

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Livijos Gedrimaitės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant pelno mokestį  
Transfer of Tax Losses in the Calculation of Income Tax**

Vadovas: doc. dr. Gediminas Užubalis  
Recenzentas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius  
2022

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas reglamentuoja mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo tvarką. Juo įtvirtinama galimybė vienetui, patyrusiam mokestinius nuostolius, *perkelti juos į sekančius mokestinius laikotarpius* arba perduoti kitam vienetui, kuris *priklauso tai pačiai įmonių grupei*. Šis įstatymas įtvirtina *trijų rūšių nuostolių perkėlimo* galimybę: nuostolius susidariusius iš įprastinės veiklos, nuostolius susidariusius iš vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių ir nuostolius patirtus dėl turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Šiuo įstatymu reglamentuojamos ne tik specifinės sąlygos, kurias vienetas privalo įgyvendinti, bet ir ribojimai, kuomet mokestinius nuostolius patyręs vienetas yra pertvarkomas, reorganizuojamas ar likviduojamas. Įstatymas įtvirtina galimybę perkelti mokestinio laikotarpio nuostolius tik į tolimesnius mokestinius laikotarpius, bet pastaraisiais metais, kuomet pasaulis susidūrė su globaline pandemija ir didelė dalis verslų buvo priversti stabdyti savo veiklą, taip patiriant didelius nuostolius, atsirado diskusijų ir siūlymų, kad mokestinio laikotarpio nuostoliai galėtų būti perkeliami ir į praėjusius mokestinius laikotarpius.

**Pagrindiniai žodžiai:** pelno mokestis, mokestinis laikotarpis, mokestiniai nuostoliai, mokestinių nuostolių perkėlimas į priekį, mokestinių nuostolių perkėlimas atgal, mokestinių nuostolių perdavimas.

The Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania regulates the procedure for transferring tax losses. It establishes the possibility for an entity that has suffered tax losses to move them to the following tax periods or transfer them to another entity that belongs to the same group of companies. This Law establishes the possibility of transferring three types of losses: losses arising from ordinary activities, losses arising from securities and/or derivatives and losses incurred because of the use, transfer or other transfer into ownership of assets. This Law regulates not only the specific conditions which the entity must implement, but also the restrictions when the entity that has suffered tax losses is restructured, reorganised or liquidated. The law establishes the possibility to transfer the losses of the tax period only to further tax periods, but in recent years, when the world was facing a global pandemic and a large number of businesses were forced to stop their activities, thus experiencing significant losses, discussions and suggestions arose that the losses of the tax period could be carried over to the previous tax periods as well.

**Keywords:** income tax, tax period, tax loss, tax loss carry forward, tax loss carry back, transfer of tax losses.

## **Turinys**

IŽANGA.....	4
1. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMAS APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ: SAMPRATA IR RAIDA LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOJE.....	7
1.1. Pelno mokesčio reglamentavimas Lietuvoje ir apmokestinamojo pelno skaičiavimo tvarka.....	8
1.2. Mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos samprata, sąlygos ir raida Lietuvos Respublikos mokesstinėje sistemoje.....	13
1.3. Mokestinių nuostolių perdavimas kitam vienetui .....	17
2. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ RŪŠYS .....	22
2.1. Įprastinės veiklos pajamoms tenkantys nuostoliai .....	22
2.2. Nuostoliai dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo 24	
2.3. Nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuojami pagal PMĮ 5 straipsnio 9 dalyje nustatytą formulę .....	26
3. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMO APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ RIBOJIMAS .....	28
3.1. Mokestinių nuostolių perkėlimas vykdant pertvarkymą ir reorganizavimą .....	28
3.2. Mokestinių nuostolių perkėlimas vieneto likvidavimo atveju .....	32
4. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMO APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ INSTITUTAS TARPTAUTINĖJE ARENOJE.....	35
4.1. Mokestinių nuostolių perkėlimo problematika COVID-19 akivaizdoje .....	36
4.2. Mokestinių nuostolių perkėlimo institutas Vokietijos Federacinėje Respublikoje 40	
IŠVADOS.....	44
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	46
SANTRAUKA .....	52
SUMMARY .....	53

## IŽANGA

**Temos aktualumas.** Pelno mokestis yra vienas iš pagrindinių tiesioginių mokesčių, kuriuo papildomas valstybės biudžetas. Šio mokesčio mokėtojai yra Lietuvos ir užsienio vienetai. Šiuo metu galiojantis įstatyminis reglamentavimas suteikia galimybę vienetams mokestinius nuostolius perkelti į sekančius mokestinius laikotarpius, taip padengiant juos iš vėliau uždirbto pelno, arba juos perduoti kitam vienetai, priklausančiam tai pačiai įmonių grupei. Reikia pabrėžti, kad norint perkelti mokestinius nuostolius, vienetas turi atitikti specifines, įstatyme įtvirtintas sąlygas ir tą atitikimą pagrįsti, kai mokesčių administratoriui kyla klausimų. Kartu įstatymas įtvirtina ir tam tikrus ribojimus ar draudimus mokestinių nuostolių perkėlimui, kai vieneto atžvilgiu vykdomas reorganizavimas, likvidavimas, pertvarkymas arba vienetas nutraukia veiklą, dėl kurios šie mokestiniai nuostoliai susidarė.

**Magistrinio darbo tikslas.** Pagrindinis šio baigiamojo darbo tikslas buvo išnagrinėti mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatą apskaičiuojant pelno mokestį ir jos sąlygas (reguliavimą) bei apžvelgti šio reguliavimo įgyvendinimą praktikoje, analizuojant tiek nacionalinių, tiek užsienio teismų praktiką bei įvairią problematiką. Šiems tikslams pasiekti pasitelkti įvairūs uždaviniai:

1. Išnagrinėti ir susisteminti aptariamojo mokestinių nuostolių perkėlimo instituto raidą Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje;
2. Apžvelgti ir susisteminti perkeliamų mokestinių nuostolių rūšis ir jų perkėlimo ypatumus;
3. Identifikuoti mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos problematiką, aptariant konkrečius atvejus, kai šios lengvatos pritaikymas nėra galimas arba ribojamas: vieneto reorganizavimas, pertvarkymas, likvidavimas arba nutraukiama veikla, dėl kurios šie nuostoliai susidarė;
4. COVID-19 situacijos kontekste, apžvelgti mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos įgyvendinimą ir problematiką, susijusią su dabartiniu reglamentavimu;
5. Atlikus tyrimą pateikti išvadas ir galimus (jei reikia) instituto tobulinimo pasiūlymus.

**Magistrinio darbo objektas.** Šiame baigiamajame darbe bus analizuojamos mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo lengvatos, apskaičiuojant pelno mokestį, šių lengvatų taikymo ypatumai ir įgyvendinimas praktikoje.

**Darbe naudoti tyrimo metodai.** Baigiamojo darbo rašymo metu buvo naudoti šie metodai: teisės aktų apžvalgos metodas, teismų praktikos apžvalgos metodas, sisteminis metodas, teleologinis metodas, istorinis metodas, analitinis metodas, lyginamasis metodas.

- Teisės aktų apžvalgos metodas – baigiamojo darbo metu analizuoti įvairūs teisės aktai ir jų nuostatos, reglamentuojančios mokestinių nuostolių perkėlimo tvarką, ypatumus;
- Teismų praktikos apžvalgos metodas – naudotas norint įvertinti, kaip mokestinių nuostolių perkėlimo institutas pritaikomas tiek Lietuvoje, tiek užsienio šalyse bei įvertinti kylančią problematiką;
- Sisteminis metodas - naudotas norint įvertinti mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos panaudojimą, ypatumus ir vietą mokesčių teisės sistemoje;
- Teleologinis metodas - buvo naudotas, siekiant atskleisti mokestinių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį instituto paskirtį ir naudą;
- Istorinis metodas – naudotas norint sistemingai pateikti mokestinių nuostolių instituto raidą Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje;
- Analitinis metodas – naudojant šį metodą, buvo įvertinama sistemingai sukaupta informacija;
- Lyginamasis metodas – metodas naudotas lyginant šio instituto įgyvendinimą Lietuvoje ir užsienio valstybėse, konkrečiai – Vokietijoje ir kitų užsienio valstybių bei Lietuvos pelno apmokestinimas ir pakeitimai reaguojant į COVID-19 pandemijos padarinius.

**Darbo originalumas.** Baigiamajame darbe sistemingai analizuojamos mokestinių nuostolių rūšys ir jų perkėlimo bei perdavimo specifika – aptariami atvejai, kuomet nuostolių perkėlimas ir perdavimas yra ribojami. Išanalizavus įvairią literatūrą matyti, kad taip susisteminta teorija mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo apskaičiuojant pelno mokestį aspektu jokiam darbe dar nebuvo pateikta. Taip pat, analizuojant teisės aktus bei įvairią literatūrą, kuri susijusi su mokestiniu nuostolių perkėlimu apskaičiuojant pelno mokestį, įvertintas ir šio instituto pritaikymas COVID-19 pandemijos akivaizdoje, su kuria pasaulis susidūrė dar 2019 metų pabaigoje. Darbe taip pat aptariami pastaraisiais metais pateikti įstatymo pakeitimo pasiūlymai, kurie leistų mokestinio laikotarpio nuostolius perkelti ir į praėjusius mokestinius laikotarpius, kadangi pagal dabartinį reglamentavimą, nuostoliai gali būti perkeliama tik į tolimesnius mokestinius laikotarpius. Gilesnio tyrimo aspektu, įtrauktas ir palyginimas su Vokietijoje įtvirtintu mokestinių nuostolių perkėlimo institutu.

**Svarbiausi naudoti šaltiniai.** Baigiamajame darbe naudota gausi šaltinių įvairovė. Pagrindinis šaltinis, kurio analizavimas ir sudaro visą baigiamojo darbo esmę – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI), kuris nacionaliniu lygmeniu reglamentuoja šios lengvatos taikymą ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – VMI) pateiktas šio įstatymo komentaras. Naudota ir įvairių autorių literatūra: 1) B. Sudavičiaus, A. Medelienės, M. Endrijaičio vadovėliai, kurie sistemingai aprašo pelno mokesčio reglamentavimą Lietuvoje, 2) B. Sudavičiaus, M. Endrijačio, P. Jūrelės, K. Pilipavičiūtės ir kitų autorių straipsniai, kurie detalizuoja įvairių mokestinių nuostolių perkėlimo problematiką, raidą ir lengvatų sąvoką mokesčių teisėje. Naudota ir mokomoji literatūra tiek lietuvių, tiek užsienio kalbomis, įvairūs internetiniai informaciniai šaltiniai. Šiame darbe taip pat remtasi ir kitais teisės aktais, nagrinėta ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, susijusi su mokestinių nuostolių perkėlimu ir perdavimu apskaičiuojant pelno mokestį. Atsižvelgus į išanalizuotą literatūrą, galima teigti, kad literatūros apie mokestinių nuostolių perkėlimo institutą nėra daug ir Lietuvos autoriai, šio instituto nėra plačiau išanalizavę.

## **1. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMAS APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ: SAMPRATA IR RAIDA LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOJE**

Prieš pradėdant analizuoti mokesčių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį ypatumus, reikėtų pažymėti, kad mokesčių teisės literatūroje ir įvairiuose straipsniuose šis institutas dažnai įvardinamas kaip „mokesčių lengvata“, todėl trumpai reikėtų aptarti ar tai yra teisinga.

Mokesčio laikotarpio nuostolių perkėlimas yra vienas iš pelno mokesčio institutų, kuriuo suteikiama galimybė ataskaitinio laikotarpio nuostolius perkelti į sekantį mokesčių laikotarpį arba juos perduoti kitam vienetui PMĮ nustatyta tvarka. Pagal šiuo metu galiojantį reglamentavimą, mokesčio laikotarpio nuostolius neribotą laiko tarpą galima persikelti tik į tolimesnius mokesčius laikotarpius (išskyrus tam tikras išimtis, kurios vėliau bus sistemingai aptaromos šiame darbe). Verta pažymėti, kad kai kurie autoriai teigia, kad šį institutą reikėtų įvardinti ne kaip mokesčių lengvatą, bet natūraliai taikomą mokesčių praktiką, kuri yra naudojama ir kitose šalyse (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2013). Tačiau, svarbu atsižvelgti, jog šis institutas padeda mokesčių mokėtojams išvengti sunkumų tam tikrais konkrečiais atvejais, t. y., kuomet mokesčių laikotarpiu yra patiriamas nuostolis, tokiu būdu suteikiant pagalbą – galimybę šio mokesčio laikotarpio nuostoliais susimąžinti sekančio ar sekančių mokesčių laikotarpių pelnus. R. Vainienė savo knygoje „Ekonomikos terminų žodynas“ nurodo, jog „mokesčio lengvata dažnai painiojama su mokesčių mokėtojams palankia mokesčių taisykle – mokesčio paskata. Svarbiausias skirtumas tas, kad mokesčio lengvata yra diskriminacinio pobūdžio, ji taikoma tik tam tikrai, išrinktajai, mokesčių mokėtojų kategorijai, o palanki mokesčių taisyklė yra visuotinė ir universali“ (Vainienė, 2005). Atsižvelgus į tai, jog mokesčių nuostolių perkėlimo institutu pasinaudoti gali tik konkretūs PMĮ numatytas sąlygas atitinkantys subjektai, galima teigti, jog šis institutas turi mokesčių lengvatos požymių.

Mokesčių lengvatų paskirtį akcentuoja ir profesorius B. Sudavičius, kuris viename savo straipsnyje teigia, kad jas nustatant yra siekiama palengvinti naštą mokesčių mokėtojams ar jų grupėms (Sudavičius, 2010). Todėl, šio darbo autorės nuomone, mokesčių nuostolių perkėlimo institutas, turėtų būti laikomas pelno mokesčio lengvata, kadangi ja naudojasi ne kiekvienas vienetas ir tik tuomet, kai turi mokesčių nuostolių ar

kitaip – finansinių sunkumų. Ši lengvata padeda verslams, kuomet mokestinių laikotarpiu patyrus nuostolį, jį galima perkelti į sekančius mokestinius laikotarpius įmonės viduje arba perduoti kitam vienetai, priklausančiam įmonių grupei.

Atsižvelgiant į tai, kad šis institutas padeda įmonėms kompensuoti patirtus nuostolius, juos atskaitant iš sekančių mokestinių laikotarpių pelno, taip sumažinant einamojo laikotarpio nuostolį, mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant pelno mokestį, turėtų būti laikomas mokestine lengvata.

### **1.1. Pelno mokesčio reglamentavimas Lietuvoje ir apmokestinamojo pelno skaičiavimo tvarka**

Analizuojant pelno mokestį, svarbu prisiminti, kad juridinių asmenų pelno apmokestinimas pirmą kartą reglamentuotas 1990 m. liepos 31 d. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme, o dabar šio mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarką įtvirtina jau anksčiau šiame magistro darbe minėtas PMĮ, kuris priimtas 2001 m. gruodžio 20 d. (Sudavičius, Medelienė, 2011).

Remiantis PMĮ 1 str., pažymėtina, kad pelno mokesčiu apmokestinamas uždirbtas pelnas bei gautos pajamos, jeigu jos pagal įstatymą yra šio mokesčio bazė. Šis straipsnis taip pat reglamentuoja, kad PMĮ taikomas visiems vienetais, kurie pagal šį įstatymą yra laikomi mokesčio mokėtojais.

Pagal PMĮ, pelno mokestį „moka apmokestinamieji Lietuvos vienetai (juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikoje įsteigti kolektyvinio investavimo subjektai, neturintys Juridinio asmens statuso) ir užsienio vienetai – užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kurie kiti užsienyje įsteigti, įkurti ar kitaip organizuoti vienetai, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus“ (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p.113).

Taip pat pažymėtina, kad „pelno mokestis tiesiogiai veikia įmonės pelną, stabdydamas galimas tolimesnes investicijas, užsienio vienetų investavimo galimybes. Tuo pačiu metu atsiranda dvigubo apmokestinimo principas, kadangi apmokestinama ir paskirstoma pelno dalis – dividendai. Didžiausią poveikį pelno mokestis daro investicijoms ir produktyvumo augimui, žmogiškojo kapitalo ugdymo galimybėms“ (Pilipavičiūtė, Korsakienė, 2016, p.48). Atsižvelgiant į tokius argumentus, galima teigti,



kad būtent dėl šios priežasties yra patrauklūs kitų šalių apmokestinimo modeliai. Geriausias to pavyzdys - Estijos valstybė, kur yra apmokestinamas tik paskirstomas vieneto pelnas.

Pelno mokestis yra mokamas nuo mokesčio **bazės** ir atitinkamai įskaitomas į valstybės biudžetą. Lietuvoje šio mokesčio objektas yra visos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje arba užsienyje. Vadovaujantis PMĮ 11 str. pelno mokestis yra mokamas ne nuo visų Lietuvos ar užsienio vieneto gautų pajamų, bet tik nuo to pelno, kuris atitinkamai yra apmokestinamas t.y. laikomas mokesčio baze. (Sudavičius, Medelienė, 2011, p.306).

Apskaičiuojant pelno mokestį, taikomi 15 proc., 5 proc. ir 0 proc. **tarifai**. Trumpai reikėtų aptarti, kas ir kokių tarifų yra apmokestinama:

*15 procentų* tarifu apmokestinama: „1) Lietuvos vieneto ir nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas; 2) Pajamos iš paskirstytojo pelno; 3) Fiziniam asmeniui išmokėtas paskirstomasis pelnas (jo dalis), proporcingai tenkantis neapmokestinamajam pelnui; 4) Gauta parama, panaudota ne pagal Labdaros ir paramos įstatyme nustatyta paramos paskirtį (be atskaitymų)“ (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p.114).

*5 procentų* tarifas yra taikomas: „1) vieneto (išskyrus pelno nesiekiančių, kurių vidutinis sąrašuose esantis darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių, o mokestinio laikotarpio pajamos 300 00 eurų; 2) Daugiau kaip 50 proc. pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus ar iš savo narių įsigytus jų pagamintus žemės ūkio produktus“ (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p.114).

*0 procentų* tarifą nuo 2018 m. pagal PMĮ gali taikyti naujai įregistruoti vienetai, apmokestinami pirmuoju savo mokestiniu laikotarpiu uždirbtą pelną. Tačiau, reikia pažymėti, kad norint pritaikyti šį tarifą, reikia tenkinti įtvirtintus kriterijus: vidutinis darbuotojų skaičius ne didesnis nei 10 žmonių, mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 tūkst. eurų. Taip pat, svarbu atsižvelgti ir į tai, kad 0 proc. nėra taikomas:

- „vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų įmonių (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai;
- vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, ir vienetams, kuriuose vieneto (individualios

(personalinės) įmonės) dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų);

- vienetams, kuriuose tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų);
- vienetams, kuriuose tie patys dalyviai kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų)“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2020).

Pagal šiuo metu įtvirtintą reglamentavimą, 0 proc. taikomas tik tokiam vienetui, kurio dalyvis yra fizinis asmuo, tuo atveju, jeigu jo veikla nėra stabdoma, jis nėra likviduojamas ir jo akcijos nėra perleidžiamos kitiems naujiems dalyviams (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2020).

Pelno mokesčio **mokestinis laikotarpis** yra vieneri mokestiniai metai, atitinkamai sutampantys su kalendoriniais metais. Taip pat, vienetams yra suteikiama galimybė, pateikus prašymą ir mokesčių administratoriui atsižvelgus į vieneto veiklos ypatumus, nustatyti kitokios trukmės mokestinį laikotarpį, jeigu bus tenkinama sąlyga,, kad tas mokestinis laikotarpis bus 12 mėnesių. Pažymėtina, kad pateikti prašymus, atitinkamai reikia į VMI prie Finansų ministerijos (jeigu vienetas yra didysis mokesčių mokėtojas), o kitiems, tokius prašymus reikia pateikti į savo apskrities VMI (Sudavičius, Medelienė, 2011, p.327).

Pagal bendrąją taisyklę, pelno mokestis yra „skaičiuojamas ir mokamas **avansiniais mokesčiais** pagal paskutinės mokestinio laikotarpio dienos būklę“ (Sudavičius, Medelienė, 2011, p.328). Avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką ir ypatumus įtvirtina PMĮ 47 str. Šio straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, pagal kokią tvarką yra apskaičiuojamas šis mokestis:

- 1) Pagal praėjusių metų veiklos rezultatus. „Avansinis pelno mokestis už pirmuosius šešis mokestinio laikotarpio mėnesius apskaičiuojamas pagal faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą už mokestinį laikotarpį, buvusį prieš praėjusį mokestinį laikotarpį. Avansinis pelno mokestis už septintą–dvyliktą mokestinio laikotarpio mėnesius apskaičiuojamas pagal praėjusį mokestinį laikotarpį faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą. Kiekvieno ketvirčio avansinis pelno mokestis sudarys atitinkamai 1/4 faktiškai per minėtus mokestinius laikotarpius apskaičiuoto pelno mokesčio sumos“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

- 2) Pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą. „Mokesčio mokėtojas gali pasirinkti avansinį pelno mokestį mokėti kas ketvirtį po 1/4 numatomos mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumos. Avansinio pelno mokesčio apskaičiuota suma pagal numatytą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą turi sudaryti ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio pelno mokesčio sumos. Jeigu avansinio pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuota numatyta pelno mokesčio suma yra mažesnė kaip 80 procentų metinėje pelno mokesčio deklaracijoje apskaičiuotos pelno mokesčio sumos, nuo kiekvieną ketvirtį nesumokėtos avansinio pelno mokesčio sumos skaičiuojami delspinigiai Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Mokesčio mokėtojas gali patikslinti avansinio pelno mokesčio deklaraciją, apskaičiuodamas kiekvieno ketvirčio avansinio pelno mokesčio sumą lygiomis dalimis nuo mokestinio laikotarpio pradžios“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Analizuojant avansinį pelno mokestį ir tai, kaip siejasi jo mokėjimo tvarka su mokestinių nuostolių perkėlimu institutu, reikia atsižvelgti į tai, ar įmonė praėjusį mokestinį laikotarpį deklaravo nuostolį ar ne. Tuo atveju, jeigu įmonė praėjusį mokestinį laikotarpį patyrė nuostolius, jai avansinio mokesčio mokėti nereikės ir atitinkamai – perkėlusį mokestinį nuostolį iš ankstesnio mokestinio laikotarpio, įmonė sumokės mažiau pelno mokesčio, kadangi sumažins savo einamojo mokestinio laikotarpio pelną, perkeltu nuostoliu.

Taip pat, analizuojant šį mokestį, svarbu aptarti ir **lengvatas**, kurios taikomos pelno mokesčio atžvilgiu. Jos gali būti įvairios, tokios kaip: mokesčio bazės sumažinimas, atleidimas nuo mokesčio ar į biudžetą mokėtinos pelno mokesčio sumos sumažinimas (Sudavičius, Medelienė, 2011, p.335).

Verta atkreipti dėmesį ir į tai, kad Lietuvos mokesčių sistema dažnai yra kritikuojama, kadangi nuolat atsiranda įvairūs mokestinių įstatymų pakeitimai, tarifai yra ganėtinai aukšti, o mokestinė našta, kuri krenta ant mokesčių mokėtojų pečių, dažnai įvardinama, kaip nepagrįstai per didelė. Pelno mokestis yra vienas iš mokesčių, kuris yra daugiausiai kritikuojamas dėl nuolat vykstančių pakeitimų jo reglamentavime. Apžvelgus reglamentavimą kaimyninėse valstybėse – Estijoje ir Latvijoje, atsiranda ir raginimų, kad šio mokesčio apskritai reikėtų atsisakyti ar pasekti kitų šalių pavyzdžiu, kaip Estijos, kur reinvestuojamam pelnui yra taikomas 0 proc. tarifas ir apmokestinamas yra tik paskirstytasis pelnas (Snitkienė et al, 2018).

Taip pat, šis mokestis yra aptariamasis ne tik Baltijos regione, bet ir visos Europos Sąjungos (toliau – ES) mastu, kur nuolat pateikiami įvairūs siūlymai įvesti bendrą konsoliduotą pelno mokesčio bazę ir taip šį mokestį harmonizuoti, bet reikia pažymėti, kad valstybių narių nuomonės dėl šio klausimo, nėra vieningos (Snitkienė et al, 2018). Kiekvienoje valstybėje narėje galioja individuali apmokestinimo tvarka ir tai ypač atsispindi tiesioginių mokesčių srityje (įmonių mokamas pelno mokestis, fizinių asmenų mokamas pajamų mokestis), būtent šią problematiką savo straipsnyje akcentuoja ir M. Endrijaitis ir teigia, kad ES lygiu sureguliuoti yra tik pavieniai klausimai, todėl šiuo metu aktyviai svarstomi ir tiesioginių mokesčių srities klausimai ES mokesčių darbo grupėse. Reikia pažymėti, kad jau prieš 15 metų Europos Komisija yra pateikusi idėją, kurioje siūlo suvienodinti pelno mokesčio bazės taisykles. M. Endrijaitis savo straipsnyje taip pat akcentuoja problemą, kad tuo atveju, kai nėra bendrų pelno mokesčių taisyklių, iškyla atitinkamų sunkumų ir susiduriama su dvigubu apmokestinimu, administracine našta įmonėms bei sąnaudomis, užtikrinant mokestinių reikalavimų laikymąsi. Straipsnio autorius pabrėžia, kad būtent dėl šių priežasčių, ES nėra linkusi investuoti (Endrijaitis, 2021).

Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarką įtvirtina PMĮ 11 str., kuriame nurodyta, kad Lietuvos vieneto apmokestinamasis pelnas yra apskaičiuojamas iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus ir atitinkamai pridėjus neleidžiamus atskaitymus. Analizuojant apmokestinamojo pelno apskaičiavimą detaliau, reikėtų aptarti, ką reiškia kiekviena iš šių sąvokų:

*Neapmokestinamosios pajamos.* Šių pajamų apibrėžimą įtvirtina PMĮ 12 str.

*Neleidžiami atskaitymai.* Šių atskaitymų sampratą įtvirtina PMĮ 31 str., kuris detalizuoja, kas yra laikoma neleidžiamais atskaitymais ir pateikia baigtinį sąrašą.

*Leidžiami atskaitymai* – tai yra „visos faktiškai patirtos ir apskaitos dokumentais pagrįstos, įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti“. Leidžiamiems atskaitymams taip pat priskiriamos: išlaidos darbuotojų naudai (tuo atveju, jeigu yra gyventojų pajamų mokesčio objektas), Lietuvos Respublikos Vyriausybės papildomi atskaitymai, nustatyti Ignalinos atominėi elektrinei (Subačienė et al, 2015). LVAT savo byloje taip pat akcentavo sąlygas, kuomet vieneto sąnaudos, gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams: „ (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercinė ar gamybinė veikla, kurią vykdant patiriamos

sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015).

*Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai* – tai sąnaudos, kurios tik iki tam tikro dydžio ar tik tam tikru procentu, gali būti atskaitomis iš pajamų. Į tokių sąnaudų apibrėžimą įeina: ilgalaikio turto arba amortizacijos sąnaudos, ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos, komandiruočių sąnaudos, reklamos ir reprezentacijos sąnaudos, natūraliosios netekties nuostoliai, mokesčiai, beviltiškos skolos, išlaidos, skirtos darbuotojams ir jų šeimos narių naudai, specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjiniai; parama; narių įnašai, įmokos ir mokesčiai; mokestinio laikotarpio nuostoliai (Subačienė et al, 2015).

Apibendrinant galima teigti, kad pelno mokestis yra vienas pagrindinių mokamų mokesčių, kuriuo papildomas šalies biudžetas. Šį mokestį atitinkamai moka Lietuvos ir užsienio vienetai, bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės įvedimas iki šios dienos, vis dar plačiai svarstomas ES mastu.

## **1.2. Mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos samprata, sąlygos ir raida Lietuvos Respublikos mokestinėje sistemoje**

Mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatos ištakos siekia dar 1995-uosius, kuomet J. L. Berens ir C. J. Cuny sukūrė teorinį modelį, kuris leistų perkelti mokestinius nuostolius pirmyn ir atgal, laiko atžvilgiu - neribotą laikotarpį (Jūrelė, Boguslauskas, 2000). Remiantis šiuo modeliu, mokestinius nuostolius galima perkelti dviem būdais:

- a) Mokestinius nuostolius perkelti į priekį (sekančius mokestinius laikotarpius) – „firma gali sumažinti ateityje planuojamas mokėti palūkanas ir dengti pelną mokestinių nuostolių, sukauptų praeityje, sąskaita“ (Jūrelė, Boguslauskas, 2000);
- b) Mokestinius nuostolius perkelti atgal (į praėjusius mokestinius laikotarpius) – „firma, einamuoju momentu gavusi apmokestinamąjį pelną, padidins ateityje planuojamas mokėti palūkanas, kad ateities nuostolių sąskaita galėtų padengti einamąjį apmokestinamąjį pelną“ (Jūrelė, Boguslauskas, 2000).

Mažos įmonės gali padengti visą savo patirtą nuostolį, pasinaudojant šiame darbe analizuojama mokestinių nuostolių perkėlimo lengvata - remiantis PMI, įmonės, kurios

atitinka šio įstatymo 5 str. 2 dalyje įtvirtintus dydžius t. y. turi ne didesnes nei 300 000 Eur. pajamas ir vidutinis jose dirbančių darbuotojų skaičius neviršija 10, remiantis to paties įstatymo 30 str. 4 dalimi, gali perkelti tiek nuostolių, kiek turi apmokestinamojo pelno. Įmonės, kurios neatitinka anksčiau išvardintų PMI 5 str. 2 dalies reikalavimų ir taiko 15 proc. pelno mokesčio tarifą, savo ankstesnių metų nuostoliais, nuo 2014 m., gali padengti tik iki 70 proc. šiais metais uždirbto pelno, o likusius nuostolius privalo perkelti į sekančius mokesčius laikotarpius (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Šis ribojimas, baigiamojo darbo autorės nuomone, turėtų išlikti diskusijos objektu, siekiant kuo geresnių ir patrauklesnių sąlygų. Seimo narės R. Budbergytės pateiktame Lietuvos Respublikos PMI 30, 43 ir 46<sup>1</sup> str. pakeitimo projekte, aiškiai atsispindi dabartinė šio ribojimo problematika – pasak projekto autorės, dabartinis ribojimas mažina Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą, stabdo investicijų skatinimą Lietuvoje, nes apžvelgus dabartinį reglamentavimą, kuriuo įtvirtintas nuostolių ribojimas, matyti tokia tendencija, o kaimyninėje valstybėje Latvijoje, tokio ribojimo nėra ir galima perkelti visus mokesčius nuostolius į kitą laikotarpį, tad galima konstatuoti, kad Lietuvos valstybė yra mažiau patraukli užsienio investuotojams. Seimo narė taip pat akcentuoja, kad šio ribojimo panaikinimas, padėtų siekti investicinės aplinkos gerinimo, konkurencingumo didinimo ir paskatintų reinvesticijų vykdymą Lietuvoje (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 30, 43 ir 46<sup>1</sup> straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas). Ribojimo panaikinimo reikalingumą įtvirtina ir L. Rekašiaus parengtas „Lietuvos ekonomikos tyrimas 2013/2014“, kuriame dar 2013 ir 2014 metais apklausti ekspertai, turėjo įvardinti, kokie kriterijai yra svarbūs renkantis šalį investavimui ir net 93 proc. tyrime dalyvavusių ekspertų, mokesčių nuostolių perkėlimo ribojimą nurodė kaip *labai svarbų* arba *greičiau svarbų* veiksnį (Rekašius, 2014).

Lietuvoje mokesčių nuostolių perkėlimo institutas susiformavęs ir perimtas iš užsienio praktikos. Šis institutas pirmą kartą reglamentuotas dar 1991 m. įsigaliojusiame Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme, o dabartinę mokesčių nuostolių perkėlimo lengvatos sampratą įtvirtina PMI 30 str., kuris reglamentuoja, kad „jeigu mokesčiais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus atskaitymus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus gaunami mokesčio laikotarpio nuostoliai, šių nuostolių suma perkeliama į kitus mokesčius metus, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, ir nuostolius, patirtus dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo

nuosavybėn.“ Tai didelė pagalba mokesčių mokėtojui, kurio veikla, šių dienų pasaulyje, ne kiekvieną mokestinį laikotarpį yra pelninga. 1997 metais mokestinius nuostolius buvo galima persikelti ne ilgiau, kaip tik tris sekančius mokestinius laikotarpius, o vėlesnis reglamentavimas įtvirtino įsakmų ribojimą ir tai, kad mokestinius nuostolius buvo galima perkelti ne ilgiau, bet tik penkis sekančius mokestinius laikotarpius. Palanki įstatymo pataisa buvo priimta 2008 m. balandžio 10 d., kuria buvo pakeistas terminas dėl galimo mokestinio nuostolių perkėlimo ir nebeliko ribojimo, kuris leistų nuostolius perkelti ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2,12,13, 13, 17, 18, 21, 23, 26, 28, 30, 31, 38-1, 47, 50 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo 17(1) straipsniu įstatymas. Valstybės žinios, 2008-04-24, Nr. 47-1749). Svarbu pažymėti, kad toks reglamentavimas netaikomas nuostoliams dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, kadangi tokie nuostoliai turi būti perkeliami ne ilgiau nei penkerius vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, o nuostolių perkėlimo pradžia laikytinas sekantis mokestinis laikotarpis po to, kurio metu šie nuostoliai susidarė.

Reikšmingas šio PMĮ 30 str. pakeitimas priimtas ir 2006 metais, kuomet įtvirtintas naujas reglamentavimas 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 25 procentus 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 neperkeliama“ (2006 m. spalio 19 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 13, 14, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas).

Svarbu paminėti ir tai, kad 2020 m. gruodžio 3 d. įvyko reikšmingų pakeitimų PMĮ 30 str. 2 dalies ir mokestinių nuostolių perdavimo instituto atžvilgiu. Šie pakeitimai taikomi apskaičiuojant ir deklaruojant 2021 m. ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pelnų mokėti ir reikšmingi įmonėms, kurios apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną iš turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apmokestina 5 proc. mokesčio tarifu bei Lietuvos įmonėms, turinčioms užsienyje nuolatinių buveinių (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5 ir 30 straipsnių pakeitimo įstatymas).

TAR, 2020-12-15, Nr. 27347). Toks pakeitimas užtikrina apmokestinimo simetriškumą, kadangi „turto vertės padidėjimo pajamos už tokių akcijų perleidimą yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (PMĮ 12 str. 15 p.), tai pagal pakeistas PMĮ 30 str. 2 dalies nuostatas tokio paties pobūdžio nuostoliai visais atvejais neatskaitomi iš apmokestinamojo pelno (t. y. neatskaitomi iš to mokestinio laikotarpio, kada jie susidarė, apmokestinamojo pelno ir į kitus mokestinius laikotarpius neperkeliami)“ (Valstybinės mokesčių inspekcijos informacinis pranešimas dėl PMĮ 5 straipsnio 3 dalies ir 30 straipsnio 2 dalies pakeitimų, 2021).

2019 m. gruodžio 17 d. pakeitimais, buvo sukonkretintas 56<sup>2</sup> straipsnyje reglamentuotas nuolatinės buveinės nuostolių perdavimas, šia įstatymo pataisa buvo įtvirtinta, kad „Lietuvos vieneto nuolatinės buveinės pajamos, nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, nuostoliai gali būti perduodami ir atskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų tik naujajame 40<sup>2</sup> straipsnyje numatytais atvejais“ (Valantiejus, 2020). Pagal pakeistą reglamentavimą, remiantis PMĮ 40<sup>2</sup> straipsniu, turto perkėlimas, turi tenkinti vieną iš šiame minėtame straipsnyje pateiktų aplinkybių.

Analizuojant šios lengvatos reglamentavimą, reikia atkreipti dėmesį, kad mokestinių nuostolių perkėlimo praktika įvairiose šalyse yra skirtinga, o būtent šie skirtumai – sukelia ekonominius iškreipimus tarp įmonių bei nestabilumą. Kaip ir Lietuvoje, tiek ir tam tikrose užsienio valstybėse, mokestinius nuostolius leidžiama perkelti į tolimesnius mokestinius laikotarpius ir taip kompensuoti mokesčių mokėjimus ateityje, tačiau ar įmonė galės kompensuoti perkeltus nuostolius, priklausys tik nuo pelningumo ateityje, ribojimų ir laiko perspektyvos (Evangelos, Kourdoumpalou, 2021). Iš ES perspektyvos, mokestinių nuostolių ribojimo atžvilgiu, palankiausiai vertinamos yra Estija ir Latvija, nes leidžia neribotą mokestinių nuostolių perkėlimą į praėjusius ir tolimesnius mokestinius laikotarpius ir taiko grynujų pinigų apskaitos sistemą. Likusios ES valstybės taiko mokestinių nuostolių perkėlimą į priekį (sekančius mokestinius laikotarpius), tačiau įstatymai įtvirtinta ribojimus taikomus nuostolių dydžiui ir (arba), metų, kuriais jie gali būti perkelti į priekį, skaičiui (Evangelos, Kourdoumpalou, 2021).

Verta pažymėti, kad mokestinių nuostolių perkėlimas yra taikomas ir apskaičiuojant pajamų mokestį. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – LR GPMĮ) 18<sup>1</sup> str. įtvirtina, kad gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla ir yra nurodyti to paties įstatymo 8 str. 5 dalyje, iš mokestinio laikotarpio individualios veiklos gautų pajamų, atėmę neapmokestinamąsias pajamas bei leidžiamus atskaitymus, patiria mokestinio laikotarpio nuostolį, gali jį perkelti į kitą mokestinį laikotarpį šio straipsnio



nustatyta tvarka. Pažymėtina, kad mokestinių nuostolių perkėlimo tvarka, apskaičiuojant pelno ir gyventojų pajamų mokestį, yra panaši, kadangi LR GPMĮ 18<sup>1</sup> str. 2 dalis, taip pat įtvirtina taisyklę, kad pirmiau perkeliama ankstesnių laikotarpių nuostoliai, jei nuostoliai patiriami ilgiau negu vieną mokestinį laikotarpį ir perkelti gali būti tik tuomet, jei padengiami ankstesnių laikotarpių mokestiniai nuostoliai, taip pat 2 str. 3 d. įtvirtina, kad mokestiniai nuostoliai nebegali būti perkeliama, jei gyventojas nutraukia veiklą, dėl kurios šie nuostoliai susidarė. Pažymėtina, kad magistro baigiamajame darbe, mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant gyventojų pajamų mokestį plačiau nagrinėjamas nebus, kadangi baigiamojo darbo tema apima tik šios lengvatos pritaikymą PMĮ atžvilgiu.

Apibendrinant galima teigti, kad aptariamojo instituto raida, apžvelgus įstatymo pakeitimus ir naująjį reglamentavimą, turėtų būti įvertinta teigiamai ir progresyviai – verslams suteikta galimybė mokestinius nuostolius perkelti neribotą laikotarpį ir taip pat, PMĮ 56<sup>1</sup> str. įtvirtino galimybę juos perduoti ar perimti iš tai pačiai įmonių grupei priklausančio vieneto.

### **1.3. Mokestinių nuostolių perdavimas kitam vienetai**

PMĮ įtvirtina galimybę ne tik persikelti mokestinius nuostolius į kitus laikotarpius įmonės viduje, bet ir leidžia juos perduoti ar perimti tarp tai pačiai įmonių grupei priklausančių vienetų. Mokestinių nuostolių perdavimą kitam vienetai reglamentuoja PMĮ 56<sup>1</sup> str., kurio nuostatos taikomos vienetams, sudarantiems įmonių grupę. Pagal šio straipsnio nuostatas, Lietuvos vienetas turi galimybę perduoti mokestinius nuostolius arba tam tikrą jų dalį, kitam grupės vienetai, o jis turi galimybę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, kuri apskaičiuota už tą patį mokestinį laikotarpį.

Vienetų grupės sąvoka, įtvirtinta PMĮ 2 str. 7 dalis, kurioje tai apibrėžiama, kaip „grupė, kurią sudaro patronuojantis vienetas ir jo dukterinis arba keli dukteriniai apmokestinamieji vienetai, kuriuose patronuojantis vienetas turi daugiau kaip 25 procentus akcijų (pajų, dalių)“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Pažymėtina, kad šio instituto atžvilgiu, padėtis įmonių grupės struktūroje nedaro įtakos. Tai reiškia, kad atitinkamai nuostolius galės perduoti tiek dukterinė įmonė motininei, tiek atitinkamai ir motininė įmonė savo dukterinei įmonei, svarbu tik išpildyti esminę sąlygą, kad perimančios ir perduodančios įmonės, priklausytų tai pačiai įmonių grupei. Norėdamos pasinaudot šiuo institutu, įmonės privalo turėti dokumentus, kurie

galėtų pagrįsti įmonės struktūrą ir juos pateikti, mokesčių administratoriui kyla klausimų (Makutėnas, Krikštonaitienė, 2017).

Svarbu akcentuoti tai, kad norint pasinaudoti šia lengvata, turi būti tenkinamos specifinės PMĮ 56<sup>1</sup> str. įtvirtintos sąlygos:

*Pirmoji sąlyga.* „vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstamojo pelno dalį“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

*Viena iš šių sąlygų.* „mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip 2 metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos arba mokestinius nuostolius perduoda ar perima vienetų grupės vienetas (vienetai), kuris (kurie) toje grupėje yra nuo jo (jų) įregistravimo dienos ir bus vienetų grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip 2 metus skaičiuojant nuo jo (jų) įregistravimo dienos“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Tuo atveju, kai vienetas įmonių grupei priklauso trumpiau nei 2 metų laikotarpį, nuostolių perdavimas yra galimas tada, kai nuostolius perduoda naujai įregistruota įmonė, kuri pagal nustatytus reikalavimus, šioje įmonių grupėje bus ne trumpesnį, nei 2 metų laikotarpį (Mokesčių sufleris, 2022).

Analizuojant mokestinių nuostolių perkėlimo institutą, svarbu paminėti LVAT nutartį, kurioje teismas pažymėjo, kad remiantis PMĮ 56<sup>1</sup> str. 1 dalimi yra „galimas tik tam tikro mokestinio laikotarpio nuostolių ar jų dalies perkėlimas kitam grupės vienetai, kuris turi teisę sumažinti tik to mokestinio laikotarpio, už kurį perduodami nuostoliai, apmokestinamąją pelno sumą“ tai reiškia, kad abiejų vienetų mokestiniai metai (tiek perduodančio, tiek priimančio) mokestinis laikotarpis (mokestiniai metai) privalo sutapti (Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017).

Šioje dalyje svarbu paminėti ir dar vieną LVAT nutartį, kurioje Teismas akcentavo senaties ir mokestinio nuostolių perkėlimo lengvatos ryšį. Teisėju kolegija pabrėžė, kad PMĮ 56<sup>1</sup> nenustato termino iki kada vienetai gali perkelti atitinkamo laikotarpio mokestinius nuostolius, nesant specialaus reglamentavimo, taikomas Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) 68 str. įtvirtintas senaties

terminas. Teisėjų kolegija akcentuoja ir tai, kad „nesant specialių įstatymo nuostatų, atitinkamo mokestinio laikotarpio mokestinių nuostolių perkėlimas galimas (ir tikslinimas) per visą minėtą mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties laikotarpį.“ Kas atitinkamai reiškia, kad nėra ribojimo laiko atžvilgiu, bet konkrečiai šios bylos atveju, ginčas kilo dėl 2011 metų mokestinių nuostolių tarp grupės vienetų, kurie galėjo būti perkelti ir 2014 metais ir formaliai nebuvo tenkinamas įstatyme įtvirtintas reikalavimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017).

*Nuostolių perdavimo būdas.* Kalbant apie nuostolių perdavimo būdą, reikia pabrėžti, kad jie gali būti perduodami tiek pagal vertikalią, tiek pagal horizontalią vienetų grupės struktūrą, o šiuos būdus VMI pateikia PMĮ įstatymo komentare: „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, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį“ (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Užsienio vieneto mokestinių nuostolių perdavimo tvarką įtvirtina PMĮ 56<sup>1</sup> str. 4 d., kurioje reglamentuota, kad norėdamas perduoti mokestinius nuostolius Lietuvos vienetui, užsienio vienetas turi tenkinti šiame straipsnyje nustatytas sąlygas:

- 1) “Užsienio vienetas yra Europos Sąjungos valstybės narės rezidentas mokesčių tikslais, Europos Sąjungos valstybėje narėje turintis verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos 90/434/EB priede, ir esantis Direktyvos 90/434/EB 3 straipsnio c punkte nustatyto mokesčio mokėtojas, ir
- 2) Užsienio vieneto perduodami mokestiniai nuostoliai negali būti perkeltami į kitus mokestinius metus (ar atskaitomi iš jo pajamų (pelno) pagal Europos Sąjungos valstybės narės, kurios rezidentas mokesčių tikslais yra nuostolius perduodantis užsienio vienetas, teisės aktų reikalavimus, ir
- 3) Užsienio vieneto perduodami mokestiniai nuostoliai yra apskaičiuoti (perskaičiuoti) pagal šio Įstatymo nuostatas“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Norint iliustruoti ES valstybės narės reikalavimą, galima pasitelkti Jungtinės Karalystės pavyzdį. 2020 m. vasario 1 d. Jungtinė Karalystė išstojo iš ES, reaguojant į tai,

buvo įtvirtintas laikinas įstatymų taikymas šiai valstybei tokia pat apimtimi, kaip ir kitoms ES valstybėms narėms, tačiau nuo 2022 m. sausio 31 d., Jungtinės Karalystės vieneto mokesti nuostoliai, nebegali būti perduodami Lietuvos vienetais (Ellex, 2021).

*Mokestinių nuostolių perdavimo fiksavimas ir perdavimo laikas.* Mokestinių nuostolių perdavimas kitam vienetai yra fiksuojamas metinėje pelno deklaracijoje, skirtingomis formomis, priklausomai nuo to, kokie nuostoliai yra perduodami:

- „Jeigu vienetas mokestiniu laikotarpiu perleido vertybinius popierius ir/ar išvestines finansines priemones, perdavė ir/ar perėmė vertybinius popierius ir/ar išvestinių finansinių priemonių nuostolius pagal PMĮ 43 str. ir/ar PMĮ 56<sup>1</sup> str.“ – pildoma PLN204F forma“ (Countline, 2019).
- „Jeigu vienetas perėmė iš kitų vienetų grupės vienetų veiklos mokestinius nuostolius pagal 56<sup>1</sup> str“ – pildoma PLN204G forma (Countline, 2019).

Tuo atveju, kai patrunuojamoji įmonė perduoda savo mokestinius nuostolius arba atitinkamą jų dalį patrunuojančiajai įmonei, apskaičiuotas šių įmonių pelnas, neturėtų būti pakartotinai koreguojami. Atsižvelgiant į tai, mokestiniai nuostoliai turėtų atsispindėti tik patrunuojančiosios įmonės pateiktoje pelno deklaracijoje (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2021).

Svarbu paminėti, kad mokestiniai nuostoliai ar tam tikra jų dalis, perduoti gali būti ir už atlygį, jei toks perdavimas tenkina PMĮ įtvirtintus reikalavimus. Už perduotus nuostolius gautas pelnas, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, bus laikomas neapmokestinamosiomis pajamomis (Kamarauskaitė et. al., 2016). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdybos tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, savo oficialiame puslapyje yra pateikusi informaciją apie tai, kokie buhalteriniai įrašai privalo būti daromi tokiu atveju, kai mokestiniai nuostoliai perduodami už atlygį:

- 1) „Jei patrunuojamoji įmonė mokestinius nuostolius ar jų dalį perduoda patrunuojančiajai įmonei už atlygį ir ji nebuvo užregistravusi atidėtojo pelno mokesčio turto, sumokėtas atlygis, patrunuojančiosios įmonės apskaitoje turėtų būti laikomas sąnaudomis, o patrunuojamosios įmonės gautas atlygis – pajamomis arba atidėtojo pelno mokesčio sąnaudų kompensavimu.
- 2) Jei patrunuojamoji įmonė mokestinius nuostolius ar jų dalį perduoda patrunuojančiajai įmonei už 3000 EUR atlygį, kai finansinės ataskaitos jau

patvirtintos, ir ji turėjo 7 500 EUR užregistruoto atidėtojo pelno mokesčio turto, atlygio suma turėtų būti laikoma kompensacija už prarastą atidėtojo mokesčio turtą“ (Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2021).

VMI pateiktame oficialiame PMĮ komentare yra akcentuojama, kad pats mokestinių nuostolių perdavimo faktas yra įforminamas juridinę galią turinčiais, tačiau laisvos formos dokumentais – sutartimis, priėmimo-perdavimo aktu. Įmonės savarankiškai pasirenka dokumento formą, tačiau svarbu, kad dokumentas nebūtų surašomas atgaline data, tai atitinkamai reiškia, kad dokumentuose fiksuojama data, kai nuostoliai išties yra perduodami. Taip pat, reikia nurodyti įmonių rekvizitus, perduodamų mokestinių nuostolių laikotarpį ir perduodamą mokestinių nuostolių sumą. Svarbu pažymėti, kad gali būti pridedami ir papildomi dokumentai ar įrašomi papildomi įsipareigojimai, pavyzdžiui – įsipareigojimas informuoti nuostolius perėmusią įmonę apie klaidas ar deklaracijos tikslinimą, nes tarp tai pačiai įmonių grupei priklausančių įmonių, informacijos perdavimas ne visuomet būna tikslus (Mokesčių sufleris, 2021). PMĮ 56<sup>1</sup> str. 3 d. įtvirtina, kad vienetas, perdavęs savo mokestinius nuostolius kitam vienetai, negali jų perkelti į sekančius mokestinius laikotarpius pagal PMĮ 30 str. įtvirtintą reguliavimą, bet reikia pažymėti, kad VMI savo pateiktame PMĮ komentare, šio straipsnio atžvilgiu patikslina, kad toks ribojimas nėra taikomas, kai Lietuvos vienetas mokesčio laikotarpio nuostolius perduoda užsienio vienetai, priklausančiam tai pačiai įmonių grupei (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Apibendrinant galima teigti, kad juridiniams asmenims, pagal šiuo metu galiojančią įstatyminių reglamentavimą, yra įtvirtinta galimybė nuostolius perkelti ne tik įmonės viduje į sekančius mokestinius laikotarpius, bet ir perduoti juos kitam vienetai, priklausančiam tai pačiai įmonių grupei, o norėdamas šia lengvata pasinaudoti, vienetas privalo atitikti specifines, aukščiau aptartas sąlygas ir įgyvendinti jų visumą, taip pat – turėti dokumentus, kurie pagrįstų įmonės struktūrą. Konkrečios sąlygos nustatytos ir užsienio vienetai, norinčiam mokesčius nuostolius perduoti Lietuvos vienetai – užsienio vienetas privalo būti rezidentas mokesčių tikslais, nuostoliai apskaičiuoti pagal PMĮ tvarką ir užsienio vieneto nuostoliai negali būti perkelti į kitus jo mokesčius laikotarpius.

## 2. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ RŪŠYS

Šioje baigiamojo darbo dalyje, bus sistemingai aptariamos mokesčių nuostolių rūšys, jų perkėlimo tvarka ir ypatumai. Mokesčių nuostolių rūšys, prieš analizuojant jas plačiau, pateiktos susistemintoje lentelėje, parengtoje autorės pagal PMĮ 30 str.

1. Lentelė

<u>Mokesčių nuostolių rūšys</u>
a) Įprastinės veiklos nuostoliai
b) Nuostoliai dėl vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo
c) Nuostoliai dėl turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn

(Šaltinis: sudaryta autorės remiantis PMĮ 30 str. nuostatomis.)

### 2.1. Įprastinės veiklos pajamoms tenkantys nuostoliai

Prieš analizuojant mokesčių nuostolių, susidariusių iš įprastinės veiklos, perkėlimą, svarbu suvokti, kokios pajamos yra laikomos gaunamomis iš įprastinės veiklos. Remiantis PMĮ ir šio įstatymo komentaru, įstatymo leidėjas, įprastinės veiklos sąnaudas priskiria visas, pajamoms uždirbti ar ekonominei veiklai gauti, todėl atitinkamai sąnaudų sanaują sudaro mokesčių laikotarpio nuostolį. Kaip jau minėta anksčiau, remiantis PMĮ 30 str. nuostatomis, įprastinės veiklos nuostoliai, nuo 2008 metų, gali būti perkeliama neribotą laiką, svarbu tik tai, kad tokie nuostoliai susidarė vykdant veiklą, kurios vienetas nenutraukė. Perkelti šiuos nuostolius, taikomas tam tikras dydžio ribojimas – perkeltamų nuostolių suma negali viršyti 70 proc. mokesčių laikotarpio pajamų.

Palyginimo aspektu, šios dalies analizei, naudinga įvertinti ir kaimyninėje Lenkijos Respublikoje įtvirtintą mokesčių nuostolių perkėlimo reguliavimą. Skirtingai nei Lietuvoje, Lenkijoje nustatytas ne 70 proc., bet 50 proc. ribojimas sumažinimo sumai, kai negalima viršyti perkeltos nuostolio sumos. Taip pat, Lenkijoje mokesčius nuostolius galima perkelti tik penkerius mokesčių laikotarpius į priekį (Lietuvoje šis ribojimas taikomas tik atitinkamoms mokesčių nuostolių rūšims) arba vieną kartą, per nustatytą penkerių metų mokesčių nuostolių perkėlimo laikotarpį, šias pajamas sumažinti ne didesne, kaip 5 000 0000 PLN suma (GetSix, 2022).

Svarbu pažymėti, kad tuo atveju, kai vienetas sustabdo savo veiklą, jos nuostolis už ankstesnius mokestinius laikotarpius gali būti atskaitytas iš sustabdytos veiklos būtent tą laikotarpį, kuomet vienetas atnaujina tą pačią veiklą, jeigu yra surinkta pakankamai duomenų, kurie padėtų apskaičiuoti nutrauktos veiklos nuostolius, tai reiškia, kad norėdamas pasinaudoti šiuo institutu, vienetas privalo tokius duomenis fiksuoti ir registruoti savo apskaitoje (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2017). Tokio reikalavimo taikymas yra pagrįstas ir tikslingas, kadangi tinkamai užfiksavus duomenis ir juos užregistravus, mokesčių mokėtoju yra lengviau šiuos duomenis pateikti, o mokesčių administratoriui – juos patikrinti ir atsižvelgus į sukauptą informaciją, nuspręsti dėl mokestinio laikotarpių nuostolių perkėlimo, kai vienetas atnaujina nutrauktą veiklą. Tuo atveju, kai vienetas veiklos nesustabdo ir toliau tęsia, atitinkamai užtenka fakto, kuris patvirtina veiklos tęstinumą.

LVAT savo byloje akcentuoja, kad nuo tada, kai mokestiniai nuostoliai gali būti perkeliami neribotą laikotarpį, mokesčių administratorius turi teisę „patikrinti tokių nuostolių susidarymo likutį, tiriamojo laikotarpio pradžiai“, o atitinkamai apmokestinamasis asmuo, privalo pagrįsti patirtų įprastinės veiklos nuostolių dydį, kuriems taiko mokestinių nuostolių perkėlimo lengvatą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje eA-2385-442/2020). Tai tik patvirtina, kad mokesčių mokėtojas atitinkamai privalo vykdyti savo pareigas, norėdamas pasinaudoti šiame darbe analizuojama lengvata - apmokestinamasis asmuo privalo atsakingai rinkti visus duomenis ir juos fiksuoti bei registruoti savo apskaitoje, kad tokiu atveju, kuomet mokesčių administratoriui iškyla papildomų klausimų, būtų galima lengvai ir be papildomų procedūrų pagrįsti perkeliama mokestinį nuostolį. Praktikoje dažnai kyla įvairių ginčų dėl vieneto deklaruotų nuostolių ir atitinkamų mokesčio administratoriaus sprendimų, todėl sąžiningas ir atsakingas fiksavimas apskaitoje, padeda jų išvengti.

Apibendrinant galima teigti, kad įprastinės veiklos nuostoliai, atsižvelgiant į PMĮ įtvirtintą reguliavimą, gali būti perkeliami neribotą laiką, jei įmonė tęsia tą pačią veiklą, dėl kurios šie nuostoliai susidarė.

## 2.2. Nuostoliai dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo

Vertybinių popierių nuostoliai susidaro tada, kai „vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių gauta (gautina) pajamų suma yra mažesnė nei jų įsigijimo kaina“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Taip pat svarbu suvokti ir išvestinės finansinės priemonės sąvoką – tai apibrėžiama, kaip „finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su prekių, kuriomis šis instrumentas grindžiamas, verte arba kaina, taip pat finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina yra susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju“ (Sudavičius, Medelienė, 2011. p.322).

Pažymėtina, kad „vieneto dalyvių (JA) patirti nuostoliai dėl akcijų anuliavimo mažinant to vieneto įstatinį kapitalą, taip pat laikomi nuostoliais iš VP perleidimo, kurie perkeliama į kitus mokestinius metus PMĮ 30 str. nustatyta tvarka“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Nuostolius, susidarius dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo, priešingai nei nuostolius, susidariusius iš įprastinės veiklos, galima perkelti tik ribotą mokestinių laikotarpių skaičių – 5 mokestinius laikotarpius po laikotarpio, kuriuo šie nuostoliai susidarė. Pagal šiuo metu įtvirtintą reglamentavimą PMĮ 30 str., šie mokestiniai nuostoliai, turi būti apskaitomi atskirai, kadangi tokius nuostolius galima atskaityti tik iš nuostolius perimančio vieneto vertybinių popierių ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos, apskaičiuotos apmokestinamojo pelno sumos.

Remiantis PMĮ komentaru, reikia pažymėti, kad finansinių įstaigų patirti mokestiniai nuostoliai dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo, gali būti perkeliama į sekančius laikotarpius neribotą laiką (LR pelno mokesčio apibendrintas komentaras). Finansų įstaigos sąvoką įtvirtina Lietuvos Respublikos finansų įstaigos įstatymas. Šiame įstatyme pateiktą sąvoką yra prilyginama finansų įmonei, kuri suprantama, kaip „Lietuvos Respublikos įmonė arba užsienio valstybės įmonės padalinys, kurie veikia Lietuvoje įstatymų ar Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių finansinių paslaugų teikimą ir finansų įstaigų veiklą“ (LR finansų įstaigos įstatymas 2002. Valstybės žinios, Nr. 91-3891).

Šį institutą tiriantys autoriai teigia, kad dažniausiai, būtent šios rūšies mokestiniai nuostoliai, yra neteisingai deklaruojami. Siekiant išvengti įstatymo nustatytos prievolės



sumokėti mokesť, dažnai kuriami fiktyvūs sandoriai ir pritaikomos įvairios reorganizavimo/įsigijimo schemas, perkeliama nutrauktos veiklos nuostoliai arba sandoriai sudaromi didesnėmis kainomis, nei diktuoja rinka (Kamarauskaitė et al. 2016).

Įstatymas taip pat įtvirtina išimtį, kuomet nuostoliai, susiję su akcijų perleidimu, nėra atskaitomi ir perkeliama. Tokią išimtį įtvirtina PMĮ 12 str. 15 punktas, kai neapmokestinamos turto vertės padidėjimo pajamos, kuomet yra perleidžiamos akcijos, pagal nustatytas sąlygas. Tokie nuostoliai, pagal šį straipsnį, nėra atskaitomi, kai:

- „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, 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;
- Jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, akcijas perleidžiantis vienetas, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukos turėjo daugiau kaip 10 procentų balsus suteikiančių šio vieneto akcijų, ir;
- Akcijos perleidžiamos kitam vienetai ar fiziniam asmeniui“ (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Taip pat, remiantis PMĮ 30 str. 2 d. pažymėtina, kad ši taisyklė, dėl nuostolių neperkėlimo ir neatskaitymo, nėra taikoma, kai „i akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetai, o į nustatytus terminus dėl akcijų turėjimo neatsižvelgiama tais atvejais, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų“ (LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992).

Apibendrinant galima teigti, kad nuostoliai dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo, priešingai nei jau aptarti įprastinės veiklos nuostoliai, gali būti perkeliama tik 5 sekančius mokesťinius laikotarpius į priekį ir atitinkamai, pagal įstatyme įtvirtintą reguliavimą, ši mokesťinių nuostolių rūšis, turi būti apskaičiuojama atskirai nuo įprastinės veiklos pelno.

### 2.3. Nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuojami pagal PMĮ 5 straipsnio 9 dalyje nustatytą formulę

Prieš pradėdant analizuoti šią mokestinių nuostolių rūšį, svarbu pabrėžti, kad tokie nuostoliai perkeliama nuo 2018 m., o apskaičiuojami pagal žemiau pavaizduotą formulę, kurią PMĮ komentare pateikia ir detalizuoja VMI:

2. Lentelė

$$\frac{\text{tinkamos finansuoti išlaidos}}{\text{visos išlaidos}} \times \text{pelnas iš turto naudojimo, čia:}$$

(Šaltinis: Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2022)

Mokestiniai nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir apskaičiuoti pagal PMĮ 5 str. 9 dalį, gali būti dengiami tik pagal tame pačiame straipsnyje nustatytą formulę, apskaičiuotojo pelno dalimi. Pažymėtina, kad šios rūšies nuostoliai, turi būti apskaičiuojami atskirai nuo kitų susidariusių nuostolių ir vadovaujantis PMĮ įtvirtinta tvarka, priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Taip pat, apskaičiuojant šios rūšies nuostolius, nėra taikomas 70 proc. apribojimas, kuris yra taikomas kitoms mokestinių nuostolių rūšims (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Analizuojant šią mokestinių nuostolių rūšį, svarbu aptarti ir tai, iš ko susideda aukščiau pavaizduota formulė, pagal kurią apskaičiuojami nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, perdavimo arba kitokio perleidimo nuosavybėn:

Ši formulė apskaičiuojama tinkamas finansuoti išlaidas padalinus iš visų išlaidų ir padauginus iš pelno, kuris gautas iš turto naudojimo. Remiantis PMĮ komentaru, šie formulės dedamieji, aptariami detaliau:

*Tinkamos finansuoti išlaidos* - „sąnaudos, patirtos MTEP veikloje sukuriant turta, priskirtinos MTEP darbų sąnaudoms, kurios tris kartus gali būti atskaitomos iš pajamų. Į formulę įtraukiama apskaičiuota tinkamų finansuoti išlaidų suma gali būti padidinama 30 procentų, tačiau tokia padidinta suma negali būti didesnė už apskaičiuotą visų išlaidų sumą“ (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras)

*Visos išlaidos* – „visos sąnaudos, priskirtinos leidžiamiems atskaitymams ar ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, patirtos MTEP veikloje sukuriant turta, išskyrus bet

kokias palūkanas, t. y. ne tik kredito, ir pastatų nusidėvėjimo sąnaudas“ (LR pelno mokesčio apibendrintas komentaras).

*Pelnas iš turto naudojimo.* „Apmokestinamasis pelnas, apskaičiuotas iš paties vieneto vykdomoje MTEP veikloje sukurto 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“ (LR pelno mokesčio apibendrintas komentaras).

Pažymėtina, kad remiantis įstatymo normomis, suteikiama galimybė, pagal PMĮ 5 str. 9 dalyje nustatytą formulę, taip pat apskaičiuoti ir apmokestinamuoju pelnu dengti nuostolius, susidariusius iš įprastinės veiklos.

Apibendrinant galima teigti, šios rūšies nuostolius, galima padengti tik pagal PMĮ 5 str. 9 dalyje nustatytą formulę ir 70 proc. ribojimas, taikomas kitoms mokestinių nuostolių rūšims, jiems nėra taikomas.

### **3. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMO APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ RIBOJIMAS**

Analizuojant mokesčių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį, institutą, svarbu suvokti, kad įstatymas numato ne tik tam tikras sąlygas, kurios turi būti įgyvendintos norint pasinaudoti šia lengvata, bet ir tam tikrus taikomus ribojimus. Reikia pažymėti, kad pagal įtvirtintą reglamentavimą, nuostolių perkėlimas yra galimas ir kitu atveju, ne tik tuomet, kai vienetas vykdo savo įprastinę veiklą, bet jeigu atitinka specifinius reikalavimus ir tuomet, kai yra reorganizuojamas, pertvarkomas ar likviduojamas.

#### **3.1. Mokesčių nuostolių perkėlimas vykdamas pertvarkymą ir reorganizavimą**

Pertvarkymo sampratą įtvirtina Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 2.104 str., kuris reglamentuoja, kad tai juridinio asmens teisinės formos pakeitimas, kai naujos teisinės formos juridinis asmuo perima visas pertvarkytojo juridinio asmens teises ir pareigas. Tai reiškia, kad juridinis asmuo nepasibaigia, priešingai nei likvidavimo ar reorganizavimo atveju, o jo teisės ir pareigos, yra perduodamos.

Mokesčių nuostolių perkėlimo tvarka, įmonei vykdamas pertvarkymą, yra įtvirtinta PMĮ 43 str. Remiantis šiuo straipsniu, pertvarkymo atveju, mokesčiai nuostoliai gali būti perkelti į sekančius mokesčius laikotarpius tuo atveju, jeigu tenkinamos šios dvi įstatymo nustatytos sąlygos:

- a) Pertvarkytas vienetas tęsia tą pačią veiklą ne trumpiau kaip 3 metus;
- b) Pertvarkymo metu nepasikeičia vieneto savininkai ar savininkas.

Pažymėtina, kad remiantis minėtoju PMĮ 43 str., įsigyjantysis vienetas gali perimti tik tokius nuostolius iš perleidžiančiojo vieneto, kurie yra susiję su vienetu tęsiama veikla ar atitinkama jos dalimi. Pažymėtina, kad tokia tvarka nėra taikoma nuostoliams, kurie susidaro dėl VP ir (arba) IFP perleidimo. Išimtis – įsigyjamasis ar perleidžiantysis vienetas yra finansų įstaiga (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Tuo atveju, kai veikla, kuri buvo tęsiama, nutraukiama anksčiau nei po 3 metų, atitinkamai yra privaloma perskačiuoti mokesčių laikotarpių apmokestinamąjį pelną, taip pat, yra privaloma patikslinti metines pelno mokesčio deklaracijas ir atitinkamai, atstatyti perkeltus mokesčius nuostolius. Išimtis taikoma tokiu atveju, jeigu pertvarkytas

vienetas yra likviduojamas, nepraėjus 3 metų laikotarpiui, tokiu atveju, perskaičiuoti ir patikslinti atitinkamų mokestinių laikotarpių metinių pelno deklaracijų nereikia (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Pažymėtina, kad tam tikra mokestinių nuostolių specifika, gali kisti, atsižvelgiant ir į tai, kokios formos JA yra pertvarkomas - *ribotos civilinės atsakomybės JA uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) mokestinių nuostolių perkėlimas, kuomet pasikeičia vieneto savininkas*. Kalbant apie šios formos JA, jau minėta, kad pertvarkymo atvejais, mokestiniai nuostoliai perkeliama tik tais atvejais, kuomet nepasikeičia savininkas ir vienetas veiks teisiam bent 3 metus. Jeigu JA pertvarkymo metu pasikeičia vieneto savininkas, nuostoliai nebegali būti perkeliama, kadangi tai prieštarauja įstatyme įtvirtintai sąlygai. VMI savo išaiškinimuose pateikia pavyzdį, kuomet įmonė, vykdoma krovinijų pervežimą patyrė nuostolius 2019-2020 metais ir juos deklaravo. Šioje situacijoje, vienetas iš individualios įmonės (toliau – IĮ) pertvarkytas į UAB, o akcijos perduotos kitiems asmenims. Nors vykdoma tokia pati veikla, tačiau nuostoliai, patirti 2019-2020 metais, negali būti perkeliama, nes pasikeitė savininkas ir todėl nebėra tenkinama numatytų būtinųjų sąlygų visuma (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021b).

Analizuojant mokestinių nuostolių perkėlimą vykdoma įmonės reorganizavimą yra taip pat svarbu aptarti ir suvokti reorganizavimo sąvoką. Kalbant apie šį procesą, svarbu pažymėti, kad jo samprata ir specifika, taip pat įtvirtinta LR CK, o atskirų JA reorganizavimo specifika, detalizuoja kiti įstatymai, atsižvelgiant į tai, kokia yra jo teisinė (LR pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras) Pažymėtina, kad vienetai reorganizuojami jungimo ir skaidymo būdu, o pati reorganizavimo sąvoka, pagal LR CK 2.95 str., yra suvokiama kaip juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros.

Taip pat, svarbu aptarti ir galimus reorganizavimo atvejus, kurie įtvirtinti PMĮ 41 str. 2 dalyje. Kaip jau minėta, reorganizavimo atvejais, juridinis asmuo nėra baigiamas likvidavimo procedūra, nes jų veikla nepasibaigia, o pareigos, turtas ir teisės perduodamos kitiems vienetais. Taip pat, šio straipsnio nuostatos nėra taikomos tuomet, jeigu reorganizuojamas asmuo yra kitos užsienio šalies vienetas, kuri nėra ES valstybė narė.

*Prijungimo būdu.* Šį reorganizavimo būdą, įtvirtina PMĮ 41 str. 2 d. 1 punktas, kuriame įtvirtinta, kad prie jau egzistuojančio vieneto, prijungiamas kitas vienetas arba keli vienetai. Norint vieneta reorganizuoti šiuo būdu, turi būti tenkinamos dvi įstatymo numatytos sąlygos: 1) vieneto turtas, pareigos ir teisės yra perduodami įsigyjantiam vienetai; 2) įsigyjamojo vieneto dalyviai, gauna įsigyjantio vieneto išleistų akcijų, vietoje turėtų.

*Sujungiant du ar daugiau vienetų.* Ši reorganizavimo būdą, įtvirtina PMĮ 41 str. 2 d. 2 punktas, kuomet sujungiami du ar daugiau vienetų, kurie baigia savo veiklą, bet atitinkamai, be likvidavimo procedūros, tokiu atveju, vienetai sujungiami į naują vienetą ir privalomai turi būti tenkinamos dvi nustatyto sąlygos: perduodamos visos teisės, turtas ir pareigos įsigyjančiajam vienetui ir įsigyjamojo vieneto dalyviai, vietoje turėtų akcijų, gana išleistų įsigyjančiojo vieneto akcijų.

*Vieneto prijungimas prie kito vieneto.* Ši reorganizavimo būdą įtvirtina PMĮ 41 str. 2 d. 3 punktas, kuris įtvirtina, kad tokiu atveju, vienetas prijungiamas prie vieneto, kuris valdo 100 proc. jo įstatinio kapitalo. Atitinkamai, pagal įstatyme nustatytą reguliavimą, turi būti tenkinamos šios dvi sąlygos: visos vieneto teisės, turtas ir pareigos yra įsigyjamoms kito vieneto ir vienetas, kuris įsigyja vienetą, baigianti savo veiklą be likvidavimo procedūros, valdo 100 proc. įstatinio jo kapitalo – yra jo patronuojantis vienetas.

*Išdalijant ar padalijant.* Ši reorganizavimo būdą įtvirtina PMĮ 41 str. 2 d. 4 punktas, kuriame įtvirtinta, kad vienetas, baigdamas savo veiklą be likvidavimo procedūros, atitinkamai savo turtą, teises ir pareigas išdaliją į dvi ar daugiau dalių ir perduoda jas kitiems vienetams, taip pat, turi būti išpildomos numatytos sąlygos: visas turtas, teisės bei pareigos perduodamos įsigyjantiems vienetams ir įsigyjamojo vieneto dalyviai, vietoje turėtų akcijų, atitinkamai gauna naujai išleistų akcijų, pagal proporciją.

Svarbu pažymėti, kad nuostoliai, kurie susidarė iki reorganizavimo, gali būti perduodami tik tuo atveju, kai taikomos dvi PMĮ 43 str. 1 d. įtvirtintos sąlygos: nuostoliai turi būti susiję su perleidžiama veikla ir veiklą perimanti įmonė, savo veiklą privalės tęsti ne trumpiau kaip 3 metus. Tokiu atveju, šis terminas turi būti pradedamas skaičiuoti nuo kalendorinės dienos, kuomet veiklą perima įsigyjantysis vienetas, o pasibaigia atitinkamą mėnesį ir dieną, praėjus 3 metų laikotarpiui. 2021 m. pranešime VMI pateikia ir pavyzdį, kuomet toks ribojimas būtų aktualus – 2019 m. įmonė A perduoda savo veiklos dalį įmonei B, kuri perėmė vieneto nuostolius ir toliau atitinkamai tęsė jo veiklą, tačiau 2020 m. buvo reorganizuota ir perimtą veiklą nutraukė. Tokiu atveju, nebuvo tenkinama įstatyme numatyta sąlyga, kuri reikalauja 3 metus tęsti perimto vieneto veiklą, todėl įmonei kilo prievolė perskaičiuoti praėjusio mokestinio laikotarpio pelną ir patikslinti pelno mokesčio metinę ataskaitą (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Taip pat, įstatymas numato išimtį, kuomet reorganizavimas vykdomas remiantis PMĮ 41 str. 2 dalies 7 punktu, kuris reglamentuoja reorganizavimo ar pertvarkymo atvejį, kai „vienetas, siekdamas visiškai kontroliuoti kitą vienetą įsigyjant daugumą balsų (t.y. turėti daugiau kaip  $\frac{1}{2}$  to vieneto akcijų suteikiamų balsų) ar turėdamas daugumą balsų

(t.y. daugiau kaip  $\frac{1}{2}$  to vieneto akcijų suteikiamų balsų) ir siekdamas įsigyti daugiau to vieneto akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas (dalis, pajus) mainais įsigyjamojo vieneto dalyviams už jų turimas įsigyjamojo vieneto akcijas; jei, keičiant įsigyjamojo vieneto dalyvių turimas įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjamojo vieneto akcijas, akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais – ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, kai nominalios vertės nėra, ne daugiau kaip 10 procentų balansinės akcijų vertės“ LR pelno mokesčio įstatymas 2001. Valstybės žinios, Nr.-110-3992). Būtent šiuo aprašytu atveju, nėra taikomos PMĮ 43 str. 1,2 ir 3 dalių nuostatos ir mokestinius nuostolius perimti yra leidžiama.

Mokestinių nuostolių perkėlimo svarbą įmonės reorganizavimo ar perleidimo atvejais, akcentuoja ir A. Petkevičiūtė savo disertacijoje, kurioje ji teigia, kad jeigu gaunančioji įmonė neturi teisės perkelti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, tokių operacijų kaštai ženkliai išauga ir dėl tos priežasties, sukauptas mokestinis pelnas, negali būti mažinamas ankstesniais mokestiniais laikotarpiais sukauptu mokestiniu nuostoliu, o be to, yra ir atitinkamai apmokestinimas (Petkevičiūtė, 2017).

Taip pat, A. Petkevičiūtė savo disertacijoje aptaria ir sąlygas, įtvirtintas norint perkelti reorganizuojamo vieneto nuostolius – perimtos veiklos tęsima ir būtent dėl šio įtvirtinto reguliavimo teigia, kad tai turėtų būti vertinama, kaip tam tikras išankstinis apribojimas, kuris prieštarautų ES teisėje vyraujančiam proporcingumo principui, dėl šios priežasties, A. Petkevičiūtė savo disertacijoje, rekomenduojama jo atsisakyti (Petkevičiūtė, 2017).

Sąlygos, tęsti perimamo vieneto veiklą, svarbą, akcentuoja ir LVAT savo sprendimuose. Šiuo klausimu vertą pažymėti vieną nutartį, kur Teismas aiškina, kad nuostolį gali perimti tik vienetas, kuris tęsia perimamo ar įsigyjamo vieneto veiklą, o pats nuostolis turi būti susijęs su šia tęsiama veikla arba jos dalimi. Šioje byloje LVAT taip pat pažymi, kad terminas „veikla“, šiame kontekste, reiškia konkrečia jos rūšį, todėl kiekvienu atveju reikia įvertinti perėmusio vieneto toliau vykdomą veiklą ir veiksmus. Teismas taip pat pažymi, kad sprendžiant ar vienetas tikrai galėjo perimti įsigyjamo ar perimamo vieneto nuostolius, visuomet turi būti įvertintas tokių nuostolių realumas ir atitikimas įstatyminiam reglamentavimui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-1607-575/2019).

VMI savo išaiškinimuose dėl nuostolių perkėlimo, kai vienetas reorganizuojamas, pateikia, kad tokiu atveju, kai reorganizavimas vykdomas didesniu mastu ir apima ne tik Lietuvos vienetą (įmonę), o ir kitos ES valstybės narės vienetą ar vienetus ir Lietuvos

vienetas yra sujungiamas arba prijungiamas prie kitos ES valstybės narės vieneto, mokestiniai nuostoliai susidarę iš Lietuvos įmonės veiklos, gali būti atskaitomi bei perduodami iš užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje pajamų. VMI savo išaiškinimuose pateikia esminį reikalavimą, kuris apima nurodymą ES valstybės narės vienetai, tęsti veiklą Lietuvoje veikiant per nuolatinę buveinę (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Pažymėtina, kad tuo atveju, kai reorganizavimo atveju yra vykdomi akcijų mainai arba vienetai susitaria sukauptų nuostolių neperkelti, tokie nuostoliai yra perkeliama bendrąjį PMĮ 30 straipsnyje nustatyta tvarka (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Apibendrinant galima teigti, kad norint perimti reorganizuojamo vieneto mokestinius nuostolius, perimantysis vienetas privalo tenkinti įstatyme numatytą sąlygą – tęsti reorganizuojamo vieneto veiklą 3 metus ir perimami nuostoliai, privalo būti susiję su reorganizuojamo vieneto perleidžiama veikla. Tuo atveju, kai ši sąlygą nėra įgyvendinama arba vienetas nutraukia perimto vieneto veiklos tęsimą, nuostoliai nebegali būti perimami, o perimti mokestinius nuostolius vieneto pertvarkymo atveju, galima tada, kai tenkinamos įstatyme įtvirtintos sąlygos: nepasikeičia vieneto savininkas vykdant vieneto pertvarkymą ir vieneto veikla, po pertvarkymo, tęsiama dar 3 metus.

### **3.2. Mokestinių nuostolių perkėlimas vieneto likvidavimo atveju**

Likvidavimas, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – LR CK) 2.95 straipsnio 1 dalį, taip pat yra vienas iš juridinių asmenų pasibaigimo būdų. Šio kodekso 2.106 str. įtvirtina galimus likvidavimo pagrindus:

- 1) „Juridinio asmens dalyvių sprendimas nutraukti juridinio asmens veiklą;
- 2) Teismo ar kreditorių susirinkimo sprendimas likviduoti bankrutavusį juridinį asmenį;
- 3) Teismo priimtas sprendimas likviduoti juridinį asmenį vadovaujantis šio kodekso 2.131 straipsniu;
- 4) Juridinių asmenų registro tvarkytojo sprendimas likviduoti juridinį asmenį vadovaujantis šio kodekso 2.70 straipsniu;
- 5) Laikotarpio, kuriam buvo įsteigtas juridinis asmuo, pabaiga;
- 6) Juridinio asmens dalyvių skaičiaus sumažėjimas mažiau nei įstatymų leidžiamas minimumas, jeigu juridinio asmens dalyvis per šešis mėnesius po tokio sumažėjimo nenutaria juridinio asmens reorganizuoti ar pertvarkyti;



7) Juridinio asmens steigimo pripažinimas negaliojančiu vadovaujantis šio kodekso 2.114 straipsniu.“

Mokestinių nuostolių perkėlimo tvarką vieneto likvidavimo atveju, įtvirtina PMĮ 45 str. VMI savo seminarų medžiagoje teigia, kad „likviduojamo vieneto dalyvių (kitų vienetų) turto vertės nuostolius sudaro skirtumas tarp nuosavybės teisių (dalių, paju, akcijų) įsigijimo kainos ir iš likviduojamo vieneto gauto turto tikrosios rinkos kainos. Likviduojamo vieneto dalyvio apskaičiuotas nuostolis yra laikomas nuostoliu iš VP perleidimo veiklos, kuris gali būti perkeliamas į kitus mokestinius laikotarpius“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Tokiu atveju, remiantis PMĮ 45 str. 1 dalimi, jeigu likviduojamas vienetas paskirsto savo turtą dalyviams, toks turto paskirstymas yra prilyginamas jo pardavimui už tikrąją rinkos kainą. VMI PMĮ komentare taip pat akcentuoja, kad rinkos kaina yra lygi kainai, kuri nustatyta nuosavybės teise į turtą, jo perleidimo dieną. Tuo atveju, kai vieneto paskirstomo turto rinkos kaina yra didesnė už kainą, kuria vieneto turtas buvo įsigytas, atitinkamai, turto vertės padidėjimo pajamos, apmokestinamos PMĮ nustatyta tvarka (LR pelno mokesčio apibendrintas komentaras).

Pažymėtina, kad vieneto likvidavimą ir mokestinius nuostolius, reikia vertinti 2 aspektais – likviduojamo vieneto pelno mokesčio pasekmės ir likviduojamo vieneto dalyvių pelno mokesčio pasekmės. Likviduojamo vieneto pelno mokesčio pasekmės aptartos aukščiau šioje darbo dalyje, o analizuojant likviduojamo vieneto dalyvių pelno mokesčių pasekmes, reikia paminėti, kad tokiu atveju yra laikoma, jog „jie parduoda savo vertybiniu popierius emitentui ir pripažįsta turto vertės padidėjimo pajamas (turto vertės nuostolius), t. y. skirtumą tarp likviduojamo vieneto gauto turto rinkos kainos ir anuliuotų akcijų įsigijimo kainos, likviduojamo vieneto turto ar jo dalies gavimo momentu.“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018).

Tyrimo aspektu, naudinga apžvelgti ir likviduojamo vieneto nuostolių perkėlimo specifiką kitose ES valstybėse narėse. Šiam tikslui pasirinkta apžvelgti ESTT sprendimą byloje Nr. C-608/17. Šioje byloje Teismo buvo prašoma priimti prejudicinį sprendimą dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – SESV) 49 str., siejamo su SESV 54 str. Šioje byloje ginčas kilo dėl patronuojančios valstybės Švedijoje, nuostolių perkėlimo galimybės Ispanijoje esančioms žemesnės grandies patronuojančioms bendrovėms, kadangi kartu jos sudaro apmokestinamąją grupę, taip pat keltas klausimas ir dėl galutinių nuostolių sąvokos, remiantis ESTT 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimu byloje Marks&Spencer Nr.C-446/03. Teismas nusprendė, kad galutinių nuostolių sąvoka

netaikoma žemesnės grandies patronuojančiai bendrovei, nebent patronuojančios bendrovės ir žemesnės grandies patronuojančios bendrovės, visos tarpinės bendrovės yra tos pačios valstybės narės rezidentės, taip pat, tokia sąlyga, kuri draudžia perkelti vienos bendrovės mokestinius nuostolius likvidavimo laikotarpiu, neturi būti laikoma reikšminga, nebent įrodoma, kad trečiasis asmuo negalėtų jų įvertinti ateityje. Atsižvelgiant į šį ESTT sprendimą, kurį priimant Teismas rėmėsi vėliau darbe aptariama žymia ESTT *Mark & Spencer* byla, galima daryti išvadą, kad mokestinius nuostolius, likvidavimo atveju, įmonė gali persikelti tik tuomet, kai jie yra suprantami, kaip galutiniai. Galutinių nuostolių sąvoka nėra taikoma žemesnės grandies patronuojančiai bendrovei, nebent yra atitinkamas prašymas, taikyti grupės lengvatą ir atitinkamai, pagal byloje pateiktą išaiškinimą, visos tarpinės patronuojančios bendrovės yra valstybės narės rezidentės (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. birželio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-608/17). Išanalizavus šį sprendimą galima teigti, kad reglamentavimas, kai mokestiniai nuostoliai perkeliama vieneto likvidavimo atveju, Lietuvoje, skiriasi nuo reglamentavimo užsienyje ir kai šis institutas taikomas tarp skirtingų kategorijų bendrovių ar ne tos pačios valstybės narės rezidenčių, yra nustatyti atitinkami ribojimai. Lietuvoje vieneto likvidavimo atveju ir mokestinių nuostolių perkėlimo atžvilgiu, ši procedūra turi būti vertinama dviem aspektais – įvertinant kylančias pasekmes, tiek likviduojamam vienetai, tiek likviduojamo vieneto dalyviams, kylančias iš pelno mokesčio.

Apibendrinant galima teigti, kad likviduojamo vieneto mokestinius nuostolius sudaro skirtumo tarp nuosavybės teisės įsigijimo ir iš likviduojamo vieneto gauto turto kaina. Likvidavimo atveju, reikia įvertinti pasekmes, pelno mokesčio atžvilgiu, kylančias tiek likviduojamam vienetai, tiek likviduojamo vieneto dalyviams.

#### **4. MOKESTINIŲ NUOSTOLIŲ PERKĖLIMO APSKAIČIUOJANT PELNO MOKESTĮ INSTITUTAS TARPTAUTINĖJE ARENOJE**

Šioje dalyje bus analizuojamas mokestinių nuostolių perkėlimo instituto pritaikymas ES mastu. Glaustai analizei buvo pasirinktos dvejų temų apžvalgos: mokestinių nuostolių perkėlimo problematika ir pakeitimai valstybių narių nacionaliniame reglamentavime reaguojant į COVID-19 padarinius verslui bei mokestinių nuostolių perkėlimo instituto apžvalga Vokietijos Federacinėje Respublikoje.

Tačiau, prieš detaliau analizuojant mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo instituto pritaikymą užsienio šalyse reaguojant į ekonomines krizes ir nacionalinį reglamentavimą, verta aptarti ir tai, ar nustatyti ribojimai bei sąlygos norint perduoti mokestinius nuostolius kitam grupės vienetui, neprieštarauja laisvo kapitalo judėjimui - vienai iš pagrindinių ES bendrosios rinkos laisvių. Kapitalo judėjimo ribojimai buvo uždrausti dar 2004 m. pagal Maastrichto sutartį, nes laisvas kapitalo judėjimas yra bendrosios rinkos pagrindas, papildantis dar 3 pagrindines ES laisves – laisvas asmenų, prekių ir paslaugų judėjimą (Scheinert, 2021).

Šios dalies analizei svarbi yra ESTT 2005 m. gruodžio 13 d. didžiosios kolegijos sprendimas byloje C-446/03. Šioje byloje buvo prašoma priimti prejudicinį sprendimą dėl Europos Bendrijos steigimo sutarties (toliau – EB) 43 ir 48 str. atitikimo su Britanijos mokesčių administratoriaus atsisakymo patenkinti Mark & Spencer, bendrovės įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, prašymą, išskaičiuoti jos dukterinių įmonių Vokietijoje, Belgijoje ir Vokietijoje patirtą nuostolį, iš apmokestinamojo pelno. Mokesčių administratorius atmetė prašymą taikyti šią perkėlimo lengvatą, kadangi pagal tuo metu galiojusias teisės normas, lengvata (grupės lengvata), galėjo būti pritaikoma tik Jungtinėje Karalystėje įregistruotiems nuostoliams. Atitinkamai, Mark & Spencer pateikė ieškinį, kuris kvestionavo šį ribojimą, atsižvelgiant į tai, kad toks „sumažinimas būtų įmanomas, jei šios dukterinės bendrovės mokesčių tikslais būtų įsteigtos toje pačioje valstybėje narėje kaip ir patronuojančioji bendrovė.“ Šioje byloje buvo labiau akcentuojamas įsisteigimo laisvės ribojimas, bet mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo instituto atžvilgiu, tai taip pat svarbu aptarti. Pažymėtina, kad ESTT šioje byloje pateikdamas sprendimą akcentavo jau nusistovėjusią teismo praktiką ir tai, kad tiesioginių mokesčių sistemą reguliuoti valstybės narės gali savarankiškai, bet atitinkamai reikia vadovautis ir Bendrijos teise. ESTT pažymėjo, kad atsisakymas suteikti šią lengvatą, kai norima

perkelti dukterinės įmonės nuostolius, kuri įsteigta kitoje valstybėje narėje, atitinkamai riboja įsisteigimo laisvę, kaip vieną iš pagrindinių ES laisvių ir atitinkamai stabdo dukterinių įmonių steigimą kitose valstybėse narėse. Šioje byloje ESTT nusprendė, kad nacionaliniai ribojimai prieštarauja EB 43 ir 48 str. atsižvelgiant ir į faktines bylos aplinkybes, kurios patvirtina, kad dukterinė įmonė, įsteigta kitoje valstybėje narėje, išnaudojo galimybes atsižvelgti į jos turimus nuostolius (ESTT didžiosios kolegijos 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03).

Remiantis aukščiau pateikta ESTT praktika aptartoje byloje, galima teigti, kad nustatyti ribojimai valstybių narių nacionalinėje teisėje, taikomi dukterinių įmonių atžvilgiu, kurios nėra rezidentės patronuojančios bendrovės valstybėje narėje, gali būti suprantami, kaip diskriminaciniai ir neatitinkantys ES pagrindinių laisvių. Tokie ribojimai atitinkamai stabdo konkurencingumą ir riboja bendrovių plėtrą į kitų valstybių narių rinkas. Atsižvelgiant į tai, reikėtų harmonizuoti šio instituto reguliavimą visos ES mastu, siekiant deramai įgyvendinti ES pagrindines laisves.

#### **4.1. Mokestinių nuostolių perkėlimo problematika COVID-19 akivaizdoje**

Kaip jau ir minėta anksčiau, pagal dabar galiojantį įstatyminį reglamentavimą Lietuvoje, mokestiniai nuostoliai, apskaičiuojant pelno mokestį, gali būti perkeliama neribotą metų skaičių (į priekį), išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ar dėl turto naudojimo ar pardavimo, kurie gali būti perkėlinėjami ribotai - tik penkerius metus į priekį.

Pasauliui susidūrus su globalinio masto pandemija, ne vienas verslas patyrė ženklus nuostolius, kuomet sumažėjo gamyba, pardavimai, eksportas ar importas. Verslai buvo priversti laikinai stabdyti savo veiklą, riboti žmonių srautus. Viešojoje erdvėje kilo vis daugiau diskusijų, kad dabartinė mokestinių nuostolių perkėlimo tvarka nėra pati veiksmingiausia priemonė palengvinti verslininkų našta ir šių dienų kasdienybėje, kai verslai ir ekonomika kovoja su užgriuvusiais nuostoliais po besitęsiančios COVID-19 pandemijos, reikėtų apsvarstyti ir mokestinių nuostolių perkėlimo atgal galimybę. 2021 m. gegužės 14 d. buvo parengtas LR Vyriausybės ir LR Finansų ministerijos projektas dėl „Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 30 straipsnio pakeitimo įstatymas“, kuriame yra siūloma galimybė „2020 metų mokestinio laikotarpio nuostoliais mažinti 2019 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną, jeigu veikla, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, buvo vykdoma ir 2019 metais.“ Tai reiškia, kad Lietuvoje dabar

galiojantį įstatyminių reglamentavimą, kuriuo leidžiama mokestinius nuostolius perkelti į sekančius mokestinius laikotarpius, buvo siūloma papildyti „tax loss carryback“ metodu, kuris leistų mokestinius nuostolius persikelti ir į praėjusius mokestinius laikotarpius. Reikia paminėti, kad Seimo Biudžeto ir finansų komitetas nusprendė šio pasiūlymo nesvarstyti, bet magistro autorės nuomone, mokestinių nuostolių perkėlimo atgal galimybės įtvirtinimas, neabejotinai dar kartą turėtų atsidurti pasiūlymuose dėl įstatymų pataisų.

Diskusija apie tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimo atgal galimybė, palengvintų šių dienų verslininkų našta, vystosi ne tik nacionaliniu, bet ir ES mastu. 2021 m. gegužės 18 d. Europos Komisija išleido rekomendaciją „dėl nuostolių apmokestinimo per COVID-19 krizę“. Šioje rekomendacijoje Europos Komisija pabrėžia, kad „tax loss carryback“ metodas yra naudingesnis, nes naudojant šiuo metu vyraujantį „taxloss carryforward“ metodą, mokesčių mokėtojai gaus naudą tik tuomet, kai jie vėl turės pelno ir galės jį apmokestinti. Svarbu pabrėžti, kad šiomis dienomis pasaulis kovoja su vis tebesitęsiančia pandemija, kuriamos ir įtvirtinamos priemonės ekonomikai atsigauti, tačiau vis labiau plintančios naujos viruso atmainos, todėl verslai gali būti priversti ir vėl stabdyti savo veiklą. Komisija pabrėžia, kad mokestinių nuostolių perkėlimas atgal yra veiksmingesnis už mokestinių nuostolių perkėlimą į priekį (sekančius mokestinius laikotarpius), dėl to, kad tokiu būdu yra grąžinami ankstesniais metais mokėti mokesčiai ir numatomas papildomas likvidumas įmonėms, o mokestinių nuostolių perkėlimas į sekančius mokestinius laikotarpius, ne visuomet galės būti pritaikomas, nes įmonės nebus užtikrintos ar sekantį mokestinį laikotarpį turės pelno. Akcentuojamas ir dar vienas privalumas – naudos gaus tik įmonės, kurios buvo pelningos prieš pasaulį užklupusią pandemiją ir tai reiškia, kad naudinga tai būtų visai ekonomikai, nes taip bus užtikrinama, kad priemonė skirta tik toms įmonėms, kurių pelnas nukentėjo dėl pandemijos įtakos, o ne dėl kitų, su tuo nesusijusių priežasčių (Europos Komisijos 2021 m. gegužės 18 d. rekomendacija NR. C(2021) 3484 dėl nuostolių apmokestinimo per COVID-19 krizę). Lietuvos pramonininkų konfederacijos (toliau – LPK) prezidentas V. Janulevičius, taip pat išreiškė nusivylimą, kad toks projektas nebuvo svarstomas, nes LPK narių apklausa, vykusi 2021 metų pirmoje pusėje, parodė, kad daugiau nei 50 procentų jų, vis dar susiduria su „finansinių išteklių prieinamumo problemomis“. LPK prezidentas šią lengvatą įvardino, kaip „nieko nekainuojančią, bet daliai įmonių itin svarbią pelno mokesčio lengvatą“, remiantis tuo, kad įmonės, kurios nesusiduria su finansiniais sunkumais, neturi tikslo šia lengvata pasinaudoti, nes verslai, kurie 2020 metų nuostolius

atskaitytų iš 2019 metų pelno, daugiau lėšų turėtų einamaisiais metais, tačiau kitąmet jų mokestinė našta atitinkamai taptų didesnė (Janulevičius, 2021).

WTS Global pateikė pasaulinę apžvalgą, susijusią su „tax loss carryback“ galimybe. Šioje publikacijoje apžvelgiamas dabartinis reglamentavimas įvairiose pasaulio valstybėse, taip pat pateikiama statistika, susijusi su šalių reakcija į COVID-19 pandemiją. Prieš šią, įvairius verslus sustabdžiusią globalinę krizę, mokestinių nuostolių perkėlimo galimybę atgal jau buvo įsitvirtinusios tokios valstybės, kaip Kanada, Prancūzija, Airija ir kitos valstybės (WTS Global, 2020).

2007 – 2008 m. krizė, kuri prasidėjo 2007 m. JAV didelės rizikos paskolų rinkos krize, šio instituto taikymo prasme pasauliniu mastu, taip pat paskatino įvairius pokyčius. Reaguojant į šios krizės padarinius, tokios valstybės kaip Vokietija, Olandija ir Prancūzija, įtvirtino mokestinių nuostolių perkėlimo galimybę atgal, o vėlesni tyrimai parodė, kad taip valstybės nepatyrė ženklų nuostolių kai susidūrė su sunkumais.

Išsamiau analizuojant, kaip COVID-19 pandemija paveikė užsienio valstybes, verta paminėti, kad kai kurios ES šalys priėmė minėtąją rekomendaciją, o kitos – leido padengti nuostolius patirtus pandemijos piko metu. Tokios šalys kaip Vokietija, Prancūzija, Airija ir Nyderlandai, jau buvo priėmę mokesčių įstatymų nuostatas, kuriomis įtvirtino mokestinių nuostolių perkėlimo galimybę atgal, Jungtinė Karalystė taip pat priėmė įstatymą, leidžiantį mokestinius nuostolius perkelti atgal, kai Švedija, reaguodama į šią krizę, priėmė panašias nuostatas, tik nustatant ribotą laikotarpį jų taikymui. Pabrėžtina, kad tos šalys, kurios jau ir anksčiau taikė mokestinių nuostolių „tax loss carryback“ metodą, krizės metu ėmėsi papildomų priemonių, kurios padidintų efektyvumą. Prancūzija, Airija ir Nyderlandai, savo ruožtu, paspartino šią lengvatą, o Vokietija – padidino kompensavimo sumą. Iš valstybių, kurios nėra ES narės, būtent Norvegija leido perkelti nuostolius į dvejus ankstesnius metus (Evangelos, Kourdoumpalou, 2021).

Tiesa, reikia pažymėti, kad pasiūlius šį įstatymo pataisos projektą Lietuvoje, ne visi jį priėmė sveikintinai. Ekonomistas ir Seimo narys M. Majauskas teigė, kad tokia mokestinių nuostolių instituto pataisa, kai buvo siūloma mokestinius nuostolius perkelti ir į praėjus mokestinius laikotarpius nebūtų veiksminga ir pabrėžė, kad reiktų atidėti tokią pataisą dėl pandemijos metu padidėjusio įmonių piktnaudžiavimo, kuomet verslai, gavę įvairią paramą, pirko prabangius automobilius ar kitas transporto priemones (Verslo žinios, 2021).

Žvelgiant į šių dienų situacijos kontekstą, svarstymas dėl mokestinių nuostolių perkėlimo atgal galimybės įtvirtinimo, neturėtų būti ilgam atidėtas. 2022 m. vasario 24 d. Rusijai pradėjus vykdyti karinius veiksmus prieš Ukrainą, daug įmonių susidurs su naujais sunkumais, nors daugelis verslų dar nespėjo atsigaivinti po COVID-19 pandemijos. ES įvedus ekonomines sankcijas Rusijai, dauguma bendrovių susidūrė su neapibrėžtumais ir piniginių srautų strigimais. Atitinkamai, reaguojant į šią situaciją, apribota prekyba, prekių eksportas ir importas į ir iš Rusijos rinkos. Dauguma įmonių, kurios įvykdė prekių tiekimus į Rusijos rinką pagal turimus įsipareigojimus, vis dar negauna apmokėjimų, todėl tam, kad įvykdytų savo įsipareigojimus darbuotojams, įmonės yra priverstos skolintis lėšas bei kuo skubiau reaguoti priimančiomis neatidėliotomis sprendimais, būtinus veiklos užtikrinimui. Verslininkai taip pat yra priversti ieškoti kelio į kitas rinkas, ten perkelti savo produkciją ar paslaugas, tikėdamiesi, kad taip pavyks išlaikyti veiklos tęstinumą. Tai tik dar kartą įrodo, kad verslai šių dienų pasaulyje susiduria su nuolatine rizika, todėl mokestinių nuostolių perkėlimas į praėjusius mokestinius laikotarpius, turėtų būti pakartotinai svarstomas.

Tačiau, reikia paminėti ir tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimo institutas yra ne vienintelė pagalbos priemonė verslams, kuri gali būti taikoma ekonominių krizių metu. Šiuo aspektu reikėtų aptarti ir *subsидijas*, kurios yra efektyvi pagalba verslui, kuomet suteikiamas negrąžinamas finansavimas įmonei. Tai reiškia, kad įmonė, kuri atitiks nustatytus kriterijus, turi galimybę gauti atitinkamo dydžio subsidiją ir taip užtikrinti įmonės likvidumą sunkmečio laikotarpiu. Lyginant mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo institutą bei valstybės teikiamas subsidijas, reikia pabrėžti, kad įmonė abiem atvejais turi atitikti specifinius kriterijus. Reikalavimus įmonėms, norėjusioms gauti negrąžinamą finansavimą, įtvirtinta 2021 m. balandžio 15 d. patvirtintus „Dėl priemonės „Subsidijos nuo COVID-19 nukentėjusioms įmonėms“ lėšų skyrimo ir administravimo tvarkos aprašas“. Gauta subsidija privalo būti panaudota pagal paskirtį – įmonės likvidumui užtikrinti ir tuo atveju, jeigu bus panaudota netinkamai, gavusi įmonė privalės ją gražinti. Remiantis šio aprašo 16 punktu, reikia pažymėti, kad „subsidija gali būti skiriama pareiškėjams, veikiantiems visose srityse, išskyrus žemės ūkio, žuvininkystės, akvakultūros sritis, kredito ir finansų įstaigas“ (Subsidijos nuo COVID-19 nukentėjusioms įmonėms“ lėšų skyrimo ir administravimo tvarkos aprašas, TAR, 2021-01-15, Nr. 610). Tuo atveju, jeigu subsidiją norinčios gauti įmonės veikla yra priskiriama apraše išvardintoms veiklos sritims, subsidijos tokia įmonė gauti ir į ją pretenduoti negali. Lyginant mokestinių nuostolių perkėlimo ir perdavimo institutą bei valstybės teikiamas

subsidijas, reikia pažymėti, kad norint pasinaudoti tiek viena, tiek kita pagalbos priemone, įmonė turi atitikti specifinius kriterijus, tačiau subsidijų atžvilgiu, taikomos griežtesnės sąlygos ir siauresnis įmonių ratas.

Apibendrinant galima teigti, kad įstatymo pakeitimo projektai, kurie įtvirtintų galimybę mokestinius nuostolius perkelti atgal, turėtų būti svarstomi, kadangi tiek po 2008 metų finansinės krizės, tiek po 2019 metais pasaulį sudrebinusios COVID-19 pandemijos ir Rusijai pradėjus neteisėtus karinius veiksmus prieš Ukrainą, didelė dalis verslų patyrė finansinius nuostolius ir susidūrė su sunkumais uždirbant pelno. Tai padaryti, dėl susiklosčiusios ekonominės situacijos, buvo nepaprastai sunku. Akivaizdu, kad šių dienų pasaulyje, stabilumo nėra ir ekonomikoje, tad mokestinių nuostolių perkėlimas atgal apskaičiuojant pelno mokestį, turėtų išlikti diskusijos objektu ir pereiti prie realių veiksmų siekiant papildyti dabartinį PMĮ reglamentavimą šio instituto taikymo atžvilgiu.

#### **4.2. Mokestinių nuostolių perkėlimo institutas Vokietijos Federacinėje Respublikoje**

Norint detaliau išanalizuoti mokestinių nuostolių perkėlimo institutą, naudinga apžvelgti ir tai, kaip jis taikomas užsienio valstybėse. Rašant šį baigiamąjį darbą, analizei buvo planuojama palyginti Estijos, Latvijos ir Lietuvos mokestinių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį, reglamentavimą, taip įvertinant šio instituto reglamentavimą, jo skirtumus ir panašumus Baltijos regione, bet kaip jau aptarta anksčiau, Estijoje yra taikomas kitoks pelno apmokestinimo modelis, kurį vėliau įtvirtino ir Latvija. Pagal šį modelį - yra apmokestinamas tik paskirstomas pelnas, todėl atlikti kokybišką ir išsamesnę analizę būtų pakankamai sudėtinga. Dėl šios priežasties, platesnei analizei pasirinkta Vokietijos valstybė, o kitų valstybių reguliavimas šio instituto atžvilgiu yra aptariamas siauriau ankstesnėse darbo dalyse. Verta paminėti, kad COVID-19 pandemijos padariniai, neaplenkė ir šios ES valstybės narės, o bendras vidaus produktas (toliau – BVP) 2020 m. smuko net 4,6 proc., o toks ryškus BVP kritimas šalies ekonomikoje buvo tik 2009 m. ir siekė 5,7 proc. (Škultinaitė, 2022).

Analizuojant Vokietijoje įtvirtintą mokestinių nuostolių perkėlimą, naudinga apžvelgti ir įvairią teismų praktiką. Vienoje byloje ESTT apžvelgė mokestinių nuostolių perkėlimo Vokietijoje teisinius pagrindus. Remiantis šioje byloje pateiktais išaiškinimais, „Vokietijoje pagal Einkommensteuergesetz (Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – EStG)



10 straipsnio 2 dalį per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai gali būti perkelti į vėlesnius mokestinius laikotarpius, todėl vėlesnių metų apmokestinamosios pajamos sumažinamos atėmus nuostolius <...>. Pagal Körperschaftsteuergesetz (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – KStG) 8 straipsnio 1 dalį nuostolių perkėlimo taisyklė taikoma įmonėms, apmokestinamoms pelno mokesčiu” (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas 2018 m. birželio 28 d. sprendimas byloje Nr. C-203/16 P).

Apmokestinamas įmonės pelnas Vokietijoje susideda iš verslo/prekybos/pajamų, pasyvių pajamų ir kapitalo prieaugio (Deloitte, n.d).

Vokietijoje mokestiniai nuostoliai, pateiktus prašymą, priešingai nei Lietuvoje, gali būti perkeltami ir atgal, tačiau tik vienerius metus, o nuostoliai į sekančius mokestinius laikotarpius, kaip ir mūsų šalyje, gali būti perkeltami neribotą laikotarpį, bet tik 60 proc. pajamų gali būti kompensuojami (Deloitte, n.d). Tokią galimybę Vokietijos valstybė įtvirtino reaguodama į 2008 m. finansinę krizę.

Reaguodama į COVID-19 krizę, Vokietija taip pat, kaip ir kitos valstybės, nuostolių perkėlimo instituto atžvilgiu įvedė tam tikrus pakeitimus. Didžiausia nuostolių suma, kuria įmonės galėtų persikelti 2020 m. ir 2021 m. yra 5 milijonai eurų, tai lygiai 5 kartus didesnė suma, kuri įtvirtinta įprastai galiojančiu reglamentavimu. Teigiama, kad toks ribos padidinimas yra tam, kad būtų išsaugotas mokesčių mokėtojų likvidumas, o nuo 2022 metų, mokestinių nuostolių perkėlimas vėl vykdomas įprasta tvarka ir perkeltamų nuostolių suma, negali viršyti 1 milijonų eurų (EAI International, 2021).

Mokestinių nuostolių perkėlimo institutas Vokietijoje, tam tikrų autorių, apibūdinamas kaip griežtas ir imperatyvus, atsižvelgiant į taikomus ribojimus. Vokietijos mokesčių įstatymai apriboja mokestinių nuostolių perkėlimą, pasikeitus bendrajai nuosavybei ir veiklai, dar nuo 1991 m. Kaip ir minėta anksčiau, 2008 metai, šio instituto atžvilgiu buvo kertiniai ir įvyko daug permainų. Anksčiau buvo draudžiama persikelti nuostolius, jeigu nuosavybės teisė pasikeičia daugiau nei 50 procentų arba veikla yra nutraukiama (EAI International, 2021). Tokie ribojimai yra panašūs su Lietuvoje įtvirtintu reglamentavimu, kai vieneto reorganizavimo, pertvarkymo ar likvidavimo atveju yra nustatyti ribojimai ir sąlygos, aptartos ankstesnėse šio darbo dalyse.

Analizuojant šio instituto taikymą Vokietijoje, svarbu išnagrinėti ir kitą ESTT sprendimą, kur buvo akcentuota, kada įmonė netenka teisės perduoti nuostolius. Teismas savo sprendimo nacionaliniame pagrinde nurodo, kad įtvirtintus nuostolių perkėlimo institutą, padaugėjo įsigyjamų netikrų bendrovių, kurios, nors ir nebevykdo komercinės veiklos, bet vis dar turi galimybę perkelti nuostolius į sekančius mokestinius laikotarpius.

Norint pažaboti piktnaudžiavimą šiuo institutu, 1997 m. Vokietijos įstatymų leidėjas priėmė Pelno mokesčio įstatymo 8 str. 4 dalį, kuria įtvirtinta, kad mokestinius nuostolius, galėjo perkelti vienetai, kurie su nuostolius priimančiu vienetu yra laikomi tapačiais tiek teisiškai, tiek ekonomiškai (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2016 m. vasario 4 d. sprendimas byloje Nr. T-620/11).

Kalbant apie mokestinių nuostolių perkėlimo ribojimus ar draudimus, svarbu pažymėti, kad Vokietijoje mokestinių nuostolių perkėlimo galimybė yra prarandama tuo atveju, kai daugiau nei penkerius metus, atitinkamai 50 proc. ir daugiau, vieneto akcijos tiesiogiai arba netiesiogiai yra perleidžiamos kitam vienetui ar vienetams (grupei). Vokietijos įstatymai, taip pat įtvirtina ir įvairias išimtis, tokias kaip atleidimas nuo mokesčių grupės viduje, atleidimas nuo restruktūrizavimo ir pateikus prašymą, nuostolius galima perkelti ir toliau, jeigu vienetas tęsia veiklą be jokių pakeitimų ir atitinka nustatytus kriterijus. Mokestinių nuostolių perkėlimas Vokietijos vienetams, taip pat nėra nutraukiamas tol, kol vienetas turi ir kitų rezervų, jeigu jiems taikomi mokesčiai, pagal Vokietijos teisės aktus ir tuo atveju, jeigu jie gali būti realizuoti (Dentons, n.d.).

Analizuojant Vokietijoje įtvirtintą mokestinių nuostolių perkėlimo institutą, įmonių grupės kontekste, svarbu apžvelgti ir tai, kas pagal šioje valstybėje įtvirtintą reglamentavimą, sudaro įmonių grupę – tai patronuojanti įmonė ir dukterinės įmonės, kurios gali būti 2 tipų: tiesioginės ir netiesioginės. Įmonių grupės apmokestinamasis pelnas ir mokestiniai nuostoliai yra apskaičiuojami ir atskirai nustatomi kiekvienam vienetui (įmonei), tačiau pagal galiojančią tvarką, taip pat gali būti kartu nustatyti ir įmonių grupės lygiu (Dentons, n.d.).

Akcentuotina ir tai, kad grupei yra keliami specifiniai reikalavimai. Patronuojanti įmonė turi tiesiogiai arba netiesiogiai turėti daugumą balsavimo teisių savo dukterinėje įmonėje, o ši, privalo būti korporacija su pagrindine valdymo vieta Vokietijoje ir privalomai, tokia dukterinė įmonė, turi būti registruota ES. Norint perkelti nuostolius tarp dukterinės ir patronuojančios įmonės, reikia sudaryti pelno ir nuostolių telkimo sutartį, atitinkam terminui, kuris negali būti trumpesnis kaip penkeri metai. Tokia sutartis privalo būti vykdoma aktyviai, tai reiškia, kad dukterinė įmonė, atitinkamai kiekvienais metais, privalo pervesti savo pelną patronuojančiai įmonei ir tokiu būdu, atitinkamai, patronuojanti įmonė kompensuoja savo dukterinei įmonei nuostolius, kuriuos ši patyrė per atitinkamą mokestinį laikotarpį (Dentons, n.d.).

Apibendrinant galima teigti, kad mokestinių nuostolių perkėlimo institutas Vokietijoje, taikomas jau ilgą laiką. Po 2008 m. krizės, Vokietija įvedė galimybę

mokestinius nuostolius perkelti į praėjusius mokestinius laikotarpius, taip norėdama sušvelninti krizės padarinius, o atsižvelgdama į COVID-19 padarinius, atitinkamai padidino perkeliamų mokestinių nuostolių sumas. Tai tik patvirtina, kad šis institutas yra adaptyvus.

## IŠVADOS

1. Pelno mokesčio įstatymas įtvirtina mokestinių nuostolių perkėlimo galimybę apskaičiuojant pelno mokestį. Mokestinius nuostolius perkelti galima tiek įmonės viduje, perkeliant juos į sekančius mokestinius laikotarpius, tiek įmonių grupėje, perduodant juos kitam vienetui, kai tenkinamos įstatyme įtvirtintos sąlygos ir ribojimai: mokestinių nuostolių perdavimo atžvilgiu - atitinkamos akcijų dalies valdymas, priklausymas tai pačiai įmonių grupei nustatyta laikotarpį, o mokestinių nuostolių perkėlimo į sekančius mokestinius laikotarpius atžvilgiu – taikomi nuostolių perkėlimo laikotarpio (tam tikroms nuostolių rūšims) bei dydžio ribojimai.
2. Apžvelgus įstatyminių reglamentavimą, išskiriamos šios mokestinių nuostolių rūšys: įprastinės veiklos nuostoliai, nuostoliai dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo ir nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuoti pagal PMĮ 5 str. 9 dalyje nustatyta formulę, kurie negali būti naudojami nuostoliams, patirtų iš kitos veiklos, mažinti.
3. Įstatymas įtvirtina ir ribojimus, kai mokestinius nuostolius perkelti draudžiama arba turi būti įgyvendinamos įstatyme įtvirtintos sąlygos, kai vienetas yra pertvarkomas, reorganizuojamas arba likviduojamas:
  - Pertvarkymo atveju, mokestiniai nuostoliai gali būti perkelti į sekančius mokestinius laikotarpius tuo atveju, jeigu tenkinamos įstatyme įtvirtintos sąlygos: pertvarkant vienetą nepasikeičia jo savininkas (savininkai) ir pertvarkyto vieneto veikla tęsiama ne trumpiau kaip 3 metus.
  - Reorganizavimo atveju, perkelti nuostoliai turi būti susiję su reorganizuoto vieneto perleidžiama veikla, o perimantis vienetas privalo tęsti šią veiklą įstatyme įtvirtintą 3 metų laikotarpį. Jei ši sąlyga nėra tenkinama arba vienetas nutraukia tokios veiklos tęsimą, nuostoliai nebegali būti perkelti.
  - Likvidavimo atveju turi būti įvertintos pasekmės pelno mokesčio prasme tiek likviduojamam vienetui, tiek likviduojamojo vieneto dalyviams, o vieneto mokestiniais nuostoliais yra laikomi nuostoliai, kurie susidarė dėl turto perleidimo nuosavybėn.

4. Mokestinių nuostolių perkėlimo institutas yra plačiai taikomas ne tik Lietuvoje, bet ir užsienio valstybėse. Atlikus įvairių šalių analizę galima teigti, kad dažniau taikomas yra mokestinių nuostolių perkėlimas į sekančius mokestinius laikotarpius, o mokestinių nuostolių perkėlimo galimybė atgal, yra taikoma rečiau, tačiau nuostolių perkėlimo atgal galimybę, reaguodamos į COVID-19 pandemijos padarinius ekonomikai ir verslui, savo mokestiniuose įstatymuose įtvirtino daugelis ES valstybių narių, kaip laikiną pagalbą priemonę verslams. Lietuvoje pasiūlymas įtvirtinti mokestinių nuostolių perkėlimo galimybę į praėjusius mokestinius laikotarpius susilaukė skirtingų reakcijų ir nebuvo priimtas, tačiau išliko diskusijų objektu.
5. Praktikoje dažnai kyla įvairių ginčų, kai norima perduoti ar perimti užsienio vieneto, priklausančio tai pačiai įmonių grupei, nuostolius. Šiuos ginčus skatina skirtingas instituto reglamentavimas ES valstybėse narėse – skirtingas pelno apmokestinimo tvarka ir ribojimai, taikomi mokestinių nuostolių perkėlimui ar perdavimui.
6. Lietuvoje įtvirtintas mokestinių nuostolių perkėlimas, kuomet leidžiama perkelti mokestinius nuostolius neribotą laikotarpį (išskyrus tam tikras išimtis aptartas šiame baigiamajame darbe) atitinka tarptautinę praktiką, nes daugelis ES valstybių, taiko neribotą mokestinių nuostolių perkėlimą į sekančius mokestinius laikotarpius.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (1990). *Lietuvos aidas*, 60-0.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymas (2002), *Valstybės žinios*, 73-3085.
5. Lietuvos Respublikos finansų įstaigos įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 91-3891.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 13, 14, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (2006). *Valstybės žinios*, 116-4404.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2,12,13, 13, 17, 18, 21, 23, 26, 28, 30, 31, 38-1, 47, 50 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo 17(1) straipsniu įstatymas (2008). *Valstybės žinios*, 47-1749.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5 ir 30 straipsnių pakeitimo įstatymas (2020). TAR, 27347.
9. Subsidijos nuo COVID-19 nukentėjusioms įmonėms“ lėšų skyrimo ir administravimo tvarkos aprašas (2021). TAR, 610.

### Europos Sąjungos teisės aktai ir kiti dokumentai:

1. Europos Komisijos 2021 m. gegužės 18 d. rekomendacija dėl nuostolių apmokestinimo per COVID-19 krizę [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/1\\_en\\_act\\_part1\\_v2\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/1_en_act_part1_v2_0.pdf) [žiūrėta 2022 m. sausio 31 d.]

## Specialioji literatūra:

1. Endrijaitis, M. (2021) *Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotos pelno mokesčio bazės kaip finansinės apskaitos standartų taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu pavyzdys*. Teisė, 1190, pp. 52-65. doi: 10.15388/Teise.2021.119.3.
2. Evangelos C. and Kourdoumpalou S. (2021). Tax Treatment of Losses During the COVID-19 Crisis: A Preliminary Analysis of the Commission Recommendation 2021/801. Hellenic Finance and Accounting Association.
3. Jūrelė, P. ir Boguslauskas, V. (2000). *Mokesčių administravimo įtaka Lietuvos akcinių bendrovių finansavimo sprendimams*. Iš Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai/ Kauno Technologijos Universitetas, 143-153.
4. Kamarauskaitė, A., Subačienė, R. ir Senkus, K. (2016) *Verslo apskaitos standartų ir pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo probleminių sričių tyrimas*. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos, 65-84.
5. Makutėnas, V. ir Krikštonaitienė, D. (2017) *Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse*. In Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development, 303-314.
6. Petkevičiūtė, A. (2017). *Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: Tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S)*. Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus Universiteto leidykla.
7. Pilipavičiūtė, K. ir Korsakienė, R. (2016) *Tiesioginiai mokesčiai Lietuvoje: vertinimas ir tobulinimo perspektyvos*. Akademinė vadybos ir administravimo asociacija, Acta Avada, 42-52.
8. Snitkienė, K., Senkus, K. ir Budrionytė, R. (2018). *Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 0(17-18), 97-115.
9. Subačienė R. ir kt. (2015) *Apskaitos ir audito pagrindai: vadovėlis*. Vilniaus universiteto leidykla.
10. Sudavičius, B. (2010). *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė. Vilniaus universiteto leidykla, 100-113. DOI:10.15388/Teise.2010.0.222
11. Sudavičius, B. ir Endrijaitis, A. (2020). *Viešųjų finansų teisė: vadovėlis*. Vilniaus universiteto leidykla.

12. Sudavičius, B. ir Medelienė, A. (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Registrų centras.
13. Vainienė, R. (2005) *Ekonomikos terminų žodynas*. Tyto alba.

### **Teismų praktika:**

#### **Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai:**

1. Marks & Spencer [ESTT] Nr. C-446/03. [2005-12-13]. ECLI:EU:C:2005:763
2. SinnLeffers v Commission [ESTT] Nr. T-620/11. [2016-02-04]. ECLI:EU:T:2016:59
3. Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v Commission [ESTT] Nr. C-203/16 P, [2018-06-28]. ECLI:EU:C:2018:505.
4. Skatteverket vs Holmen AB [ESTT] Nr. C-608/17. [2019-06-19]. ECLI:EU:C:2019:511.

#### **Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:**

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015.
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-204-602/2017.
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-1607-575/2019.
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. Ea-2385-442/2020.

#### **Elektroniniai dokumentai:**

1. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Mokestinių nuostolių perkėlimas. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [avnt.lrv.lt/lt/duk/apskaita/mokestiniu-nuostoliu-perdavimas](http://avnt.lrv.lt/lt/duk/apskaita/mokestiniu-nuostoliu-perdavimas) [žiūrėta 2022 m. vasario 14 d.].



2. Countline. Metinių pelno mokesčio deklaracijų formos 2019. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [iba.countline.lt/wp-content/uploads/2018/03/PLN204-deklaracijos-pildymo-tvarka-tikras.pdf](http://iba.countline.lt/wp-content/uploads/2018/03/PLN204-deklaracijos-pildymo-tvarka-tikras.pdf) [žiūrėta 2022 m. vasario 13 d.]
3. Dentons. Global tax guide to doing business in Germany. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.dentons.com/en/services-and-solutions/global-tax-guide-to-doing-business-in/germany> [žiūrėta 2022 m. kovo 3 d.]
4. EAI INTERNATIONAL. Taxes in Europe. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [https://www.eaiinternational.org/public\\_files/prodyn\\_img/germany-3.pdf](https://www.eaiinternational.org/public_files/prodyn_img/germany-3.pdf) [žiūrėta 2022 m. vasario 14 d.].
5. GetSix. Business Taxation in Poland (CIT). [interaktyvus] Internetinė nuoroda <https://getsix.eu/resources/doing-business-in-poland/business-taxation-in-poland/> ] [žiūrėta 2022 m. balandžio 11 d.]
6. Lietuvos laisvosios rinkos institutas .Ekspertizė. Siūlymas riboti mokestinių nuostolių perkėlimą kenks investicijų pritraukimui. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-siulymas-riboti-mokestiniu-nuostoliu-perkelima-nepagristas-neatitinka-vyriausybes-programos-ir-kenks-investiciju-pritraukimui/lrinka> [žiūrėta 2022 m. vasario 8d].
7. Lietuvos pramoninkų konfederacija. Lengvata dėl nuostolių perkėlimo – paskata su sunkumais susiduriančiam verslui. 15 min. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.15min.lt/verslas/naujiena/finansai/lpk-lengvata-del-nuostoliu-perkelimo-paskata-su-sunkumais-susidurianciam-verslui-662-1513944> [žiūrėta 2022 m. kovo 7 d.]
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2022-02-04 redakcija). [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [žiūrėta 2022 m. balandžio 2 d.].
9. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos pateiktas apibendrinimas apie Pelno mokestį [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklosritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pelno-mokestis> [žiūrėta 2022 m. sausio 15 d.]
10. Mokesčių sufleris (2021). Mokestinių nuostolių perdavimo dokumentas. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.mokesciu-sufleris.lt/savadai/mokestiniu-nuostoliu-perkelimas/mokestiniu-nuostoliu-perkelimas/i/mokestiniu-nuostoliu-perdavimo-dokumentas.html> [žiūrėta 2022 m. balandžio 10 d.].

11. Mokesčių sufleris (2022). Nori perduoti nuostolius įsigytai įmonių grupės įmonei, kuri grupėje buvo trumpiau nei 2 metus. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.mokesciu-suferis.lt/savadai/mokestiniu-nuostoliu-perkelimas/mokestiniu-nuostoliu-perkelimas/i/nori-perduoti-nuostolius-isigyta-imoniu-grupes-imonei-kuri-grupeje-buvo-trumpiau-nei-2-metus.html> [žiūrėta 2022 m. kovo 29 d.].
12. Rekašius L. (2014). Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Lietuvos ekonomikos tyrimas. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2014/04/LET33.pdf> [žiūrėta 2022 m. vasario 24 d.].
13. Scheinert C. (2021). Laisvas kapitalo judėjimas. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinė. Europos parlamentas. [interaktyvus] Internetinė nuoroda <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/39/laisvas-kapitalo-judejimas> [žiūrėta 2022 m. balandžio 11 d.].
14. Škultinaitė A. Vokietijos ekonomika pernai ūgtelėjo 2,7 proc. Verslo žinios. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2022/01/14/vokietijos-ekonomika-pernai-ugtelejo-27> [žiūrėta 2022 m. kovo 30 d.]
15. Valantiejus, G (2020). Mokesčių teisės pasikeitimų ir aktualijų apžvalga: 2019 m. gruodis. Ilaw. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [https://www.ilaw.legal/teisininkas/Mokesciu-teises-pasikeitimu-ir-aktualiju-apzvalga-2019-m-gruodis/?fbclid=IwAR19iTspbCS84obBntX83Nqk\\_dh6FjZ5TNtP-Ls-tf0D1gcEB7zhJbk0ho](https://www.ilaw.legal/teisininkas/Mokesciu-teises-pasikeitimu-ir-aktualiju-apzvalga-2019-m-gruodis/?fbclid=IwAR19iTspbCS84obBntX83Nqk_dh6FjZ5TNtP-Ls-tf0D1gcEB7zhJbk0ho) [žiūrėta 2022 m. vasario 4d.].
16. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (2017). Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai (seminaro medžiaga). [interaktyvus] Internetinė nuoroda: (pateikta [auditors.lt](http://auditors.lt) puslapyje) <https://auditors.lt/wp-content/uploads/2017/03/mokestini%20b3-prievoli%20b3-perk%20limas.pdf> [žiūrėta 2022 m. kovo 7 d.]
17. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (2021). Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai (seminaro medžiaga). [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391200/Mokestini%20B3+nuostoli%20B3+perk%20limo+ypatumai.pdf/1a96e4c4-5576-63fe-9c28-e6ea449e9cbb?t=1613130617257> [žiūrėta 2022 m. kovo 3 d.]

18. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (2022). Avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo tvarka. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391200/Avansinis+pelno+mokestis+2022+m\\_.pdf/607d4bb4-1ca4-efa9-73a9-a1a38b66b452?t=1646025602852&lang=en](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391200/Avansinis+pelno+mokestis+2022+m_.pdf/607d4bb4-1ca4-efa9-73a9-a1a38b66b452?t=1646025602852&lang=en) [žiūrėta 2022 m. kovo 7 d.].
19. Valstybinė mokesčių inspekcija. Informacinis pranešimas dėl PMI 5 straipsnio 3 dalies ir 30 straipsnio 2 dalies pakeitimų. 2021 [interaktyvus] Internetinė nuoroda: [https://www.vmi.lt/evmi/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2021-m./asset\\_publisher/9ZJVeDu03xP1/content/pelno-mokes-c4-8dio-c4-afstatymo-pakeitimo](https://www.vmi.lt/evmi/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2021-m./asset_publisher/9ZJVeDu03xP1/content/pelno-mokes-c4-8dio-c4-afstatymo-pakeitimo) [žiūrėta 2022 m. vasario 27 d.].
20. Valstybinė mokesčių inspekcija. Individualių įmonių apmokestinimo ypatumai (2021b) [interaktyvus] Internetinė prieiga: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391173/II+apmokestinimo+ypatumai++2021.pdf/4e39df77-53dc-3ef9-d114-f1cf683e0009?t=1635167284656> [žiūrėta 2022 m. kovo 27 d.]
21. Valstybinė mokesčių inspekcija. 0 proc. tarifas. (2020) [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.vmi.lt/evmi/0proc-tarifas#kada-vienetai-gali-taikyti-0-proc-pelno-mokes%C4%8Dio-tarif%C4%85> [žiūrėta 2022 m. kovo 27 d.]
22. Valstybinė mokesčių inspekcija. Likvidavimas (2018) [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.vmi.lt/evmi/likvidavimas> [žiūrėta 2022 m. balandžio 10 d.]
23. Verslo žinios. M. Majauskas siūlys atidėti lengvatą dėl nuostolių perkėlimo. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://www.vz.lt/smulkusis-verslas/2021/06/02/m-majauskas-siulyt-atideti-lengvata-del-nuostoliu-perkelimo> [žiūrėta 2022 m. kovo 13 d.].
24. WTS Global. Tax Loss Carryback Global Insights. [interaktyvus] Internetinė nuoroda: <https://wts.com/global/knowledge/tax-loss-carryback> [žiūrėta 2022 m. sausio 29 d.].

## SANTRAUKA

### **Mokestinių nuostolių perkėlimas apskaičiuojant pelno mokestį**

#### **Livija Gedrimaitė**

Magistro darbe analizuojamas mokestinių nuostolių perkėlimo, apskaičiuojant pelno mokestį, institutas, kuris įtvirtintas Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme.

Pirmojoje dalyje analizuojamas pelno mokestis ir jo apskaičiavimo ypatumai. Taip pat, apžvelgiama mokestinių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį lengvatos samprata ir raida Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje.

Antrojoje, sistemingai atskleidžiamos ir detalizuojamas mokestinių nuostolių rūšys: įprastinės veiklos nuostoliai, nuostoliai dėl vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių perleidimo ir nuostoliai, dėl turto naudojimo, perdavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Trečiojoje darbo dalyje dėmesys skiriamas šio instituto ribojimams – vieneto pertvarkymo, reorganizavimo ir likvidavimo atveju.

Ketvirtoje dalyje įvertinamas instituto įgyvendinimas praktikoje: apžvelgiamas šio instituto pritaikymas COVID-19 ir kitų krizių akivaizdoje, taip pat pateikiamas Vokietijos Federacinėje Respublikoje įtvirtintas šio instituto reglamentavimas.

Darbo pabaigoje, remiantis autorės atliktu tyrimu, pateikiamos išvados, susijusias su mokestinių nuostolių perkėlimo apskaičiuojant pelno mokestį institutu ir jo reglamentavimu Lietuvoje.

## SUMMARY

### **Transfer of Tax Losses in the Calculation of Income Tax**

**Livija Gedrimaitė**

The master's thesis analyses the institute of transfer of tax losses when calculating corporate income tax, which is established in the Law of the Republic of Lithuania on Corporate Income Tax.

In the first part, the corporate tax and the peculiarities of its calculation are analyzed. Also, the concept and development of the benefit of the transfer of tax losses in the calculation of corporate income tax in the calculation of corporate income tax is reviewed in the tax system of the Republic of Lithuania.

In the second, the types of tax losses are systematically disclosed and detailed: losses of ordinary activities, losses due to the transfer and loss of securities and derivatives, due to the use, transfer or other transfer into ownership of assets. The third part of the work focuses on the restrictions of this institute – in the case of restructuring, reorganisation and liquidation of the unit.

The fourth part assesses the implementation of the Institute in practice: it reviews the application of this institute in the face of COVID-19 and other crises, as well as the regulation of this institute established in the Federal Republic of Germany.

At the end of the work, based on the research carried out by the author, conclusions are presented related to the institute of transfer of tax losses in the calculation of corporate income tax and its regulation in Lithuania.