žmogaus, kultūros ir visuomenės pažinimo veikla ir jos rezultatų panaudojimas (MSĮ 4 str. 11 punktą). Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra (toliau - MTEP) apima tris veiklos sritis: fundamentinius mokslinius tyrimus, taikomuosius mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą. **Fundamentiniai moksliniai tyrimai** - eksperimentiniai ir (arba) teoriniai pažinimo darbai, atliekami siekiant visų pirma įgyti naujų žinių apie reiškinių esmę ir (arba) stebimą tikrovę, tuo metu neturint tikslo konkrečiai panaudoti gautų rezultatų (MSĮ 4 str. 9 dalis).

Taikomieji moksliniai tyrimai - eksperimentiniai ir (arba) teoriniai darbai, atliekami norint gauti naujų žinių ir pirmiausia skiriami specifiniams praktiniams tikslams pasiekti arba uždaviniams spręsti (MSĮ 4 str. 26 dalis).

Eksperimentinė (socialinė, kultūrinė) plėtra - moksliniais tyrimais ir praktine patirtimi sukaupu pažinimu grindžiama sisteminga veikla, kurios tikslas - kurti naujas medžiagas, produktus ir įrenginius, diegti naujus procesus, sistemas ir paslaugas arba iš esmės tobulinti jau sukurtus ar įdiegtus, taip pat kurti, diegti arba iš esmės tobulinti moksliniais tyrimais ir praktine patirtimi sukaupu pažinimu grindžiamus žmogaus, kultūros ir visuomenės problemų sprendinius (MSĮ 4 str. 8 dalis).

Nuo 2012 m. birželio 14 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 650 „Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo“ (toliau - Nutarimas). Šio nutarimo tikslas - palengvinti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros išlaidų apskaitą ir įdiegti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikaciją, kurioje būtų detalizuotas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros skirstymas į etapus pagal veiklos pobūdį ir siekiamus rezultatus ir kuri galėtų būti taikoma planuojant, finansuojant, skatinant bei vertinant mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veiklas. Pagal nutarime įtvirtintas nuostatas, ūkio subjektui ar mokesčių administratoriui kilus neaiškumų dėl vykdomos veiklos priskyrimo MTEP, galima kreiptis į Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūrą, kuri atliks veiklos vertinimą ir pateiks ekspertines išvadas. Tokiu būdu tiek mokesčių administratorius, tiek veiklą vykdančią ūkio subjektas bus užtikrintas, kad atitinkama veikla atitinka MTEP veiklos reikalavimus.

Nutarime įtvirtinamas rekomendacinis MTEP etapų klasifikacijos aprašas (toliau - Aprašas), detalizuojantis MTEP etapus. Aprašo 1 punkte įtvirtinta, kad rekomenduojamos Aprašas nustato mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapus nuo žinių įgijimo iki produkto sukūrimo pagal juos atitinkančios veiklos aprašymus ir numatomus veiklos rezultatus. Pagal Aprašo 2 punktą vykdant mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veiklas, atskirų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų trukmė (darbų apimtys, lėšų sąnaudos) nevienoda ir priklauso nuo konkretaus kuriamo produkto (paslaugos). Tam tikrais atvejais (ypač socialinių ir humanitarinių mokslų ir meno srityse) kai kurie etapai (vienas ar keli) gali būti praleidžiami. Aprašo 3 punkte reglamentuojamos sąvokos:

Produktas - moksliniais tyrimais ir praktine patirtimi sukaupu pažinimu pagrįsta technologija, medžiaga, įrenginys, veislė, gyvūnų linija, procesas, sistema, paslauga, metodas, meno objektas arba kultūros ir visuomenės problemų sprendinys.

Technologija - įrankių, mechanizmų, techninių priemonių, gebėjimų, sistemų ar organizacinių metodų praktinio pritaikymo būdas, paprastai naudojamas materialiam (medžiaga, įrenginys, veislė, gyvūnų linija), virtualiam (programinė įranga, algoritmai) ar sociokultūriniam

(politikos, sporto, mokymo, meno kūrimo, auklėjimo, gydymo, verslo ir panašūs procesai) objektui sukurti.

Apraše detalizuoti fundamentinių mokslinių tyrimų, taikomųjų mokslinių tyrimų, eksperimentinės plėtros bei inovacijų atskiri etapai, pateikiamas tokių etapų metu vykdomos veiklos aprašymas - t. y. Aprašo 4 punkte pateikiama lentelė, detalizuojanti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapus pagal juos atitinkančios veiklos aprašymus ir numatomus pasiekti veiklos rezultatus.

MTEP yra mokslinės ir technologinės veiklos dalis. Be MTEP į mokslinę ir technologinę veiklą įeina mokslinis ir techninis mokymas ir specialistų rengimas bei mokslinės ir technologinės paslaugos.

Pagrindinis kriterijus, pagal kurį MTEP veikla atskiriama nuo su ja susijusių veiklos rūšių, yra tas, kad MTEP būtų apčiuopiamas naujumo elementas bei mokslinio ir (arba) technologinio neapibrėžtumo sprendimas, t.y. kai asmeniui, gerai susipažinusiam su visiems prieinamomis pagrindinėmis žiniomis konkrečioje srityje (ekspertui), problemos sprendimas nėra lengvai matomas. MTEP projektu turi būti siekiama mokslinės ar technologijų pažangos, o šio projekto rezultatas yra reikšmingas ne tik jį iniciavusiam bei vykdžiusiam asmeniui (vienetui).

Pagalbiniai kriterijai atskiriant MTEP nuo susijusios mokslinės, technologinės ir pramoninės veiklos gali būti šie (didesnė jų dalis, bet nebūtinai visi, turi būti patenkinti):

- projektu siekiama išspręsti mokslinę ar technologinę problemą - įgyti naujų žinių apie reiškinių esmę ar stebimą tikrovę, sukurti naują medžiagą, produktą, įrenginį, metodą ar technologiją, arba jau sukurtą iš esmės patobulinti;

- projekte naujai pritaikomos žinios ir technologijos;

- yra didelė tikimybė, kad projekto rezultatai bus naudingi, pritaikomi ir įdomūs ne tik jį vykdančiai organizacijai; tikėtina, kad šie rezultatai bus patentuoti;

- didžioji dauguma projekto vykdytojų yra asmenys, įgiję aukštąjį išsilavinimą, nemaža jų dalis turi mokslo laipsnį ar ilgalaikės darbo MTEP projektuose patirties;

- projekto vykdymui naudojami visuotinai pripažinti mokslinių tyrimų metodai arba kuriami nauji metodai.

MTEP neabejotinai priskirtini projektai, pilnai ar dalinai finansuojami nacionalinių ar tarptautinių programų, skirtų MTEP veiklai skatinti. Tas pats pasakytina apie veiklas, kurios yra logiškas neseniai nurodytų būdu finansuotų projektų tęsinys, ir veiklas, kurios tapo tokių projektų prielaida.

MTEP paprastai nelaikoma ši veikla:

- **Mokymas ir rengimas.** Mokymas ir personalo parengimas, pavyzdžiui, gamtos mokslų, inžinerijos, medicinos, žemės ūkio, socialinių ir humanitarinių mokslų srityse, atliekamas universitetuose ir specialiosiose aukštojo išsilavinimo institucijose, nėra MTEP.

- **Kita susijusi mokslinė ir technologinė veikla.** MTEP nepriskiriama mokslo ir techninės informacijos paslaugos, pavyzdžiui, mokslinės ir techninės informacijos rinkimas, kodavimas, klasifikavimas ir skleidimas, analizė, vertinimas, mokslinės ir technologinės literatūros vertimas ir redagavimas, statistiniai tyrimai bei perspektyvų rengimas, kokybės kontrolė, konsultavimo paslaugos.

Tačiau kita susijusi mokslinė ir technologinė veikla gali būti priskiriama MTEP tuo atveju, kai ji vykdoma išskirtinai ar pirmiausia MTEP tikslais ir yra MTEP dalis, pavyzdžiui, pirminės ataskaitos apie MTEP metu gautus duomenis rengimas turėtų būti įtrauktas į MTEP veiklą.

Bendrosios paskirties duomenų rinkimas nėra MTEP, pavyzdžiui, įprastinė topografinė kartografija, įprastiniai geologiniai, hidrologiniai, okeanografiniai ir meteorologiniai tyrimai, astronominiai stebėjimai, kitų duomenų apie socialinius ekonominius reiškinius rinkimas.

Duomenys, surinkti išimtinai ar pirmiausia kaip MTEP proceso dalis, yra įtraukiami į MTEP. Tokios pat taisyklės galioja ir duomenų apdorojimui bei aiškinimui. Kai šie duomenys yra specialiai surenkami arba apdorojami MTEP tikslais, šios išlaidos turėtų būti įtrauktos į MTEP skirtas išlaidas; į jas įtraukiamos ir duomenų planavimo, sisteminimo ir kitos išlaidos. Tačiau duomenys, surinkti kitais arba bendrais tikslais, pvz., ketvirtinių duomenų apie nedarbą atranka, neturėtų būti įtraukiami į MTEP, net jeigu jie yra naudojami MTEP. Rinkos tyrimai taip pat neturėtų būti įtraukti į MTEP. Rinkos tyrimai, kurie sudaro neatskiriamą vykdomo MTEP projekto dalį, ir kurių metu yra

vykdomi kryptingi moksliniai, technologiniai ar panašūs tyrinėjimai, turėtų būti priskiriami prie MTEP.

MTEP taip pat iš esmės nepriskiriama tokios veiklos kaip bandymai, testavimas ir standartizacija; įgyvendinamumo tyrimai, t. y. siūlomų inžinerinių projektų tyrimas panaudojant egzistuojančias technologijas tam, kad būtų gauta papildoma informacija prieš nusprendžiant įdiegti. Tačiau, atkreiptinas dėmesys, jog pačių MTEP projektų įgyvendinamumo tyrimai yra MTEP dalis.

Taip pat MTEP yra priskiriami išsamūs bandymai, kurių pagrindu yra atliekamas tolesnis projektavimas bei inžinerija. Jeigu pradinė gamybos fazė nelemia tolesnio projektavimo ir inžinerijos, ji neturėtų būti laikoma MTEP, kadangi pirminis tikslas jau yra ne tolesnis produktų tobulinimas, o gamybos proceso pradžia.

Bandomųjų gamyklų kūrimas ir veikimas yra MTEP dalis tol, kol pagrindinis tikslas yra įgyti patirties bei rinkti inžinerinius ir kitus duomenis, kurie bus naudojami:

- hipotezėms kelti;
- naujų produktų formulėms sudaryti;
- naujų produktų specifikacijoms rengti;
- specialiai įrangai arba konstrukcijoms, reikalingoms naujiems procesams, kurti;
- darbo instrukcijoms ar proceso vadovams rengti.

Jeigu, pasibaigus eksperimentinei fazei, bandomoji gamykla tampa normaliai veikiančia komercinės gamybos įmone, jos veikla nebegali būti priskiriama MTEP.

MTEP nelaikoma įprastinė programinės įrangos plėtra, visa administracinė bei teisinė veikla, susijusi su patentais ir licencijomis. Pažymėtina, kad patentinė veikla, tiesiogiai susijusi su MTEP, yra MTEP. Įprastinė programinės įrangos kūrimo veikla apima darbą su sisteminiiais-specifiniais arba programiniais specifiniais pasikeitimais, kurie buvo viešai prieinami prieš pradedant darbą. Techninės problemos, kurios buvo išspręstos ankstesniuose projektuose, tose pačiose operacinėse sistemose ir kompiuterių architektūroje, taip pat įprasta kompiuterių priežiūra irgi nelaikoma MTEP.

Toliau pateikiami pavyzdžiai iliustruoja su programine įranga susijusią įprastinę veiklą, kuri nelaikoma MTEP:

- versle naudojama programinė įranga ir informacinių sistemų kūrimas, taikant žinomus metodus ir turimas programinės įrangos priemones;
- esamų sistemų aptarnavimas;
- kompiuterinių kalbų konvertavimas ir/ar vertimas;
- taikomųjų programų praturtinimas naujomis vartojimo funkcijomis;
- sistemų klaidų suradimas ir pašalinimas;
- esamos programinės įrangos pritaikymas;
- vartotojo dokumentacijos parengimas.

Kad programinės įrangos kūrimo projektas būtų laikomas MTEP, jis turi būti užbaigiamas priklausomai nuo mokslinės ir/ar technologinės pažangos, o projekto tikslu turi būti laikomas sistemingas mokslinės ir/arba technologinės problemos sprendimas. Esamos programos ar sistemos atnaujinimas, papildymas ar pakeitimas gali būti laikomas MTEP, jeigu skatina mokslinę ir/arba technologinę pažangą, pasireiškiančią žinių gausėjimu. Mokslinė ir arba technologinė pažanga programinėje įrangoje gali būti pasiekta net jeigu projektas nėra baigtas, kadangi nesėkmė gali suteikti kompiuterinės programinės įrangos kūrėjams žinių, pavyzdžiui, kad tam tikras būdas yra nesėkmingas.

Toliau pateikiami pavyzdžiai iliustruoja su programinės įrangos kūrimu ar plėtra susijusią veiklą, kuri yra laikoma MTEP:

- tyrimai, padedantys kurti naujas teorinės informatikos teoremas ir algoritmus;
- informacinių technologijų plėtra operacinių sistemų, programavimo kalbų, duomenų valdymo, komunikacinės programinės įrangos ir programinės įrangos kūrimo priemonių lygiu;
- interneto technologijų kūrimas;

- programinės įrangos projektavimo, tobulinimo, sklaidos ir palaikymo metodų moksliniai tyrimai;
- programinės įrangos kūrimas, lemiantis pažangą bendroje informacijos kaupimo, perdavimo, saugojimo, atkūrimo, valdymo ar vizualizavimo srityse;
- eksperimentinė veikla, siekiant užpildyti programinės įrangos tobulinimo technologijos žinių spragas;

Daugeliu atvejų MTEP pasireiškia per programinę įrangą, kuri yra naujoviška ne techninėmis, o savo funkcinėmis galimybėmis. Naujos taikomosios programinės įrangos kūrimas, esminis operacinių sistemų patobulinimas priklauso MTEP sričiai.

- **Kita pramoninė veikla.** MTEP nepriskiriami visi kiti tolesni moksliniai, techniniai, komerciniai ir finansiniai veiklos etapai, būtini naujų arba patobulintų gaminių ar paslaugų įdiegimui bei naujų ar patobulintų procesų komerciniam panaudojimui. Ši veikla apima technologijos įsigijimą, įrengimą ir pramonės inžineriją, niekur kitur nepriskirtą pramoninį projektavimą, kito turto įsigijimą, gamybos paleidimą ir naujų bei patobulintų gaminių rinkodarą. MTEP taip pat nėra gamyba ir su ja susijusi techninė veikla. Tokia gamybos bei su ja susijusi techninė veikla apima pramoninę gamybą ir jos ikigamybinę stadiją, prekių ir paslaugų paskirstymą, įvairias giminingas technines paslaugas verslo įmonių sektoriuje ir ekonomikoje apskritai, kartu su gimininga veikla naudojant socialinių mokslų dalykus, pavyzdžiui, rinkos tyrimus.

Pavyzdžiui, prekių dekoravimo, etikečių sukūrimo, dizaino ir panaši veikla, susijusi prekių įvedimu į rinką, nelaikoma MTEP.

- **Administravimas ir kita pagalbinė veikla, kuri nėra vykdoma vien tik MTEP tikslams.** Administravimo ir biuro veikla, vykdoma ne vien tik MTEP, pavyzdžiui, centrinių finansų ir personalo departamentų veikla, nelaikoma MTEP. Atkreiptinas dėmesys, kad administruojančio personalo, t. y. MTEP nedalyvaujančių darbuotojų, darbo užmokesčio, nuo jų apskaičiuotų PSD ir VSD įmokų sąnaudos nėra MTEP darbų sąnaudos.

Prototipo(-ų) projektavimas, konstravimas ir bandymas paprastai patenka į MTEP, tačiau iki tol, kol atliekami visi būtini prototipo(-ų) pakeitimai, bandymas užbaigtas sėkmingai, o galutinis MTEP tikslas yra pasiektas. Jeigu prototipas pradedamas eksploatuoti vieneto komercinėje veikloje, tai nebelaikoma MTEP.

Nuostatų, reglamentuojančių lengvatos dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos darbų sąnaudų, taikymas.

MTEP darbų sąnaudos nekaupiamos - atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos. Remiantis PMĮ 17¹ str. 1 dalies nuostatomis, MTEP veiklos sąnaudas (išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas), patirtas tuo mokestiniu laikotarpiu, galima atskaityti iš pajamų tris kartus, jei atliekami MTEP darbai yra susiję su vieneto įprastine vykdoma ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

MTEP sąnaudos nesiejamos su ataskaitinio laikotarpio pajamomis ir priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams ir tais atvejais, kai vienetas MTEP darbus atliks tikėdamasis gautus darbų rezultatus panaudoti ateities veikloje arba, jei tokie gauti darbų rezultatai neatitinka vieneto lūkesčių ir jie nebus panaudoti vieneto ekonominėje veikloje, tačiau įgytomis žiniomis bei patirtimi vienetas gaus ekonominę naudą (pavyzdžiui, išvengs nuostolių) ateityje.

Sąnaudos, patirtos fundamentiniams moksliniams tyrimams, kurie yra vykdomi tikintis, kad jie sudarys plačią žinojimo bazę, galinčią sudaryti pagrindą išspręsti žinomas ar laukiamas, dabarties ar ateities problemas ar galimybes, yra MTEP sąnaudos.

PMĮ 17¹ str. 2 dalyje reglamentuojama, *kad mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos veikloje naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos iš pajamų atskaitomos PMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka.* Taigi MTEP veikloje naudojamo ilgalaikio turto, pavyzdžiui, pastatytų ar įsigytų pastatų, įrengimų, kompiuterinės įrangos, licencijų ir panašių, nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos iš pajamų atskaitomos vieną kartą, PMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka.

Pagal PMĮ 17¹ str. 3 dalį, kai mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos darbai įsigijami iš kito vieneto ar fizinio asmens, dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų pagal

PMĮ 17¹ 1 dalies nuostatas tik tais atvejais, jei įsigyti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, kuri nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Tais atvejais, kai MTEP darbai įsigijami iš kitos įmonės ar fizinio asmens, dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų tris kartus tik tuo atveju, jei įsigyti MTEP darbai atlikti:

- Europos ekonominės erdvės valstybėje arba
- valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Užsakovams, perkantiems MTEP darbus, lengvata taikoma tuomet, kai užsakovai įsigyja sudedamuosius MTEP darbus, kuriuos panaudos savo pačių vykdomuose MTEP darbuose. Užsakovo, perkančio MTEP darbus pagrindinis tikslas turėtų būti toliau techniškai tobulinti produktą ar procesą. Tačiau, jeigu perkamas MTEP produktas, procesas ar metodas yra iš esmės parengtas, o pagrindinis tikslas yra plėtoti rinkas, atlikti ikigamybinį planavimą ar pasiekti, kad gamybos ar kontrolės sistema funkcionuotų sklandžiai, toks darbas nebelaikomas MTEP, todėl tokio MTEP produkto, proceso ar metodo įsigijimo sąnaudos nelaikomos MTEP sąnaudomis.

Pavyzdys, kada sąnaudos nelaikomos MTEP sąnaudomis

Vienetas įsigyja patentą, suteikiantį teisę gaminti ir platinti tam tikrus patentuotus maisto papildus. Patento įsigijimo sąnaudos nelaikomos MTEP sąnaudomis PMĮ 17¹ straipsnio prasme.

MTEP lengvata taikoma tuomet, kai MTEP darbų rezultatus vienetas panaudoja savo veikloje, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda. Dėl to, jeigu iš kito vieneto ar fizinio asmens įsigijami MTEP darbai sukuria intelektinės nuosavybės teises (pavyzdžiui, pramoninė, gamybinė informacija, patentai, prekės ženklai, autorinės teisės ir panašiai) įsigyjant šiuos darbus, su MTEP darbų rezultatais susijusios intelektinės nuosavybės teisės ar jų dalis turi pereiti vienetai.

Tuo atveju, jeigu vienetas MTEP darbus perka iš kitų asmenų ir vėliau juos tik perparduoda kitiems asmenims, PMĮ 17¹ straipsnio nuostatose įtvirtinta lengvata netaikoma.

PMĮ 17¹ str. 2 dalyje įtvirtinta, kad sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos darbų sąnaudoms tvarką tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Sąnaudų, priskiriamų MTEP darbų sąnaudoms, pripažinimo tvarka nustatyta 2008 m. lapkričio 19 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1183 (toliau - Nutarimas). Pagal Nutarimo 3 punktą *apmokestinamasis vienetas privalo turėti apmokestinamojo vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens patvirtintą MTEP darbų dokumentaciją, kurioje aprašyti atliekami MTEP darbai (jų tikslai, vykdymo eiga, kita svarbi informacija).* MTEP darbų dokumentacijoje turėtų būti pateikiama: apibūdinimas kuo pasireiškia vieneto vykdomų MTEP darbų naujumas ir pažanga, mokslinės arba technologinės problemos ar neapibrėžtumo sprendimas, kokie metodai, atliekant MTEP darbus, yra taikomi, kokie MTEP darbų vykdymo rezultatai yra gauti (numatomi gauti), kaip tie rezultatai yra (arba bus) panaudojami vieneto veikloje, kokios sąnaudos yra patirtos MTEP darbams atlikti, sąnaudų sumos, pritaikius MTEP lengvatą, paskaičiavimas, jeigu vienetas taiko MTEP veikloje naudojamam ilgalaikiam turtui trumpesnius nusidėvėjimo normatyvus - tai informacija apie tokį turtą ir jo nusidėvėjimo sumas ir pan. Jeigu apmokestinamasis vienetas sąnaudas patiria atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbų dokumentacijoje turi būti nurodyti nusistatyti pagrįsti kriterijai, pagal kuriuos apmokestinamojo vieneto sąnaudos proporcingai priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms.

Nutarimo 4 punkte pateiktas MTEP darbų sąnaudų sąrašas - t. y. *MTEP darbų sąnaudoms priskiriamos:*

1. *MTEP darbuose tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir nuo jo apskaičiuotų privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau - PSD) ir valstybinio socialinio draudimo įmokų sąnaudos (toliau - VSD).* Jei darbuotojas tiesiogiai nedalyvauja MTEP darbuose, pavyzdžiui, atlieka tik MTEP projektų planavimo ir (ar) valdymo funkcijas, tuomet šio darbuotojo darbo užmokesčio ir nuo jų apskaičiuotų PSD bei VSD įmokų sąnaudos MTEP sąnaudoms

nepriskiriamos. Jeigu darbuotojas atlieka ne tik MTEP projektų planavimo ir (ar) valdymo funkcijas, bet ir pats vykdo MTEP darbus, tai pagal vieneto nusistatytus pagrįstus kriterijus MTEP darbams tenkanti darbuotojo darbo užmokesčio dalis ir nuo jos apskaičiuotos PSD ir VSD įmokos gali būti priskiriamos MTEP sąnaudoms.

2. *Komandiruočių, tiesiogiai susijusių su MTEP darbais ir būtinų MTEP darbams atlikti, sąnaudų. Todėl atkreiptinas dėmesys, kad MTEP darbų sąnaudoms nepriskiriamos komandiruočių, tiesiogiai nesusijusių su MTEP darbais, sąnaudų.*

3. *MTEP darbuose sunaudotų žaliavų ir (arba) medžiagų, kito trumpalaikio turto sąnaudų.*

4. *Sąnaudų, patirtų perkant paslaugas (mokslinio pobūdžio konsultacines paslaugas, patalpų ir (arba) įrengimų nuomos, komunalinių paslaugų, remonto, sandėliavimo, telekomunikacijų ir kitas paslaugas), tiesiogiai susijusias su MTEP darbais ir būtinas MTEP darbams atlikti.* Patalpų nuomos, komunalinių paslaugų pirkimo bei panašios sąnaudų MTEP darbų sąnaudomis visa apimtimi pripažįstamos tais atvejais, kai vienetas MTEP darbams vykdyti turi atskirą struktūrinį padalinį, t. y. atskiras patalpas, arba, pavyzdžiui, vieneto veiklos vykdymo patalpose yra įsteigta atskira laboratorija. Jeigu vienetas minėtas sąnaudas patiria atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbams tenkančios sąnaudų, remiantis vieneto nusistatytais pagrįstais kriterijais, turi būti proporcingai paskirstytos (pavyzdžiui, pagal patalpų plotą).

5. *Sąnaudų, patirtų įsigyjant MTEP darbų sudedamuosius darbus iš kito apmokestinamojo vieneto ar fizinio asmens, jeigu tokie įsigyti darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, kuri nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir taiko jos nuostatas.*

6. *Nuo MTEP darbų sąnaudų apskaičiuotos pirkimo ir importo pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurios neatskaitomos pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas.*

Pagal Nutarimo 5 punktą, jeigu apmokestinamasis vienetas šio aprašo II skyriuje (t.y. minėto MTEP darbų sąnaudų sąrašo) nurodytas sąnaudas patyrė atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbų sąnaudomis laikoma tik ta sąnaudų dalis, kuri buvo patirta atliekant MTEP darbus. Tokiu atveju apmokestinamasis vienetas turi proporcingai apskaičiuoti, kokia šių patirtų sąnaudų dalis tenka MTEP darbams. Nutarimo 6 punkte reglamentuojama, kad MTEP darbų sąnaudų turi būti sumažintos MTEP darbams atlikti (įsigyti) panaudotų nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, kitų valstybės pinigų fondų, savivaldybių fondų, Europos Sąjungos ir kitos finansinės paramos lėšų suma, jeigu buvo gautos tokios lėšos ar tokia parama.

Jeigu vieną mokestinį laikotarpį vienetas pritaiko MTEP lengvatą visoms MTEP sąnaudoms, tačiau jam pasibaigus kitą laikotarpį už tą MTEP projektą gauna valstybės, savivaldybės ar Europos Sąjungos finansinę paramą, tokiu atveju vienetas turi patikslinti praėjusio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją, ir tokios gautos finansinės paramos suma sumažinti to laikotarpio MTEP sąnaudas.

5 proc. mokesčio tarifo taikymas mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą vykdančioms vienetams (PMĮ 5 str. 7 dalis)

Pagal PMĮ 5 str. 7 dalį, nuo 2018 metų Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių pagal šioje dalyje nustatytą formulę apskaičiuota apmokestinamojo pelno iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, kaip tai apibrėžta šioje dalyje, dalis apmokestinama taikant 5 procentų mokesčio tarifą, jeigu:

1) pajamas iš minėto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gauna tik jį sukūręs Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė ir tik jie dėl minėtų pajamų uždirbimo patiria visas išlaidas ir

2) turtas yra pagal autorių teisę saugoma kompiuterio programa ar patentabilumo kriterijus (naujumas, išradimo lygis, pramoninis pritaikomumas) atitinkantis išradimas, apsaugotas Europos patentų tarnybos, Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išduotais patentais ar papildomos apsaugos liudijimais.

Šios dalies nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės sukurtas turtas yra jų naudojamas pagal išimtinę licenciją. Lengvata pradedama taikyti, kai jau yra atsiradusios autorių teisės, paduota patento paraiška, jau esant išduotam patentui, įsigaliojus papildomos apsaugos liudijimui ar kai yra suteikta išimtinė licencija.

Formulė:

$$\frac{\text{Tinkamos išlaidos}}{\text{Visos išlaidos}} \times \text{pelnas iš turto naudojimo}$$

Tinkamos išlaidos - sąnaudos, patirtos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje sukuriant turtą, priskirtinos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms, kurios tris kartus gali būti atskaitomos iš pajamų. Šios sąnaudos negali būti patirtos dėl susijusių asmenų veiklos. Į formulę įtraukiama apskaičiuota tinkamų išlaidų suma padidinama 30 procentų, tačiau tokia padidinta suma negali būti didesnė už apskaičiuotą visų išlaidų sumą.

Visos išlaidos - visos sąnaudos, priskirtinos leidžiamiesiems atskaitymams ar ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams, patirtos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje sukuriant turtą, išskyrus palūkanas ir pastatų nusidėvėjimo sąnaudas.

Pelnas iš turto naudojimo - apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas iš paties mokesčio mokėtojo vykdomoje mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje sukurtu turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautų pajamų (įskaitant honorarus ir kompensacijas už pažeistas intelektinės nuosavybės teises) atskaičius šioms pajamoms tenkančius leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

Kaip jau minėta, šios nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu pajamas iš minėto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gauna tik jį sukūręs vienetas ir tik tas vienetas dėl minėtų pajamų uždirbimo patiria visas išlaidas. Taikant šias PMĮ nuostatas turtas suprantamas kaip pagal autorių teisę saugoma kompiuterio programa ar patentabilumo kriterijus (naujumas, išradimo lygis, pramoninis pritaikomumas) atitinkantis išradimas, apsaugotas Europos patentų tarnybos, Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išduotais patentais ar papildomos apsaugos liudijimais. Šios dalies nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai vieneto sukurtas turtas yra jo naudojamas pagal išimtinę licenciją.

Lengvata pradedama taikyti, apmokestinant apmokestinamąjį pelną už tą mokestinį laikotarpį, kurį yra atsiradusios autorių teisės, paduota patento paraiška, jau esant išduotam patentui, įsigaliojus papildomos apsaugos liudijimui ar kai yra suteikta išimtinė licencija (išsamiai nuostatų taikymas paaiškintas PMĮ 5 str. 7 dalies komentare).

3.2. Kino lengvata

Kino lengvata taikoma: 1) mažinant apmokestinamąsias pajamas filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų suma; 2) mažinant pelno mokestį filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų suma.

Lietuvos filmo gamintojo sąvoka (PMĮ 2 str. 16¹d.) skirta apibrėžti asmenis, kurių vykdomai filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai skiriamoms lėšoms gali būti taikomos PMĮ 17² ir 46² straipsniuose nustatytos lengvatos. Lietuvos filmo gamintoju minėtuose PMĮ straipsniuose nustatytų lengvatų taikymo tikslais gali būti:

- 1) nuolatinis Lietuvos gyventojas arba
- 2) Europos ekonominės erdvės valstybės (toliau - EEE valstybė) pilietis, veikiantis per nuolatinę bazę Lietuvoje arba,
- 3) Lietuvos vienetas arba,
- 4) EEE valstybės vienetas, veikiantis per nuolatinę buveinę Lietuvoje, jei šie asmenys
 - verčiasi filmų gamyba ir
 - yra atsakingi už kūrybinį, organizacinį, finansinį filmo ar jo dalies gamybos procesą.

Fizinių asmenų, kurie pagal GPMĮ yra laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais, apibrėžimas įtvirtinamas GPMĮ 4 straipsnyje (žr. GPMĮ 4 straipsnio komentarą). Nuolatinės bazės apibrėžimas įtvirtinamas GPMĮ 2 straipsnio 13 dalyje (žr. GPMĮ įstatymo 2 straipsnio 13 dalies komentarą). Lietuvos vieneto ir nuolatinės buveinės apibrėžimai įtvirtinti PMĮ 2 straipsnio 2 ir 22 dalyse (žr. PMĮ šių dalių komentarus).

PMĮ 17² ir 46² straipsniuose nustatytos lengvatos gali būti taikomos tik tuomet, kai aukščiau nurodyti asmenys yra laikomi Lietuvos filmo gamintoju neatlygintinių lėšų skyrimo momentu. Asmuo gali būti pripažįstamas Lietuvos filmo gamintoju, nepaisant to, kad:

- jis nėra (netampa) gaminamo filmo autorių ir gretutinių teisių turėtoju ir
- tik teikia filmo ar jo dalies gamybos paslaugas, t.y. faktiškai gamina užsakytą filmą ar jo dalį (užsakyto filmo sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos kultūros ministro 2013 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. ĮV-865 patvirtinto aprašo 2.7 punkte).

3.2.1. Apmokestinamųjų pajamų mažinimas dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų

Apmokestinamųjų pajamų mažinimą dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų reglamentuoja PMĮ 17² str.

Pagal PMĮ 17² str. 1 dalį, *apskaičiuojant pelno mokestį, šio straipsnio nustatyta tvarka iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimamos neatlygintinai Lietuvos filmo gamintojui laikotarpiu nuo 2014 m. sausio 1 d. iki 2018 m. gruodžio 31 d. suteiktos lėšos filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje, kai:*

1) filmas atitinka Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus kultūrinio turinio ir gamybos vertinimo kriterijus ir

2) ne mažiau kaip 80 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų patiriama Lietuvos Respublikoje ir Lietuvos Respublikoje patirtos išlaidos, neatsižvelgiant į šio straipsnio 3 dalyje nurodytas išlaidas, yra ne mažesnės kaip 43 000 eurų, ir

3) bendra visų Lietuvos vienetų ar užsienio vienetų per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje suteiktų lėšų suma neviršija 20 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų.

Šis straipsnis reglamentuoja apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarką, suteikus lėšas filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos filmo gamintojui. Lietuvos filmo gamintojo sąvoka apibrėžta PMĮ 2 straipsnio 16¹ dalyje .

PMĮ 17² straipsnio nustatyta tvarka mažinti apmokestinamąjį pelną (o PMĮ 46² straipsnio nustatyta tvarka - pelno mokestį) gali šie asmenys (toliau - Investuotojai):

- Lietuvos vienetas, neatlygintinai suteikęs lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos filmo gamintojui arba

- užsienio vienetas, neatlygintinai suteikęs lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos filmo gamintojui per nuolatinę buveinę Lietuvoje.

Lietuvos filmo gamintojas ir Investuotojas yra atskiri asmenys.

Investuotojo, mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas Lietuvos filmo gamintojui 2014-2018 m. laikotarpiu faktiškai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai suma, jei išpildomos visos trys PMĮ nurodytos sąlygos:

1) filmas atitinka Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus kultūrinio turinio bei gamybos vertinimo kriterijus ir

2) ne mažiau kaip 80 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų patiriama Lietuvos Respublikoje ir Lietuvos Respublikoje patirtos išlaidos, neatsižvelgiant į šio straipsnio 3 dalyje nurodytas išlaidas, turi būti ne mažesnės kaip 43 000 eurų, ir

3) bendra visų Lietuvos vienetų ar užsienio vienetų per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje suteiktų lėšų suma neviršija 20 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų.

Filmo tinkamumo vertinimas.

Filmo atitikimą nustatytiems kultūrinio turinio bei gamybos vertinimo kriterijams patvirtina Filmą kvalifikuojanti pažyma, kurią išduoda Lietuvos kino centras Lietuvos Respublikos kultūros

ministro 2013 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. IV-865 patvirtintame Lietuvos Respublikoje gaminamo filmo gamybos ir kultūrinio turinio, įskaitant filmo scenarijų, vertinimo kriterijų tvarkos apraše (toliau - Aprašas) nustatyta tvarka.

Atkreiptinas dėmesys, kad jei lėšos neatlygintinai suteikiamos filmo dalies gamybai, nustatytus kultūrinio turinio ir gamybos vertinimo kriterijus turi atitikti filmas, o ne jo dalis.

Filmo ar jo dalies gamybos išlaidų tinkamumo vertinimas.

Filmo ar jo dalies gamybos išlaidos laikomos atitinkančiomis komentuojamos straipsnio dalies reikalavimus, jei:

- tai nėra PMĮ 17² straipsnio 3 dalyje nurodytos išlaidos ir
- patvirtinama, kad Lietuvos Respublikoje patirta ne mažiau nei 43 000 Eur filmo ar jo dalies gamybos išlaidų ir
- Lietuvos Respublikoje patirtos išlaidos sudaro ne mažiau nei 80 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų, nepatenkančių į PMĮ 17² straipsnio 3 dalyje nurodytų išlaidų sąrašą.

Vertinant filmo ar jo dalies gamybos išlaidas, laikoma, kad išlaidos patirtos Lietuvos Respublikoje, kai jos sumokamos:

- Lietuvos vienetui ar nuolatiniam Lietuvos gyventojui arba
- užsienio vienetui, jei taip jo gautos pajamos yra Lietuvos pelno mokesčio bazė (žr. PMĮ 4 straipsnio 3 ir 4 dalies komentara) arba
- nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, jei taip jo gautos pajamos yra Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas (žr. GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies komentara).

Pavyzdžiai

1. Lietuvoje kuriamo filmo visos gamybos sąnaudos - 120 000 Eur, iš kurių 27 000 Eur sumokama Latvijos įmonei, teikiančiai apšvietimo ir vaizdo kamerų nuomos paslaugas, ne per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Kadangi filmo gamybos išlaidos užsienyje (Latvijoje) sudaro 22,5 proc. visų filmo gamybos išlaidų, neatlygintinai lėšų suteikę vienetai PMĮ 17² ir 46² straipsniuose įtvirtintomis lengvatomis pasinaudoti negalės.

2. Filmo gamintojas Lietuvoje kuria filmą, kurio bendras biudžetas 80 000 Eur. Filmo parengiamiesiems darbams, reklamai ir rinkodarai filmo gamintojas patiria 48 000 Eur išlaidų. Investavęs į tokį filmą vienetas savo apmokestinamųjų pajamų susimąžinti negalės, kadangi bendras filmo biudžetas neatitinka PMĮ nustatytų reikalavimų: atėmus netinkamas išlaidas (48 000 Eur), bendras filmo biudžetas yra mažesnis nei 43 000 Eur (80 000 Eur - 48 000 Eur = 32 000 Eur).

Vertinant išlaidų tinkamumą, filmo ar jo dalies gamybos išlaidų patyrimo momentas nėra svarbus. Svarbu tik tai, kad išlaidos, atitinkančios PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktų reikalavimus, būtų patirtos filmui, kuris atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytus kriterijus.

Neatlygintinai suteiktų lėšų dydžio tinkamumo vertinimas.

Neatlygintinai filmo ar jo dalies gamybai suteiktų lėšų dydis yra tinkamas, kai neviršija 20 procentų visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų. Vadinasi, vertinant neatlygintinai suteiktų lėšų dydžio tinkamumą, neatsižvelgiama į filmo ar jo dalies gamybos išlaidų rūšį ar tai, kur jos patiriamos.

Jei filmo arba jo dalies gamybai lėšas suteikia keli vienetai, tai PMĮ lengvata, nustatyta tiek šiame, tiek ir PMĮ 46² straipsnyje, taikoma tik tai daliai neatlygintinai suteiktų lėšų, kuri bendrai neviršija 20 proc. visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų.

Pavyzdys

Filmas gaminamas Lietuvoje, visos filmo gamybos išlaidos - 2 000 000 Eur - patiriamos Lietuvoje. Lietuvos vienetai filmo gamybai neatlygintinai suteikė 280 000 Eur ir 310 000 Eur (iš viso - 590 000 Eur). Atsižvelgiant į tai, kad PMĮ 17² ir 46² straipsniuose įtvirtintomis lengvatomis Investuotojas galėtų pasinaudoti tik ta neatlygintinai suteiktų lėšų Lietuvos filmo gamybai dalimi, kuri neviršijo 20 proc. visų filmo gamybos išlaidų, todėl maksimali neatlygintinai suteiktų lėšų suma, kuriai būtų taikomos minėtos PMĮ lengvatos, yra 400 000 Eur (2 000 000 Eur x 20/100 proc.). Vertindami, kokiai suteiktų lėšų daliai investuotojai gali taikyti mokestinę lengvatą, nustatome jų suteiktų lėšų dalį bendroje suteiktų lėšų sumoje: pirmojo investuotojo suteiktų lėšų suma, atitinkanti PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 3 punkto reikalavimus, lygi 189 830 Eur (400 000 Eur x (280 000 Eur / 590 000 Eur)), antrojo - 210 170 Eur (400 000 Eur x (310 000 Eur / 590 000 Eur)).

Norėdamas pasinaudoti PMĮ 17² ir 46² straipsniuose įtvirtintomis lengvatomis, Investuotojas turi faktiškai suteikti lėšas Lietuvos filmo gamintojui ir šios lėšos turi būti suteiktos neatlygintinai, t. y. Investuotojas negali gauti jokios kitos ekonominės naudos iš filmo ar jo dalies gamybos.

PMĮ 17² str. 2 dalyje numatyta, kad *iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimama ne daugiau kaip 75 procentai neatlygintinai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvos Respublikoje. Šios suteiktos lėšos iš apmokestinamųjų pajamų atimamos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį buvo gauta Lietuvos Respublikos Vyriausybės įgalios institucijos nustatyta tvarka išduodama pažyma apie filmo gamintojui neatlygintinai suteiktų lėšų panaudojimo atitiktį PMĮ 17² straipsnyje nustatytiems reikalavimams (toliau - investicijos pažyma).* Taigi, iš apmokestinamųjų pajamų Investuotojas gali atskaityti ne daugiau kaip 75 proc. neatlygintinai suteiktų lėšų filmo ar jo dalies gamybai, kai šios neatlygintinai suteiktos lėšos buvo panaudotos laikantis PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų.

Pavyzdžiai

1. Investuotojas Lietuvos filmo gamintojui neatlygintinai suteikė 60 000 Eur Lietuvos filmo gamintojo filmo, kuris atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintus reikalavimus, gamybai, o filmo gamybos išlaidos atitinka to paties straipsnio 1 dalies 2 punkto reikalavimus. Sakykime, kad ši suma neviršija 20 proc. bendro filmo biudžeto, todėl Investuotojas, kuriam išduota investicinė pažyma, iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti 45 000 Eur (60 000 Eur x 75 proc.), o likusi 25 proc. dalis, t. y. 15 000 Eur (60 000 Eur - 45 000 Eur) suma, priskiriama neleidžiamiesiems atskaitymams.

2. Lietuvoje pagamintos filmo dalies, kuriai buvo išduota Lietuvos kino centro direktoriaus patvirtintos formos filmą kvalifikuojanti pažyma, bendra išlaidų suma - 145 000 Eur, iš kurių 14 500 Eur buvo patirta ne Lietuvoje. Filmo dalies gamybai du investuotojai neatlygintinai suteikė 35 000 Eur ir 23 000 Eur (bendra suteikta suma - 58 000 Eur). Pagal auditoriaus išvadas, 12 000 Eur išlaidų buvo pripažintos netinkamomis PMĮ 17² straipsnio 3 dalies prasme, todėl bendra filmo dalies gamybos tinkamų išlaidų suma yra 133 000 Eur (145 000 Eur - 12 000 Eur). Nustatant, ar ir kokio dydžio PMĮ 17² straipsnio 2 dalyje įtvirtinta lengvata gali būti pritaikyta investuotojui, vertinami PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje išdėstyti reikalavimai:

- ar buvo gaminamas filmas, kuriam buvo išduota filmą kvalifikuojanti pažyma (patvirtinimas, kad filmas, kurio dalis buvo gaminama Lietuvoje, atitinka kultūrinio turinio ir gamybos vertinimo kriterijus);

- ar Lietuvos Respublikoje patirtos tinkamos išlaidos yra didesnės nei 43 000 Eur (Lietuvoje patirta 118 500 Eur (145 000 Eur bendrų išlaidų - 12 000 Eur netinkamų išlaidų - 14 500 Eur užsienyje patirtų išlaidų)), ir ne mažiau kaip 80 proc. tinkamų filmo dalies gamybos išlaidų patirta Lietuvoje (118 500 Eur (Lietuvoje patirtos tinkamos išlaidos) / 133 000 Eur (bendros patirtos tinkamos išlaidos) x 100 proc. = 89,1 proc.): filmo dalies gamybos išlaidos atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punkto reikalavimus;

- ar neatlygintinai suteiktų lėšų suma, atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 3 punkto reikalavimus, t. y. neviršija 20 proc. visų filmo dalies gamybos išlaidų (29 000 Eur (145 000 Eur bendra išlaidų suma x 20/100)).

Taigi, nustatydami, kokia suteiktų lėšų dalimi Investuotojai galės susimažinti savo apmokestinamąjį pelną, apskaičiuojame jų suteiktų lėšų dalį bendroje suteiktų lėšų sumoje: pirmojo Investuotojo lėšų, kurioms gali būti taikoma lengvata, suma yra 17 500 Eur (29 000 Eur x (35 000 Eur/ 58 000 Eur)), o antrojo - 11 500 Eur (29 000 Eur x (23000 Eur/ 58 000 Eur)).

Todėl Investuotojai iš apmokestinamųjų pajamų galės atimti atitinkamai pirmasis - 13 125 Eur (17 500 Eur x 75 proc.) ir antrasis - 8625 Eur (11 500 Eur x 75 proc.).

Neatlygintinai suteiktų lėšų dalis iš apmokestinamųjų pajamų atimama tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo Investuotojas iš Lietuvos kino centro gauna investicijos pažymą.

Pavyzdys

Investuotojas 2018 m. gruodžio mėn. neatlygintinai suteikė lėšų filmo gamybai Lietuvos filmo gamintojui. Filmas buvo gaminamas 4 metus, investicinė pažyma Investuotojui buvo išduota 2022 m. liepos mėn. Kadangi Investuotojas neatlygintinai lėšų suteikė PMĮ nurodytu laikotarpiu (2014 - 2018 m.), vadinasi jis, 2022 m. gavęs investicinę pažymą, galės PMĮ 17² straipsnio 2 dalyje nustatyta dalimi mažinti 2022 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas.

Lietuvos Respublikos kultūros ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2013 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. ĮV-892/1K-406 buvo patvirtintas Pažymos apie filmo gamintojui neatlygintinai suteiktų lėšų panaudojimo atitiktį Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 17² straipsnyje nustatytiems reikalavimams išdavimo tvarkos aprašas (toliau - Pažymos išdavimo tvarka). Pagal Pažymos išdavimo tvarką, Lietuvos filmo gamintojas, kurio gaminamam filmui buvo išduota Lietuvos kino centro direktoriaus patvirtintos formos Filmą kvalifikuojanti pažyma, užbaigęs filmo ar jo dalies gamybą, ne vėliau kaip per 3 mėnesius Lietuvos kino centrui pateikia:

- 1) Lietuvos filmo gamintojo ir Investuotojo (Investuotojų) sutartį (sutartis), patvirtinančią (patvirtinančias) neatlygintiną lėšų filmo ar jo dalies gamybai suteikimą;
- 2) Lietuvos kino centro direktoriaus nustatytos formos filmo ar jo dalies gamybos ataskaitą;
- 3) pagal Tarptautinės buhalterijų federacijos patvirtintus tarptautinius audito standartus parengtą nepriklausomo auditoriaus išvadą apie Lietuvos filmo gamintojo patirtas filmo ar jo dalies gamybos išlaidas. Auditas atliekamas, siekiant nustatyti, ar patirtos filmo arba jo dalies gamybos išlaidos atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies nuostatas.

Lietuvos kino centras, įvertinęs Lietuvos filmo gamintojo pateiktus duomenis ir nustatęs, kad pagamintas filmas arba jo dalis atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus, Investuotojui ne vėliau kaip per 20 darbo dienų nuo aukščiau nurodytų dokumentų gavimo dienos išduoda Lietuvos kino centro direktoriaus patvirtintos formos Investicijos pažymą. Investicijos pažymos forma patvirtinta Lietuvos kino centro direktoriaus 2018 m. vasario 8 d. įsakymu Nr. V-14 „Dėl Filmų ar jo dalies gamybos ataskaitos formos ir investicijos pažymos formos patvirtinimo“.

Investuotojas visa neatlygintinai suteiktų lėšų suma, atitinkančia PMĮ 17² straipsnio reikalavimus, gali susimažinti ir apskaičiuotą pelno mokestį PMĮ 46² straipsnyje nustatyta tvarka (žr. toliau šiame leidinyje apie PMĮ 46² str. pelno mokesčio sumažinimas dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų).

PMĮ 17² str. 3 dalyje įtvirtinta, kad **iš apmokestinamųjų pajamų negali būti atimamos PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje nurodytos lėšos, panaudotos:**

Pateikiamas baigtinis sąrašas Lietuvos filmo gamintojo patirtų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų, kurios nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą. Todėl Investuotojai, neatlygintinai suteiktų lėšų, kurias Lietuvos filmo gamintojas panaudojo šioje dalyje nurodytoms filmo ar jo dalies gamybos išlaidoms apmokėti, dalimi negali mažinti apmokestinamųjų pajamų ir mokėtino pelno mokesčio.

1) konsultacijų dėl paraiškos rengimo išlaidoms;

Lietuvos kino centro prie Kultūros ministerijos direktorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos kultūros ministro 2013 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. ĮV-865 patvirtintu Lietuvos Respublikoje gaminamo filmo gamybos ir kultūrinio turinio, įskaitant filmo scenarijų, vertinimo kriterijų tvarkos aprašu (toliau - Aprašas), 2018 m. vasario 8 d. įsakymu Nr. V - 13 „Dėl kai kurių pelno mokesčio lengvatos dokumentų ir jų formų patvirtinimo“, patvirtino paraiškos dėl Filmą kvalifikuojančios pažymos išdavimo formą (toliau - Paraiška), kurią, Apraše nustatyta tvarka ir laikantis jame įtvirtintų Paraiškos turinio reikalavimų, turi užpildyti ir Lietuvos kino centrui pateikti Lietuvos filmo gamintojas, siekiantis, kad Investuotojai neatlygintinai suteiktų lėšų ketinamam gaminti filmui ar jo daliai. Išlaidos, kurias Lietuvos filmo gamintojas patiria konsultuodamasis dėl Paraiškos rengimo, t.y. kai mokama konsultantams už jų paslaugas teikiant Paraišką, nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą.

2) paraiškos parengimo išlaidoms;

Lietuvos filmo gamintojo išlaidos, patirtos rengiant Paraišką (žr. PMĮ 17² straipsnio 3 dalies 1 punkto komentarą) ar kartu su ja pateikiamus dokumentus, duomenis, nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą. Tokioms išlaidoms, pavyzdžiui, gali būti priskiriamas atlygis mokamas asmenims (konsultantams) už filmo finansavimo plano, filmo vizualizacijos aprašo su brėžiniais, modelių piešinių, sutarčių su filmo užsakovais, taip pat filmo ar jo dalies išlaidų sąmatos parengimą ir kt.

3) baudoms, delspinigiams, bylinėjimosi išlaidoms;

Baudos, delspinigiai ir bylinėjimosi išlaidos yra neleidžiami atskaitymai, kaip tai nustatyta PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 3 punkte (žr. PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentarą), todėl šios išlaidos nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą.

4) ilgalaikio turto įsigijimo, statybos, rekonstravimo išlaidoms, jeigu tai nesusiję su filmo gamyba;

Lietuvos filmo gamintojo patirtos išlaidos ilgalaikio turto įsigijimui, statybai ar rekonstrukcijai pripažįstamos:

- tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir yra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą, jeigu ilgalaikio turto įsigijimas, statybos ar rekonstrukcijos darbai buvo atliekami filmo ar jo dalies gamybos tikslais;

- netinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą, jeigu ilgalaikio turto įsigijimas, statybos ar rekonstrukcijos darbai buvo atliekami kitais nei filmo ar jo dalies gamybos tikslais ir nėra susiję su filmo gamyba (pvz., įsigytos patalpos nebuvo naudojamos gaminant filmą).

Pavyzdys

Lietuvos filmo gamintojas 2006 m. įsigijo patalpas A, kuriose buvo kuriami filmai. Šios patalpos iki 2016 m. buvo visiškai nudėvėtos, tačiau joms prireikė rekonstrukcijos ir 2017 m. patalpos buvo pradėtos rekonstruoti, rengiantis jas ir toliau naudoti filmų gamybai ateityje. Paskutiniai rekonstrukcijos darbai atlikti 2017 m. pabaigoje. Taip pat 2017 m. Lietuvos filmo gamintojas įsigijo dar vienas patalpas B kitame mieste, tačiau šiose patalpose filmų gamyba nebus vykdoma.

2018 m. Lietuvos filmo gamintojas, sukūręs scenarijų naujam filmui Y, kreipėsi į Lietuvos kino centrą, prašydamas išduoti Filmą kvalifikuojančią pažymą filmui Y. Filmą kvalifikuojanti pažyma filmui Y buvo išduota. Filmą Y buvo kuriamas patalpose A. Investuotojas neatlygintinai suteikė 60 000 Eur lėšų filmavimo darbams. Visos filmo Y gamybos išlaidos sudarė 350 000 Eur, iš jų 60 000 Eur buvo patirta užsienyje. Taip pat tiesiniu būdu buvo skaičiuojamas patalpų B nusidėvėjimas (2017 m. metinė nusidėvėjimo suma buvo lygi 3 500 Eur). Atsižvelgiant į tai, kad

patalpos B nebuvo naudojamos filmų gamybai, 3 500 Eur šių patalpų nusidėvėjimo išlaidos nebus laikomos tinkamomis PMĮ 17² straipsnyje įtvirtintos lengvatos taikymo tikslais.

Siekiant nustatyti, ar ir, kokia neatlygintinai suteiktų lėšų filmo gamybai dalimi investuotojas galės pasinaudoti PMĮ 17² straipsnio 2 dalyje įtvirtinta lengvata, įvertinama:

- ar sukurtas filmas, kuriam buvo išduota Filmaž kvalifikuojanti pažyma;
- bendros tinkamos filmo gaminimo išlaidos - 346 500 Eur (350 000 Eur bendrų išlaidų - 3 500 Eur netinkamos išlaidos);

- ar Lietuvos Respublikoje patirtos tinkamos išlaidos yra didesnės nei 43 000 Eur (Lietuvoje patirta 286 500 Eur (350 000 Eur bendrų išlaidų - 60 000 Eur užsienyje patirtų išlaidų - 3 500 Eur netinkamų išlaidų), ir ne mažiau kaip 80 proc. tinkamų filmo gamybos išlaidų patiriama Lietuvoje (286 500 Eur (Lietuvoje patirtos tinkamos išlaidos) / 346 500 Eur (bendros patirtos tinkamos išlaidos) x 100 proc. = 82,68 proc.);

- kad neatlygintinai suteiktų lėšų suma (t.y., 60 000 Eur) neviršija 20 proc. visų filmo gamybos išlaidų (t.y., 70 000 Eur (350 000 Eur bendra išlaidų suma x 20/100));

Taigi matome, jog investuotojas investicinės pažymos išdavimo mokestinių laikotarpiu galės iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti 45 000 Eur (75 / 100 x 60000 Eur).

5) kelionės išlaidoms, kai Lietuvos Respublika nėra atvykimo arba išvykimo vieta;

Lietuvos filmo gamintojo patirtos kelionės išlaidos (gyvenamojo ploto nuomos, kelionės visų rūšių transporto priemonėmis, dokumentų, susijusių su (iš)vykimu tvarkymo išlaidos, įskaitant kelionių draudimą, kurį gali sudaryti draudimas ligos atvejui, draudimas nuo nelaimingų atsitikimų, bagažo draudimas, civilinės atsakomybės draudimas, mokėjimo už kelius, taip pat transporto priemonės draudimo ir transporto priemonių savininkų ir valdytojų civilinės atsakomybės draudimu) nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą, kai Lietuvos Respublika nėra atvykimo ar išvykimo vieta.

Kitaip tariant, tuo atveju, kai aukščiau išvardintos Lietuvos filmo gamintojo kelionės išlaidos patirtos, gaminant filmą ar jo dalį ir atvykimo ar išvykimo vieta yra Lietuvos Respublika - tokios išlaidos būtų laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir būtų įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą.

6) parengiamųjų filmo darbų išlaidoms;

Lietuvos filmo gamintojo patirtos parengiamųjų filmo ar jo dalies gamybos darbų išlaidos nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą. Pagal Lietuvos Respublikos kino įstatymo Nr. XI-1897 (toliau - Kino įstatymas) 3 straipsnio 18 dalies nuostatas, parengiamieji filmo darbai - filmo kūrybinio sumanymo įgyvendinimo etapas, kurio metu sukuriama scenarijus, įsigyjamos teisės naudoti kūrybinius ir gretutinių teisių objektus, renkama medžiaga archyvuose, parengiamas kalendorinis darbų planas (filmavimo darbų eiga, suskirstyta pagal sunumeruotas scenas, jas atitinkančias dekoracijas ir motyvus), sudaroma kūrybinė grupė, numatomos pagrindinių vaidmenų atlikėjų ir kitų dalyvių filmavimo ir repeticijų datos, sukuriama dekoracijų, kostiumų eskizai, parengiami grafiniai projektai, surandami investuotojai ir partneriai, sudaroma detali filmo gamybos sąmata ir rinkodaros strategija, kiti iki filmo gamybos etapo būtini atlikti darbai.

7) filmo reklamos, rinkodaros išlaidoms;

Lietuvos filmo gamintojo patirtos gaminamo filmo rinkodaros ar reklamos išlaidos (pvz., kuriamo ar sukurto filmo pristatymo (viešinimo) bet kokia forma ir bet kokiomis informacinėmis priemonėmis, filmo auditorijos paieškos tyrimų išlaidos) nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą.

8) filmo platinimo išlaidoms;

Lietuvos filmo gamintojo patirtos pagaminto filmo platinimo, įskaitant ir filmo kopijų gamybą (filmo tiražavimą), išlaidos nėra laikomos tinkamomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiamos apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą. Pagal Kino įstatymo 3 straipsnio 6 dalies nuostatas, filmo platinimas - tai filmo originalo ar jo kopijų nuoma, panauda ar pardavimas.

9) vaidmenų atlikėjams mokamam atlygiui - suma, viršijanti 4 procentus visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų.

Jei kiekvienam vaidmenų atlikėjui atskirai filmo ar jo dalies gamybos metu išmokama atlygio suma yra didesnė kaip 4 procentai visų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų, tai viršijanti sumos dalis nėra laikoma tinkamomis išlaidomis pagal PMĮ 17² straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nėra įtraukiama apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą. Vaidmens atlikėjas, tai asmuo, atliekantis vaidmenį gaminamame filme.

Pavyzdys

Lietuvoje kuriamo filmo visos gamybos išlaidos - 200 000 Eur - patiriamos Lietuvoje. Filme vaidino trys aktoriai, kuriems, kaip vaidmenų atlikėjams, buvo išmokėtos tokios atlygio sumos: 12 000 Eur, 9 000 Eur ir 3 000 Eur. Kadangi kiekvienam vaidmenų atlikėjui atskirai išmokama atlygio suma, viršijanti 4 proc. visų filmo ar jo dalies išlaidų, nėra įtraukiama apskaičiuojant bendrą tinkamų filmo ar jo dalies gamybos išlaidų sumą, tai pavyzdyje nurodytu atveju tinkamomis išlaidomis gali būti pripažįstamos tik 8 000 Eur (200 000 Eur x 4 proc.) neviršijančios atlygio aktoriams sumos. Todėl iš išmokėtų atlygio sumų tinkamoms filmo gamybos išlaidoms bus priskiriama tik 19 000 Eur (8 000 Eur + 8 000 Eur + 3 000 Eur) suma.

3.2.2. Pelno mokesčio sumažinimas dėl filmo ar jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų

PMĮ 46² str. straipsnis reglamentuoja apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimo tvarką, kai Lietuvos vieneto ar užsienio vieneto, per nuolatinę buveinę Lietuvoje (toliau - Investuotojas) neatlygintinai suteiktos lėšos filmo ar jo dalies gamybai Lietuvoje atitinka PMĮ 17² straipsnio 1 dalies reikalavimus (žr. šiame leidinyje 3.2.1. skyrelyje Apmokestinamųjų pajamų mažinimas dėl filmo arba jo dalies gamybai neatlygintinai suteiktų lėšų).

Taigi, Investuotojas, neatlygintinai suteikęs lėšų filmo ar jo dalies gamybai Lietuvoje, gali ne tik mažinti apmokestinamąsias pajamas PMĮ 17² straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka, bet ir PMĮ 46² str. straipsnyje nustatyta tvarka jomis mažinti mokėtiną pelno mokestį.

Investuotojo apskaičiuotas pelno mokestis gali būti mažinamas filmo ar jo dalies gamybai faktiškai neatlygintinai suteiktų lėšų suma už tą mokestinį laikotarpį, kurį gauta Investicijos pažyma. Investicijos pažymos išdavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos kultūros ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2013 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. ĮV-892/1K-406 patvirtintas Pažymos apie filmo gamintojui neatlygintinai suteiktų lėšų panaudojimo atitiktį Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 17² straipsnyje nustatytiems reikalavimams išdavimo tvarkos aprašas (toliau - Pažymos išdavimo tvarka). Investicijos pažymą, įvertinęs pagal Pažymos išdavimo tvarką pateiktus dokumentus, Investuotojui išduoda Lietuvos kino centras.

Priklausomai nuo Investicijos pažymos išdavimo datos, gali skirtis mokestinis laikotarpis, už kurį galima mažinti apmokestinamąsias pajamas, pagal PMĮ 17² straipsnio 2 dalį ir mokėtiną pelno mokestį, pagal PMĮ 46² str. straipsnį:

1) jeigu Investicijos pažyma išduodama iki pelno mokesčio deklaracijos pateikimo dienos (t.y. iki mokestinio laikotarpio 6 mėn. 15 d., jei mokestinis laikotarpis sutampa su mokestiniais metais - iki birželio 15 d.), tuomet Investuotojas apmokestinamąsias pajamas gali mažinti už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo išduota Investicijos pažyma, o mokėtiną pelno mokestį gali mažinti pasirinktinai

- arba už praėjusį mokestinį laikotarpį;

- arba už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo išduota Investicijos pažyma;
- 2) jeigu Investicijos pažyma išduodama po pelno mokesčio deklaracijos pateikimo dienos, tuomet Investuotojas ir apmokestinamąsias pajamas, ir mokėtiną pelno mokestį galės mažinti už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo buvo išduota Investicijos pažyma.

Pavyzdžiai

1. Prekybos veiklą vykdanči UAB „X“ 2017 m. skyrė Lietuvos filmo gamintojui 40 000 Eur filmo gamybai. 2018 m. vasario mėn. UAB „X“ gavo investicinę pažymą, pagal kurią 40 000 Eur buvo pripažinti atitinkamais PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje keliamus reikalavimus. Kadangi investicijos pažyma buvo išduota nepasibaigus pelno mokesčio deklaravimo terminui, tai UAB „X“ nurodyta suma gali susimąžinti mokėtiną pelno mokestį už 2017 m. (arba Investuotojui pasirinkus, už 2018 m.), tačiau šia suma jis galės mažinti tik 2018 m. apmokestinamąsias pajamas, kaip tai nustatyta PMĮ 17² straipsnio 2 dalyje.

2. Į „Y“ 2016 m. skyrė Lietuvos filmo gamintojui 80 000 Eur filmo gamybai. Filmą buvo užbaigęs 2017 m., o investicinę pažymą, patvirtinanti, kad 80 000 Eur pripažįstami atitinkančiais PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje keliamus reikalavimus, lėšas suteikusiai Į „Y“ išduota 2018 m. spalio mėnesį. Kadangi pagal PMĮ 17² straipsnio 2 dalies reikalavimus ne daugiau kaip 75 proc. suteiktų lėšų iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimamos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį buvo gauta investicijos pažyma, tai Į „Y“ 60 000 Eur (80 000 Eur x 75 proc.) susimąžins 2018 m. apskaičiuotas apmokestinamąsias pajamas.

Kadangi investicijos pažyma buvo išduota pasibaigus pelno mokesčio deklaravimo terminui, tai Į „Y“ nurodyta suma, neviršijanti 75 proc. apskaičiuotos mokėtino pelno mokesčio sumos, kaip tai nustatyta PMĮ 46² straipsnio 2 dalies nuostatose, gali susimąžinti mokėtiną pelno mokestį už 2018 m.

Pavyzdžiuose mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

Pagal PMĮ 46² str. straipsnyje nustatytą tvarką, Investuotojas neatlygintinai filmo ar jo dalies gamybai suteiktų lėšų suma gali sumažinti pelno mokestį, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo gauta Investicijos pažyma (arba pelno mokestį, apskaičiuotą už praėjusį mokestinį laikotarpį, jei nepasibaigęs praėjusio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaravimo terminas). Jei Investuotojas mokestinius metus baigė nuostolingai, ir todėl pelno mokesčio nemoka, tais metais PMĮ 46² str. straipsnio lengvata naudotis neturi galimybių, tačiau, jei kitais dviem mokestiniais metais Investuotojas gaus pelno, jis galės pasinaudoti šia lengvata ir susimąžinti mokėtiną pelno mokestį PMĮ 46² str. straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka.

Investuotojo už mokestinį laikotarpį apskaičiuotas pelno mokestis gali būti sumažintas ne daugiau kaip 75 procentais.

Jeigu per mokestinį laikotarpį Investuotojo neatlygintinai suteiktų lėšų suma yra didesnė nei 75 procentai už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto pelno mokesčio sumos, tai šią sumą viršijanti neatlygintinai suteiktų lėšų dalis gali būti perkeliama ne ilgiau kaip du vienas po kito einančius mokestinius metus, apskaičiuotoms pelno mokesčio sumoms sumažinti. Tačiau kiekvieno mokestinio laikotarpio mokėtinas pelno mokestis negali būti sumažintas daugiau kaip 75 procentais, todėl per du metus neperkelta likusia neatlygintinai suteiktų lėšų suma Investuotojas negali mažinti pelno mokesčio.

Pavyzdys

2017 m. rugsėjo mėn. investuotojas gauna investicinę pažymą, pagal kurią 100 000 Eur neatlygintinai suteiktų lėšų pripažįstamos atitinkančiomis PMĮ 17² straipsnio 1 dalyje keliamus reikalavimus. Investuotojo už 2017 m. apskaičiuota pelno mokesčio suma - 70 000 Eur, todėl už 2017 m. apskaičiuotą pelno mokestį Investuotojas gali mažinti tik 52 500 Eur (70 000 Eur x 75 proc.) suma. Už 2018 m. Investuotojas apskaičiuoja 40 000 Eur pelno mokesčio sumą, tai už 2018 m. apskaičiuotą pelno mokestį Investuotojas gali mažinti tik 30 000 Eur (40 000 Eur x 75 proc.) suma, o likusia neatlygintinai suteiktų lėšų suma - 17 500 Eur (100 000 Eur - 52 500 Eur - 30 000

Eur), Investuotojas mažina už 2019 m. apskaičiuotą pelno mokestį. Tarkime, kad vienetas už 2019 m. apskaičiavo 8 000 Eur pelno mokesčio sumą, tai apskaičiuotą pelno mokestį jis mažina 6 000 Eur t (8 000 Eur x 75 proc.) suma, o likusia neatlygintinai suteiktų lėšų suma - 11 500 Eur (17 500 Eur - 6 000 Eur), vienetas už 2020 m. apskaičiuoto pelno mokesčio mažinti nebegalės, kadangi pagal PMĮ 46² straipsnio nuostatas, apskaičiuotas pelno mokestis gali būti mažinamas tik už du vėlesnius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius.

Pelno mokestis pagal PMĮ 17² straipsnio 2 dalies nuostatą gali būti sumažintas per 2014 - 2018 metų mokestinius laikotarpius vieneto neatlygintinai suteiktų lėšų suma. Jeigu vienetas neatlygintinai suteikia lėšas ne vienerius mokestinius metus ir gauna tai patvirtinančias investicines pažymas, tai kiekvienų mokestinių metų investuota pinigų suma (viršijanti 75 procentų už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto pelno mokesčio sumos) perkeliama į kitus mokestinius metus iš eilės ta tvarka, kokia buvo suteikta, t. y. pirmiausiai perkeliama anksčiausiai suteiktų lėšų suma.

Atkreiptinas dėmesys, kad PMĮ 46² straipsnyje nustatyta lengvata Investuotojas gali pasinaudoti, jau įvertinęs ir pritaikęs kitas PMĮ nustatytas mokesčio lengvatas.

3.3. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos vienetams, atitinkantiems PMĮ 18 str. 3 dalyje nustatytus kriterijus

Nors vienetai nudėvėti ar amortizuoti ilgalaikį turtą privalo laikydamiesi ilgalaikio turto grupės ir jo nusidėvėjimo arba amortizacijos maksimalių normatyvų (metais), nustatytų PMĮ 1 priedėlyje, tačiau PMĮ 18 str. 3 dalyje numatyta specialioji norma, numatanti išimtį. Atitinkami vienetai gali tam tikras ilgalaikio turto grupes nudėvėti ar amortizuoti, nesilaikant PMĮ 1 priedėlyje numatytų normatyvų.

Vienetai gali taikyti šias nuostatas tik tokiu atveju, jeigu atitinka visas 3 sąlygas:

- vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių;
- mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 150 000 eurų;
- vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų kriterijų.

Pažymėtina, kad vienetai, atitinkantys visas šias sąlygas gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus, neatsižvelgdami į normatyvus, nustatytus PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupėms, išskyrus naujus pastatus, naudojamus veiklai, ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimą, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d., taip pat gyvenamuosius namus ir kitus pastatus.

Skaičiuojant, ar pajamos nėra didesnės už 150 000 eurų sumą, atsižvelgiama į visas pajamas, t. y. ir į tas, kurios, vadovaujantis PMĮ 12 straipsniu, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Tuo atveju, jeigu vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje, tai nustatant, ar vieneto mokestinio laikotarpio pajamos yra ne didesnės negu 150 000 eurų suma, turi būti skaičiuojamos visos Lietuvos vieneto pajamos bei per nuolatinę buveinę, įskaitant nuolatinę buveinę, kurios pajamos pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį į mokesčio bazę neįtraukiamos, užsienyje uždirbtos pajamos, išskyrus gautus dividendus.

Jeigu užsienio vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tai turi būti skaičiuojamos visos užsienio vieneto pajamos, įskaitant nuolatinės buveinės pajamas uždirbtas Lietuvoje.

Pažymėtina, kad į pajamų ribos skaičiavimą neįtraukiami iš Lietuvos ir užsienio vienetų gauti dividendai.

PMĮ 1 priedėlyje pateikti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais).

ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMO ARBA AMORTIZACIJOS NORMATYVAI (METAIS)

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais	Normatyvas metais, jei turtas yra skirtas naudoti ir naudojamas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje
MATERIALUSIS TURTAS			
Veiklai naudojami nauji pastatai ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.	tiesinis arba dvigubo balanso	8	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	20	20
Kiti anksčiau neišvardyti pastatai	tiesinis	15	15
Mašinos ir įrengimai	tiesinis arba dvigubo balanso	5	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	8	2
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus)	tiesinis	8	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	8	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	15	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	6	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis arba dvigubo balanso	6	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Lengvieji automobiliai:			
1) naudojami trumpalaikės automobilių nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti - ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4	4
2) kiti lengvieji automobiliai - ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	6	6

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais	Normatyvas metais, jei turtas yra skirtas naudoti ir naudojamas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	10	10
Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai - ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4	4
Kiti krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	4	4
Kitas anksčiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis arba produkcijos	4 (išskyrus taikant produkcijos metodą)	2 (išskyrus taikant produkcijos metodą)
NEMATERIALUSIS TURTAS			
Programinė įranga	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Įsigytos teisės	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Kitas nematerialusis turtas	tiesinis	4	2
PRESTIŽO VERTĖ			
Prestižo vertė	tiesinis	15	15

Taigi, vienetai, atitinkantys visas minėtas sąlygas, maksimalius nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus gali nusistatyti trumpesnius, negu nustatyta PMĮ 1 priedėlyje (išskyrus pastatus, t. y. pirmosios trys PMĮ 1 priedėlio grupės: „Veiklai naudojami nauji pastatai bei pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.“, „Gyvenamieji namai“ ir „Kiti aukščiau neišvardyti pastatai“).

3.4. Paramai skirtos išmokos kaip sąnaudos pagal PMĮ 28 str.

PMĮ 28 str. reglamentuojama pelno mokesčio lengvata, teikiant paramą ir labdarą. Šiame leidinyje detalizuojama: 1) labdaros ir paramos teikėjai; 2) labdaros ir paramos gavėjai; 3) labdaros ir paramos samprata.

PMĮ 28 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *mokesčio mokėtojams pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą (toliau - LPĮ) turintiems teisę teikti labdarą ir paramą, iš pajamų leidžiama atskaityti visas išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL (dabar bazinę socialinę išmoką) dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios LPĮ nustatyta tvarka skirtos labdarai ir paramai.* Šioje dalyje nustatyta, kad vienetais, turintiems teisę teikti labdarą bei paramą - t. y. pelno nesiekiantiems vienetais, leidžiama iš pajamų atskaityti visas LPĮ nustatyta tvarka labdarai ir paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę. Tačiau, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, paramai ar labdarai

skirtos išmokos grynais pinigais, viršijančios 250 MGL (dabar bazinė socialinė išmoka) dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį, iš pajamų neatskaitomos.

PMĮ 28 str. 1 dalyje reglamentuojamos lengvatos taikymo pavyzdys

Viešoji įstaiga vykdo ūkinę komercinę veiklą ir per 2018 metų mokestinį laikotarpį uždirbo 173 772 eurų šios veiklos pajamų. Mokestinio laikotarpio leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (be paramai ir labdarai skirtų išmokų) sudarė 86 886 eurų, apmokestinamasis pelnas - 86 886 eurų. Per mokestinius metus viešoji įstaiga kitai viešajai įstaigai banko pavedimu pervedė 23 170 eurų paramos bei suteikė 14 481 eurų labdarą vienam labdaros gavėjui grynais pinigais, t. y. labdarai ir paramai skyrė 37 651 eurų. 2018 metų bazinė socialinė išmoka (anksčiau - MGL) - 38 eurai. Vadovaujantis PMĮ 28 str. 1 dalies nuostatomis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų gali būti atskaitoma 23 170 eurų viešajai įstaigai banko pavedimu pervesta paramos suma ir 9 500 eurų (38 eurai x 250) neviršijanti grynais pinigais suteiktos labdaros suma. Labdaros grynais pinigais dalis - 4 981 eurų (14 481 eurų - 9 500) eurų, viršijanti 250 MGL (dabar bazinė socialinė išmoka) negali būti priskirta ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Vadinasi, viešoji įstaiga ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali priskirti 32 670 eurų, o 4 981 eurų priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

PMĮ 28 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *mokesčio mokėtojams, pagal LPĮ turintiems teisę teikti tik paramą, iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL (dabar bazinė socialinė išmoka) dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios LPĮ nustatyta tvarka skirtos paramai, tačiau ne didesnes kaip 40 procentų mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius*. Šiame straipsnyje nustatyta, kad vienetams, turintiems teisę teikti paramą - t. y. pelno siekiantiems vienetams, leidžiama iš pajamų du kartus atskaityti LPĮ nustatyta tvarka paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę, bet ne didesnes kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių mokestinius nuostolius. Paramai skirtos lėšos, didesnės kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių atskaitymus, atskaityti negalima. Iš pajamų taip pat neatskaitomos išmokos grynais pinigais, viršijančios 250 MGL (dabar bazinė socialinė išmoka) dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį.

PMĮ 28 str. 2 dalyje reglamentuojamos lengvatos taikymo pavyzdys

Vienetas pagal ataskaitinių metų rezultatus gavo 100 tūkst. eurų pajamų, iš kurių atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinius nuostolius lieka 75 tūkst. eurų. Per ataskaitinį laikotarpį vienetas paramai ne grynais pinigais pervedė 36 tūkst. eurų. Vienetas, vadovaudamasis PMĮ 28 str. 2 dalies nuostata, iš pajamų gali atskaityti tik 30 tūkst. eurų paramai skirtų išlaidų sumą (75 tūkst. eurų x 0,4 = 30 tūkst. eurų), nors dviguba paramai skirtų išmokų suma - 72 tūkst. eurų (36 tūkst. eurų x 2 = 72 tūkst. eurų). Iš pajamų neatimta paramai skirtų išlaidų suma (6 tūkst. eurų) į kitus metus nepersikelia.

Labdaros ir paramos teikėjai. LPĮ 5 str. 1 dalyje įtvirtinta, labdara pagal šį įstatymą pripažįstama, kai ją teikia tik Lietuvos Respublikoje registruoti labdaros ir paramos fondai, asociacijos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai, tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriai (padaliniai), jeigu labdaros teikimas numatytas jų įstatuose arba religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų kanonuose, statutuose ir kitose normose bei veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir jeigu jie pagal šio įstatymo nuostatas turi teisę gauti

paramą. Asociacijų ar kitų narystės pagrindais veikiančių organizacijų savo nariams perduotos piniginės lėšos, turtas (įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes) ir suteiktos paslaugos pagal šį įstatymą nepripažįstamos labdara.

Pagal LPĮ 5 str. 2 dalį parama pagal šį įstatymą pripažįstama, jeigu ją teikia:

1) Lietuvos Respublikos fiziniai ir juridiniai asmenys, išskyrus politines partijas, politines organizacijas, biudžetines įstaigas, valstybės ir savivaldybių įmones, valstybės ir savivaldybių institucijas bei Lietuvos banką. Vadovaujantis LPĮ 5 str.3 dalimi, valstybės ir savivaldybių valdomoms įmonėms, kuriose valstybei ir/ar savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 50 procentų balsų, neleidžiama remti, t. y. teikti paramos, savo akcininkams ir su jais susijusiems kitiems juridiniams asmenims, išskyrus veikiančius švietimo, kultūros, sporto bei socialinių paslaugų ir sveikatos priežiūros srityse. Taip pat įmonių, kuriose valstybei ir (ar) savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 50 procentų balsų, parama pagal LPĮ yra pripažįstama, jeigu jos neturi mokestinių nepriemokų Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui, savivaldybių biudžetams ar fondams, į kuriuos mokamus mokesčius administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, taip pat įsiskolinimų su praleistais mokėjimo terminais Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui bei laiku neįvykdytų skolinių įsipareigojimų pagal paskolos sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, pasirašytus su Lietuvos Respublikos finansų ministerija, arba pagal sutartis su valstybės garantija. Paramą pagal LPĮ teikiančios įmonės, kuriose valstybei ir (ar) savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 50 procentų balsų, apie suteiktą paramą (paramos gavėją (gavėjus), paramos tikslą, paramos sumą, paramos teikimo laikotarpį) ne vėliau kaip per vieną mėnesį nuo paramos suteikimo privalo paskelbti savo interneto svetainėje. Tais atvejais, kai paramos teikimas yra tęstinis, informacija apie teikiamą paramą turi būti atnaujinama ne vėliau kaip per vieną mėnesį po atitinkamos paramos dalies suteikimo;

2) užsienio valstybės, užsienio valstybių fiziniai ir juridiniai asmenys, tarptautinės organizacijos.

Pagal LPĮ 11 str. **paramos teikėjai, išskyrus fizinius asmenis ir asmenis**, nurodytus šio straipsnio 2 dalyje, privalo tvarkyti pagal šį įstatymą teikiamos paramos apskaitą: joje nurodyti duomenis apie konkrečius paramos gavėjus, paramos dalyką ir jo vertę. Paramos teikėjai Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir terminais privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai mėnesio ir metinę ataskaitas apie suteiktą paramą. Mėnesio ataskaita teikiama tais atvejais, kai nuo kalendorinių metų pradžios vienam paramos gavėjui suteiktos paramos suma viršija 15 000 eurų.

Juridiniai asmenys, kurie pagal LPĮ nuostatas turi teisę gauti paramą, išskyrus šeimynas, privalo atskirai tvarkyti pagal šį įstatymą gaunamos paramos apskaitą (joje nurodyti gautos paramos teikėjus, jeigu parama nebuvo gauta anonimiškai, taip pat paramos vertę ir kaip ši parama buvo panaudota, tai yra įvardyti konkrečius gavėjus, jeigu lėšos ar turtas, gauti kaip parama, perduoti kitam asmeniui) ir jų pačių teikiamos paramos ir (arba) labdaros apskaitą (joje nurodyti duomenis apie konkrečius paramos ir (arba) labdaros gavėjus, paramos ir (arba) labdaros dalyką ir jo vertę) bei Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir terminais pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai mėnesio ir metinę ataskaitas apie gautą paramą ir jos panaudojimą, apie jų pačių suteiktą paramą ir (arba) labdarą, taip pat apie savo veiklą, susijusią su LPĮ 3 straipsnio 3 dalyje nurodytų visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimu. Juridiniai asmenys mėnesio ataskaitą teikia tais atvejais, kai nuo kalendorinių metų pradžios iš vieno paramos teikėjo gautos paramos arba šių juridinių asmenų vienam paramos ir (arba) labdaros gavėjui suteiktos paramos ir (arba) labdaros suma viršija 15 000 eurų. Vyriausybė ar jos įgaliota institucija taip pat nustato anonimiškai gautos paramos apskaitos tvarką.

Pažymėtina, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 812 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą“, parengė Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2016 m. lapkričio 21 d. įsakymą Nr. VA-137 „Dėl Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo įgyvendinimo“, kuriuo patvirtinto:

- Paramos teikėjų ataskaitų apie suteiktą paramą pateikimo mokesčių administratoriui tvarkos aprašą;
- Dokumentų, įrodančių, kad paramos teikėjo parama teikiama Europos ekonominės erdvės valstybėse įsteigtų juridinių asmenų ar kitų organizacijų veiklos dokumentuose numatytiems visuomenei naudingiems tikslams, nurodytiems LPĮ 3 straipsnio 3 dalyje, pateikimo Valstybinei mokesčių inspekcijai tvarkos aprašą;
- Paramos gavėjų ataskaitų apie gautą paramą ir jos panaudojimą, apie pačių suteiktą paramą ir (arba) labdarą, taip pat apie savo veiklą, susijusią su LPĮ 3 straipsnio 3 dalyje nurodytų visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimu, pateikimo mokesčių administratoriui tvarkos aprašą;
- Anonimiškai gautos paramos apskaitos tvarkos aprašą.

Labdaros ir paramos gavėjai. LPĮ 6 str. reglamentuojama, kad labdaros gavėjais gali būti:

- 1) *neįgalieji (invalidai);*
 - 2) *ligoniai;*
 - 3) *vaikai našlaičiai ir be tėvų globos likę vaikai;*
 - 4) *nedirbantys pensininkai, negaunantys kitų pajamų, išskyrus pensijas ir kitas socialines išmokas;*
 - 5) *bedarbiai;*
 - 6) *asmenys, kuriems Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka pripažintas nukentėjusiųjų teisinis statusas;*
 - 7) *šėimos (asmenys), kurių gaunamos pajamos negali patenkinti jų minimalių socialiai priimtinių poreikių, kurių mastą nustato savivaldybės;*
 - 8) *asmenys, savivaldybių nustatyta tvarka pripažinti nukentėjusiais nuo karo ir gaivalinių nelaimių, gaisrų, ekologinių katastrofų, epidemijų, užkrečiamųjų ligų protrūkių.*
- Šie nurodyti asmenys tokiais pripažįstami pagal atskirus įstatymus ir kitus teisės aktus.*
- Pagal LPĮ 7 str. paramos gavėjais gali būti Lietuvos Respublikoje įregistruoti:
- 1) *labdaros ir paramos fondai;*
 - 2) *biudžetinės įstaigos;*
 - 3) *asociacijos;*
 - 4) *viešosios įstaigos;*
 - 5) *religinės bendruomenės, bendrijos ir religiniai centrai;*
 - 6) *tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriai (padaliniai);*
 - 7) *kiti juridiniai asmenys, kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams.*

Paramos dalyko, nurodyto LPĮ 4 straipsnio 3 dalyje, gavėjais gali būti fiziniai asmenys, kuriems Meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymo nustatyta tvarka yra suteiktas meno kūrėjo statusas.

Šie nurodyti juridiniai asmenys tampa paramos gavėjais ir įgyja teisę gauti paramą tik LPĮ nustatyta tvarka gavę paramos gavėjo statusą.

Paramos gavėjais gali būti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytos užsienyje įsteigtos lietuvių bendruomenės ir kitos lietuviškos įstaigos ar organizacijos.

Parama pripažįstama ir tais atvejais, kai ji teikiama Europos ekonominės erdvės valstybėse įsteigtiems juridiniams asmenims ar kitoms organizacijoms, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams. Paramos teikėjas Valstybinei mokesčių inspekcijai pateikia Vyriausybės įgaliotos institucijos nustatytus dokumentus, įrodančius, kad jo parama teikiama šių juridinių asmenų ar kitų organizacijų veiklos dokumentuose numatytiems visuomenei naudingiems tikslams, nurodytiems LPĮ 3 straipsnio 3 dalyje.

*LPĮ 4 str. reglamentuoja **Labdaros ir paramos dalykus.***

Labdaros dalykai yra:

- 1) *piniginės lėšos;*
- 2) *bet koks kitas turtas, įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes;*
- 3) *suteiktos paslaugos.*

Paramos gavėjams - juridiniams asmenims teikiamos paramos dalykai yra:

- 1) piniginės lėšos;
- 2) piniginės lėšos, sudarančios pajamų mokesčio dalį iki 2 procentų gyventojų pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, - iki 2 procentų mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos;
- 3) bet koks kitas turtas, įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes;
- 4) suteiktos paslaugos.

Paramos gavėjams - fiziniams asmenims, kuriems Meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymo nustatyta tvarka yra suteiktas meno kūrėjo statusas, teikiamos paramos dalykai yra piniginės lėšos, sudarančios pajamų mokesčio dalį iki 2 procentų gyventojų pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, - iki 2 procentų mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos.

Pažymėtina, kad ***labdaros ir paramos dalyku negali būti*** Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų, Lietuvos banko ir kitos valstybės ir savivaldybių piniginės lėšos, taip pat tabakas ir tabako gaminiai, etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai bei ribotai apyvartoje esantys daiktai, taip pat nuolatinio Lietuvos gyventojų pačiam sau skiriamos piniginės lėšos, sudarančios pajamų mokesčio dalį iki 2 procentų gyventojų pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, - iki 2 procentų mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos.

Labdaros ir paramos samprata. Pagal LPĮ 2 str. 1 dalį *labdara yra labdaros teikėjų savanoriškas ir neatlygintinas labdaros dalykų teikimas LPĮ nurodytiems labdaros gavėjams LPĮ nustatytais tikslais ir būdais*. Pagal LPĮ 2 str. 2 dalį *parama yra paramos teikėjų savanoriškas ir neatlygintinas, išskyrus pagal LPĮ 8 straipsnio leidžiamus gavėjo įsipareigojimus, paramos dalykų teikimas šiame įstatyme nurodytiems paramos gavėjams LPĮ nustatytais tikslais ir būdais, įskaitant tuos atvejus, kai paramos dalykai perduodami anonimiškai ar kitu būdu, kai negalima nustatyti konkretaus paramos teikėjo*.

Labdaros ir paramos teikimą, gavimą ir panaudojimą, kiek tai susiję su mokesčių lengvatų taikymu (išskyrus muitų mokesčius), kontroliuoja VMI. Nustačiusi, kad labdara ar parama teikiama, gaunama arba panaudojama nesilaikant LPĮ nurodytų reikalavimų, VMI pažeidėjams panaikina mokesčių lengvatas ir taiko įstatymų nustatytas sankcijas.

Šiuo atveju paminėtina, pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-841/2007. Šioje byloje nustatyta, kad pareiškėjas (įmonė), pasinaudojęs Pelno mokesčio įstatyme numatyta galimybe, iš apmokestinamojo pelno atskaitė paramos, suteiktos viešajai įstaigai, sumą. Mokestinio patikrinimo metu, be kita ko, buvo nustatyta, kad 2003 metais minėta viešoji įstaiga gavo iš pareiškėjo 810 996 Lt (234 881 eurų) ir pervedė pareiškėjui 782 876 Lt (226 737 eurų), o 2004 metais - gavo 524 000 Lt (151 761 eurų) ir pervedė 883 232 Lt (255 802 eurų). Teisėjų kolegija pažymėjo, kad pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, galinčių patvirtinti, kad šios nurodytos sumos, kurias viešoji įstaiga pervedė pareiškėjui 2003 ir 2004 metais, buvo apmokėjimas už nuomą ir suteiktas paslaugas, kaip buvo nurodyta šios įstaigos kasos išlaidų orderiuose ir pavedimuose. Byloje taip pat nebuvo įrodymų, kad tokios paslaugos buvo iš tikrųjų suteiktos. Remdamasi šiomis bei kitomis byloje nustatytomis aplinkybėmis, teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog tokiu būdu viešoji įstaiga tiesiog grąžindavo pareiškėjui pinigus, gautus iš jo paramos forma, ir kad paramos sutartys buvo sudarytos siekiant gauti mokestinę naudą. Teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju teisėtai ir pagrįstai sumas, kurias pareiškėjas pervedė viešajai įstaigai kaip paramą ir kurios vienokia ar kitokia forma buvo jam grąžintos, priskyrė apmokestinamajam pelnui. Kaip pažymėjo teisėjų kolegija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) nustato, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar

netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (išskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalis numato, kad tokiu atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Taigi teisėjų kolegija nusprendė, kad, vadovaudamasis šiomis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju teisėtai ir pagrįstai sumas, kurias pareiškėjas pervedė viešajai įstaigai kaip paramą ir kurios vienokia ar kitokia forma buvo jam grąžintos, priskyrė apmokestinamajam pelnui.

Taip pat, pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 30 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-158/2012 ginčas iš esmės kyla dėl to, ar pareiškėjo viešajai įstaigai pervesta 3500000 litų (1013670,06 eurų) suma mokestine prasme gali būti pripažinta suteikta parama ir, ar ta suma gali būti mažinami į biudžetą mokėtini mokesčiai.

Mokesčių administratoriaus duomenimis nustatyta, jog minėtu sandoriu pareiškėjas siekė gauti mokestinę naudą - dviguba suteiktos paramos suma sumažino 2007 m. apmokestinamąjį pelną, atitinkamai sumažindamas už 2007 m. mokestinį laikotarpį mokėtinas pelno mokesčio bei socialinio mokesčio sumas. Taigi pareiškėjas susikūrė formalias sąlygas, sudarančias pagrindą nepagrįstai pasinaudoti PMĮ nustatyta lengvata (PMĮ 28 straipsnio 2 dalis), t. y. apmokestinamąjį pelną sumažinti dviguba suteiktos paramos suma.

Pažymėtina, jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris (nagrinėjamu atveju - paramos teikimo sutartis) sudaromas tikslu gauti mokestinę naudą (fiktyvus sandoris), *inter alia* - sumažinti mokėtinas mokesčių sumas, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 straipsnio 1 dalis). Tai reiškia, kad tokiu atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 straipsnio 1 dalis).

Teisėjų kolegija, patikrinusi bylą, nusprendė, kad mokesčių administratorius, atlikęs tinkamą faktinių aplinkybių vertinimą ir remdamasis pakankamais byloje esančiais įrodymais, atkūrė ir išaiškino visas tikrajam sandorio turinio nustatymui reikšmę turinčias aplinkybes, bei pagrįstai nustatė mokestinės naudos siekimą, kaip išimtinį tikslą pareiškėjo veiksmuose, t. y. sandorio sudaryme. Todėl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ nuostatomis, visiškai pagrįstai pareiškėjo paramą viešajai įstaigai įvertino kaip sandorį, kuriuo siekta vienintelio tikslo - gauti mokestinę naudą pasinaudojant mokesčių įstatymuose numatyta lengvata. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo konstatuota, jog pareiškėjui teisėtai ir pagrįstai nurodyta sumokėti į biudžetą atitinkamas pelno mokesčio ir socialinio mokesčio sumas, neatsižvelgiant į fiktyviai sudarytą paramos sandorį.

Paramos teikimu nelaikoma vieneto už viešąją įstaigą bankui grąžinta paskola, taip pat suteikta parama viešajai įstaigai, kuriai panaikintas paramos gavėjo statusas.

PMĮ 28 str. 3 dalyje reglamentuojama, kad *teikiant paramą ilgalaikiu materialiuoju turtu, suteiktos paramos suma yra lygi šio turto likutinei verte. Teikiant paramą kitu turtu, suteiktos paramos suma yra lygi šio turto įsigijimo kainai. Teikiant paramą paslaugomis, paramos suma yra lygi šių paslaugų savikainai. Teikiant paramą panaudos teise perduodant ilgalaikį materialųjį turtą, paramos suma lygi apskaičiuotai šio turto nusidėvėjimo per laikotarpį, kurį paramos gavėjas jį naudojo, sumai.*

Pagal PMĮ 28 str. 4 dalį *mokesčio mokėtojams, pagal Loterijų įstatymą privalomai skiriantiems lėšas labdarai ar paramai, netaikomos PMĮ 28 straipsnio 2 dalies nuostatos.*

Pagal Lietuvos Respublikos Loterijų įstatymą (toliau - LI) privalomai teikiama parama nėra savanoriškas paramos suteikimas, todėl vienetų privalomo dydžio paramai skirtinoms sumoms netaikomos PMĮ 28 str. 2 dalyje nustatytos lengvatos. LI 7 str reglamentuojama, kad *loterijų*

organizatoriai 8 procentus nominalios išplatintų loterijos bilietai vertės privalo skirti labdarai arba paramai LPĮ nustatytiems labdaros arba paramos gavėjams.

Pagal PMĮ 4 str. 6 dalį vieneto mokesčio bazė taip pat yra:

- 1) gauta parama, panaudota ne pagal LPĮ nustatytą paramos paskirtį;
- 2) iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 minimalių gyvenimo lygių (dabar bazinė socialinė išmoka) dydžio sumą.

Taigi sumos (panaudotos ne pagal LPĮ nustatytą paramos paskirtį, taip pat iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL dydžio sumą) apmokestinama be atskaitymų, taikant 15 proc. pelno mokesčio tarifą. Laikoma, kad gauta parama panaudota ne pagal LPĮ nustatytą paramos paskirtį, jei, pavyzdžiui, paramos gavėjai gautą paramą panaudoja paskolų grąžinimui, perveda fiziniams asmenims kaip skolos grąžinimą, išmoka asmenims, turintiems verslo liudijimą už įformintas paslaugas, nesusijusias su visuomenei naudingais tikslais ir t.t.

PMĮ 37⁽³⁾ str. reglamentuoja, kad vienetas nuo gautos paramos, panaudotos ne pagal LPĮ nustatytą paramos paskirtį, taip pat nuo iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalies, viršijančios 250 MGL dydžio sumą, apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą pelno mokestį PMĮ nustatyta tvarka.

3.5. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto

PMĮ 46¹ str. yra reglamentuojama, kaip apmokestinamasis pelnas sumažinamas dėl vykdomo investicinio projekto. Šiame straipsnyje įtvirtinta lengvata, kuria siekiama skatinti vienetus vykdyti investicinius projektus - t. y. numatyta speciali apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarka vienetais, vykdančioms investicinius projektus.

PMĮ 46¹ straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad vienetas, **vykdantis investicinį projektą, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti** šiame straipsnyje nustatyta tvarka. Apmokestinamąjį pelną galima sumažinti per mokestinį laikotarpį, už kurį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas mažinamas, faktiškai patirtų išlaidų šioje dalyje nurodytus reikalavimus atitinkančiam turtui įsigyti dydžiu (įsigyjant krovinius automobilius, priekabas ir puspriekabes, apmokestinamąjį pelną dėl šio turto įsigijimo galima sumažinti tik iki 300 000 eurų patirtų išlaidų per mokestinį laikotarpį suma). Apmokestinamasis pelnas mažinamas, jeigu turtas yra reikalingas vieneto investiciniam projektui vykdyti ir:

1) turtas yra priskirtinas PMĮ 1 priedėlyje nurodytoms ilgalaikio turto grupėms „mašinos ir įrenginiai“, „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“ ir ilgalaikio turto grupės „kroviniai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai - ne senesni kaip 5 metų“ turtui - kroviniams automobiliams, priekaboms ir puspriekabėms, ir

2) turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios).

Šis straipsnis reglamentuoja apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarką dėl vykdomo investicinio projekto 2009-2023 metais.

Visų pirma detalizuotina **investicinio projekto samprata**.

Investicinio projekto sąvoka apibrėžta PMĮ 2 str. 12¹ dalyje: **investicinis projektas** - vieneto investicijos į PMĮ 46¹ straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą ilgalaikį turtą, skirtos naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui. Vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Ši sąvoka apibrėžia, kas yra investicinis projektas pagal PMĮ nuostatas. Tai - vieneto investicijos į materialųjį ir nematerialųjį turtą, nurodytą PMĮ 46¹ str. 1 dalyje, skirtos šiems tikslams:

- naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba

- gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba
- naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba
- esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat
- tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui.

Pagal šios dalies nuostatas, investicinis projektas apima tokias investicijas į naujo arba esamo vieneto turtą, kurios susijusios su inovacijų kūrimu, vieneto plėtimu, produktyvumo ir darbo našumo didinimu, sunaudojamų resursų (ar žaliavų) mažinimu, vieneto produkcijos (paslaugų) diversifikavimu į naujus, papildomus produktus (paslaugas) arba vieneto gamybos ar paslaugų proceso esminiu pakeitimu.

Investicinis projektas apima ir investicijas, susijusias su naujų gamybos technologinių linijų įsigijimu ir įdiegimu, esamų gamybos technologinių linijų modernizavimu, vieneto vidinių inžinerinių tinklų (statinyje nutiestų vandentiekio, nuotekų šalinimo, šilumos, dujų ir kitų vamzdinių, ventiliacijos sistemų, elektros ir nuotolinio ryšio (telekomunikacijų) linijų su jų maitinimo šaltiniais ir įrenginiais), kurie reikalingi naujoms gamybos technologinėms linijoms įdiegti ar esamoms modernizuoti, įrengimu.

Jeigu vienetas nepradeda gaminti naujų produktų ar teikti naujų paslaugų, tačiau išplečia vartotojų geografiją, pvz., sudaro galimybę naujiems vartotojams prisijungti prie vandens ir nuotekų tinklų ar dujotiekio, tai yra laikoma, kad vienetas didina gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumus.

Jeigu vienetas, įsigijęs ilgalaikį turtą, jį išnuomoja, tai laikoma, kad tokia vieneto vykdoma veikla neatitinka investicinio projekto sąvokos, nes vienetas įsigytu turtu tiesiogiai nekuria inovacijų, nemažina sunaudojamų resursų, nedidina produktyvumo ar darbo našumo, vieneto teikiamos paslaugos nediversifikuojamos į naujas (papildomas) paslaugas ir pan., ir investiciniams tikslams skirtas turtas faktiškai tiesiogiai naudojamas nuomininko. Šios nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai vieneto pagrindinė veikla yra nuoma.

Pavyzdžiai, kada investicijos atitinka investicinio projekto sąvoką 1 Pavyzdys

2018 metais įregistruotas naujas vienetas, kuris planuoja vykdyti ortopedinės avalynės gamybą. Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu bus laikomas visas vieneto įsigytas šiai veiklai vykdyti reikalingas ilgalaikis turtas, kuris tiesiogiai dalyvaus šiame gamybos procese ir bus būtinas šiame gamybos procese dalyvausiančio turto eksploatavimui ir aptarnavimui užtikrinti bei atitinkantis PMĮ 46¹ str. 1 dalyje nustatytus kriterijus. Šios naujai įregistruoto vieneto investicijos atitinka investicinio projekto sąvoką.

2 Pavyzdys

Vienetas nusprendžia atnaujinti ir optimizuoti paslaugų teikimo procesus ir tuo tikslu įsigyja programinę įrangą, skirtą automatizuoti ryšio su klientu palaikymą. Naujoji programinė įranga vienetai leis *automatiškai* iš kitų verslo apskaitos sistemų surinkti informaciją apie suteiktų paslaugų kiekius, parengti klientui reikalingas ataskaitas, sąskaitas klientui už atitinkamą paslaugų teikimo laikotarpį, suteiks klientui ar trečiosioms šalims galimybę pačiam, be vieneto darbuotojų įsikišimo, pasiimti jiems reikalingus duomenis iš vieneto interneto svetainės.

Kadangi šios informacijos teikimas klientui yra neatskiriama *paslaugų teikimo proceso dalis*, įsiedigdamas šią programinę įrangą vienetas iš esmės atliks vykdomo paslaugų teikimo proceso dalies esminį pakeitimą (perėjimą nuo rankiniu būdu generuojamos informacijos, prie automatinio duomenų ir ataskaitų generavimo).

Atitinkamai, tokia programinė įranga yra laikoma investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Pavyzdys, kada investicijos neatitinka investicinio projekto sąvokos

Vienetas A, teikiantis statybos paslaugas, įsigyja naujų įrenginių, kurie neskirti jo vykdomai veiklai, ir išnuomoja juos vienetui B. Atsižvelgiant į tai, kad investiciniams tikslams skirtas turtas faktiškai tiesiogiai naudojamas nuomininko ir kad investicinio projekto sąvoka numato, kad investicinis projektas suprantamas kaip vieneto investicijos į ilgalaikį turtą, skirtą naujų ar papildomų paslaugų teikimui, t.y. vieneto tiesiogiai įsigytu turtu turi būti kuriamos inovacijos, didinamas produktyvumas ar darbo našumas, ar vieneto teikiamos paslaugos diversifikuojamos į naujas (papildomas) paslaugas, todėl vieneto A investicijos neatitinka investicinio projekto sąvokos.

Išradimų apsaugos forma yra laikomas patentas, kuris yra išduodamas Lietuvos Respublikos patentų įstatyme nustatyta tvarka. Lietuvos Respublikos patentų įstatymo 2 str. 21 dalyje nustatyta, kad *tarptautinė patento paraiška - pagal Patentinės kooperacijos sutartį paduota patento paraiška*, o 12 dalyje reglamentuojama, kad *Patentinės kooperacijos sutartis - Patentinės kooperacijos sutartis, pasirašyta 1970 m. birželio 19 d. Vašingtone, peržiūrėta 1979 m. rugsėjo 28 d. ir 1984 m. vasario 3 d.*

Tarptautinis išradimų patentas - tai tarptautinės paraiškos pagrindu išduotas patentas, kuris galioja, t.y. apsauga suteikiama, keliose šalyse. Pagal nacionalinę paraišką išduotas patentas galioja tik Lietuvos Respublikoje.

Aukščiau minėtuose teisės aktuose nustatyta tvarka išduotu tarptautiniu išradimų patentu apsaugotų technologijų įdiegimas vienete atitinka investicinio projekto sąvoką.

Ilgalaikis turtas (toliau - turtas), remiantis PMĮ nuostatomis (PMĮ 13 str. 3 d.) - tai turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti arba ekonominei naudai gauti ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal PMĮ 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą.

Vienetas, vykdamas investicinį projektą, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti tik ilgalaikio turto, atitinkančio PMĮ 46¹ str. 1 dalyje nustatytus kriterijus, įsigijimo išlaidomis.

Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu yra laikomas gamybos ar paslaugų teikimo procese tik tiesiogiai dalyvaujantis turtas ir turtas, būtinas gamybos ar paslaugų teikimo procesui vykdyti ir aptarnauti.

Pavyzdžiai, kada ilgalaikis turtas priskiriamas investiciniam projektui

1 Pavyzdys

Vienetas, kurio pagrindinė veikla yra šaldytuvų gamyba, nusprendžia didinti gamybos pajėgumus, t.y. plėsti gamybos apimtį ir dalį pagamintos produkcijos eksportuoti į kitas užsienio šalis. Tuo tikslu, 2018 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Vienetas įsigyja šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingą turtą, t.y. gamybai skirtas mašinas ir įrengimus, įrengia priešgaisrinės apsaugos sistemą bei papildomai įsigyja kompiuterizuotas gamybos valdymo/sandėlio bei buhalterinės apskaitos programas.

Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu yra laikomas tik *tiesiogiai dalyvaujantis* gamybos procese vieneto įsigytas turtas ir turtas, kuris būtinas šiam investiciniam projektui vykdyti ir aptarnauti - gamybai skirtos mašinos ir įrengimai, kompiuterizuota gamybos valdymo/sandėlio programa.

Netiesiogiai dalyvaujantis gamybos procese turtas, t.y. papildomai įsigyta buhalterinės apskaitos programa, nelaikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiam turtui nepriskiriamas toks turtas, kuris yra įtrauktas į kitas nei 46¹ str. 1 d. 1 punkte nurodytas PMĮ 1 priedėlio ilgalaikio turto grupes, - priešgaisrinės apsaugos sistema („Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus“).

2 Pavyzdys

Vienetas, užsiimantis didmenine ir mažmenine prekyba, nusprendžia didinti paslaugų teikimo pajėgumus, t.y. įdiegti naują prekybos formą - elektroninę prekybą. Tuo tikslu, 2018 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Pajėgumų didinimo tikslais priimami nauji darbuotojai, kuriems kuriamos darbo vietos, t. y. šiems darbuotojams perkami kompiuteriai, programų licencijos ir pan.

Vieneto įsigytas turtas, t.y. kompiuteriai, programų licencijos, *tiesiogiai dalyvaujantis* elektroninės prekybos procese, laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

3 Pavyzdys

Vienetas nusprendžia didinti gaminamos produkcijos pajėgumus ir tuo tikslu 2018 metais pradeda vykdyti investicinį projektą. Vienetas, be naujai įsigytų šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingų gamybai skirtų mašinų ir įrengimų, dar ketina investuoti į pagamintos produkcijos laikymui skirtą turtą. Tuo tikslu, vienetas įsigyja naują produkcijos laikymui bei kokybei išsaugoti skirtą turtą, t.y. laikymo talpas (rezervuarus). Padidėjusioms gamybos apimtims valdyti ir nepertraukiamam gamybos procesui užtikrinti vienetas ketina pertvarkyti gamybos proceso stebėjimo, kontrolės ir valdymo sistemą, ir įsigyja gamybos proceso kontrolei ir valdymui reikalingą turtą (programinę įrangą, kompiuterius, gamybos procese naudojamos žaliavos būklės ir kokybės stebėjimo įrengimus ir pan.). Vykdamas investicinį projektą, vieneto šiuo tikslu įsigytas turtas, skirtas pagamintai produkcijai saugoti ir laikyti, o taip pat turtas, įsigytas gamybos proceso stebėjimui, kontrolei ir valdymui užtikrinti yra laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Jeigu vieneto turtas įsigyjamas tenkinant kituose teisės aktuose nustatytus reikalavimus, pvz. tam tikros technologijos diegiamos tenkinant teisės aktuose nustatytus aplinkosauginius reikalavimus, tai toks įsigyjamas turtas gal būti laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu, jeigu jis yra įsigyjamas ir šioje dalyje nustatytais turto įsigijimo tikslais.

Pavyzdys, kada ilgalaikis turtas priskiriamas investiciniam projektui

Vienetas didina gamybos pajėgumus ir dėl to susidaro didesnis kiekis gamybos atliekų, kurios pagal teisės aktų reikalavimus privalo būti specialiai išvalytos (apdirbtos). Turtas, skirtas šių atliekų tinkamam išvalymui, yra būtinas ir tiesiogiai susijęs su gamybos pajėgumų didinimu, todėl laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Jeigu vykdamas investicinį projektą, atliekamas pastato modernizavimas, t.y. pastato rekonstrukcijos ar remonto darbai (sienų griovimas arba jų sutvirtinimas ir kiti statybos darbai), kurie pailgina pastato naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, tai tokiu atveju vieneto patirtos pastato rekonstrukcijos ar remonto darbų išlaidos nebus laikomos investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies turtu, nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi), jeigu šis įsigyjamas turtas netenkina šioje dalyje nustatytų turto įsigijimo tikslų.

Kad būtų galima įvertinti PMĮ 46¹str. taikymo pagrįstumą, vienetas privalo turėti juridinę galią turinčius turto įsigijimo dokumentus, taip pat dokumentus, įrodančius, kad turtas nenaudotas bei pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, įvedimo į eksploataciją aktus ir kitus dokumentus, įrodančius turto reikalingumą investicinio projekto vykdymui bei jo naudojimo vieneto veikloje laikotarpi. Patikrinimo metu paaiškėjus, kad investicijų lengvata pagal PMĮ 46¹str. pritaikyta nepagrįstai, vienetui bus taikomos įstatymuose nustatytos sankcijos už mokesčių sumokėjimą ne laiku.

Nuostatu, reglamentuojančių apmokestinamojo pelno sumažinimą dėl vykdomo investicinio projekto, taikymas.

Remiantis **PMĮ 46¹ str. 1 dalimi**, vieneto mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas per šį mokestinį laikotarpį faktiškai patirtomis turto, reikalingo įgyvendinant investicinį (-ius) projektą (-us), įsigijimo išlaidomis, jeigu šis turtas:

- 1) priskirtinas PMĮ 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms:
 - „mašinos ir įrengimai“,
 - „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“,
 - „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“,
- „programinė įranga“,
- „įsigytos teisės“,
- „krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai - ne senesni kaip 5 metų“ (šios grupės turtui, išskyrus autobusus, investicijų lengvata taikoma, apskaičiuojant 2014 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį; įsigyjant krovininius automobilius, priekabas ir puspriekabas, apmokestinamąjį pelną dėl šio turto įsigijimo galima sumažinti tik iki 300 000 eurų patirtų išlaidų per mokestinį laikotarpį suma) ir
- 2) nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios).

Anksčiau minėtai turto grupei „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“ yra priskiriamos mašinos, prietaisai, įtaisai energijai, medžiagoms gaminti ir informacijai priimti, perduoti ar keisti. Pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymą statiniams yra priskiriami pastatai (gyvenamieji, pramoniniai, komerciniai, biurai, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kiti) ir inžineriniai statiniai ar mišrios rūšies statiniai (su inžineriniais statiniais sujungti pastatai), taip pat statinių priestatai, antstatai ir jų dalys, įrenginių, technologinių inžinerinių sistemų ir statinio inžinerinių sistemų statybinės konstrukcijos. Vieneto investicijos į pastatus ir žemę nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad ilgalaikiam turtui, atitinkančiam PMĮ 46¹ straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus, yra priskiriami visi statiniai, išskyrus pastatus (gyvenamuosius, pramoninius, komercinius, biurus, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kitus) - jie yra įtraukti į kitas PMĮ 1 priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes.

Turto grupei „mašinos ir įrengimai“ priskiriamos jėgos ir darbo mašinos bei įrengimai, naudojami įvairiose pramonės šakose produktams gaminti, apdirbti, paslaugoms teikti (pvz., siurbiai, kompresoriai, staklės, naftos perdirbimo pramonės, žemės ir miškų ūkio, kelių statybos, medžio apdirbimo pramonės, prekybos ir visuomeninio maitinimo mašinos ir įrengimai ir kt.). Šiai turto grupei nepriskiriamos transporto priemonės: geležinkelio riedmenys, lėktuvai, laivai, lengvieji ir krovininiai automobiliai, įtraukti į kitas PMĮ 1 priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes.

Ilgalaikio turto grupei „krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai - ne senesni kaip 5 metų“ priskirtas turtas, t. y. krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, yra laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu tik tokiu atveju, jeigu jis yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, skaičiuojant nuo turto naudojimo pradžios.

Pavyzdys, kaip taikomos PMĮ 46¹ str. 1 dalies nuostatos

Vienetas investuoja į naftos perdirbimo įrenginį kaip kompleksą, kuris pagal PMĮ 1 Priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes apskaitytinas turto grupėje „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, tačiau šis įrenginys yra išskaidytas į atskirais turto vienetais apskaitomas sudedamąsias dalis, t.y. tokias kaip vamzdynai, elektros perdavimo įrenginiai, teršalų valymo įrenginiai bei kita įranga. Dalis tokio įrenginio sudėtinių dalių, pavyzdžiui, elektros perdavimo įrenginiai neatitinka investiciniam turtui keliamų reikalavimų, t. y. nepriskirtini PMĮ 46¹ str. 1 dalyje nurodytoms ilgalaikio turto grupėms (šis turtas priskiriamas turto grupei „Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus)“).

Šiuo atveju, kadangi atskiri turto vienetai, sudarantys naftos perdirbimo įrenginį, negali būti pradedami naudoti, kol neužbaigtas montuoti visas kompleksas, todėl šis turtas, t.y. naftos perdirbimo įrenginys, yra vertinamas ir suvokiamas kaip vientisas turto vienetas „įrenginys“ ir laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu, nors atskiri turto vienetai,

sudarantys šį įrenginį, yra apskaitomi kitose, nei PMĮ 46¹ str. 1 dalyje nurodytos, ilgalaikio turto grupėse.

Kadangi šiuo atveju atskiri turto vienetai, sudarantys naftos perdirbimo įrenginį, negali būti pradedami naudoti vieneto veikloje, kol nesumontuotas visas kompleksas, tai 2 metų laikotarpis yra skaičiuojamas kiekvienam turto vienetai atskirai atgal nuo tos dienos, kai toks turtas yra paruoštas naudoti (instaliuotas, sumontuotas ir pan.) ir galėtų būti naudojamas, jei visas įrenginys būtų baigtas montuoti.

Sąvoka „faktiškai patirtos išlaidos“ suprantama, kaip vieneto per mokestinį laikotarpį įsigyto/pagaminto (toliau - įsigyto) turto faktiška (-os) įsigijimo kaina (-os) ar jos dalis, nurodyta juridinę galią turinčiame turto įsigijimo dokumente (-se), neatsižvelgiant į jos apmokėjimą (toliau - turto faktiška įsigijimo kaina). Faktiškas įsigyto turto, t. y. faktiškai patirtų turto įsigijimo išlaidų, pripažinimo momentas yra juridinę galią turinčio turto įsigijimo dokumento išrašymo data.

Turto įsigijimo kaina, ją perkant iš kitų asmenų, nustatoma, prie jo pirkimo kainos pridedant visus su pirkimu susijusius mokesčius (muitų, registravimo ir kt.), transportavimo, projektavimo, sumontavimo, patikrinimo, instaliavimo, paleidimo bei kitas tiesiogines išlaidas, susijusias su turto įsigijimu. Tuo atveju, jeigu, vykdant investicinį projektą, vienu turto įsigijimo dokumentu yra įsigijami keli turto vienetai, iš kurių dalis turto vienetų neatitinka investicinio projekto reikalavimų, o anksčiau minėtos su turto įsigijimu susijusios išlaidos yra nurodytos bendrai, neišskiriant, kokiam turto vienetai skirtos, tai vienetas pats turi nusistatyti kriterijų proporcijai išskaičiuoti, t. y. kiek išlaidų tenka investicinio projekto reikalavimus atitinkančiam turtui.

Jei turtas gaminamas, tai jo įsigijimo kaina nustatoma, prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojančiųjų gaminių, sunaudotų gaminant šį turtą, įsigijimo kainos pridedant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą. Į tokio turto įsigijimo kainą neįtraukiamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudos (pardavimų, bendrosios ir administracinės).

Vieneto, ketinančio sumažinti apmokestinamąjį pelną, įsigijamas investiciniam projektui reikalingas turtas turi būti naujas, t.y. nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios, t.y. nuo turto įvedimo į eksploataciją pradžios. Jeigu turtas įsigijamas iš kito vieneto, tai pagrįsti, jog turtas pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, vienetas gali turėdamas turto techninį pasą, o kad turtas nenaudotas - pardavėjo patvirtinimą. Šie duomenys apie įsigijamą turtą gali būti patvirtinami ir kitais dokumentais.

Jeigu yra įsigijami kasos aparatai, kurie yra sukonstruoti kaip kompiuteris, t. y. iš esmės atitinka kompiuterio sąvoką, bei yra sujungiami į kompiuterinį tinklą, tai gali būti priskiriami ilgalaikio turto grupei „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“. Šis turtas gali būti laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu, jeigu tokio turto įsigijimas tenkina PMĮ 2 straipsnio 12¹ dalyje nustatytus turto įsigijimo tikslus.

Jeigu įsigijamas nematerialusis turtas - programinė įranga, kuri modifikuojama pagal vieneto poreikius, tai apie tai, ar programa nebuvo naudota iki jos įsigijimo, sprendžiama iš to, ar programa parduota jos kūrėjo (gamintojo), platintojo ar vartotojo. Tuo atveju, kai programa perkama iš kūrėjo ar platintojo, suprantama, kad programa yra įsigijama kaip prekė ir atitinkamai laikoma, kad ji nebuvo naudota pardavėjo, neatsižvelgiant į tai, ar programą (jos kopiją) buvo įsigiję ir kiti verslo subjektai, kurie ją naudoja (naudojo) savo poreikiams. Tuo atveju, kai programa perkama iš kito tos programos vartotojo, kurią jis naudojo savo poreikiams, o dabar nebenaudoja ir dėl to ją perleidžia, tai laikoma, kad įsigijama naudota programinė įranga, kurios įsigijimui investicijų lengvata netaikoma.

Jeigu programa yra sukurta specialiai pagal vieneto poreikius, tai ji nėra naudota kitų verslo subjektų ir jos sukūrimo (pagaminimo) datą galima nustatyti pagal tai, kada ji buvo perduota vienetai ir parengta naudojimui.

Ar programinė įranga pagaminta ne anksčiau kaip prieš 2 metus praktiškai galima nustatyti tik tam tikrais atvejais. Todėl, pagaminimo datos kriterijus investicinio projekto tikslais įsigijamai programinei įrangai nėra privalomas, jeigu nėra galimybių tai nustatyti.

Ilgalaikio turto naudojimo pradžia yra laikoma perdavimo naudoti data ir turi būti įforminta įmonės vadovo (ar jo įgalioto asmens) patvirtintu perdavimo naudoti aktu.

Nustatytas 2 metų laikotarpis skaičiuojamas atgal nuo tos dienos, kai turtas perdavimo naudoti aktu yra įvedamas į eksploataciją.

Jeigu vykdomas ilgalaikis investicinis projektas ir įsigijami bei instaliuojami keli turto vienetai, kurie negali būti pradedami naudoti vieneto veikloje, kol neužbaigtas visas investicinis projektas, tai tokiu atveju 2 metų laikotarpis skaičiuojamas atgal nuo tos dienos, kai toks turtas yra paruoštas naudoti (instaliuotas, sumontuotas ir pan.) ir galėtų būti naudojamas, jei investicinis projektas būtų baigtas.

Jeigu vykdant investicinį projektą turtas yra testuojamas, siekiant įsitikinti, jog jis yra tinkamas naudoti, tai tokiu atveju, 2 metų laikotarpis yra skaičiuojamas atgal nuo tos dienos, kai toks ištestuotas turtas perdavimo naudoti aktu yra įvedamas į eksploataciją arba, jeigu juo uždirbamos pajamos, tai nuo tos dienos, kai įsigytu turtu pradedamos uždirbti pajamos, nors turtas dar yra testuojamas ir neįvestas į eksploataciją. Tuo atveju, jeigu vykdant ilgalaikį investicinį projektą testuojamas turto vienetas, kuris negali būti pradedamas naudoti vieneto veikloje, kol neužbaigtas visas investicinis projektas, tai tokiu atveju, 2 metų laikotarpis skaičiuojamas atgal nuo tos dienos, kai toks turtas yra paruoštas ir tinkamas naudoti (ištestuotas) ir galėtų būti naudojamas, jei investicinis projektas būtų baigtas.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad turto gamyboje naudojamoms komplektavimo medžiagoms (dalims), skirtingai nei turtui, nėra vertinama jų pagaminimo data, t.y., neatsižvelgiama į tai, kurį mokestinį laikotarpį jos įsigytos. Tačiau šios atsargos turi būti nenaudotos.

Pavyzdys, kada atsargos priskiriamos investiciniam projektui

Vienetas gamybai skirtų įrengimų sukonstravimui (pasigaminimui) ir instaliavimui reikalingų medžiagų įsigyja tiek iš rangovų, tiek panaudoja savo sandėlyje esančias atsargas. Prieš kelis metus įsigytos atsargos vieneto apskaitoje yra apskaitytos tuo pačiu nomenklatūriniu numeriu kaip ir naujai įsigijamos tokios pat rūšies komplektuojamos medžiagos.

Vienetui vykdant investicinį projektą, t.y. kai jis trunka ilgiau nei vienerius mokestinius metus, nebaigtos statybos projekto išlaidų pripažinimo momentas yra laikomas vidinio apskaitos dokumento, t.y. atsargų nurašymo į nebaigtos statybos projektą akto, surašymo momentas. Atitinkamai ir apmokestinamasis pelnas yra mažinamas tą mokestinį laikotarpį, kurį yra surašytas vidinis apskaitos dokumentas, kuriuo investiciniam projektui reikalingos atsargos iš sandėlio yra perkeliamos į nebaigtos statybos sąskaitą, nepriklausomai nuo to, kada šios atsargos buvo įsigytos. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad turto gamyboje naudojamoms komplektavimo medžiagoms, skirtingai nei turtui, nėra vertinama jų pagaminimo data, t.y., neatsižvelgiama kurį mokestinį laikotarpį jos įsigytos. Tačiau šios atsargos turi būti nenaudotos.

Pavyzdys, kaip turtas priskiriamas investiciniam projektui priklausomai nuo metų

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais

Vienetas 2018 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą. Šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingas turtas - įrenginiai - kuriamas dalimis, t. y. rangovas atsiskaito už atskirus etapus: 2018 metais išrašoma sąskaita už įrenginių suprojektavimą pagal poreikius 15 000 Eur, 2019 metais - už pagaminimą 45 000 Eur, 2020 metais - už instaliavimą ir apmokymą jais dirbti (10 000 Eur). Turtas, atitinkantis investicinio projekto reikalavimus, pradedamas eksploatuoti 2020 metais. Vieneto apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas sumažinamas įrenginių faktiška įsigijimo kaina: 2018 metais - 15 000 Eur, 2019 metais - 45 000 Eur ir 2020 metais - 10 000 Eur.

Vykdant investicinį projektą, per mokestinį laikotarpį vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina gali būti sumažinamas šio mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas PMĮ 11 straipsnyje nustatyta tvarka, t.y. iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, įskaitant suteiktą paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius.

Investiciniam projektui įgyvendinti reikalingas turtas gali būti įsigyjamas tiek vieneto nuosavomis, tiek skolintomis lėšomis (turto įsigijimas pagal paskolos sutartį, pagal pirkimo - pardavimo sutartį išsimokėtinai, arba pagal lizingo (finansinės nuomos), arba nuomos sutartis, kuriose numatytas nuosavybės teisės perėjimas vienetui apmokėjus visą turto vertę ir pan.). Tokiais atvejais įsigyjant turtą, apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas per mokestinį laikotarpį vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina, neatsižvelgiant į atliktus mokėjimus. Jeigu pagal sutartį nuosavybės teisės perėjimas vienetui nenumatytas, tokiu atveju, toks turtas negali būti laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

Už skolas sumas mokamos palūkanos į turto įsigijimo kainą neįeina (atskaitomos iš pajamų kaip leidžiami atskaitymai tą mokestinį laikotarpį, kurį jos faktiškai patiriamos), todėl investicijų lengvata joms netaikoma.

Pavyzdys, kaip turtas, įsigyjamas pagal lizingo sutartį, priskiriamas investiciniam projektui

Vienetas 2018 metais sudarė lizingo sutartį, pagal kurią įsigijo įrengimus. Pagal 2018 metais iš lizingo bendrovės gautą sąskaitą įrengimų įsigijimo kaina yra 300 000 Eur. Pasibaigus lizingo sutarčiai, įrengimai pereis vieneto nuosavybėn. Įrengimai, atitinkantys investicinio projekto reikalavimus, pradėti naudoti 2018 metais. Prie minėtos lizingo sutarties pridėta mokėjimų grafike (kuris yra neatsiejama sutarties dalis) nustatyta, kad vienetas šiuos įrengimus privalo išsipirkti per 2018-2020 metus, kiekvienais metais sumokėdamas po 100 000 Eur.

Vieneto 2018 metų apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas sumažinamas gautoje sąskaitoje nurodyta turto faktiška įsigijimo kaina 300 000 Eur.

Nuo 2018 metų mokestinio laikotarpio pagal PMĮ 46¹ str. 2 dalį apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas **iki 100 procentų** (iki 2018 metų mokestinio laikotarpio - ne daugiau kaip 50 procentų). Jei PMĮ 46¹ straipsnio 1 dalyje nurodytų išlaidų suma yra didesnė negu už mokestinį laikotarpį apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma, šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeliamos už vėlesnius keturis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius apskaičiuotoms apmokestinamojo pelno sumoms sumažinti, atitinkamai mažinant perkeliamą tokių išlaidų sumą. Už kiekvieną mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas iki 100 procentų (iki 2018 metų mokestinio laikotarpio - ne daugiau kaip 50 procentų).

Pažymėtina, kad apskaičiuojant 2018 ir vėlesnių mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas 100 proc. iki 2018 metų mokestinio laikotarpio faktiškai patirtomis investicinėmis išlaidomis, kurios perkeliamos į 2018 ir vėlesnius metus.

Apmokestinamasis pelnas, pagal šio straipsnio 4 dalies nuostatą, gali būti sumažintas per 2009-2023 metų mokestinius laikotarpius vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina. Todėl, jeigu vienetas įsigyja turtą ne vienerius mokestinius metus, tai kiekvienų mokestinių metų įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina perkeliama į kitus mokestinius metus iš eilės ta tvarka, kokia yra įsigyjamas turtas, t.y. pirmiausiai perkeliama anksčiausiai įsigyto turto įsigijimo kaina.

Jeigu investiciniam projektui įgyvendinti reikalingo turto tam tikra įsigijimo kainos dalis numatoma finansuoti iš nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, kitų valstybės pinigų fondų, savivaldybių fondų, Europos Sąjungos ir kitos finansinės paramos lėšų, tai vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina turi būti sumažinama šia panaudota finansinės paramos lėšų suma, jeigu tokios lėšos gautos ar numatytos gauti.

Jeigu investicinio projekto pabaigoje paaiškėja, kad faktiškai gauta didesnė/mažesnė paramos suma, tai privalo būti atlikti apmokestinamojo pelno koregavimai to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas dėl vykdomo investicinio projekto ir mokesčių administratoriui privalo būti pateikta patikslinta to mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija.

Tuo atveju, jeigu vykdomas investicinį projektą, įsigijami keli turto vienetai, iš kurių dalis turto vienetų neatitinka investicinio projekto reikalavimų, o finansuojamas tam tikras procentas

nuo visos turto vienetų įsigijimo kainos ir neįmanoma nustatyti, kiek paramos tenka konkrečiam turto vienetai, tai tokiu atveju, vienetas pats turi nusistatyti kriterijų proporcijai išskaičiuoti, t.y. kiek paramos tenka investicinio projekto reikalavimus atitinkančiam turtui.

Jeigu vykdant ilgalaikį didelės apimties investicinį projektą, kuris yra dalinai finansuojamas iš Europos Sąjungos ar kitų fondų lėšų ir toks finansavimas susietas su projekto vykdymo etapais, o ne su konkrečiais turto vienetais bei iš anksto yra žinoma bendra nuosavų ir fondų lėšų proporcija, tai tokiu atveju, nuosavų ir gautų iš minėtų fondų lėšų proporcija turi būti taikoma kiekvieną mokestinį laikotarpį patirtoms išlaidoms. Jeigu investicinio projekto pabaigoje atliekami perskaičiavimai dėl netinkamai taikytos proporcijos, tai privalo būti atlikti apmokestinamojo pelno koregavimai to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas dėl vykdomo investicinio projekto ir mokesčių administratoriui privalo būti pateikta patikslinta to mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija.

Pavyzdys, kaip turtas priskiriamas investiciniam projektui, kuomet dalį projekto finansuoja ES fondai

Vienetas 2018 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą, kurio metu yra atliekami naujos gamybos linijos įrengimo darbai bei įsigijamas ir sumontuojamas gamybos procese dalyvausiantis turtas (mašinos ir įrengimai, kompiuterinė technika, programinė įranga). Šio investicinio projekto tikslas - padidinti vieneto gamybos pajėgumus. Investicinio projekto vertė - 5 mln. eurų, iš kurių pagal sutartį su Europos Sąjungos fondais 75 procentai (t. y. 3,75 mln. eurų) apmokės pats vienetas nuosavomis lėšomis, o likusius 25 procentus (t. y. 1,25 mln. eurų) - Europos Sąjungos fondai. Kadangi sutartis su Europos Sąjungos fondais nenustato jokių apribojimų finansuoti tinkamam turtui, faktiškai vienetas projekto įgyvendinimo eigoje gali pats pasirinkti, ar už konkretaus turto vieneto įsigijimą apmokėti nuosavomis, ar finansinės paramos lėšomis.

Atsižvelgiant į tai, kad šio investicinio projekto, dalinai finansuojamo Europos Sąjungos fondų lėšomis, finansavimas susietas ne su konkrečiais turto vienetais, bei iš anksto yra žinoma bendra nuosavų ir finansinės paramos lėšų proporcija, ši proporcija turi būti taikoma kiekvieną mokestinį laikotarpį patirtoms išlaidoms. Pavyzdžiui, tuo atveju, jei 2018 m. projekto įgyvendinimui iš viso būtų skirta 3 mln. eurų (iš kurių vienetas savo lėšomis padengtų 2,3 mln. eurų), o 2019 m. - likę 2 mln. eurų (iš kurių vienetas savo lėšomis padengtų 1 mln. eurų), tuomet vienetas 2018 m. investicinių projektų lengvatai galėtų priskirti 2,3 mln. eurų (3 mln. eurų * 75 procentai), o 2019 - 1,5 mln. eurų (2 mln. eurų * 75 procentai).

Vadovaujantis PMĮ 46¹ str. 5 dalies nuostatomis, jei vienetas investiciniam projektui įgyvendinti reikalingo turto faktiškai įsigijimo kaina sumažina apmokestinamąjį pelną, tai toks turtas vieneto veikloje privalo būti naudojamas ne trumpiau negu trejus metus, t.y. tris ir daugiau metų.

Šioje dalyje nustatytas 3 metų laikotarpis prasideda nuo tos dienos, kai turtas perdavimo naudoti aktu yra įvedamas į eksploataciją ir pasibaigia po trejų metų - atitinkamą mėnesį ir dieną. Jeigu vykdant investicinį projektą, yra įsigijami keli turto vienetai, tai 3 metų laikotarpis pradedamas skaičiuoti atskirai nuo kiekvieno turto vieneto įvedimo į eksploataciją dienos.

Jeigu turtas vieneto veikloje naudojamas tam tikrą laiką, pvz., vienerius ar dvejus metus, o trečiaisiais metais dėl tam tikrų priežasčių turtas veikloje nebenaudojamas, tai vienetas privalo perskaičiuoti ir apmokestinti atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamuosius pelnus, kurie buvo sumažinti dėl šio turto įsigijimo, ir mokesčių administratoriui pateikti patikslintas tų mokestinių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas. Tačiau, šios nuostatos netaikomos, jei vienetas pasibaigia arba tais atvejais, kai turtas nebenaudojamas ar perleidžiamas dėl teisės aktų reikalavimų (pvz., vadovaujantis ES Tarybos direktyvomis ir (ar) Lietuvos Respublikos teisės aktais dėl tam tikro sektoriaus (pvz., energetikos) pertvarkymo) arba prarandamas dėl nenugalimos jėgos (force majeure) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veiklos. Pelno mokestis, dėl turto perleidimo reorganizuojant, neperskaičiuojamas ir tais atvejais, kai teisės aktuose nėra tiesioginio reikalavimo perleisti turtą, tačiau juose nurodyti reikalavimai, pvz.,

dėl atitinkamų verslo sričių (veiklų) atskyrimo ir kontrolės perdavimo gali būti įgyvendinti tik perleidžiant turtą.

Jei vienetai pradėjus investicinį projektą, turtas dėl pasikeitusių teisės reikalavimų, pvz., Vyriausybės sprendimu ar pan., privalo būti perleistas kitam vienetai, tai turtą įsigijęs vienetas gali tęsti investicinį projektą ir mažinti apmokestinamąjį pelną, kaip tai būtų daręs ilgalaikį turtą perleidęs vienetas.

Jeigu vieneto sprendimu pradėtas investicinis projektas nutraukiamas ir nebus užbaigiamas (pvz., ekonominių sąlygų pasikeitimas, finansavimo nutraukimas ar pan.), tai privalo būti atlikti apmokestinamojo pelno koregavimai to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas dėl vykdomo investicinio projekto ir mokesčių administratoriui privalo būti pateikta patikslinta to mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija.

Tuo atveju, jeigu dėl vykdomo ilgalaikio investicinio projekto tam tikrą mokestinį laikotarpį sumažinamas apmokestinamasis pelnas, o kitą mokestinį laikotarpį projektas laikinai sustabdomas, tai jokie apmokestinamojo pelno koregavimai neatliekami.

Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.95 straipsnio nuostatas, juridinis asmuo pasibaigia nuo jo išregistravimo iš juridinių asmenų registro, likvidavimo arba reorganizavimo atvejais. Reorganizavimas - tai juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros.

Jeigu turtas, dėl kurio įsigijimo buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas, vienetė buvo naudojamas trumpiau negu trejus metus dėl reorganizavimo ar perleidimo, atitinkančio PMĮ 41 str. 2 dalyje numatytus reikalavimus, tai apmokestinamasis pelnas už praėjusius mokestinius laikotarpius neperskaičiuojamas ir metinės pelno mokesčio deklaracijos netikslinamos, su sąlyga, kad įsigyjantysis vienetas perimtą turtą naudos iki tol, kol sueis 3 metai nuo ilgalaikio turto naudojimo jį perleidusiam vienetė pradžios.

Šiuo nuostatos taikomos ir šiais atvejais:

- kai užsienio (įsigyjantysis) vienetas po reorganizavimo ar perleidimo, atitinkančio PMĮ 41 str. 3 dalyje numatytus reikalavimus, toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje ir tęsia pradėtą vykdyti investicinį projektą;
- jei reorganizavimas vykdomas pagal PMĮ 41 str. 2 d. 9 punktą, ir Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės per nuolatinę buveinę toliau vykdo investicinį projektą, naudodamos iš įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto perimtą investicinį turtą.

Įsigyjantysis vienetas, perėmęs turtą reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ar dėl teisės aktų reikalavimų, ir tęsiantis investicinį projektą, gali tęsti apmokestinamojo pelno mažinimą, kaip tai būtų daręs ilgalaikį turtą perleidęs vienetas. Jeigu turtą perleidęs vienetas ne visa įsigyto turto verte sumažino apmokestinamąjį pelną, įsigyjantysis vienetas apmokestinamąjį pelną gali mažinti nepanaudota turto verte.

Jei reorganizavimo ar perleidimo atvejais įsigyjantysis vienetas perima turtą (dėl kurio perleidžiantis turtą asmuo susimažino apmokestinamąjį pelną) ir šio turto nenaudoja iki kol sueis 3 metai nuo ilgalaikio turto naudojimo jį perleidusiam vienetė pradžios, tai tiek turtą perleidęs vienetas, tiek turtą įsigijęs asmuo (jei jis apmokestinamąjį pelną toliau mažino nepanaudota turto verte), privalo perskaičiuoti ir apmokestinti atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamuosius pelnus, kurie buvo sumažinti dėl šio turto įsigijimo, ir mokesčių administratoriui pateikti patikslintas tų mokestinių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas.

Pavyzdžiai, kada turtas nepriskiriamas investiciniam projektui, nes vieneto veikloje naudojamas trumpiau negu 3 metus

1 Pavyzdys

Vienetas, teikiantis krovinių pervežimo paslaugas, 2018 metais nusprendė plėsti savo vykdomą veiklą, t.y. gaminti baldus. Tuo tikslu 2018 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Šiam investiciniam projektui įgyvendinti įsigytas turtas (tarkime, kad turto įsigijimo kaina 34 000

eurų), atitinkantis investicinio projekto reikalavimus, perdavimo naudoti aktu į eksploataciją įvestas 2018 metais.

Šis vienetas apmokestinamojo pelno apskaičiuoja:

2018 metais - 24 000 Eur,

2019 metais - 20 000 Eur.

Dėl vieneto vykdomo investicinio projekto, apmokestinamasis pelnas sumažinamas:

2018 metais - 24 000 Eur,

2019 metais - 10 000 Eur.

Tarkime, kad turtas 2020 metais, t.y. trečiaisiais turto naudojimo veikloje metais, dėl tam tikrų priežasčių veikloje nebenaudojamas.

Kadangi turtas vieneto veikloje yra naudojamas trumpiau negu trejus metus, tai vienetas turi perskaičiuoti 2018 ir 2019 mokesčių metų apmokestinamąjį pelną ir pelno mokestį turi sumokėti į valstybės biudžetą bei pateikti mokesčių administratoriui patikslintas šių mokesčių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas.

2 Pavyzdys

Lietuvos bendrovė A 2018 metais nutarė atlikti gamybos proceso esminį pagerinimą ir įsigijo konvejerinę liniją duonos gaminiams pakuoti. 2020 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį bendrovė A reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte nurodytu atveju ir iš bendrovės A, toliau tęsiančios veiklą, buvo atskirta jos dalis, iš kurios proporcingai priskirtų turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų pagrindų buvo sukurti du nauji vienetai B ir C. Konvejerinė linija buvo perleista įsigyjančiajam vienetai B. Vienetas B išnuomojo šį ilgalaikį turtą bendrovei A. Neatsižvelgiant į tai, kad bendrovė A tęsia vykdomą investicinį projektą, vienetas B negalės toliau naudotis investicinio projekto lengvata, nes ilgalaikis turtas nuosavybės teise priklauso vienetai B.

Pavyzdžiai, kada turtas priskiriamas investiciniam projektui, nes vieneto veikloje naudojamas ne trumpiau negu 3 metus

1 Pavyzdys

Lietuvos vienetas A 2017 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą ir įsigijo gamybinius įrenginius. 2018 metais vienetas A reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 4 punkte (padalijimas) numatyta tvarka ir investiciniam projektui naudojamą turtą perdavė naujai įkurtam Lietuvos vienetai B. Vienetas B šį turtą ketina naudoti savo veikloje iki tol, kol sueis 3 metai nuo naudojimo vienetu A pradžios. Todėl vienetas B gali toliau naudotis investicinio projekto lengvata, susijusia su perimtu iš įsigyjamojo vieneto turtu, nes nuo 2018 metų prasidėjusio mokestinio laikotarpio įsigyjančiajam vienetai perėmus iš jį perleidusio vieneto turtą ir naudojant jį iki tol, kol jam sueis 3 metai, galima naudotis investicinio projekto lengvata.

2 Pavyzdys

Lietuvos bendrovė Y 2017 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą ir įsigijo gamybinius įrenginius duonai ir pyrago gaminiams kepti. ES bendrovė X ir Lietuvos bendrovė Y 2018 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 1 punkte (prijungimas) nurodytu atveju. Po reorganizavimo ES bendrovė X gauto turto, teisių ir pareigų pagrindų toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje ir turimus gamybinius įrenginius priskyrė nuolatinei buveinei. Įsigyjantysis vienetas (bendrovė X) ketina perimtą ilgalaikį turtą naudoti iki tol, kol sueis 3 metais nuo jo naudojimo jį perleidusioje bendrovėje Y pradžios, todėl bendrovė X gali toliau naudotis investicinio projekto lengvata.

Investiciniam projektui įgyvendinti reikalingo turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos iš pajamų atskaitomos PMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka.

3.6. Mokestinio laikotarpio nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų

Pagal PMĮ 7 str. 1 dalį *pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą.* Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (toliau - ĮFA) 4 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, vadovaujasi šiais bendraisiais apskaitos principais: 1) įmonės; 2) įmonės veiklos tęstinumo; 3) periodiškumo; 4) pastovumo; 5) piniginio mato; 6) kaupimo; 7) palyginimo; 8) atsargumo; 9) neutralumo; 10) turinio viršenybės prieš formą.* Kaip reglamentuojama ĮFA 5 str. kiekviena įmonė, kuri sudaro finansines ataskaitas, laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos. Mokesčių teisės prasme įmonės (vieneto) principas reiškia, kad apmokestinamos būtent vieneto pajamos, o atskaitomos iš pajamų, nustatant apmokestinamąjį pelną būtent vieneto sąnaudos. Todėl šiuo atveju PMĮ 56¹ str. 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad esant atitinkamoms sąlygoms vienetas gali perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetui, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, vertintina kaip nuostata, numatanti mokesčių mokėtojui ar jų grupei išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis - t. y. lengvata. Šiuo atveju leidžiama vienetui apmokestinamąjį pelną susimažinti ne savo, tačiau kito vieneto mokestiniais nuostoliais, todėl tokia nuostata laikytina įmonės (vieneto) principo išimtimi.

Atkreiptinas dėmesys, kad leidinyje analizuojamas mokestinių nuostolių perkėlimas tik tarp Lietuvos vienetų grupės vienetų.

Mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tarp vienetų grupės vienetų, o pagal PMĮ 56¹ straipsnio nuostatas vienetų grupė laikoma tokia grupė, kurioje patronuojantis vienetas valdo dukterinio vieneto akcijas (dalį, pajus) ar kitas teises į paskirstytinojo pelno dalį. Todėl mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių Lietuvos vienetų (ar tokiems Lietuvos vienetams), kurių teisinė forma yra akcinė bendrovė (uždaroji akcinė bendrovė), įskaitant Europos bendrovę, kooperatinę bendrovę (kooperatyvas), įskaitant Europos kooperatinę bendrovę, žemės ūkio bendrovę ar ūkinę bendriją. Kokiais atvejais Lietuvos vienetui gali būti perduodami užsienio vieneto mokestiniai nuostoliai reglamentuojama PMĮ 56¹ str. 4 dalyje.

Šio straipsnio nuostatos pelno nesiekiantiems vienetams netaikomos.

Nagrinėjama PMĮ 56¹ str. 1 dalies nuostata reiškia, kad:

- nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių vienetų, kurie du metus be pertraukų iki nuostolių perdavimo dienos (imtinai) yra vienetų grupėje, kurioje patronuojantis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) nuostolių perdavime dalyvaujančio kiekvieno dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį;

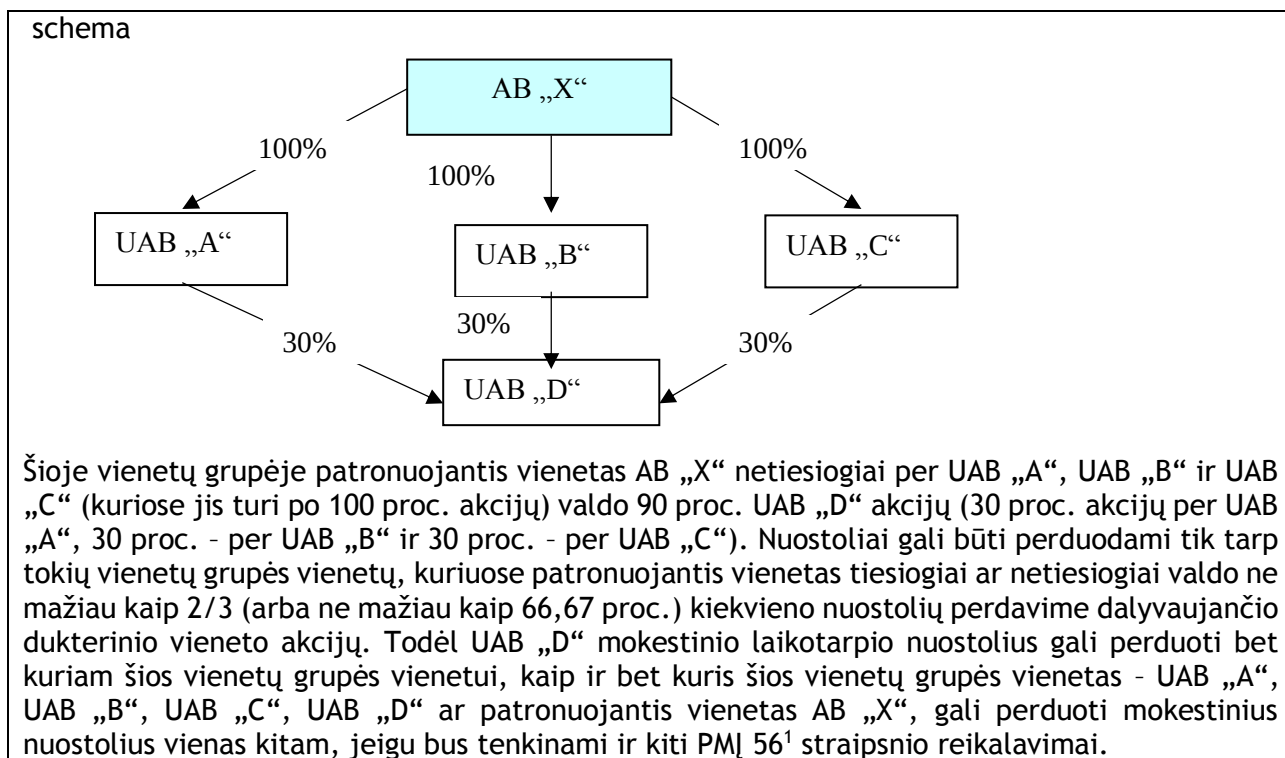
- nauji įregistruoti vienetų grupės vienetai gali dalyvauti nuostolių perdavime, jei nuostolių perdavimo dieną jie priklauso tai vienetų grupei, tačiau tik tuo atveju, jei šie vienetai tai vienetų grupei priklausys ir po nuostolių perdavimo dienos, o tos grupės patronuojantis vienetas nuo jų įregistravimo dienos du metus be pertraukų, įskaitant nuostolių perdavimo dieną, tiesiogiai arba netiesiogiai valdys ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) jų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį.

Visos aukščiau paminėtos sąlygos turi būti **tenkinamos nuostolių perdavimo dieną.** Nuostolių perdavimo diena, laikoma ta diena, kurią nuostolių perdavime dalyvaujantys vienetai nurodo tų nuostolių perdavimą įforminančiuose dokumentuose. Mokestinių nuostolių perdavimas turi būti įforminamas sutartimi, perdavimo - priėmimo aktu ar kitais juridinę galią turinčiais laisvos formos dokumentais.

Nuostoliai gali būti perduodami pelningiems vienetų grupės vienetams tiek pagal vertikalią, tiek pagal horizontalią vienetų grupės struktūrą, t.y., nesvarbu, ar nuostoliai perduodami tiesiogiai, ar netiesiogiai valdomo dukterinio vieneto patronuojančiam vienetui ar atvirkščiai, ar nuostoliai perduodami tarp dukterinių vienetų neturinčių tiesioginio ar netiesioginio pavaldumo,

jei vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį.

Pavyzdys, kaip perkeliami vienetui kito vieneto mokestiniai nuostoliai



Taikant PMĮ 56¹ str. 1 dalies nuostatas, laikoma, kad vienetai yra vienetų grupėje, jei tos grupės patronuojantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) dukterinių vienetų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinąjį pelną ne trumpiau kaip 24 mėnesius **bet kurią minėto laikotarpio dieną**, įskaitant nuostolių perdavimo dieną, nepaisant to, ar per minėtą laikotarpį jis įsigijo (perleido) to paties vieneto akcijų (dalių, pajų) bei nepaisant to kito vieneto kapitalo pokyčių (pvz., naujų akcijų emisijų ar kapitalo mažinimų).

Vienetas iš kito vienetų grupės vieneto perimtais mokestinio laikotarpio nuostoliais gali sumažinti apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną tik to mokestinio laikotarpio, kurio apskaičiuotus nuostolius (ar jų dalį) jam perdavė tas kitas vienetų grupės vienetas. Pavyzdžiui, jei nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų mokestiniai laikotarpiai sutampa su kalendoriniais metais ir nuostolius perduodantis vienetas perduoda 2018 metų nuostolius, tai juos perimantis vienetas šių nuostolių suma gali sumažinti taip pat tik 2018 metų apmokestinamąjį pelną.

Paprastai tai pačiai vienetų grupei priklausančių vienetų mokestiniai laikotarpiai sutampa. Tačiau, jei nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų mokestiniai laikotarpiai nesutampa, tai nuostolius perimantis vienetas gali sumažinti apmokestinamąjį pelną tik to mokestinio laikotarpio, kuris prasideda tais pačiais metais kaip ir kito vienetų grupės vieneto tas mokestinis laikotarpis, kurio apskaičiuotus nuostolius jis jam perdavė. Pavyzdžiui, jei nuostolius perimančio Lietuvos vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, o kitas vienetų grupės vienetas jam perduoda nuostolius mokestinio laikotarpio, kuris prasideda 2018 m. rugsėjo 1 d. ir baigiasi 2019 m. rugpjūčio 31 d., tai nuostolius perimantis Lietuvos vienetas šio mokestinio laikotarpio nuostoliais gali sumažinti 2018 metų apmokestinamąjį pelną.

Pereinamojo mokestinio laikotarpio (susidariusio vienetai pakeitus mokestinį laikotarpį) nuostoliams šio straipsnio nuostatos netaikomos (pereinamojo laikotarpio nuostoliai laikomi praėjusio mokestinio laikotarpio nuostoliais).

Vienetų grupės vienetas gali perduoti nuostolius dalimis iš karto keliems tos vienetų grupės vienetais.

Šios dalies nuostatos neriboja nuostolių perdavimo tarp tokių vienetų grupės vienetų, kurie vykdo skirtingą veiklą (t.y. nuostolius patiria ir pelną uždirba iš skirtingų veiklos rūšių), išskyrus vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių nuostolius, kuriems taikomi PMĮ 56¹ str. 2 dalies reikalavimai. Pavyzdžiui, gamybos įmonė gali perduoti veiklos nuostolius didmeninės prekybos įmonei, o draudimo įmonė - bankui.

Lietuvos vienetas kito vienetų grupės vieneto perduotais nuostoliais gali sumažinti atitinkamo mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, apskaičiuotą PMĮ 11 straipsnyje nustatyta tvarka, t.y. iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, įskaitant mokestinius nuostolius, atskaitomus pagal PMĮ 30 ir 43 straipsnių nuostatas. T.y. Lietuvos vienetas gali sumažinti apmokestinamąjį pelną iš kito vienetų grupės vieneto perimtais nuostoliais, jei apskaičiuodamas atitinkamo mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atskaitė savo praėjusių mokestinių laikotarpių nuostolius (reglamentuojama PMĮ 30 str.), taip pat reorganizavimo ir perleidimo atvejais iš kito vieneto perimtus nuostolius (reglamentuojama PMĮ 43 str.).

Jei vienetas vykdo investicinį projektą ir naudoja PMĮ 46¹ straipsnyje nustatyta lengvata, tai toks vienetas iš kito vienetų grupės vieneto perimtais nuostoliais gali sumažinti tik tą apmokestinamojo pelno dalį, kuri lieka pritaikius PMĮ 46¹ straipsnyje nustatyta lengvatą.

Pagal PMĮ 45 str. 2 dalies nuostatas, likviduojamo vieneto dalyvių iš likviduojamo vieneto gauto turto ir to vieneto akcijų įsigijimo kainos neigiamas skirtumas - nuostolis pripažįstamas nuostoliu iš vertybinių popierių perleidimo. Likviduojamo dukterinio vieneto nuostoliai pripažįstami dukterinį vieneta tiesiogiai valdančio patronuojančio vieneto nuostoliais, kaip nuostoliai iš akcijų perleidimo, **todėl Lietuvos vienetas negali perimti iš likviduojamo vienetų grupės vieneto nuostolių, apskaičiuotų už tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo paskirstytas turtas jo dalyviams** (paprastai tai atliekama paskutiniu mokestiniu laikotarpiu).

Jei vienetų grupės vienetas reorganizuojamas PMĮ 41 straipsnyje nustatytais atvejais ir įsigyjantysis vienetas neperima kito vieneto nuostolių, apskaičiuotų nuo mokestinio laikotarpio, kurį įvyko reorganizavimas pradžios iki reorganizavimo pabaigos, tai toks vienetas gali perduoti šio mokestinio laikotarpio nuostolius kitam tos vienetų grupės vienetai, jei nuostolių perdavimo dieną tenkinamos PMĮ 56¹ straipsnio 1 ir 2 punktuose nustatytos sąlygos.

Jei dėl nuostolių perimančio ir perduodančio vienetų mokestinių laikotarpių skirtumo, atitinkamo mokestinio laikotarpio nuostolius vienetas perduoda nuostolius perimančiam vienetai pasibaigus jo metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo terminui, tai tuos nuostolius perėmęs vienetas turi perskačiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio metinę pelno mokesčio deklaraciją.

Jei naujai įregistruotas vienetų grupės vienetas, pasinaudojęs nuostolių perdavimo - perėmimo galimybe (t.y. galimybe perimti nuostolius iki jų perėmimo dienos neišbuvus vienetų grupėje du metus be pertraukų), nepraėjus dviem metams nuo jo įregistravimo dienos jau nėra tos vienetų grupės vienetas, tai tokiu atveju nuostolius perėmęs vienetas turi patikslinti pelno mokesčio deklaraciją to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais buvusio tos vienetų grupės vieneto nuostoliais. Šios nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai nuostolius perėmęs vienetas neišbuvęs vienetų grupėje dvejus metus, skaičiuojant nuo jo įregistravimo dienos, yra likviduotas.

Vienetas, taikantis PMĮ 56¹ straipsnio nuostatas, turi turėti įrodymus, pagrindžiančius vienetų grupės struktūrą, patronuojančio vieneto tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų dukterinių vienetų nepertraukiamo valdymo laikotarpį, akcijų paketo dydį. Svarbu, kad iš dokumentų galima būtų nustatyti ar patronuojantis vienetas iki nuostolių perdavimo arba nuo naujo vienetų grupės vieneto įregistravimo du metus nepertraukiamai valdė ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių dukterinių vienetų akcijų.

Jei nuostoliai apskaičiuojami perleidus PMĮ 12 str. 15 punkte nurodytas akcijas, tai šie nuostoliai negali būti perduodami kitam vienetų grupės vienetui (jie gali būti pripažįstami leidžiamais atskaitymais tik PMĮ 30 str. 2 dalyje numatyta tvarka).

Taip pat analizuojant mokestinių nuostolių pekėlimą tarp Lietuvos vienetų grupės vienetų, svarbios PMĮ 56¹ str. 5 - 8 dalyse įtvirtintos nuostatos. Jei mokestiniai nuostoliai, kuriais buvo sumažinta juos perėmusio Lietuvos vieneto apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma, buvo apskaičiuoti neteisingai, tai paaiškėjus tokioms aplinkybėms, Lietuvos vienetas turi padidinti to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais kito vienetų grupės vieneto nuostoliais, apmokestinamąjį pelną, atitinkamai perskaičiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją.

Delspinigiai už laiku nesumokėtą mokestį skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Jei mokesčių administratoriaus atliekamo mokesčių mokėtojo patikrinimo metu nustatys, kad mokesčių mokėtojas nesilaiko mokesčių įstatymų (sumažina mokestį į biudžetą), tai MAĮ nustatyta tvarka jam skiriamos baudos ir skaičiuojami delspinigiai.

Jeigu mokestinius nuostolius juos perdavęs vienetas apskaičiuavo neteisingai, o kitam vienetui perdavė tik dalį nuostolių, tai laikoma, kad pirmiausiai buvo perduoti neteisingai apskaičiuoti nuostoliai.

Mokestiniai nuostoliai (ar jų dalis) gali būti perduodami už atlygį. Lietuvos vieneto už perduotus nuostolius gautas atlygis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į jo pajamas neįtraukiamas. Nuostolius gavusio Lietuvos vieneto patirtos išlaidos - sumokėta atlygio kaina, nelaikoma šio vieneto leidžiamais atskaitymais.

Pavyzdys

UAB „A“ 2018 metų mokestinio laikotarpio 200 000 Eur dydžio mokestinių nuostolių suma už 30 000 Eur atlygį perdavė kitai įmonių grupės įmonei - UAB „B“. Apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, AB „A“ už perduotus nuostolius gauto atlygio neturi įtraukti į pajamas, o UAB „B“ sumokėto atlygio už perimtus nuostolius atitinkamai neturi priskirti leidžiamais atskaitymams.

Lietuvos vienetas negali perimti iš kito vienetų grupės vieneto nuostolių, jei nuostolius ketinantis perduoti vienetų grupės vienetas **tų nuostolių perdavimo dieną turi mokestinę nepriemoką**. Pagal MAĮ 2 str. 18 dalį *mokestinė nepriemoka - mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos*. MAĮ prasme mokestinė nepriemoka yra: mokesčio nepriemoka (t.y. mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma) ir laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos (t.y. apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, mokamos pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai, kurios nebuvo sumokėtos į biudžetą mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais).

Nelaikoma, kad vienetas turi mokestinę nepriemoką - t. y. PMĮ 56¹ straipsnio apribojimai netaikomi, kai: 1) dėl mokestinės nepriemokos vyksta mokestinis ginčas arba 2) mokestinės nepriemokos sumokėjimas atidedamas vietos mokesčių administratoriui priėmus atitinkamą sprendimą ir su mokesčių mokėtoju sudarius mokestinės paskolos sutartį. Tačiau paaiškėjus, kad vieneto skundas dėl mokesčių administratoriaus sprendimu papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos ar teismo atmetamas, arba mokesčių administratoriaus sprendimu mokestinės paskolos sutartis nutraukiama, kai vienetas nesilaiko mokestinės paskolos sutarties sąlygų (pavyzdžiui, nesumoka įmokos, nemoka einamųjų mokesčių), tai tokiu atveju bus laikoma, kad toks vienetas nuostolių perdavimo dieną mokestinę nepriemoką turėjo.

Jei vienetas, neatsižvelgdamas į tai, kad nuostolių perdavimo dieną jis turėjo mokestinę nepriemoką, perduos kitam vienetų grupės vienetui mokestinio laikotarpio nuostolius, tai paaiškėjus tokiai aplinkybei nuostolius perėmęs Lietuvos vienetas turi padidinti to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais kito vienetų grupės

vieneto nuostoliais, apmokestinamąjį pelną, atitinkamai perskaičiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją.

Dokumentas, kuris įrodo, kad nuostolius perduodantis vienetas jų perdavimo dieną neturi mokestinės nepriemokos, mokesčių administratoriaus išduota atitinkama atsiskaitymo su valstybės ir/ar savivaldybių biudžetais, pinigų fondais pažyma arba analogiška tokia pažyma išduota užsienio valstybės mokesčių administratoriaus.

PMĮ 56¹ straipsnio 8 dalies nuostatos draudžia vienetai perduoti mokestinio laikotarpio nuostolius, jei tą mokestinį laikotarpį jam būtų taikoma pelno mokesčio lengvata, jei jis apskaičiuotų apmokestinamąjį pelną - tačiau tik tuo atveju, jei jo apmokestinamasis pelnas būtų buvęs apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) tarifą arba tas vienetas būtų buvęs atleistas nuo mokesčio mokėjimo. Pagal šias nuostatas mokestinio laikotarpio nuostolių kitam Lietuvos vienetai negali perduoti laisvosios ekonominės zonos įmonė, kuri tuo mokestiniu laikotarpiu, kurio nuostolius perduoda, nuo pelno mokesčio atleista.

4. Pelno mokesčiu neapmokestinamos pajamos

Lietuvos vieneto pelno mokesčio bazei priskiriamos visos tokio vieneto Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos ir/ar gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Apibendrinant teigtina, kad Lietuvos vieneto pelno mokesčio objektas yra jo visos uždirbtos ir/ar gautos pasaulinės pajamos. Tačiau PMĮ 12 str. įtvirtintas neapmokestinamųjų pajamų sąrašas - šios pajamos laikomos pelno mokesčio objektu, tačiau pagal PMĮ 12 str. neapmokestinamos. Tai reiškia, kad tokios pajamos PMĮ prasme išlieka pelno mokesčio objektu, tačiau yra atleidžiamos nuo apmokestinimo - t. y. kaip ir reglamentuojama PMĮ 11 str. 1 dalyje, apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, iš pajamų yra atimamos neapmokestinamosios pajamos. Taigi, šiuo atveju taikoma viena iš lengvatos formų - t. y. atleidimas nuo mokesčio.

Atkreiptinas dėmesys, kad dauguma PMĮ 12 str. nustatytų neapmokestinamųjų pajamų neapmokestinamos dėl specifinių teisinių santykių, reguliuojamų atitinkamais teisės aktais (pavyzdžiui, draudimo įmonės organizacinio fondo likutis Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo nustatyta tvarka; pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą veikiančių investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždaro tipo investicinių bendrovių investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną; ir t.t.), taip pat remiantis protingumo, teisingumo ir kitais bendraisiais teisės principais (pavyzdžiui, neapmokestinamos pajamos dėl praėjusių mokestinių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymų pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį).

Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal PMĮ 31 str. 17 punktą neleidžiami atskaitymai yra neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. Todėl apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sąnaudoms priskiriamos tik apmokestinamosioms pajamoms tenkančios sąnaudos. Sąnaudos, patirtos uždirbant neapmokestinamąsias pajamas, nurodytas PMĮ 12 str., priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Pagal PMĮ 12 straipsnį mokesčiu neapmokestinamos šios Lietuvos vieneto bei užsienio vieneto per nuolatines buveines uždirbtos ir (arba) gautos pajamos:

2) gautos draudimo išmokos, nevirsijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės; darbuotojų naudai mokamų sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas darbuotojų naudai mokamas draudimo įmokas;

Pagal šio punkto nuostatas draudimo išmoka neapmokestinama, jei ji yra ne didesnė už prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos vertę.

Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (toliau - DĮ) 2 straipsnio 45 19 punkte įtvirtinta, kad **draudimo išmoka** - pinigų suma, kurią įvykus draudžiamajam įvykiui draudikas privalo išmokėti draudėjui ar kitam asmeniui, turinčiam teisę į draudimo išmoką, arba kita draudimo sutartyje nustatyta išmokos mokėjimo forma. Pagal DĮ 2 str. 24 27 punktą **draudimo suma** - draudimo sutartyje nurodyta arba draudimo sutartyje nustatyta tvarka apskaičiuojama pinigų

suma, kurios negali viršyti draudimo išmoka, išskyrus draudimo sutartyje nustatytus atvejus. Civilinio kodekso 6.997 straipsnis numato, kad turtinių interesų draudimo suma ir suma, kurios dydžio draudimo išmoką (draudimo suma) draudikas įsipareigoja išmokėti, nustatoma draudimo sutarties šalių susitarimu arba įstatymu. Ne gyvybės draudimo atveju, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis, draudimo suma negali viršyti tikrosios draudžiamo turto ar turtinės rizikos vertės (draudimo vertės). Kadangi didžiausia draudimo išmoka yra lygi draudimo sumai, o pastaroji bendruoju atveju negali viršyti draudžiamojo turto tikrosios turto vertės, vadinasi, draudimo veiklą reglamentuojantys teisės aktai nustato, jog draudimo išmoka neturėtų viršyti prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos tikrosios vertės. Taigi draudimo išmoka, kuri yra ne didesnė už prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos vertę, pelno mokesčiu neapmokestinama.

Be to, pelno mokesčiu neapmokestinama darbuotojų naudai mokamų sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas darbuotojų naudai mokamas draudimo įmokas.

3) bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą;

Įmonių bankroto procesą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas. Pagal Lietuvos Respublikos bankroto įstatymo 2 str. 5 dalį **bankrutavusi įmonė - teismo, o kai bankroto procesas vyksta ne teismo tvarka, - kreditorių susirinkimo pripažinta bankrutavusia ir dėl to likviduojama įmonė**. Bankrutavusių įmonių turtas parduodamas įmonių bankroto įstatyme nustatyta tvarka.

Jeigu bankrutuojantis vienetas teismo sprendimu (neteisminio proceso atveju - kreditorių susirinkimo nutarimu) pripažįstamas bankrutavusiu, tai jo pajamos (po vieneto paskelbimo bankrutavusiu), gautos už parduotą turtą, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Bankrutuojantiems vienetais šio punkto nuostata netaikoma.

4) draudimo įmonės organizacinio fondo likutis Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo nustatyta tvarka;

Pagal Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo 30-32 straipsnio 1 dalį **steigėjai, į draudimo įmonę reorganizuojamas juridinis asmuo (asmenys) ar vykdytą veiklą keičiantis į draudimo įmonės veiklą juridinis asmuo privalo sudaryti organizacinį pinigų fondą, skirtą draudimo įmonės steigimo, reorganizavimo į draudimo įmonę ar veiklos rūšies keitimo išlaidoms padengti**. Draudimo įmonei įsiregistravus, nepanaudotas organizacinio fondo likutis priskiriamas draudimo įmonės neapmokestinamosioms pajamoms.

5) kolektyvinio investavimo subjektų, rizikos ir privataus kapitalo subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas;

Pagal PMĮ 2 str. 15¹ punktą laikoma, kad kolektyvinio investavimo subjektas, kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatyme (toliau - KISĮ), informuotiesiems investuotojams skirtas kolektyvinio investavimo subjektas, kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatyme (toliau - IISKISĮ), profesionaliesiems investuotojams skirtas kolektyvinio investavimo subjektas, kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos profesionaliesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų valdymo įmonių įstatyme (toliau - PISKIS). Kolektyvinio investavimo subjektu taip pat laikomas užsienio valstybėje įsteigtas ar kitaip organizuotas subjektas, *mutatis mutandis* atitinkantis šioje dalyje nurodytuose teisės aktuose atitinkamiems kolektyvinio investavimo subjektams nustatytus reikalavimus. Kolektyvinio investavimo subjektu taip pat laikomas subjektas, kuriam taikomas 2013 m. balandžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 345/2013 dėl Europos rizikos kapitalo fondų (OL 2013 L 115, p. 1) arba 2013 m. balandžio 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 346/2013 dėl Europos socialinio verslumo fondų (OL 2013 L 115, p. 18), arba 2015 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2015/760 dėl Europos ilgalaikių

investicijų fondų (OL 2015 L 123, p. 98), arba 2017 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) 2017/1131 dėl pinigų rinkos fondų (OL 2017 L 169, p. 8).

Pagal KISĮ ir IISKISĮ kolektyvinio investavimo subjektas gali veikti Lietuvos Respublikoje įsteigto investicinio fondo ir investicinės bendrovės forma.

Pagal šį įstatymą ketinanti veikti investicinė bendrovė gali būti šių teisinių formų akcinė bendrovė, uždaroji akcinė bendrovė, tikroji ūkinė bendrija, komanditinė ūkinė bendrija.

Investiciniai fondai ar investicinės bendrovės gali būti atvirojo tipo arba uždarojo tipo, kaip tai nurodyta jų steigimo dokumentuose.

PISKISĮ veikiantis profesionalaus investavimo subjektas gali veikti Lietuvos Respublikoje įsteigto investicinio fondo ar investicinės bendrovės forma. Pagal PISKISĮ ketinanti veikti investicinė bendrovė gali būti šių teisinių formų: akcinė bendrovė, uždaroji akcinė bendrovė, tikroji ūkinė bendrija, komanditinė ūkinė bendrija. Investiciniai fondai ar investicinės bendrovės gali būti atvirojo arba uždarojo tipo, kaip tai nurodyta jų steigimo dokumentuose. Investicinių bendrovių, kurių teisinė forma yra tikroji ūkinė bendrija ar komanditinė ūkinė bendrija, steigimo sandoryje nustatyta ir taikoma tvarka gali skirtis nuo Lietuvos Respublikos ūkinių bendrijų įstatyme nustatytos įnašų įnešimo ir (arba) grąžinimo tvarkos ir pelno paskirstymo tikrosios ūkinės bendrijos ar komanditinės ūkinės bendrijos dalyviams tvarkos.

Taip pat PMĮ 2 str. 30¹ punkte apibrėžta rizikos ir privataus kapitalo subjekto sąvoka, tai vienetas, kurio pagrindinė vykdoma veikla yra laikinas lėšų iš nesusijusių asmenų pritraukimas ir lėšų investavimas į kitus vienetus, jei daugiau negu 70 procentų rizikos ir privataus kapitalo subjekto investicijų sudaro investicijos į vienetų, kurių vidutinis metinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 250 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 50 milijonų eurų arba balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 milijonų eurų, nuosavybės vertybinius popierius, neįtrauktus į prekybą reguliuojamoje rinkoje.

Pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos visos kolektyvinio investavimo subjektų, rizikos ir privataus kapitalo subjektų pajamos, įskaitant dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, išskyrus iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų gautas bet kokias pajamas, įskaitant ir su investicijomis į tikslines teritorijas susijusias pajamas.

Atsižvelgiant į tai, į kokius investavimo objektus investuojama, neapmokestinamosioms investicinėms pajamoms gali būti priskiriamos bendrovių akcijų, kitų kolektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų ir akcijų, depozitoriumo išduotų akcijų pakvitavimų perleidimo pajamos, palūkanos už indėlius, obligacijas, pajamos iš investicijų į pinigų rinkos priemones (išdo vekselius, indėlio sertifikatus ir kt.) bei išvestines finansines priemones, o nekilnojamojo turto investuotojams - taip pat ir pajamos iš investicijų į nekilnojamąjį turtą.

Pagal KISĮ 136 str. 1 dalį *nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjekto turtą gali sudaryti: atskirą nekilnojamojo turto objektą sudaranti žemė, pastatai ir (ar) patalpos; statomi nekilnojamojo turto objektai, kuriuos numatoma pastatyti per priimtina laikotarpį; bendrovių, kurių pagrindinę veiklą sudaro nekilnojamojo turto įsigijimas, rekonstravimas, nuoma, prekyba ir (ar) plėtra (nekilnojamojo turto bendrovės), vertybiniai popieriai ir pinigų rinkos priemonės, jeigu tokių bendrovių turtas investuotas į šio straipsnio reikalavimus atitinkantį nekilnojamąjį turtą; kitose valstybėse narėse įsteigtų nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjektų, kurių priežiūra yra ne mažiau griežta negu nustatyta Lietuvos Respublikoje, investiciniai vienetai ar akcijos; kilnojamasis turtas ir įrenginiai, būtini kolektyvinio investavimo subjekto investicijų portfelyje esančiam nekilnojamojo turto objektui eksploatuoti; perleidžiamieji vertybiniai popieriai ir pinigų rinkos priemonės, įtraukti į prekybą daugiašalėje prekybos sistemoje; kitos KISĮ įstatymo 75, 79, 80 straipsniuose išvardytos investicinės priemonės. KIS įstatymo 136 str. 2 dalis reglamentuoja, kad nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjekto turtu draudžiama įsigyti šio straipsnio 1 dalyje išvardytus objektus, jeigu: 1) nuosavybės teisė į objektą yra apribota ir tai gali lemti nuosavybės teisės praradimą; 2) objektas neįregistruotas viešajame registre. Be to, KISĮ 136 str. 3 dalis numato, jog nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjekto turtą, išskyrus šio įstatymo 137 straipsnio 8 dalyje nustatytą laikotarpį, privalo sudaryti ne mažiau kaip keturi atskiri nekilnojamojo turto objektai.*

Nekilnojamojo turto neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskiriamos investicinio nekilnojamojo turto objekto perleidimo ar nuomos pajamos, taip pat kilnojamojo turto ir įrenginių, būtinų investicijų portfelyje esančiam nekilnojamojo turto objektui eksploatuoti, pardavimo pajamos (pvz., kai toks turtas parduodamas, baigus nekilnojamojo turto eksploatuoti). Jei nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjektas investuotų lėšas į nekilnojamojo turto statybą, tai pasistatyto nekilnojamojo turto objekto pardavimo ar nuomos pajamos taip pat gali būti priskiriamos investicinėms neapmokestinamosioms pajamoms.

Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 17 punktą neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai priskiriami neleidžiamiems atskaitymams, todėl minėtų kolektyvinio investavimo subjektų bei rizikos ir privataus kapitalo subjektų patirtos išlaidos, susijusios su neapmokestinamųjų pajamų gavimu, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, o gauti vertybinių popierių (įskaitant investicinius vienetus) ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostoliai į kitus metus neperkeliami.

6) sveikatos priežiūros įstaigų pajamos už paslaugas, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų;

Sveikatos priežiūros įstaigų klasifikaciją, jų steigimo tvarką ir veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas. Kokios paslaugos apmokamos iš Privalomojo sveikatos draudimo biudžeto, yra nustatyta Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatyme. Kad už sveikatos priežiūros įstaigų suteiktas paslaugas būtų sumokėta iš Privalomojo sveikatos draudimo biudžeto, šios įstaigos turi būti sudariusios sutartis su Valstybine ar teritorinėmis ligonių kasomis.

Sveikatos priežiūros įstaigų paslaugos, kurios finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo lėšų, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Viešosios sveikatos priežiūros įstaigos už suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas, finansuojamas iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, uždirbtas pajamas, apskaičiuodamos apmokestinamąjį pelną, priskiria neapmokestinamosioms pajamoms. Tos sveikatos priežiūros įstaigos, kurios neturi viešosios įstaigos statuso (pvz., veikia pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą), už suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas, finansuojamas iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, uždirbtas pajamas, apskaičiuodamos apmokestinamąjį pelną, taip pat priskiria neapmokestinamosioms pajamoms.

7) pajamos dėl turto ir įsipareigojimų, išskyrus išvestinių finansinių priemonių, įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka;

Teisės aktų nustatyta tvarka vienetai turi teisę perkainoti turtą ir įsipareigojimus. Jei toks turto ir įsipareigojimų perkainojimas yra atliktas turto perkainojimą reguliuojančių teisės aktų nustatyta tvarka, tai turto ir įsipareigojimų vertės padidėjimas priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, o sumažėjimas - neleidžiamiems atskaitymams.

Prekybos tikslais naudojamų išvestinių finansinių priemonių pervertinimo (įvertinimo pagal tikrąją vertę), atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka, pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (atitinkamai sąnaudos - neleidžiamiems atskaitymams, kaip reglamentuojama ir PMĮ 31 str. 1 d. 15 punkte). Perleidus tokias išvestines finansines priemones (įvykdžius iš išvestinių finansinių priemonių kylančias teises ir įsipareigojimus), turto vertės padidėjimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į pervertinimo rezultatus.

Tačiau išvestinių finansinių priemonių, naudojamų rizikai drausti, pervertinimo (perkainojimo pagal tikrąją vertę), atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka, pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms (atitinkamai sąnaudos - leidžiamiems atskaitymams, kaip reglamentuojama PMĮ 31 str. 1 d. 15 punkte).

Pagal PMĮ 19 str. 3 dalį ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimas arba amortizacija neskaičiuojami.

8) netesybos, išskyrus netesybas, gautas iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų;

Pagal Civilinio kodekso 6.71 str. *netesybos - tai įstatymų, sutarties ar teismo nustatyta pinigų suma, kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui, jeigu prievolė neįvykdyta arba netinkamai įvykdyta (bauda, delspinigiai). Netesybos gali būti nurodytos konkrečia pinigų suma arba užtikrinamosios prievolės sumos procentu. Pagal Civilinio kodekso 6.72 str. susitarimas dėl netesybų nustatymo turi būti rašytinis.*

Netesybos yra prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, nes skatina skolininką įvykdyti prievolę. Tačiau netesybos yra ir sutartinės civilinės atsakomybės forma (Civilinio kodekso 6.258 str.). Todėl netesybų teisinė prigimtis yra dvejopa: jos skatina skolininką įvykdyti prievolę, tačiau jas galima taikyti, jeigu skolininkui galima taikyti civilinę atsakomybę.

Gautos netesybos (baudos, delspinigiai) priskiriamos vieneto neapmokestinamosioms pajamoms, išskyrus tuos atvejus, kai netesybos gaunamos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“.

Netesybomis negali būti laikoma pinigų suma, kurią skolininkas sumoka kreditoriui už anksčiau laiko tinkamai įvykdytą sutartyje nurodytą prievolę.

Todėl tuo atveju, kai klientui išduota paskola bankui grąžinama anksčiau laiko ir už ją pagal sutartyje numatytas sąlygas reikia sumokėti tam tikrą mokestį (kuris nėra tiksliai įvertintas, o paskolos sutartyje yra numatyti tik tam tikri jo ribų intervalai ir šis mokestis tik minimaliai kompensuoja banko negautas pajamas), tai toks mokestis nelaikomas netesybomis (nes prievolė (paskolos grąžinimas) yra įvykdyta), o bankui mokama suma savo esme yra laikoma atlygiu už minėtos sutarties nutraukimą.

9) iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurių pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu pagal PMĮ arba analogišku mokesčiu pagal užsienio valstybių atitinkamus teisės aktus, gautas pelnas ar jo dalis, išskyrus PMĮ 39 straipsnyje nustatytus atvejus; iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų ne tikslinėse teritorijose įregistruotų rizikos ir privataus kapitalo subjektų gautas pelnas ar jo dalis, išskyrus PMĮ 39 straipsnyje nustatytus atvejus;

Šio punkto nuostatos taikomos tik tuo atveju, jei Lietuvos neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, iš kurių Lietuvos vienetas gauna pelną (ar jo dalį), yra pelno mokesčio mokėtojai pagal PMĮ ir jų pajamos yra apmokestinamos pelno mokesčiu pagal PMĮ.

Lietuvos vieneto - ūkinės bendrijos dalyvio iš tos ūkinės bendrijos gauto pelno (paskirstyto jungtinės veiklos sutartyje ar komanditorių sutartyje nustatytais sąlygomis) dalis priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos dalyviams mokestinio laikotarpio pelnas buvo paskirstytas iš apmokestinamosioms pajamoms priskirtų uždirbtų pajamų, t. y. pajamų, kurios apskaičiuojant pelno mokestį nėra įtraukiamos į neapmokestinamąsias pajamas pagal PMĮ 12 straipsnio nuostatas.

Neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriamas iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų (tiek Lietuvos, tiek užsienio) pelno mokesčio mokėtojų ne tikslinėse teritorijose įregistruotų rizikos ir privataus kapitalo subjektų gautas pelnas ar jo dalis, neatsižvelgiant į tai, ar tų subjektų pajamos yra apmokestinamos pelno mokesčiu.

Jei Lietuvos vienetas yra užsienio neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens dalyvis, tai jis iš to asmens gautą pelną (ar jo dalį) gali priskirti neapmokestinamosioms pajamoms, jei turi užsienio valstybės, kurios rezidentas yra tas neribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo, mokesčių administratoriaus pažymą, kurioje turi būti nurodyta, kad tas asmuo yra pelno mokesčio (arba tapataus mokesčio) mokėtojas pagal rezidavimo šalies vidaus įstatymą, kiek tas asmuo gavo pajamų ir kiek nuo jų sumokėjo pelno (ar tapataus) mokesčio.

Šio punkto nuostatos dėl iš užsienio neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų gauto pelno ar jo dalies neapmokestinimo netaikomos PMĮ 39 straipsnyje nustatytais atvejais.

11) praėjusių mokesčių laikotarpių klaidų ir netikslumų taisymai pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnį;

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 18 str. 4 dalyje nustatyta, kad *klaidos apskaitos registruose gali būti taisomos taip, kad būtų galima nustatyti padarytą taisymą, prireikus surašant buhalterinę pažymą.*

Jeigu dėl įsivėlusios klaidos buvo padidintos vieneto praėjusio mokestinio laikotarpio pajamos ir vienetas, taisydamas klaidą, kitų metų finansinėse ataskaitose įregistravo praėjusio laikotarpio pajamas, tai tokios pajamos, pelno mokesčiu neapmokestinamos (apskaičiuojant kitų metų apmokestinamąjį pelną, iš pajamų atimamos). Tačiau, jei dėl praėjusio mokestinio laikotarpio klaidų ir netikslumų vieneto pelno mokesčio deklaracijoje buvo pateikti netikslūs duomenys ir neteisingai apskaičiuotas pelno mokestis, tai praėjusio mokestinio laikotarpio netikslumus vienetas turi ištaisyti, pateikdamas patikslintą praėjusio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją (arba atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių pelno mokesčio deklaracijas, jei taisomos ne vieną mokestinį laikotarpį pastebėtos klaidos ar netikslumai), ir sumokėti pelno mokestį bei delspinigius, jei padidėjo apmokestinamasis pelnas.

Vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, privalo vadovautis arba vadovaujasi VAS, po metinių finansinių ataskaitų patvirtinimo paaaiškėjusias klaidas taiso 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka. Pagal šiame standarte nustatytą tvarką, praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaidos gali būti taisomos dviem būdais:

- **Perspektyvinis būdas** - apskaitos politikos ir apskaitinio įvertinimo keitimo ir apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais;

- **Retrospektyvinis būdas** - apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ne tik ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, bet taisoma ir lyginamoji finansinių ataskaitų informacija.

Tačiau neatsižvelgiant į tai, koku būdu - perspektyviniu (kai klaidos taisomos kitų metų finansinėse ataskaitose ar retrospektyviniu (kai koreguojamas nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutis, buvęs ataskaitinio laikotarpio pradžioje) vienetas taisė klaidas, jei dėl praėjusio mokestinio laikotarpio klaidų ir netikslumų vieneto pelno mokesčio deklaracijoje buvo pateikti netikslūs duomenys ir/ar neteisingai apskaičiuotas pelno mokestis, tai praėjusio mokestinio laikotarpio netikslumus vienetas turi ištaisyti, pateikdamas patikslintą praėjusio mokestinio laikotarpio pelno mokesčio deklaraciją (arba atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių pelno mokesčio deklaracijas, jei taisomos ne vieną mokestinį laikotarpį pastebėtos klaidos ar netikslumai), ir sumokėti pelno mokestį bei delspinigius, jei padidėjo apmokestinamasis pelnas.

12) vieneto gautas žalos atlyginimas, išskyrus PMĮ 12 straipsnio 2 punkte nustatytais atvejais;

Pagal šio punkto nuostatas vieneto gautas žalos atlyginimas (išskyrus tuos atvejus, kai žala atlyginama draudimo išmokomis pagal PMĮ 12 straipsnio 2 punkto nuostatas) priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms. Žala yra dėl vieneto turto netekimo ar pakenkimo jam (sugadinimo) patirtos išlaidos (tiesioginiai nuostoliai), taip pat negautos pajamos, kurias vienetas būtų gavęs, jei nebūtų atlikti neteisėti veiksmai. Draudimo išmokos, jeigu jas gauna ne draudimo įmokas mokantis asmuo, o kitas asmuo, kurio naudai apdraudžiami turtiniai interesai, laikomos gautu žalos atlyginimu. Vieneto faktiškai patirti tiesioginiai nuostoliai, kurie kompensuojami žalos atlyginimo suma, leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriami.

14) kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą;

Vienetų gautos kompensacijos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

15) turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo

apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam vienetai arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetai. Į šiame punkte nustatytus terminus dėl akcijų turėjimo neatsižvelgiama tais atvejais, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų. Šiame punkte vartojama sąvoka „akcija“ apima ir turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį;

Atkreiptinas dėmesys, kad šiame punkte vartojama sąvoka „akcija“ apima ir turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį.

Šio punkto nuostata taikoma apmokestinant turto vertės padidėjimo pajamas, kurias gauna:

- Lietuvos vienetas arba
- užsienio vienetas, veikiantis per nuolatinę buveinę Lietuvoje, jeigu akcijos, kurias perleidus gaunamos turto vertės padidėjimo pajamos, yra susijusios su tokia nuolatinė buveine (toliau - vienetas).

Vieneto neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos turto vertės padidėjimo pajamos už jo turimų kito vieneto akcijų perleidimą, kai tenkinamos šios sąlygos:

- perleidžiamos Lietuvos vieneto, kuris yra pelno mokesčio mokėtojas, akcijos, arba užsienio vieneto, kuris yra pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtojas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau - užsienio vienetas), akcijos, ir
- akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip **10 proc.** balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų arba
- akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip **10 proc.** balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų, jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais.

Pagal Europos ekonominės erdvės susitarimą Europos ekonominei erdvei priklauso Europos Sąjungos (toliau - ES) valstybės - narės bei Islandija, Lichtenšteinas ir Norvegija.

Taikant šio punkto nuostatas laikoma, kad vienetas ne trumpiau kaip 2 metus (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais - 3 metus) be pertraukų turėjo daugiau kaip **10 procentų** balsus suteikiančių kito vieneto akcijų, jei jis tame kitame vienete nuosavybės teise turėjo (tiesiogiai valdė) 10 proc. plius 1 akcijos ar daugiau balsus suteikiančių akcijų paketą ne trumpiau kaip 24 mėnesius (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais - 36 mėnesius) bet kurią minėto laikotarpio dieną, nepaisant to, ar per minėtą laikotarpį jis įsigijo (perleido) to paties vieneto akcijų bei nepaisant to kito vieneto akcinio kapitalo pokyčių (naujų akcijų emisijų ar kapitalo mažinimų).

Turto vertės padidėjimo pajamų už perleistas akcijas neapmokestinimo lengvata taikoma tik tuo atveju, kai akcijos perleidžiamos kitam vienetai ar fiziniam asmeniui, ir netaikoma, kai vienetas akcijas perleidžia pačiam tas akcijas išleidusiam vienetai (pvz., akcinei bendrovei įsigyjančiai savo akcijas, investicinei kintamojo kapitalo bendrovei jos dalyvio reikalavimu akcijas išperkant) arba akcijų anuliavimo atveju.

Jeigu vienetų dalyviai (vienetai) mainais gauna kito vieneto akcijų PMĮ 41 str. 2 d. 1-3 punktuose nustatytais vienetų reorganizavimo atvejais, o po reorganizavimo to kito vieneto akcijas perleidžia fiziniams ar juridiniams asmenims, tai turto vertės padidėjimo pajamos už perleistas akcijas neapmokestinamos, jeigu akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleido, ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių akcijų. PMĮ 41 str. 2 d. 1-3 punktuose nustatytais vieneto reorganizavimo atvejais reikalavimas akcijas išlaikyti 3 metus netaikomas.

Jeigu vienetų dalyviai (vienetai) vietoj turėtų akcijų mainais gauna kito vieneto akcijų PMĮ 41 str. 2 dalies 4, 5 ir 7 punktuose nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais ir jų

neišlaiko 3 metus (kaip tai nustatyta PMĮ 42 str. 10 dalyje), tai toks sandoris laikomas apmokestinamuoju sandoriu, t.y. išmainytų akcijų pardavimu už tikrąją rinkos kainą mainais gautų akcijų įsigijimo nuosavybės dieną. Turto vertės padidėjimo pajamos už taip perleistas akcijas priskiriamos vieneto dalyvio neapmokestinamosioms pajamoms, jei jis tame vienete, kurio akcijas jis perleido mainais už kito vieneto akcijas, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių akcijų. Šios nuostatos taikomos, apskaičiuojant 2018-ųjų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną (nuo 2009 metų iki 2018 metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų).

Pavyzdys, kada taikoma PMĮ 12 str. 15 punkto lengvata

2018 m. sausio 19 d. akcinė bendrovė „A“ (toliau - bendrovė „A“), kurios mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais) įsigijo 60 proc. balsų teisę suteikiančių kitos (listinguojamos) akcinės bendrovės „B“ (toliau - bendrovė „B“) akcijų. Bendrovė „A“ prekiaavo per vertybinių popierių biržą ir laikas nuo laiko pirkdavo (parduodavo) bendrovės „B“ akcijas, bet jos turimas bendrovės „B“ akcijų paketas visa laiką buvo didesnis kaip 10 proc.

2020 m. balandžio 27 d. bendrovė „A“ pardavė visas bendrovės „B“ akcijas. Kadangi bendrovė „A“ bendrovėje „B“ daugiau kaip 10 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų turėjo ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų, visa turto vertės padidėjimo pajamų suma už minėtų akcijų perleidimą priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

Akcijų prekybos per vertybinių popierių biržą laikotarpiu (iki visų akcijų pardavimo) turto vertės padidėjimo pajamos už bendrovės „B“ akcijas, parduotas iki 2020 m. sausio 18 d., turi būti priskiriamos bendrovės „A“ apmokestinamosioms pajamoms.

Nuo 2020 m. sausio 19 d. (t.y. nuo tos datos, kurią tenkinamos PMĮ 12 str. 15 punkte nustatytos sąlygos - bendrovė „A“ ne trumpiau kaip 2 metus (nuo 2018-01-19) be pertraukų bendrovėje „B“ turėjo daugiau kaip 10 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų), turto vertės padidėjimo pajamos už bendrovės „B“ akcijas, parduotas per vertybinių popierių biržą, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Pavyzdys, kada netaikoma PMĮ 12 str. 15 punkto lengvata

Bendrovė „X“, vadovaudamasi PMĮ 41 str. 2 d. 5 punktu, 2018 m. balandžio 25 d. perleido veiklos dalį bendrovei „Y“. Bendrovės „X“ akcininkė - UAB „Z“ už perleistą bendrovės „X“ veiklos dalį mainais gavo bendrovės „Y“ akcijų. 2019 metų lapkritį UAB „Z“ turimas bendrovės „Y“ akcijas pardavė kitam vienetui. Tokiu atveju akcijų mainai pagal PMĮ 41 str. 2 d. 5 punktą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomi išmainytų bendrovės „X“ akcijų pardavimu už jų tikrąją rinkos kainą mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų įsigijimo nuosavybės dieną (t.y. 2018 m. balandžio 25 d.), nes UAB „Z“ mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų neišlaikė 3 metų, kaip tai nustatyta PMĮ 42 str. 10 dalyje. Kadangi UAB „Z“ iki minėtų akcijų mainų bendrovėje „X“ turėjo 12 proc. balsavimo teisę suteikiančių akcijų trumpiau kaip 3 metus be pertraukų (nuo 2016 m. kovo mėn.), todėl šiuo atveju netaikomos PMĮ 12 str. 15 punkto nuostatos dėl turto vertės padidėjimo pajamų už taip perleistas akcijas neapmokestinimo. UAB „Z“ turto vertės padidėjimo pajamas už perleistas bendrovės „Y“ akcijas (UAB „X“ akcijų įsigijimo kainos ir mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų rinkos kainos skirtumą) turės pripažinti 2018 metų apmokestinamosiomis pajamomis, atitinkamai perskaičiuoti apmokestinamąjį pelną ir patikslinti pelno mokesčio deklaraciją.

Šio punkto nuostatos taikomos perleidžiant vienetų, pelno mokesčio mokėtojų, akcijas. Lengvata taikoma ir tuo atveju, jeigu vienetas, kurio akcijos perleidžiamos, pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) nemoka dėl PMĮ ar atitinkamuose užsienio valstybių teisės aktuose nustatytų jam taikomų mokesčio lengvatų arba, kai jis patiria mokestinius nuostolius.

Turto vertės padidėjimo pajamos už Lietuvos ar užsienio vienetų akcijų perleidimą (kai įvykdomos visos sąlygos) priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ne tik tais atvejais, kai

akcijos parduodamos kitam juridiniam ar fiziniam asmeniui, bet ir kai akcijos mainomos į kitus vertybinius popierius, taikant PMĮ 14 str. 5 dalies nuostatas (*tais atvejais, kai vertybiniai popieriai mainomi į kitą turtą, šio turto įsigijimo kaina yra šių vertybinių popierių tikroji rinkos kaina turto įsigijimo momentu*).

Šio punkto nuostatos netaikomos likviduojamo vieneto dalyvio turto vertės padidėjimo pajamoms, pripažįstamoms pagal PMĮ 45 str. 2 dalį, taip pat vieneto dalyvio turto vertės padidėjimo pajamoms, susidariusioms dėl akcijų anuliavimo mažinant to vieneto įstatinį kapitalą. (PMĮ 45 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *likviduojamo vieneto dalyviai pripažįsta turto vertės padidėjimo pajamas (turto vertės nuostolius) likviduojamo vieneto turto ar jo dalies gavimo momentu. Tokias pajamas (nuostolius) sudaro vieneto dalyvių nuosavybės teisių (dalių, pajų, akcijų) įsigijimo kainos ir iš likviduojamo vieneto gauto turto rinkos kainos skirtumas. Turto, gauto iš likviduojamo vieneto, įsigijimo kaina vieneto dalyviams yra to turto tikroji rinkos kaina*).

Akcijų įsigijimo data yra laikoma akcijų perėjimo vieneto nuosavybėn data.

Neapmokestinamosios turto vertės padidėjimo pajamos už akcijų perleidimą apskaičiuojamos PMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka (PMĮ 16 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *turto vertės padidėjimo pajamos yra uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas. Turto įsigijimo išlaidos turi būti pagrindžiamos PMĮ 11 straipsnyje nustatytais dokumentais ir (arba) galiojančiais sandoriais*).

Jei perleidus akcijas apskaičiuojami nuostoliai, tai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, šie nuostoliai gali būti pripažįstami leidžiamais atskaitymais tik PMĮ 30 str. 2 dalyje numatyta tvarka (PMĮ 30 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *nuostoliai dėl vertybinių popierių arba išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkeliami į kitus mokestinius metus, tačiau dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. Nuostoliai dėl vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimo, jei akcijas perleidžiantis vienetas šiame vienete ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių akcijų, atskaitomi iš mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau taip atskaitomų nuostolių suma negali būti didesnė už to mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių turto vertės padidėjimo pajamų sumą, o neatskaityta tokio nuostolio suma į kitus mokestinius metus neperkeliamą*).

Jei mokestiniu laikotarpiu iš vieno Lietuvos ir/ar užsienio vienetų akcijų perleidimo apskaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos, o iš kitų - nuostoliai (nesvarbu ar perleidžiamos akcijos to paties ar skirtingų emitentų), tai apskaičiuojamas bendras šių akcijų perleidimo rezultatas - turto vertės padidėjimo pajamos arba nuostoliai.

Jei vienetai mokestiniu laikotarpiu perleidus dalį turimų kito vieneto akcijų, likusi akcijų dalis sudarys 10 proc. ar mažiau balsų teisę suteikiančių akcijų tame vienete, kurio akcijos perleidžiamos, tai likusiai akcijų daliai šio punkto nuostatos netaikomos. Tačiau jei papildomai įsigijus vieneto, kurio akcijos buvo perleistos, akcijų, jos vėl sudarys daugiau kaip 10 proc. tokio vieneto balsų teisę suteikiančių akcijų, tai perleidus šias akcijas (ar jų dalį) šios nuostatos bus taikomos, jei akcijos bus išlaikytos ne trumpiau kaip 2 metus (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais - 3 metus), skaičiuojant nuo tos datos, kai visos įsigytos akcijos sudarys daugiau kaip 10 proc. to vieneto balsų teisę suteikiančių akcijų.

Jei vienetas priima sprendimą ir faktiškai parduoda turėtą daugiau kaip 10 proc. balsus suteikiančių kito vieneto akcijų paketą (ar jo dalį) pagal kelis tiesioginius ar netiesioginius sandorius, kurie įvykdomi ne tuo pačiu metu, tai laikotarpiu nuo pirmojo iki paskutiniojo sandorio realizavimo dar neparduotos akcijos gali sudaryti 10 proc. ar mažiau balsus suteikiančių akcijų tame kitame vienete. Tokiu atveju PMĮ 12 str. 15 punkto nuostatos gali būti taikomos, jei vienetas - akcijų pardavėjas, gali pateikti įrodymus, kad sandoriai ir/ar pavedimai dėl akcijų pardavimo buvo sudaryti visam numatytam parduoti akcijų paketui ir tas akcijų paketas buvo parduotas per objektyviai įmanomą protingą laikotarpį.

Vienetas, taikantis šio punkto nuostatas, turi turėti dokumentus, įrodančius, kad jo gautos turto vertės padidėjimo pajamos gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms:

- Jei vienetas perleidžia kito Lietuvos vieneto akcijas, tai jis turi turėti dokumentus, iš kurių galima būtų nustatyti, koku laikotarpiu ir kiek procentų balsų teisę suteikiančių akcijų iki jų perleidimo jis turėjo tame kitame Lietuvos vienete.

- Jei perleidžiamos užsienio vienetų akcijos, tai vienetas turi turėti dokumentus, iš kurių galima būtų nustatyti, kad akcijų įsigijimo sandoris sudarytas su užsienio vienetu, kurio teisinė forma atitinka akcinę, uždarają akcinę ar analogiško tipo bendrovę, ir dokumentus, įrodančius, kad tas užsienio vienetas yra pelno mokesčio (ar jam tapataus) mokėtojas, taip pat dokumentus, iš kurių galima nustatyti, koku laikotarpiu ir kiek procentų balsų teisę suteikiančių akcijų iki jų perleidimo jis turėjo tame užsienio vienete. Dokumentais įrodančiais užsienio vieneto teisinę formą gali būti užsienio valstybių įmonių, komercinio ar kitokio atitinkamo registro išrašas. Tokio dokumento galima neturėti, jei akcijos įsigijamos (ar apmokamos steigiant naują vienetą) iš ES valstybėje narėje įsteigto ar kitaip organizuoto vieneto, kurio teisinė forma atitinka 1968 m. kovo 9 d. Pirmojoje Tarybos direktyvoje 68/151/EEB ir vėlesniuose jos papildymuose, atsižvelgiant į naujus nacionaliniu mastu sukurtų ar panaikintų bendrovių tipus po šios direktyvos priėmimo bei į naujų valstybių narių bendrovių teises formas, pateiktame bendrovių formų sąrašė.

- Jei vienetas perleidžia turimas teises į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį, tai jis turi turėti dokumentus, iš kurių galima būtų nustatyti, koku laikotarpiu ir kiek dalių, suteikiančių teisę į rizikos ir privataus kapitalo subjektų paskirstytinojo pelno dalį, jis valdė.

Dokumentais, iš kurių galima nustatyti, kokią balsų teisę suteikiančių akcijų dalį ir kiek laiko Lietuvos vienetas turėjo nuosavybės teise užsienio vienete, taip pat gali būti užsienio valstybių įmonių, komercinio ar kitokio atitinkamo registro atitinkamas išrašas, o jei registre tokie duomenys nekaupiami, tai to užsienio vieneto arba jo akcijų tvarkytojo surašytas atitinkamas dokumentas, pasirašytas užsienio vieneto vadovo ar kito įgalioto asmens.

Vienetas taip pat turi turėti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą, kad užsienio vienetas, kurio akcijos buvo perleistos, yra pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) mokėtojas. Šiame dokumente turi būti nurodomas užsienio vieneto pilnas pavadinimas, kodas ir patvirtinimas, kad tas užsienio vienetas yra mokesčių mokėtojas.

Mokesčių administratoriui pareikalavus, minėti dokumentai turi būti išversti į lietuvių kalbą, o vertimas patvirtintas vertėjo parašu ir spaudu.

16) draudimo įmonių gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas, draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, bei draudimo įmonių draudimo investicinės pajamos pagal profesinių pensijų gyvybės draudimo sutartis, sudarytas pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas;

Draudimo įmonių neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos:

1) Gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei gyvybės draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatymą (toliau - Profesinių pensijų kaupimo įstatymas).

Neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos draudimo įmonių uždirbtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kurių terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, arba pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymą, neatsižvelgiant į tai, kad tokia sutartis sudaryta trumpesniai nei 10 metų draudimo laikotarpiui. Profesinių pensijų kaupimo įstatymo 26 str. 1 dalyje nustatytas minimalus pensinis amžius, kurio sulaukus įgyjama teisė į pensijų išmoką. Profesinių pensijų kaupimo įstatymo 26 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *teisė į pensijų išmoką įgyjama pensijų fondo dalyviui sukakus pensijų fondo taisyklėse nurodytą senatvės pensijos amžių. Šis amžius negali būti mažesnis kaip 5 metai iki Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme nustatyto senatvės pensijos amžiaus.*

Jei galiojančios gyvybės draudimo sutarties terminas yra pakeičiamas iš 10 metų ir/ar ilgesnio į trumpesnį nei 10 metų terminą, tai pagal tokią sutartį draudimo įmonės nuo draudimo sutarties sudarymo neapmokestinamosiomis pajamomis pripažintos įmokos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms (padidinama pelno mokesčio bazė) tą mokestinį laikotarpį, kurį draudimo sutarties terminas buvo pakeistas.

Tuo atveju, kai galiojančios gyvybės draudimo sutarties terminas yra pakeičiamas iš trumpesnio nei 10 metų į 10 metų ir/ar ilgesnį terminą, tai pagal tokią sutartį draudimo įmonės nuo draudimo sutarties sudarymo apmokestinamosiomis pajamomis pripažintos draudimo įmokos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (sumažinama pelno mokesčio bazė) tą mokestinį laikotarpį, kurį draudimo sutarties terminas buvo pakeistas.

2) Draudimo investicinės pajamos. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, visos draudimo įmonės investicinės pajamos (išskyrus dividendus ir kitą paskirstytinąjį pelną), gautos iš turto, kurį įmonė priskiria investiciniam turtui, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Investicinėms pajamoms priskiriamos palūkanos už indėlius ir skolos vertybinius popierius, vertybinių popierių (įskaitant IKKB išperkamas akcijas ir investicinių fondų vienetus) perleidimo pajamos, pajamos iš investiciniam turtui priskirtų pinigų rinkos priemonių, investicinio nekilnojamojo turto, perleidimo ir nuomos pajamos ir kitos iš investicinio turto gautos pajamos.

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, draudimo įmonės reikmėms įsigyto nekilnojamojo turto perleidimo, nuomos ar kitos su jo naudojimu susijusios pajamos neapmokestinamosioms pajamoms nepriskiriamos.

Draudimo įmonių gaunami dividendai ir kitos paskirstytojo pelno sumos nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio neapmokestinamosioms pajamoms nepriskiriamos ir apmokestinamos PMĮ VII skyriuje nustatyta tvarka.

3) Draudimo investicinės pajamos pagal profesinių pensijų gyvybės draudimo sutartis, sudarytas vadovaujantis Profesinių pensijų kaupimo įstatymu.

Draudimo įmonių, vykdančių gyvybės draudimo sutartis, pagal kurias kaupiamos profesinės pensijos, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos iš turto, kurį įmonė priskiria investiciniam turtui. Investicinėms pajamoms priskiriamos palūkanos už indėlius, skolos vertybinius popierius, vertybinių popierių (įskaitant IKKB išperkamas akcijas ir investicinių fondų vienetus) perleidimo pajamos, pajamos iš išvestinių finansinių priemonių, kuriomis siekiama sumažinti investavimo riziką, investicinio nekilnojamojo turto perleidimo ir nuomos pajamos ir kitos iš investicinio turto gautos pajamos. Pagal PMĮ 12 str. 16 punktą draudimo įmonių neapmokestinamosioms investicinėms pajamoms pagal profesinių pensijų gyvybės draudimo sutartis taip pat priskiriami gauti dividendai ir kitos paskirstytojo pelno sumos.

17) Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti, kurias gauna žemės ūkio veiklą vykdančios vienetai.

Vienetų, vykdančių žemės ūkio veiklą, kaip ji suprantama pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymą (toliau - Įstatymas), gautos Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Pagal Įstatymo 2 str. 9 dalį **kompensacinė išmoka** - teisės aktų nustatyta tvarka fiziniams ir juridiniams asmenims teikiama finansinė parama dėl nepalankių ūkininkavimo sąlygų, ekologinio ūkininkavimo įsipareigojimų, aplinkosaugos ar teisės aktų nustatytų kitų apribojimų vykdymo negautoms pajamoms ar turėtoms papildomoms išlaidoms kompensuoti.

Įstatymo 2 str. 16 dalyje reglamentuojama **tiesioginė išmoka** - žemės ūkio veiklos subjekto pajamų lygiui palaikyti teikiama finansinė parama.

Žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų gauta parama negautoms pajamos kompensuoti, t. y. už pajamų praradimą (netekimą), neatsižvelgiant į tai, kad veikla yra sustabdyta ar nutraukta, yra prilyginama kompensacinėms išmokoms pajamų lygiui palaikyti.

Žemės ūkio veikla užsiimantys vienetai, gavę tiesiogines ar kompensacines išmokas, turėtų įvertinti gautų išmokų pobūdį, t. y. koku tikslu jos gautos:

- tuo atveju, kai šios išmokos gaunamos palaikyti žemės ūkio veiklos pajamų lygiui ar kompensuoti pajamų netekimą, tai šios išmokos yra priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.
- tuo atveju, kai žemės ūkio veikla užsiimantys vienetai gauna išmokas patirtoms išlaidoms (padarytoms investicijoms) kompensuoti, tokios išmokos laikomos dotacijoms ir joms taikomos bendros dotacijų apskaitos nuostatos.

Pavyzdžiai, kada taikoma PMĮ 12 str. 17 punkte reglamentuojama lengvata
1 Pavyzdys

Vienetui yra numatyta 2018 metais išmokėti 1 500 000 Eur tiesiogines išmokas už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus.
Šiuo atveju, vieneto gauta išmoka pajamų lygiui palaikyti, apskaičiuojant 2018 metų apmokestinamąjį pelną, bus priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

2 Pavyzdys

Vienetui yra numatyta 2018 metais išmokėti 1 000 000 Eur prarastųjų pajamų kompensavimo išmokas pagal priemonę „Žemės ūkio valdų modernizavimas“ bei - 800 000 Eur kompensacines išmokas už saugomose teritorijose, kurias įsteigė valstybės institucijos, nustatytus veiklos apribojimus.
Šiuo atveju, vieneto pajamų netekimui gautos išmokos (1 800 000 Eur), apskaičiuojant 2018 metų apmokestinamąjį pelną, yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Pavyzdys, kada netaikoma PMĮ 12 str. 17 punkte reglamentuojama lengvata

Vienetui yra numatyta 2018 metais mokėti tokias kompensacijas:

- 50 000 Eur su bedarbių įdarbinimu susijusioms išlaidoms kompensuoti;
- 45 000 Eur draudimo įmokoms kompensuoti;
- 100 000 Eur pagal priemonę „Žemės ūkio valdų modernizavimas“ ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo išlaidoms kompensuoti.

Visos išvardintos išmokos kompensuoja vieneto patirtas išlaidas.
Vieneto gautos išmokos patirtoms išlaidoms kompensuoti priskiriamos dotacijoms, kuriomis mažinamos sąnaudos. Šiuo atveju patirtoms išlaidoms kompensuoti gautos išmokos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, neapmokestinamosioms pajamoms nepriskiriamos.

18) pajamos, įskaitant turto vertės padidėjimo pajamas, dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną, gautos iš kolektyvinio investavimo subjektų ar gyventojų, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, investicinių vienetų, akcijų ar įnašų turėjimo. Šio punkto nuostatos dėl turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo taikomos tik tuo atveju, jei tokios pajamos gaunamos ne iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų.

Šio punkto nuostatos taikomos vienetams gaunantiems pajamas iš kolektyvinio investavimo subjektų, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, investicinių vienetų, akcijų ar įnašų turėjimo. Vienetų gaunamos pajamos gali būti turto vertės padidėjimo pajamos už investicinių vienetų, akcijų ar įnašų perleidimą ir / arba dividendai, ir / arba kitas paskirstytasis pelnas.

Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 17 punktą neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai priskiriami neleidžiamiesiems atskaitymams, todėl minėtų vertybinių popierių (kolektyvinio investavimo subjektų, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, investicinių vienetų, akcijų ar įnašų) perleidimo nuostoliai į kitus metus neperkeliami.

Minėto punkto nuostatos netaikomos, t. y. vienetų gaunamos pajamos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu pajamos yra gaunamos iš kolektyvinio investavimo subjektų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar iš tų teritorijų gyventojų.

5. Vienetai, atleisti nuo prievolės mokėti pelno mokesť

PMĮ 3 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *pelno mokesť moka*: 1) Lietuvos vienetas; 2) užsienio vienetas. Šiame straipsnyje apibrėžiamas vienas iš esminių mokesčio elementų - mokesčio mokėtojas. PMĮ 3 str. 2 dalyje įtvirtinta, kokie vienetai pelno mokesčio nemoka. Todėl šiuo atveju taikoma lengvata - minėtame straipsnyje išvardintų mokesčio mokėtojų atleidimas nuo atitinkamo mokesčio.

Pagal PMĮ 3 str. 2 dalį *pelno mokesčio nemoka*:

- 1) biudžetinės įstaigos;
- 2) Lietuvos bankas;
- 3) valstybė ir savivaldybės;
- 4) valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos;
- 5) valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“;
- 6) Europos ekonominių interesų grupės.

PMĮ 3 str. 2 dalyje reglamentuojama, kokie vienetai nemoka pelno mokesčio:

1) Biudžetinės įstaigos - tai valstybės arba savivaldybių institucijos, steigiamos įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikomos iš biudžeto ir taip įvardytos steigimo aktuose bei nuostatuose. Biudžetinės įstaigos yra steigiamos tam tikriems visuomenės poreikiams tenkinti. Biudžetinių įstaigų steigimo, reorganizavimo ir likvidavimo, valdymo, finansavimo ir kiti su jų veikla susiję pagrindai nustatyti Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatyme. Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad *biudžetinė įstaiga - ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, įgyvendinantis valstybės ar savivaldybės funkcijas ir išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų, taip pat iš Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų*.

2) Lietuvos bankas. Lietuvos banko steigimo, valdymo ir veiklos tvarką reguliuoja Lietuvos banko įstatymas. Pagal šio įstatymo 1 str. 1 dalį *Lietuvos Respublikoje centrinis bankas yra Lietuvos bankas, kuris nuosavybės teise priklauso Lietuvos valstybei. Lietuvos bankas yra Europos centrinių bankų sistemos dalis. Lietuvos banko veiklos reglamentavimas suderintas su šio įstatymo priede nurodytais Europos Sąjungos teisės aktais*.

3) Valstybė ir savivaldybės. Valstybė ir savivaldybės pelno mokesčio nemoka.

4) Valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos. Valstybės ir vietos savivaldos įsteigtoms institucijoms bei įstaigoms priskiriamos atstovaujamosios, valstybės vadovo, vykdomosios valdžios institucijos, teisminės, teisėsaugos institucijos ir įstaigos, kurios finansuojamos iš valstybės, savivaldybių biudžetų bei valstybės pinigų fondų ir kurioms įstatymais suteikiama viešojo administravimo įgaliojimai.

5) Valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“. Minėtai įmonei pavesta administruoti ne tik Indėlių draudimo fondą, bet ir Įsipareigojimų investuotojams draudimo fondą. Draudimo administruojami fondai gali būti investuojami Draudimo tarybos nustatyta tvarka į tarybos nustatytų šalių vyriausybių ir centrinių bankų vertybinius popierius. Pajamos iš lėšų investavimo yra proporcingai jų dydžiui paskirstomos Indėlių draudimo fondui ir Įsipareigojimų investuotojams draudimo fondui.

6) Europos ekonominių interesų grupės. Europos ekonominių interesų grupės teisinė forma įtvirtinta 1985 m. liepos 25 d. Tarybos Reglamentu (EEB) Nr. 2137/85 „Dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG)“. Grupės nariais gali būti juridiniai asmenys ir kitos organizacijos, kurių buveinė yra Europos Sąjungoje, bei fiziniai asmenys, užsiimantys pramonine, komercine, amatininkystės arba žemės ūkio veikla, arba teikiantys profesines ar kitas paslaugas Europos Sąjungoje, bet bent dviejų EEIG narių buveinės ar pagrindinės veiklos vieta turi būti skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse.

EEIG veiklos tikslas - padėti savo nariams vykdyti arba plėsti ekonominę veiklą ir siekti kuo geresnių tokios veiklos rezultatų, t.y. nors EEIG veikla yra susijusi su pačių jos narių vykdoma veikla, tačiau ji yra tik ją papildanti veikla; jos tikslas nėra pelno siekimas sau. Todėl EEIG pilnas yra apmokestinamas ne pačios grupės lygmenyje, o jos narių lygmenyje.

EEIG, kurių buveinė yra Lietuvos Respublikoje, toms sritims, kurių nereguliuoja Reglamentas, taikomas Lietuvos Respublikos Europos ekonominių interesų grupių įstatymas.

6. Pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms

Kaip reglamentuojama Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 2 str. 1 dalyje *laisvoji ekonominė zona - tai ūkinei- komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra šio įstatymo nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo sąlygos.*

PMĮ 58 str. 16 dalies 1 ir 2 punktuose nustatytos nuostatos, įtvirtinančios pelno mokesčio lengvatą laisvosios ekonominės zonos įmonėms, esant atitinkamoms nurodytoms sąlygoms. Taigi, jeigu tenkinamos visos PMĮ 58 str. 16 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos sąlygos, mokesčių mokėtojai įgyja teisę taikyti šią lengvatą, perkeldami kapitalą į šias teritorijas. Pagal Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 3 str. *Lietuvos Respublikoje steigiamoje laisvojoje ekonominėje zonoje gali būti plėtojama prekybos, gamybos, importo ir eksporto, verslo ar kita Lietuvos Respublikos įstatymų nedraudžiama veikla. Veiklos rūšis nustato atskiras įstatymas dėl konkrečios laisvosios ekonominės zonos steigimo.*

Pažymėtina, kad nuo 2018 metų, vadovaujantis PMĮ 58 straipsnio 16¹ dalimi, šio straipsnio 16 dalies 1 ir 2 punktuose nustatytos mokesčių lengvatos taikomos tokia pačia tvarka ir sąlygomis ir investuotojams, kurie atitinka šio straipsnio 16 dalies 1 ir 2 punktuose nustatytas laisvosios ekonominės zonos įmonei keliamas sąlygas dėl lengvatų taikymo ir kuriems Lietuvos Respublikos civilinio kodekso, Lietuvos Respublikos žemės įstatymo bei konkrečių Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų įstatymų nustatytomis sąlygomis ir tvarka yra išnuomoti zonos teritorijoje esantys žemės sklypai ar jų dalys, kol nėra įsteigta zonos valdymo bendrovė, kaip nustatyta Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatyme. Įsteigus zonos valdymo bendrovę, investuotojams, įgijusiems laisvosios ekonominės zonos įmonės statusą, taikomi mokesčių lengvatų terminai ir sąlygos nekeičiami.

6.1. PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas iki 2018-01-01 įregistruotoms LEZ įmonėms

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punktą **iki 2018-01-01 įregistruota laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.** Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, orlaivių ir erdvėlaivių bei susijusios įrangos gamybos, orlaivių ir erdvėlaivių remonto ir techninės priežiūros, su orlaivių techniniu aptarnavimu ir remontu susijusios veiklos (elektroninės ir optinės įrangos remonto, techninio tikrinimo ir analizės), kompiuterių programavimo veiklos, kompiuterių konsultacinės veiklos, kompiuterinės įrangos tvarkybos, kitos informacinių technologijų ir kompiuterių paslaugų veiklos, duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų (prieglobos) ir susijusios veiklos, užsakomųjų informacinių paslaugų centrų veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir (arba) teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklomis susijusių paslaugų). Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį

kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų. Šioje dalyje nustatyta lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

Šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata gali būti taikoma Laisvosios ekonominės zonos įmonei, jeigu yra įvykdytos visos šios 3 sąlygos:

1. kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą;

Lietuvos Respublikos investicijų įstatymo 3 straipsnio 4 dalies 1 punkte *kapitalo investicijos* sąvoka apibrėžiama kaip „investicijos ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui sukurti, įsigyti arba jo vertei padidinti“. Tačiau Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas nenustato apribojimų, ar investuotojas gali investuoti ilgalaikį turtą įsigytą už nuosavas ar už skolintas lėšas. Todėl, nustatant 1 milijono eurų vertės kapitalo investiciją, į ją įtraukiamas turtas, įsigytas tiek už nuosavas, tiek už skolintas lėšas, tiek pagal pirkimo išsimokėtinai sutartis.

Atkreiptinas dėmesys, kad kapitalo investicija laikomas įsigytas ar pačių pasigamintas (pasistatytas) turtas. Turto perkainojimas nelaikomas kapitalo investicija.

Remiantis 20-ojo Verslo apskaitos standarto 5 punktu, pagal lizingo sutartis valdomas turtas registruojamas įmonės apskaitoje kaip ilgalaikio materialaus ar nematerialaus turto įsigijimas, jei sutartyje yra bent vienas iš šių kriterijų:

1. lizingo laikotarpio pabaigoje nuosavybės teisė į turtą pereina lizingo gavėjui;
2. jei lizingo gavėjas turi teisę lizingo laikotarpio pabaigoje įsigyti turtą už kainą kur kas mažesnę už jo tikrąją vertę, ir lizingo laikotarpio pradžioje labai tikėtina, kad šia teise bus pasinaudota;

3. lizingo laikotarpis trunka didesniąją turto ekonominio tarnavimo laiko dalį, netgi jei nuosavybės teisė neperduodama. Šis laikotarpis turėtų būti ne trumpesnis kaip 75 procentus turto ekonominio tarnavimo laiko;

4. lizingo laikotarpio pradžioje dabartinė minimalių įmokų vertė yra lygi turto tikrajai vertei arba sudaro ne mažiau kaip 90 procentų turto tikrosios vertės;

5. turtas yra specifinės paskirties ir, neatlikus didesnių pakeitimų, jį naudoti gali tik šis lizingo gavėjas.

Be to, šio Verslo apskaitos standarto 6 punkte nustatyta, kad jei vertinant sutartį pagal šio standarto 5 punkte nurodytus požymius lieka neaišku, kaip apskaitoje registruoti sandorį, reikia atsižvelgti į šiame punkte nurodomus papildomus kriterijus. Apskaitoje registruojamas lizingas, jei sutartyje yra nors vienas šių kriterijų:

1. lizingo gavėjas gali nutraukti sutartį tik tada, kai jis padengia dėl sutarties nutraukimo susidarančius lizingo davėjo nuostolius;

2. turto tikrosios vertės svyravimų teikiamas pelnas arba nuostoliai tenka lizingo gavėjui;

3. lizingo gavėjas turi teisę pratęsti sutartį kitam laikotarpiui už mokestį mažesnę už rinkos kainą. Šio standarto 7 punkte nustatyta, kad, ar sandoris yra nuomos, ar lizingo, nustatoma lizingo laikotarpio pradžioje. Jeigu per nuomos ar lizingo laikotarpį šalys susitaria pakeisti sutarties sąlygas (išskyrus jos pratęsimo atvejį) ir dėl to pasikeičia nuomos rūšis, toks susitarimas apskaitoje registruojamas kaip naujas sandoris.

Tuo atveju, kai įmonė įsigyja turtą lizingo būdu, nustatant 1 milijono eurų vertės kapitalo investiciją, į jos vertę įtraukiama visa ilgalaikio turto įsigijimo vertė, jei lizingo sutartyje yra nustatyta bent viena iš aukščiau išvardintų sąlygų.

2. ne mažiau kaip 75 (t.y. 75 procentus ir daugiau) procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš:

1) zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, orlaivių ir erdvėlaivių bei susijusios įrangos gamybos, orlaivių ir erdvėlaivių remonto ir techninės priežiūros, su orlaivių techniniu aptarnavimu ir remontu susijusios veiklos (elektroninės ir optinės įrangos remonto, techninio tikrinimo ir analizės), kompiuterių programavimo veiklos, kompiuterių konsultacinės veiklos, kompiuterinės įrangos tvarkybos, kitos informacinių technologijų ir kompiuterių paslaugų veiklos, duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų (prieglobos) ir susijusios veiklos, užsakomųjų informacinių paslaugų centrų veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis. Sandėlių nuomos paslaugos, į kurias įtrauktos pastato priežiūros, sandėlio higieninių reikalavimų užtikrinimo, teritorijos priežiūros ir pan. paslaugos, yra prilyginamos sandėliavimo paslaugoms.

Pavyzdys, kada galima taikyti Laisvųjų ekonominių zonų įmonėms pelno mokesčio lengvatą

Laisvosios ekonominės zonos įmonės veikla yra sandėlių, esančių laisvojoje ekonominėje zonoje, nuoma. Ši įmonė be įprastos sandėlių nuomos taip pat prisiima atsakomybę už jai nuosavybės teise priklausančių sandėlių priežiūrą, teritorijos priežiūrą, užtikrina palankias sąlygas sandėliavimo veiklai vykdyti ir šias paslaugas įtraukia į nuomos kainą, todėl jos paslaugos laikomos sandėliavimo paslaugomis. Įmonė, teikianti tokias paslaugas, gali naudotis pelno mokesčio lengvata, jei ne mažiau kaip 75 procentus įmonės pajamų sudaro pajamos iš tokios sandėlių nuomos.

2) teikiamų paslaugų, susijusių su 1) punkte vykdomomis veiklos rūšimis:

- zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo ir aptarnavimo,
- statyba zonos teritorijoje, susijusi su 1) punkte vykdoma veikla,
- kitų su 1) punkte vykdomomis veiklomis, susijusių paslaugų.

PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 1 punkto lengvata taikoma tiek Laisvosios ekonominės zonos įmonėms, kurios teikia paslaugas, susijusias su jų pačių vykdoma PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 1 punkte nurodyta veikla, tiek įmonėms, kurios teikia paslaugas kitoms Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kurios vykdo PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 1 punkte nurodytą veiklą.

Pavyzdys, kada galima taikyti Laisvųjų ekonominių zonų įmonėms pelno mokesčio lengvatą

Laisvosios ekonominės zonos įmonės veikla yra prekyba atsarginėmis detalėmis ir krovinio autotransporto aptarnavimas. Įmonė teikia paslaugas Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kitiems Lietuvos bei užsienio pirkėjams bei transporto įmonėms. Įmonė gali naudotis pelno mokesčio lengvata, jei ne mažiau kaip 75 procentų įmonės pajamų sudaro pajamos iš šių paslaugų, suteiktų kitoms Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kurios vykdo PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 1 punkte nurodytą veiklą.

Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (toliau - LEZPI) nustato laisvųjų ekonominių zonų steigimo, funkcionavimo ir likvidavimo Lietuvos Respublikoje tvarką bei sąlygas, taip pat laisvojoje ekonominėje zonoje veikiančių ūkio subjektų teisinį statusą. LEZPI 1 straipsnis numato, kad *įstatymo tikslas - sudaryti laisvojoje ekonominėje zonoje palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teisines ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti zonose tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę-techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas.*

Pelno mokesčio lengvatos taikymas sietinas su LEZPI nustatytu laisvųjų ekonominių zonų steigimo tikslu. Todėl, jei įmonė vykdo didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis veiklą, pelno mokesčio lengvata taikoma tik tais atvejais, kai didmeninė prekyba zonoje sandėliuojamomis prekėmis atitinka LEZPI nustatytus laisvųjų ekonominių zonų steigimo tikslus, t.y. taikoma tik toms laisvos ekonominės zonos įmonėms, kurių pajamos iš tarptautinės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis sudaro ne mažiau kaip 75 procentus visų pajamų.

Tarptautinė prekyba zonoje sandėliuojamomis prekėmis suprantama kaip veikla, apimanti - iš užsienio pardavėjų ar iš Lietuvos pardavėjų įsigytų prekių (įskaitant laisvųjų ekonominių zonų įmonių pagamintas prekes) pardavimą ne Lietuvos, o kitose Europos Sąjungos rinkose ar eksportą į trečiąsias šalis.

Pavyzdys, kada galima taikyti pelno mokesčio lengvatą Laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, vykdančioms tarptautinę prekybą

Laisvosios ekonominės zonos (toliau - LEZ) įmonės veikla - didmeninė prekyba zonoje sandėliuojamomis prekėmis. LEZ įmonė iš Lietuvos ir užsienio gamintojų nuosavybėn įsigytas

prekes sandėliuoja šios zonos sandėliuose, pati atlieka kitas prekybai ir sandėliavimui būdingas operacijas (įsigytų prekių pakrovimo ir iškrovimo darbus, rūšiuoja, perpakuoja, suskirsto prekes į didesnes/mažesnes partijas ir pan.) ir parduoda užsienio ir Lietuvos rinkose.

LEZ įmonė gali naudotis pelno mokesčio lengvata, jei ne mažiau kaip 75 procentus įmonės mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš tarptautinės prekybos (pardavimų užsienio rinkose).

Kai laisvosios ekonominės zonos įmonė vykdo gamybos veiklą, tai PMĮ 58 straipsnio 16 d. 1 punkto lengvata taikoma, jei pajamos iš šios veiklos sudaro 75 procentus ir daugiau šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų.

Tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė atlieka produktų įpakavimą, fasavimą, pilstymą, apdirbimą, perdirbimą, tai PMĮ 58 straipsnio 16 d. 1 punkto straipsnio lengvata taikoma, jei pajamos iš šios veiklos sudaro 75 procentus ir daugiau šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų.

3. laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Auditoriaus išvadoje nustatytas laisvosios ekonominės zonos įmonės kapitalo investicijos dydis turėtų būti įrašomas į metinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą (kaip reikšminga informacija, kuri nepateikta finansinėse ataskaitose).

Lengvatos taikymo pradžios mokestinis laikotarpis pradedamas skaičiuoti, kai LEZ įmonės kapitalo investicijos pasiekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą ir skaičiuojamas 16 metų (už pirmus 6 metus pelno mokestis nemokamas, už kitus 10 metų - mokamas 50 proc. sumažintas pelno mokestis), išskyrus laikotarpius, kuriuos investicijų suma sumažėja žemiau nustatytos ribos.

Lengvata taikoma mokestiniais laikotarpiais kuriais yra įvykdytos visos 3 aukščiau minėtos sąlygos, t.y. kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Laisvosios ekonominės zonos įmonė, kuriai taikoma šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata:

- 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio,
- kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Jei nepasibaigus šiame punkte nustatytam lengvatos taikymo terminui, kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų.

Kapitalo investicijų sumažėjimu gali būti laikomi tokie atvejai: ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto pardavimas, sugadinto turto nurašymas, pavogto turto nurašymas, lizingo sutarties nutraukimas ir turto grąžinimas ir pan. Kai investuotas turtas nudėvimas, ir šio turto vertė tampa mažesnė nei 1 milijonas eurų, tai nelaikoma kapitalo investicijų sumažėjimu.

Pažymėtina yra tai, kad mokestiniai laikotarpiai, kuriais laisvosios ekonominės zonos įmonė neturi teisės taikyti šią pelno mokesčio lengvatą, nėra įskaičiuojami į šiame PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte nustatytus 6 ir 10 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius.

Lengvatos taikymo terminas yra atnaujinamas mokestinį laikotarpį tik tokiu atveju, kai įmonė atitinka visas 3 sąlygas, - kapitalo investicijos ne mažesnės kaip 1 milijonas eurų, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Jeigu LEZ įmonės, kuri naudojos pelno mokesčio lengvata, kuriuo nors mokestiniu laikotarpiu pajamos iš PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarė mažiau

kaip 75 procentus visų įmonės pajamų, lengvata netaikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį įmonė neįvykdė šios sąlygos, ir gali būti vėl taikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį pajamos iš šiame punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų. Tačiau šiuo atveju mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos yra įskaičiuojami į 6 ir 10 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t.y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas.

Šioje dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma laisvose ekonominėse zonose įregistruotoms kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

Laisvosios ekonominės zonos įmonė mokestinio laikotarpio nuostolius perkelia bendra tvarka - t. y. vadovaudamasi PMĮ 30 str.

6.2 PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas po 2017-12-31 įregistruotoms LEZ įmonėms

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punktą po 2017-12-31 įregistruota laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitus 6 mokestinius laikotarpius jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos veiklos. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų. Šioje dalyje nustatyta lengvata netaikoma prekybos veiklą vykdančiai įmonei ir taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis.

Po 2017-12-31 įregistruotoms LEZ įmonėms PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata gali būti taikoma, jeigu yra įvykdytos visos šios 3 sąlygos:

- 1.1. kapitalo investicijos siekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą,
- 1.2. ne mažiau kaip 75 (t. y. 75 procentus ir daugiau) procentų šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš šiame punkte nurodytos laisvojoje ekonominėje zonoje vykdomos veiklos ir
- 1.3. LEZ įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Skaičiuojant LEZ mokesčio lengvatų taikymo pradžios laikotarpį atsižvelgiama tik į tai, ar kapitalo investicijų suma siekia 1 milijono eurų sumą (nevertinant jokių kitų rodiklių). Lengvatos taikymo pradžios mokestinis laikotarpis pradedamas skaičiuoti, kai LEZ įmonės kapitalo investicijos pasiekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, ir skaičiuojamas 16 metų (už pirmus 10 metų pelno mokestis nemokamas, už kitus 6 metus - mokamas 50 proc. sumažintas pelno mokestis), išskyrus laikotarpius, kuriuos investicijų suma sumažėja žemiau nustatytos ribos.

PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkto lengvata taikoma mokestiniais laikotarpiais, kuriais yra įvykdytos visos 3 aukščiau minėtos sąlygos, t. y. kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. LEZ įmonė, kuriai taikoma šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata:

- 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio,

- kitais 6 mokestiniais laikotarpiais jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Jei nepasibaigus šiame punkte nustatytam lengvatos taikymo terminui, kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų.

Kapitalo investicijų sumažėjimu gali būti laikomi tokie atvejai: ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto pardavimas, sugadinto turto nurašymas, pavogto turto nurašymas, lizingo sutarties nutraukimas ir turto grąžinimas ir pan. Kai investuotas turtas nudėvimas ir šio turto vertė tampa mažesnė nei 1 milijonas eurų, tai nelaikoma kapitalo investicijų sumažėjimu.

Pažymėtina, kad mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturi teisės taikyti šios pelno mokesčio lengvatos, nėra įskaičiuojami į PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte nustatytus 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius.

Lengvatos taikymo terminas yra atnaujinamas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų, ir tik tokiu atveju, kai įmonė atitinka visas 3 sąlygas: - kapitalo investicijos ne mažesnės kaip 1 milijonas eurų, - ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos veiklos ir - įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Jeigu LEZ įmonės, kuri naudojosi pelno mokesčio lengvata, kuriuo nors mokestiniu laikotarpiu pajamos iš PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarė mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų, lengvata netaikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį įmonė neįvykdė šios sąlygos, ir gali būti vėl taikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį pajamos iš šiame punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų. Tačiau šiuo atveju mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos yra įskaičiuojami į 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t. y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas. Už mokestinius laikotarpius, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos, pelno mokestis apskaičiuojamas bendra PMĮ nustatyta tvarka, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą.

Tuo atveju, kai LEZ įmonė atitinka visus PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkte įtvirtintus kriterijus ir patiria mokestinius nuostolius, tai mokestiniai laikotarpiai, kuriais yra patirti mokestiniai nuostoliai, įskaičiuojami į 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t. y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas.

PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkto lengvata netaikoma prekybos veiklą vykdančioms įmonėms ir lengvata taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis.

Laisvosiose ekonominėse zonose įregistruotos įmonės turi teisę kreiptis valstybės pagalbos (paramos). Šiuo atveju, norint taikyti PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkto lengvatą, įvertinami Europos Sąjungos teisės nustatytus apribojimai, t. y. valstybės pagalbos (paramos) suma negali peržengti tam tikrų Europos Sąjungos nustatytų apribojimų. Europos Komisijos reglamente (Nr. 651/2014 14 straipsnio 12 punkte) įtvirtinta, kad pagalbos intensyvumas negali viršyti rodiklio, kuris nustatytas atitinkamame regioninės pagalbos žemėlapyje.

Tuo atveju, jeigu laisvoje ekonominėje zonoje registruotai įmonei valstybės pagalbos (paramos) suma yra didesnė (peržengia) nei nustatyti tam tikri Europos Sąjungos apribojimai, PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkto lengvata netaikoma ir apskaičiuojamas mokėtinas pelno mokestis taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytą pelno mokesčio tarifą.

6.3. PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas iki 2018-01-01 įregistruotoms LEZ įmonėms

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punktą iki 2018-01-01 įregistruota laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurios vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais ne mažesnis kaip 20 ir kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta,

nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos apskaitos, buhalterijos ir konsultacinės veiklos (išskyrus auditą, sąskaitų ekspertizės ir teisingumo paliudijimą), įstaigų administracinės ir aptarnavimo veiklos, žmogiškųjų išteklių veiklos, architektūros ir inžinerijos ir su ja susijusių techninių konsultacijų veiklos (išskyrus statybos darbų kontrolę, vietovės nuotraukų darymą). Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 šimto tūkstančių eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais tampa mažesnis kaip 20, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 šimto tūkstančių eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais vėl tampa ne mažesnis kaip 20. Šioje dalyje nustatyta lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

Vadinasi, PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata, kad LEZ įmonė 6 mokestinius laikotarpius nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas, jeigu ji atitinka šiuos reikalavimus:

1.1. ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos apskaitos, buhalterijos ir konsultacinės veiklos (išskyrus auditą, sąskaitų ekspertizės ir teisingumo paliudijimą), įstaigų administracinės ir aptarnavimo veiklos, žmogiškųjų išteklių veiklos, architektūros ir inžinerijos ir su ja susijusių techninių konsultacijų veiklos (išskyrus statybos darbų kontrolę, vietovės nuotraukų darymą).

PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos apskaitos, buhalterijos ir konsultacinės veiklos (išskyrus auditą, sąskaitų ekspertizės ir teisingumo paliudijimą), įstaigų administracinės ir aptarnavimo veiklos, žmogiškųjų išteklių veiklos, architektūros ir inžinerijos ir su ja susijusių techninių konsultacijų veiklos (išskyrus statybos darbų kontrolę, vietovės nuotraukų darymą).

LEZ įmonės zonoje vykdoma veikla identifikuojama pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių (EVRK 2 red.), patvirtintą Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymu Nr. DJ-226 „Dėl Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“ (toliau - EVRK).

Atkreiptinas dėmesys, kad PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte įtvirtinta lengvata taikoma ne visoms pagal EVRK kodus numatytoms veiklos rūšims, bet tik tom, kurios konkrečiai įvardintos PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte.

1.2. Kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą.

Lietuvos Respublikos investicijų įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje kapitalo investicijos sąvoka apibrėžiama kaip „kapitalo investicijos - investicijos ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui sukurti, įsigyti arba jo vertei padidinti“. Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas nenustato apribojimų, investuotojui, investuoti ilgalaikį turtą įsigytą už nuosavas ar už skolas lėšas. Todėl, nustatant 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų vertės kapitalo investiciją, į ją įtraukiamas turtas, įsigytas tiek už nuosavas, tiek už skolas lėšas, tiek pagal pirkimo išsimokėtinai sutartis. Analogiškos nuostatos, atsižvelgiant į vertės apribojimą, taikomos kaip ir PMĮ 58 str. 16 dalies 1 punkte (plačiau PMĮ 58 str. 16 d. 1 punkto aprašyme).

1.3. Vidutinis šios įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų.

Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas pagal 2002 m. gegužės 15 d. finansų ministro įsakymą Nr. 134 „Dėl Vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“.

1.4. LEZ įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Auditoriaus išvadoje nustatytas LEZ įmonės kapitalo investicijos dydis turėtų būti įrašomas į metinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą (kaip reikšminga informacija, nepateikta finansinėse ataskaitose).

Lengvatos taikymo pradžios mokestinis laikotarpis pradedamas skaičiuoti, kai LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų ir kapitalo investicijos pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) ir skaičiuojamas 16 metų (už pirmus 6 metus pelno mokestis nemokamas, už kitus 10 metų - mokamas 50 proc. sumažintas pelno mokestis), išskyrus laikotarpius, kuriuos investicijų suma sumažėja žemiau nustatytos ribos.

Lengvata taikoma mokestiniais laikotarpiais kuriais yra įvykdytos visos 4 aukščiau minėtos sąlygos, t. y. LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų, kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

LEZ įmonė, kuriai taikoma šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata:

- 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio;
- kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Tuo atveju, jeigu nepasibaigus nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais tampa mažesnis kaip 20, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais vėl tampa ne mažesnis kaip 20.

Kapitalo investicijų sumažėjimu gali būti laikomi tokie atvejai: ilgalaikio materialaus ir nematerialaus turto pardavimas, sugadinto turto nurašymas, pavogto turto nurašymas, lizingo sutarties nutraukimas ir turto grąžinimas ir pan. Kai investuotas turtas nudėvimas ir šio turto vertė tampa mažesnė nei 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų, tai nelaikoma kapitalo investicijų sumažėjimu.

Pažymėtina, kad mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturi teisės taikyti šios pelno mokesčio lengvatos, dėl investicijų sumos sumažėjimo (nebesiekia 1 šimto tūkstančių eurų) ir/arba vidutinio darbuotojų skaičiaus sumažėjimo (tampa mažesnis kaip 20), nėra įskaičiuojami į šiame PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte nustatytus 6 ir 10 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius.

PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos lengvatos taikymo terminas yra atnaujinamas mokestinį laikotarpį tik tokiu atveju, kai įmonė atitinka visas 4 sąlygas: LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų, kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Jeigu LEZ įmonės, kuri naudojosi pelno mokesčio lengvata, kuriuo nors mokestiniu laikotarpiu pajamos iš PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarė mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų, lengvata netaikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį įmonė

neįvykdė šios sąlygos, ir gali būti vėl taikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį pajamos iš šiame punkte nustatytos zonoje vykdomos veiklos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų. Tačiau šiuo atveju mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos, yra įskaičiuojami į 6 ir 10 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t.y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas. Už mokestinius laikotarpius, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos, pelno mokestis apskaičiuojamas bendra PMĮ nustatyta tvarka, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą.

Šioje dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma laisvosios ekonominės zonos įregistruotoms kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

Laisvosios ekonominės zonos įmonė mokestinio laikotarpio nuostolius perkelia bendra tvarka - t. y. vadovaudamasi PMĮ 30 str.

6.4. PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos pelno mokesčio lengvatos taikymas po 2017-12-31 įregistruotoms LEZ įmonėms

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkto nuostatas, po 2017-12-31 įregistruota laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurios vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais ne mažesnis kaip 20 ir kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių eurų sumą, 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitus 6 mokestinius laikotarpius jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos paslaugų teikimo veiklos. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 šimto tūkstančių eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais tampa mažesnis kaip 20, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 šimto tūkstančių eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais vėl tampa ne mažesnis kaip 20. Šioje dalyje nustatyta lengvata taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis.

PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata, kad laisvosios ekonominės zonos (toliau - LEZ) įmonė 10 mokestinius laikotarpius nemoka pelno mokesčio, o kitais 6 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas, jeigu ji atitinka šiuos reikalavimus:

1.1. vidutinis šios įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų;

1.2. kapitalo investicijos siekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą;

1.3. ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos paslaugų teikimo veiklos;

1.4. LEZ įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Skaičiuojant LEZ mokesčio lengvatų taikymo pradžios laikotarpį atsižvelgiama tik į tai ar kapitalo investicijų suma siekia 1 šimto tūkstančių eurų sumą (nevertinant jokių kitų rodiklių). Lengvatos taikymo pradžios mokestinis laikotarpis pradedamas skaičiuoti, kai LEZ įmonės kapitalo investicijos pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių eurų sumą ir skaičiuojamas 16 metų (už pirmus 10 metų pelno mokestis nemokamas, už kitus 6 metus - mokamas 50 proc. sumažintas pelno mokestis), išskyrus laikotarpius, kuriuos investicijų suma sumažėja žemiau nustatytos ribos.

PMĮ 58 str. 16 d. 2 p. lengvata taikoma mokestiniais laikotarpiais, kuriais yra įvykdytos visos 4 aukščiau minėtos sąlygos, t. y. LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne

mažesnis kaip 20 darbuotojų, kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

LEZ įmonė, kuriai taikoma šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata:

- 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio;

- kitais 6 mokestiniais laikotarpiais jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Tuo atveju, jeigu nepasibaigus nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais tampa mažesnis kaip 20, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų ir (arba) vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais vėl tampa ne mažesnis kaip 20.

Pažymėtina, kad mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturi teisės taikyti šios pelno mokesčio lengvatos, dėl investicijų sumos sumažėjimo (nebesiekia 1 šimto tūkstančių eurų) ir/arba vidutinio darbuotojų skaičiaus sumažėjimo (tampa mažesnis kaip 20), nėra įskaičiuojami į šiame PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte nustatytus 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius.

PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte nustatytos lengvatos taikymo terminas yra atnaujinamas tą mokestinį laikotarpį ir tik tokiu atveju, kai įmonė atitinka visas 4 sąlygas: LEZ įmonės darbuotojų skaičius mokestiniais metais yra ne mažesnis kaip 20 darbuotojų, kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių (100 000) eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Jeigu LEZ įmonės, kuri naudojosi pelno mokesčio lengvata, kuriuo nors mokestiniu laikotarpiu pajamos iš PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte zonoje vykdomos paslaugų veiklos sudarė mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų, lengvata netaikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį įmonė neįvykdė šios sąlygos, ir gali būti vėl taikoma tą mokestinį laikotarpį, kurį pajamos iš zonoje vykdomos paslaugų veiklos sudarys ne mažiau kaip 75 procentus visų įmonės pajamų. Tačiau šiuo atveju mokestiniai laikotarpiai, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos, yra įskaičiuojami į 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t. y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas. Už mokestinius laikotarpius, kuriais LEZ įmonė neturėjo teisės taikyti pelno mokesčio lengvatos, pelno mokestis apskaičiuojamas bendra PMĮ nustatyta tvarka, taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą.

Tuo atveju, kai LEZ įmonė atitinka visus PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte kriterijus ir patiria mokestinius nuostolius, tai mokestiniai laikotarpiai, kuriais yra patirti mokestiniai nuostoliai, yra įskaičiuojami į 10 ir 6 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius, t. y. lengvatos taikymo laikotarpis nėra sustabdomas.

PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkto lengvata taikoma tiek, kiek ji suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) nuostatomis.

Laisvosiose ekonominėse zonose įregistruotos įmonės turi teisę į valstybės pagalbą (paramą). Šiuo atveju, norint taikyti PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkto lengvatą, reikia įvertinti Europos Sąjungos teisės nustatytus apribojimus, t. y. valstybės pagalbos (paramos) suma negali peržengti tam tikrų Europos Sąjungos nustatytų apribojimų. Europos Komisijos reglamente (Nr. 651/2014 14 straipsnio 12 punkte) įtvirtinta, kad pagalbos intensyvumas negali viršyti rodiklio, kuris nustatytas atitinkamame regioninės pagalbos žemėlapyje.

Tuo atveju, jeigu laisvoje ekonominėje zonoje registruotai įmonei valstybės pagalbos (paramos) suma yra didesnė (peržengia) nei nustatyti tam tikri Europos Sąjungos apribojimai, PMĮ

58 str. 16 d. 2 punkto lengvata netaikoma ir apskaičiuojamas mokėtinas pelno mokestis taikant PMĮ 5 straipsnyje nustatytą pelno mokestį.

7. Pelno mokesčio lengvata vienetais, kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys

PMĮ 58 str. 16 dalies 3 punkte įtvirtinta pelno mokesčio lengvata, numatanti apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, mokesčių mokėtojams (juridiniams asmenims), kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys. Šia lengvata siekiama remti riboto darbingumo asmenis, padėti jiems integruotis į šalies rinką. Lengvatą reglamentuojanti norma įtvirtina nuostatas, kurios sieja lengvatos taikymą su riboto darbingumo asmenų dalimi tarp visų dirbančių - tai yra kuo didesnė riboto darbingumo asmenų dalis dirba tarp visų dirbančių, tuo labiau mažinamas apskaičiuotas pelno mokestis. Teisės aktai nustato asmenų kategorijas, kurioms taikomas riboto darbingumo asmenų statusas. Tačiau lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu tenkinamos visos PMĮ 58 str. 16 dalies 3 punkte numatytos sąlygos.

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 3 punktą *juridiniai asmenys, kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų ir kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys, mažina apskaičiuotą pelno mokestį tokia tvarka:*

<i>Riboto darbingumo asmenų dalis tarp visų dirbančių asmenų</i>	<i>Apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas</i>
<i>Daugiau kaip 50 %</i>	<i>100 %</i>
<i>40-50 %</i>	<i>75 %</i>
<i>30-40 %</i>	<i>50 %</i>
<i>20-30 %</i>	<i>25 %</i>

Asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijas, šių asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų apskaičiavimo metodiką ir šios lengvatos taikymo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Nustatant asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijas, šių asmenų dalį tarp visų dirbančių asmenų turi būti vadovaujama Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1436 patvirtintu Asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijų, šių asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų apskaičiavimo ir pelno mokesčio lengvatos taikymo tvarkos aprašu.

Aprašo 2 punkte reglamentuojama, kad asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijos yra šios:

1. *invalidai ir (arba) asmenys, kuriems Lietuvos Respublikos invalidų socialinės integracijos įstatymo nustatyta tvarka nustatytas mažesnis negu 55 procentų darbingumo lygis;*

2. *senatvės pensijos amžių, nustatytą Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, sukakę asmenys;*

3. *namudininkai: vienas iš tėvų, įtėvių ar globėjų, auginantys vieną ar daugiau vaikų iki 8 metų, vaikus invalidus ir (arba) asmenis iki 18 metų, kuriems Lietuvos Respublikos invalidų socialinės integracijos įstatymo nustatyta tvarka nustatytas neįgalumo lygis, taip pat daugiavaikės motinos, auginančios 4 ir daugiau nepilnamečių vaikų;*

4. *valstybės įmonėse prie pataisos namų dirbantys nuteistieji;*

5. *mokiniai, atliekantys gamybinę praktiką;*

6. *psichiatrijos sveikatos priežiūros įstaigose gydomi ir gamybinėse reabilitacijos įstaigose ar įmonėse terapinio ir reabilitacinio pobūdžio veikla užsiimantys ligoniniai.*

Pagal Aprašo 3 punktą asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, dalis tarp visų dirbančių asmenų nustatoma dalijant mokestinio laikotarpio vidutinį sąrašuose esančių

asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių iš vidutinio sąrašuose esančių visų darbuotojų skaičiaus.

Aprašo 4 punkte nustatyta, kad vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius nustatomas vadovaujantis finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. 134 „Dėl vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo, pasirenkant sutrumpintas arba trypas metinės finansinės atskaitomybės ataskaitas, tvarkos patvirtinimo“. Dirbantys asmenys, nurodyti šio Aprašo 4 ir 6 punktuose, priskiriami prie darbuotojų neatsižvelgiant į tai, ar jie yra sudarę darbo sutartis. Apskaičiuojant vidutinį sąrašuose esančių asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių ir vidutinį sąrašuose esančių visų darbuotojų skaičių, ataskaitiniais metais laikomas mokestinis laikotarpis. Pagal Aprašo 5 punktą, apskaičiuojant gautas pajamas, pelno mokesčio lengvata taikoma neatsižvelgiant į pajamas, gautas realizavus ne mažiau kaip vienerius metus eksploatuotas pagrindines priemones, gamybos atliekas, dėl gamybos apimties sumažėjimo ar gamybos profilio pasikeitimo tapusias nebereikalingas medžiagas, žaliavas, atsargines dalis ir inventorių.

Taigi remiantis minėtomis šio Aprašo nuostatomis, valstybės įmonėse prie pataisos namų dirbantys nuteistieji ir psichiatrijos sveikatos priežiūros įstaigose gydomi ir gamybinės reabilitacijos įstaigose ar įmonėse terapinio ir reabilitacinio pobūdžio veikla užsiimantys ligoniai prie darbuotojų priskiriami neatsižvelgiant į tai, ar jie yra sudarę darbo sutartis. Apskaičiuojant vidutinį sąrašuose esančių asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių ir vidutinį sąrašuose esančių visų darbuotojų skaičių, ataskaitiniais metais laikomas mokestinis laikotarpis.

Šiame straipsnyje nustatytoji pelno mokesčio lengvata taikoma tik tuo atveju, kai įmonė realizuoja pačios pagamintą produkciją ir šios pajamos turi sudaryti daugiau kaip 50 proc. visų gautų pajamų. Vadinasi, lengvata gali naudotis tik gamybinės įmonės.

Įmonės pajamų už pačių pagamintą produkciją dalis apskaičiuojama nuo visų įmonės Lietuvoje ir ne Lietuvoje uždirbtų ir (arba) gautų pajamų (įskaitant ir neapmokestinamąsias pajamas, nurodytas PMĮ 12 straipsnyje), tačiau neatsižvelgiama į pajamas, gautas realizavus ne mažiau kaip vienerius metus eksploatuotas pagrindines priemones, gamybos atliekas, dėl gamybos apimties sumažėjimo ir gamybos profilio pasikeitimo tapusias nebereikalingas medžiagas, žaliavas, atsargines dalis bei inventorių.