

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Gabrielės Ašmenaitės,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Pelno mokesčio lengvatos asmenims, vykdančioms mokslinius tyrimus ir
eksperimentinę plėtrą, Lietuvoje**

Vadovė: Lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Recenzentas: Prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamos pelno mokesčio lengvatos asmenims, vykdančioms MTEP: padidintas sąnaudų atskaitymas, pagreiktas ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas apmokestinamo pelno daliai iš MTEP. Nagrinėjamas šių lengvatų teisinis reglamentavimas ir probleminiai aspektai, lengvatų reglamentavimo ir taikymo ypatumai. Siekiant išsamesnės magistro darbo temos analizės, kartu darbe plačiai analizuojamos MTEP lengvatos, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumentas, ES. Tai yra daroma nagrinėjant kitų valstybių gerąją praktiką, problemas Lietuvoje ir šių problemų galimus sprendimus. Be to, šiame darbe taip pat yra plačiai analizuojama MTEP samprata.

Pagrindiniai žodžiai: moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra, MTEP, pelno mokestis, lengvatos, padidinti sąnaudų atskaitymai, pagreiktas nusidėvėjimas, lengvatinis mokesčio tarifas.

ANNOTATION AND KEY WORDS

This study investigates the Corporate Income Tax incentives for R&D: enhanced allowances of expenditures, accelerated depreciation and reduced 5 percent tax rate on the part of taxable R&D profit. This is simulated from analysis of the legal regulation and problematic aspects of these tax incentives, as well as the peculiarities of the legal regulation and application of the tax incentives. In order to achieve more detailed analysis, this study also examines R&D tax incentives as the effective instrument in stimulating investment in R&D in the EU. This is achieved by analysing the best practices of other countries, highlighting the problems that exist in Lithuania and seeking to find the best solutions to solve these problems. In addition, this work also extensively analyses the concept of R&D.

Key words: research and development, R&D, corporate income tax, tax incentive, enhanced allowances of expenditures, accelerated depreciation, reduced tax rate.

TURINYS

ĮVADAS.....	2
1. MOKESČIO LENGVATOS, KAIP INVESTICIJŲ Į MTEP SKATINIMO INSTRUMENTAS, EUROPOS SĄJUNGOJE.....	6
1.1. Mokesčio lengvatų MTEP įtvirtinimo priežastys ir reikšmė.....	6
1.2. Mokesčio lengvatos, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumento Lietuvoje.....	9
1.2.1. Mokesčio lengvatų, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumento Lietuvoje, trūkumai ir priežastys	9
1.2.2. Mokesčio lengvatų MTEP skatinimo priemonės Lietuvoje	10
1.2.3. Mokesčio kreditas, kaip MTEP skatinimo priemonė Lietuvoje	13
2. MOKSLINIŲ TYRIMŲ IR EKSPERIMENTINĖS PLĖTROS (MTEP) SAMPRATA	17
2.1. MTEP apibrėžimas	17
2.2. Kriterijai, atskiriantys MTEP veiklą, kuriai taikoma lengvata, nuo kitos susijusios veiklos	23
2.3. Veikla, kuri nėra laikoma MTEP	28
3. LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYME ĮTVIRTINTOS LENGVATOS MTEP	32
3.1. Padidintas MTEP sąnaudų atskaitymas.....	33
3.1.1. Padidinto MTEP sąnaudų atskaitymo esmė ir lengvatai taikomos sąlygos	33
3.1.2. MTEP sąnaudų rūšys, kurioms taikomas padidintas atskaitymas	36
3.1.3. MTEP darbų dokumentacija.....	41
3.2. Pagreintų nusidėvėjimo normatyvų taikymas	42
3.2.1. Pagreintų nusidėvėjimo normatyvų esmė ir lengvatai taikomos sąlygos	42
3.3. Lengvatiniis 5 procentų pelno mokesčio tarifas pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto.....	46
3.3.1. Lengvatiniis 5 procentų pelno mokesčio tarifo pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto esmė ir lengvatai taikomos sąlygos.....	46
3.3.2. Lengvatiniis 5 procentų pelno mokesčio tarifo pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto objektai	48
3.3.3. Nuostolių, patirtų lengvatiniu 5 procentų pelno mokesčio tarifu apmokestinamam pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto uždirbti, perkėlimo taisyklės	52
IŠVADOS.....	54
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	57
SANTRAUKA	64
SUMMARY	65

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas.

„Nulinis augimas negali būti ir nebus atsakymu. Verčiau atsakymas yra didesnės inovacijos.“ (Angl. *„Zero growth cannot and will not be the answer. Rather, the answer is greater innovation.“*) – Angela Merkel.

Dauguma išsivysčiusios ekonomikos valstybių jau ilgą laiką inovacijas laiko pagrindiniu šiuolaikinės ekonomikos plėtros šaltiniu (Innovation and growth rationale..., 2007), kuris ne tik lemia pažangą, tačiau ir biudžeto pajamų augimą, aukštesnius atlyginimus, pensijas bei geresnės kokybės socialinių ir sveikatos priežiūros paslaugas. Pastaruosius dešimtmečius prasidėjęs inovacijų bumai spėjo ne tik priversti įmones adaptuotis prie vis didėjančio konkurencinio klimato, imantis radikalių pokyčių versle, tačiau kartu atskleidė ir inovatyvių įmonių pranašumą bei inovacijų svarbą tiek privačiame, tiek viešajame sektoriuje. Tai akivaizdžiai atsispindi 2020 metais pasaulį bei ekonomiką sukausčiusios pasaulinės COVID-19 pandemijos kontekste. Nors kitos pramonės šakos ir toliau patiria žymų COVID-19 pandemijos sukeltą smūgį, daugelis technologijų korporacijų atsigauna po patirto nuosmukio ir grįžta į rinką pilnu pajėgumu (Forbes, 2020). COVID-19 sukelti padariniai jau dabar išbanda valstybių ekonomines sistemas ir akivaizdu, jog inovacijos vaidina svarbų vaidmenį ne tik sparčiai kovojant su pasauline pandemija, tačiau ir atsigaunant nuo jos sukeltų padarinių (Chesbrough, 2020, p. 410). Tam, jog inovacijos įgautų realų pavidalą, jas reikia sukurti, o viena pagrindinių inovacijos kūrimo dalių, kuri įvairiuose šaltiniuose ekonomistų dažnai įvardijama kaip inovacijas tiek mikroekonomikos, tiek makroekonomikos lygiu skatinantis instrumentas, būtent ir yra šiame darbe analizuojami moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra (toliau – **MTEP**), šį ryšį pirmą kartą įvardino Griliches (1973) ir Terleckyj (1974) ir nuo to laiko jis buvo plačiai pripažintas (Macro-Economic Models for R&D..., 2015).

Jog įmonės galėtų plėtoti MTEP veiklą, yra būtina įvairiuose lygmenyse pasireiškianti valstybės pagalba. Lietuva, kaip ir kitos užsienio valstybės, siekia kurti konkurencingą, efektyvią ekonomiką bei šalies gerovę, todėl skiria ypatingą dėmesį mokslo ir verslo bendradarbiavimo skatinimui, siekia inovatyvumo – tai daro MTEP skatinančiomis priemonėmis (Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus..., 2017), o viena iš šių priemonių – palankios mokesstinės aplinkos sukūrimas. Valstybė, siekdama pritraukti

naujų investicijų bei išlaikyti jau esamas, greta kitų patrauklumą investuoti didinančių ir skirtingus verslus skatinančių priemonių nepaliaujamai tobulina ir nacionalinę mokesčių sistemą (Lukas, 2009, p. 141). Tačiau nuolat augantis MTEP veiklai taikomų lengvatų populiarumas Europoje bei visame pasaulyje sukuria konkurencingą aplinką, atitinkamai, ir konkurenciją mokesčiais (Pinto, 2003, p. 1), t. y. šis reiškinys gali pasireikšti tiek esminėmis reformomis, tiek ir atskiomis mokestinėmis priemonėmis (Lukas, 2009, p. 144).

Viena iš esminių mokestinių reformų, kurią Lietuva pasirinko siekiant padaryti nacionalinę mokesčių sistemą konkurencingesnę, o tuo pačiu ir skatinti inovacijas – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau – **PMĮ**) įtvirtintos lengvatos asmenims, vykdančioms MTEP, Lietuvoje. Mokesčio lengvata, kaip ji apibrėžta šiuo metu galiojančiame Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – **MAĮ**) 2 str. 10 d., yra mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos mokesčių mokėtojui ar jų grupei. Tačiau kiekvienos atskiros lengvatos taikymo kontekste, kartu ir **PMĮ** lengvatos MTEP, yra numatyti kriterijai, kuriuos asmuo ar apmokestinamasis objektas turi atitikti, siekiant pasinaudoti mokesčio lengvata (Sudavičius, 2010, p. 107). Mokesčių teisėje, kaip viešosios teisės šakoje, vyrauja imperatyvusis metodas, kuris lemia, jog šių santykių dalyviai gali elgtis tik taip, kaip yra nustatyta įstatyme ar kitame teisės akte (Medelienė et al., 2011, 109 psl.). Atitinkamai, norint pasinaudoti mokesčio lengvata, būtina atitikti visus teisės aktuose įtvirtintus reikalavimus, lengvatas įtvirtinančios nuostatos, kurios yra išimtis iš bendrosios taisyklės, negali būti aiškinamos plečiamai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Todėl toliau šiame darbe koncentruojamasi į tai, kas yra laikoma MTEP, kuriai gali būti taikomos mokesčio lengvatos, kokios lengvatos taikomos MTEP bei kokie yra kiekvienos iš lengvatų reglamentavimo ir taikymo ypatumai.

Šio **darbo tikslas**, yra visapusiškai išanalizuoti ir atskleisti pelno mokesčio lengvatų asmenims, vykdančioms MTEP Lietuvoje, reglamentavimo ir taikymo ypatumus, šių lengvatų svarbą ir probleminius klausimus, MTEP, kaip analizuojamų lengvatų objekto, sampratą.

Darbo tikslui pasiekti keliami **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti MTEP lengvatų, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumento ES, reikšmę, įtvirtinimo priežastis;

2. Identifikuoti mokesčio lengvatų MTEP trūkumus, pastaruoju metu priimtas priemonės problemoms spręsti bei pateikti papildomus galimus sprendimo būdus, atsižvelgiant tiek į užsienio valstybių gerąją praktiką, tiek į atsakingų institucijų išvadas;
3. Pateikti ir įvertinti MTEP sąvoką, kriterijus, kuriuos atitinkanti vieneto veikla gali būti identifikuojama kaip MTEP veikla, bei išskirti susijusias veiklas, kurios nėra laikomos MTEP;
4. Analizuoti MTEP taikomų pelno mokesčių lengvatų turinį, sąlygas bei probleminius lengvatų reglamentavimo ir taikymo praktikoje aspektus.

Šio darbo **objektą sudaro** mokesčio lengvatos, taikomos subjektams, vykdančioms MTEP Lietuvoje: padidintas sąnaudų atskaitymas, pagreitintas ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas apmokestinamojo pelno daliai iš MTEP, šių lengvatų esminiai reglamentavimo bei taikymo aspektai. Siekiant tinkamai atskleisti šio darbo objektą, visų pirma, šio darbo pirmojoje dalyje yra pasirinkta išnagrinėti MTEP mokesčio lengvatas, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumentus, Europos Sąjungoje (toliau – **ES**). Antrojoje šio darbo dalyje yra analizuojama MTEP samprata, atkleista per sąvokos išaiškinimą, būtinų kriterijų MTEP analizavimą bei MTEP atskyrimą nuo susijusių veiklų. Tokia magistro darbo išdėstymo tvarka, darbo objektą analizuojant trečiojoje, paskutinėje, šio darbo dalyje, yra pasirinkta dėl kelių priežasčių. Visų pirma, PMĮ lengvatų MTEP veiklai reglamentavimas yra glaudžiai susijęs su Lietuvos naryste EBPO ir ES. Dėl to, siekiant išanalizuoti lengvatų MTEP įtvirtinimo priežastis tiek Lietuvoje, tiek ES, šių lengvatų įvairovę, veiksmingumą, svarbu šiuos klausimus aptarti platesniame kontekste, pasitelkiant užsienio ir Lietuvos mokslininkų išvadas, institucijų vertinimus bei kitų valstybių gerąją praktiką. Tik tinkamai išanalizavus šiuos klausimus, galima pateikti siūlymus, kokių priemonių turėtų imtis Lietuva, siekdama tobulinti mokesčių sistemą, kartu skatindama valstybei ypatingai svarbias investicijas į MTEP. Visų antra, prieš pradėdant nagrinėti konkrečias PMĮ numatytas lengvatas MTEP, svarbu išanalizuoti, kas yra laikoma MTEP, kokie kriterijai yra taikomi bei kaip atskirti susijusią veiklą nuo MTEP. Šie klausimai yra ypatingai svarbūs MTEP lengvatų taikymui, kadangi pastarosios yra objektinės lengvatos, todėl MTEP samprata yra esminis aspektas. Galiausiai, aptarus šiuos klausimus nagrinėjama kiekviena iš PMĮ

įtvirtintų lengvatų atskirai, atskleidžiant kiekvienos iš jų esmę, sąlygas, probleminius reglamentavimo ir taikymo aspektus.

Darbo originalumas.

Mokesčio lengvata, kaip mokesčio struktūros elementas, Lietuvos mokslinėje literatūroje yra tyrinėjama dažnai – apie tai mokslinius straipsnius yra rašę B. Sudavičius, M. Endrijaitis, tačiau mokslinių darbų, kurie išsamiai analizuotų PMĮ įtvirtintas lengvatas MTEP veiklai, Lietuvoje nėra. Andrius Klimas 2020 m. magistro darbe „Pelno mokesčio lengvatos skatinančios verslumą ir investicijas Lietuvoje“ kaip vieną iš lengvatų analizavo ir mokesčio lengvatas MTEP veiklai, tačiau nė vienas iš darbų nepateikia gilesnės analizės tiek MTEP sampratos, tiek visų mokesčio lengvatų MTEP atžvilgiu. Martynas Endrijaitis 2015 m. daktaro disertacijoje pastebėjo, jog „šiuo metu yra pasigendama atskirų mokesčių (pavyzdžiui, pelno mokesčio) teisinio reguliavimo tyrimų, nagrinėjančių teorinio, ir ypač praktinio, diskurso problemas“ (Martynas Endrijaitis, 2015, p. 6), o vis dar esantis mokslinių šaltinių trūkumas MTEP mokesčio lengvatų tema pagrindžia šį teiginį. Todėl šiame darbe atskleidžiami svarbiausi mokesčio lengvatų MTEP reglamentavimo ir taikymo aspektai, palyginamos Lietuvos MTEP lengvatos su užsienio valstybių taikomomis lengvatomis MTEP veiklai.

Metodai.

Aukščiau nustatytiems uždaviniams įgyvendinti darbe naudojami įvairūs metodai. Siekiant nuoseklaus tyrimo, šiame darbe naudojamas lyginamasis metodas, kuriuo lyginamos PMĮ įtvirtintos lengvatos MTEP su kitų ES valstybių MTEP skatinančiomis mokestinėmis priemonėmis, norint ne tik apibrėžti Lietuvos padėtį ES kontekste, tačiau kartu siūlant atsižvelgti į gerąją kitų valstybių praktiką, apsvarstyti atitinkamų mokestinių priemonių patobulinimą arba inkorporavimą į Lietuvos mokesčių teisinį reglamentavimą. Analitiniu-aprašomuoju metodu yra vertinamas ES, EBPO ir Lietuvos teisės aktų, rekomendacijų bei mokslinės literatūros turinys, analizuojami institucijų sprendimai ir teismų praktika. Be to, nagrinėjant teisės aktų turinį naudojamas ir teleologinis teisės aiškinimo metodas, kuriuo tiriami Lietuvos mokesčių įstatymų bei konkrečių mokesčių teisės normų tikslai. Taip pat šiame magistro darbe yra naudojamas ir aprašomasis (teisės aiškinimo) metodas, kurio pagalba aprašomi ir aiškinami mokesčių teisės aktai, teisės aiškinimo aktai.

Galiausiai, pasitelkiant loginio tyrimo metodą yra įvertinama konkrečių MTEP lengvatų pagrįstumas bei mokesčių mokėtojų gaunama nauda.

Svarbiausi šaltiniai.

Darbo objektas lemia, jog pirminiai šaltiniai yra galiojantys Lietuvos respublikos įstatymai, reglamentuojantys MTEP, t. y. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas taip pat Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas bei tarptautiniai šaltiniai tokie kaip – ES pirminė ir antrinė teisė, EBPO Frascati vadovas ir kiti EBPO specialieji šaltiniai. Be to, darbe reikšmingi tiek poįstatyminiai teisės aktai, įskaitant Vyriausybės nutarimus bei MITA direktoriaus įsakymus, tiek teisės aiškinimo aktai, svarbiausi jų – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, MITA rekomendacijos bei išvados dėl MTEP mokesčio lengvatų. Svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, jog šiame darbe analizuojama Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos praktika. Apibrėžiant darbo aktualumą, minėta, kad Lietuvoje nėra mokslinių darbų ir tyrimų, kurie atskleistų šiame darbe iškeltus tikslus ir uždavinius. Todėl šiame darbe vadovaujamosi užsienio mokslinė literatūra, nagrinėjančia MTEP mokesčio lengvatas. Ir nors Lietuvos mokslinė literatūra konkrečių mokesčio lengvatų MTEP nenagrinėja, tačiau analizuojant teorinius mokesčio lengvatų klausimus vadovaujamosi B. Sudavičiaus, A. Medelienės, M. Endrijaičio bei kitų Lietuvos autorių moksliniais darbais.

1. MOKESČIO LENGVATOS, KAIP INVESTICIJŲ Į MTEP SKATINIMO INSTRUMENTAS, EUROPOS SĄJUNGOJE

1.1. Mokesčio lengvatų MTEP įtvirtinimo priežastys ir reikšmė

Prieš pradėdant analizuoti šio skyriaus temos klausimus, visų pirma, svarbu akcentuoti šios temos tarpdiscipliniškumo elementą. Mokesčio lengvatos MTEP yra viena iš fiskalinių priemonių, kuria yra siekiama didinti investicijas į MTEP veiklą, skatinti ekonomikos augimą bei tenkinti tiek tarptautinių organizacijų, tiek ES keliamus reikalavimus. Lietuvos siekis tapti Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**) nare ilgą laiką buvo vienas pagrindinių ekonominių ir politinių šalies prioritetų. Lietuva prašymą prisijungti prie EBPO pateikė dar 1996 m., o jos pilnaverte nare tapo 2018 m. liepos 5 d. Vienas iš žingsnių, siekiant tikslo tapti EBPO nare, buvo 2008 m. įtvirtintos PMĮ lengvatos MTEP veiklai. Pastarųjų reglamentavimas iš pagrindų

yra paremtas EBPO ekspertų grupės NESTI (Angl. OECD Working Party of the National Experts on Science and Technology Indicators) paruoštu EBPO Frascati vadovu (Angl. OECD Frascati Manual) (toliau – **Frascati vadovas**). Be to, Lietuva, kaip viena iš ES valstybių narių, turi užtikrinti, jog jos tikslai ir interesai darniai koreliuos su ES keliamais tikslais ir interesais (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012), vienas iš jų būtent ir yra investicijos į MTEP veiklą (2020 m. Europa – pažangaus, tvaraus..., 2010). Akivaizdu, jog PMĮ lengvatų MTEP veiklai įtvirtinimas nėra tik teisės mokslo klausimas, ši tema glaudžiai susijusi tiek su ekonomikos, tiek su politologijos mokslais. Šis ryšys yra būdingas ne tik šios temos kontekste, kadangi apskritai apmokestinimo temos yra sudėtingos ir įdomios tuo, kad jos yra įvairių socialinių mokslų įtakos sferoje (Gediminas Užubalis, 2012, p. 10). Šį ryšį analizuoja ir daugelis užsienio mokslininkų, pavyzdžiui, Didžiosios Britanijos mokslininkas R. H. Coase teigia, kad „teisininkai patys paims iš ekonomikos teorijos jiems naudingą patirtį ir dėl to turės lemiamą pranašumą prieš ekonomistus, atlikdami tyrimus jiems geriau žinomose tam tikrose srityse“. Tiek minėto autoriaus, tiek ir kitų, pavyzdžiui, F. A. von Hayek, R. Dworkin, H. J. Berman, darbuose sutinkama minčių, kad tarpdiscipliniškumas, specialų ekonomikos mokslo žinių pritaikymas teisės tyrimuose skatintinas ir pagrįstas konstruktyvaus teisinio reguliavimo kūrimo bruožas (Endrijaitis, 2015, p. 29). Remianti tuo, dalis šio skyriaus koncentruota ne tik į teisinę MTEP mokesčio lengvatų pusę, tačiau nagrinėjami ir tam tikri kitų mokslo šakų aspektai. Tiksliau, MTEP mokesčio lengvatų atžvilgiu yra svarbu aptarti šios lengvatos tikslus, priežastis, skatinančias tobulinti jau esamas lengvatas, jų trūkumus bei kitų valstybių taikomas lengvatas, jų teigiamą įtaką valstybių ekonomikai ir inovatyvumui.

Valstybės tiek ES, tiek ir visame pasaulyje vis aktyviau savo nacionalinėse mokesčių sistemose inkorporuoja mokesčio lengvatas MTEP veiklai, 2020 m. pabaigos duomenimis net 32 iš 37 EBPO valstybių, siekdamos pritraukti kuo daugiau įmonių, investuojančių į MTEP plėtrą, siūlo mokesčio lengvatas vienetams, vykdančioms MTEP (OECD R&D tax incentives database..., 2021). Nors mokesčio lengvatos MTEP veiklai yra tik viena iš daugelio MTEP veiklą skatinančių priemonių, kurių imasi valstybės, tačiau remiantis tiek įmonių, tiek tarptautinių ekspertų vertinimais yra laikoma, jog mokesčio lengvatos MTEP veiklai yra viena iš efektyviausių priemonių, pritraukiančių jaunas įmones ir dideles investicijas MTEP veiklai (Jonas Vadapalas, 2016, p. 40). Be to, valstybės mokesčio lengvatas, kaip MTEP skatinimo instrumentą, renkasi dėl lengvesnio teisės normų

įtvirtinimo bei kontrolės, lyginant su kitais MTEP skatinimo instrumentais, pavyzdžiui, tiesioginėmis dotacijomis arba subsidijomis (Olena Pfeiffer et al., 2017, p. 4). MTEP veiklos svarbą ekonomikai ypatingai pabrėžia ES, po 2008 m. pasaulinės ekonominės krizės, kuri nušlavė per daugelį metų ES pasiektą ekonominę ir socialinę pažangą bei atskleidė ES struktūrinius trūkumus, ES nusprendė imtis veiksmų ir 2010 m. parengė Europos Komisijos ilgalaikę strategija: 2020 m. Europa – pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija (toliau - „**Europa 2020**“ **strategija**), kurios vienas iš penkių pagrindinių iki 2020 m. įgyvendintinų tikslų buvo investicijos į MTEP, valstybėms narėms buvo iškeltas tikslas, jog iki 2020 m. MTEP investicijų kiekis valstybėse turi pasiekti 3 proc. Bendro vidaus produkto (toliau – **BVP**) (Lietuvai buvo numatyta žemesnė riba – 1,9 proc.) (Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus..., 2017). Nors ES parengė naują strategija ateinančiam dešimtmečiui, tačiau visų pirma, yra svarbu išnagrinėti, kaip Lietuvai sekėsi įgyvendinti „Europa 2020“ strategijoje iškeltus tikslus, lyginant su kitomis ES valstybėmis narėmis. Europos Komisijos paskelbtoje 2020 m. ES inovacijų švieslentėje Lietuva pagal inovacijų išsivystymo lygį užima 19 vietą (European Innovation Scoreboard, 2020), šis rezultatas Lietuvai yra didžiausias per visą laikotarpį nuo 2012 m. (European Innovation Scoreboard, 2020). Lietuva Baltijos šalių kontekste atsiduria viduryje, Latvijai užimant 23 vietą, o tarp Baltijos šalių pirmaujanti Estija užima net 11 vietą (European Innovation Scoreboard, 2020). Akivaizdu, jog valstybės inovatyvumo lygiui įtaką daro įvairūs veiksniai, o mokesčio lengvatų MTEP veiklai egzistavimas valstybės mokestinėje sistemoje automatiškai nereiškia valstybės didesnio inovatyvumo lygio kitų valstybių kontekste, pavyzdžiui, Estija, nors ir yra laikoma inovatyviausia valstybe tarp trijų Baltijos šalių, kuri po nepriklausomybės atgavimo padarė didžiausią pažangą inovacijų srityje (Jonas Vadapalas, 2016, p. 17), tačiau ji, kitaip nei Lietuva, mokesčio lengvatų MTEP neturi. Nepaisant to, valstybių siūlomos MTEP mokesčių lengvatos privataus sektoriaus įmonėms daro teigiamą įtaką MTEP plėtrai ir padidina neefektyviai žemą privačių investicijų į MTEP lygį (Bodo Knoll et al., 2020, p. 2). Stipriosios valstybės inovatorės ES, tokios kaip: Prancūzija, Belgija, Airija ir kitos, sudariusios patrauklią mokestinę sistemą MTEP veiklai, yra akivaizdus mokesčio lengvatų MTEP veiklai veiksmingumo pavyzdys. Šių ir kitų ES valstybių geroji praktika gali būti aktuali tobulinant jau esamą Lietuvos mokesčio lengvatų MTEP veiklai sistemą.

1.2. Mokesčio lengvatos, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumento Lietuvoje

1.2.1. Mokesčio lengvatų, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumento Lietuvoje, trūkumai ir priežastys

Viena iš silpnųjų ir probleminių grandžių Lietuvoje yra laikomos MTEP išlaidos privačiame sektoriuje (R&D Tax Incentives: Lithuania, 2019). Lietuvoje MTEP veiklos pasiskirstymas tarp viešojo ir privataus sektoriaus yra labai netolygus. Lietuva viešojo sektoriaus MTEP veikloje ir aukštojo mokslo MTEP veikloje viršija ES vidurkį, kitaip tariant, Lietuva turi užtektinai resursų tiek viešajame, tiek aukštojo mokslo sektoriuje (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Nepaisant to, privačiame sektoriuje MTEP veikloje dirbančiųjų skaičius yra žemesnis nei ES vidurkis. Pagal Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2019 m. balandžio 5 d. parengtą „Lietuvos ūkio sektorių finansavimo po 2020 m. vertinimą: Mokesčio lengvatų MTEP atvejo studija“, tokie rodikliai rodo, jog vienetais, užsiimantiems produktų, paslaugų ar procesų tobulinimu, nėra galimybių taikyti mokesčio lengvatas MTEP veiklai, šios paskatos nėra pakankamos arba per daug rizikingos. Vienas iš tokių pavyzdžių yra tai, jog Lietuvoje yra mažai vienetų, kurie gali išlaikyti nuosavus darbuotojus, dirbančius su MTEP veikla net ir egzistuojant mokesčio lengvatomis MTEP (Investavimo į MTEPI..., 2017). Akivaizdu, jog didelė dalis verslo įmonių išlaidų MTEP yra skiriama tyrėjų darbo užmokesčiui (Jonas Vadapalas, 2016, p. 14), o vadovaujantis 2014 m. atliktos MTEP įmonių apklausos duomenimis, net 2 iš 3 pagrindinių veiksmų, kurie lemia įmonių pasirinkimą vykdyti MTEP veiklą, yra susiję su tyrėjų prieinamumu ir jų darbo vietos kaina (Deloitte, LT Research development survey, 2014). Lietuva, tiek siekdama mažinti vienetų mokesstinę naštą MTEP, tiek palengvinti išskirtinai MTEP veikloje dirbančių darbuotojų prieinamumą, taiko tam tikras PMĮ numatytas mokesčio lengvatas MTEP:

- 1) PMĮ 17¹ str. 1 d. numato, kad apskaičiuojant pelno mokestį, MTEP sąnaudos gali būti tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos;
- 2) PMĮ 17¹ str. 2 d. numato, kad MTEP veikloje naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudoms yra taikomi sutrumpinti normatyvai;
- 3) PMĮ 5 str. 7 d. numato, kad mokestinio laikotarpio Lietuvos įmonių ir nuolatinių buveinių pagal nustatytą formulę apskaičiuota apmokestinamojo pelno dalis iš

MTEP veikloje sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinama taikant 5 procentų pelno mokesčio tarifą.

Detaliau šios mokesčio lengvatos bei jų reglamentavimo ir taikymo ypatumai Lietuvoje aptariami trečioje magistro darbo dalyje. Ir nors lengvatos MTEP veiklai Lietuvoje egzistuoja, jų populiarumas nėra didelis. Tai yra ne tik dėl to, jog PMI lengvatos MTEP nėra pakankamai viešinamos ir populiarinamos (Investavimo į MTEPI..., 2017), tačiau taip pat ir dėl to, jog:

1. Įmonės, siekiančios pasinaudoti PMI įtvirtintomis lengvatomis MTEP, susiduria su didele administracine našta, t. y. tiek PMI, tiek 2008 m. lapkričio 19 d. Vyriausybės nutarime Nr. 1183 „Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo“ įtvirtintas reglamentavimas suponuoja, jog MTEP veikla turi būti plėtojama kaip projektinė veikla, o vienetas turi turėti MTEP darbų dokumentaciją, sąnaudas pagrindžiančius dokumentus ir kita. Šios administravimo išlaidos reikalauja didelių resursų, kurie ypatingai apsunkina jaunų ir mažų įmonių galimybes pasinaudoti MTEP mokesčio lengvatomis, kuriems bet kokia papildoma administracinė našta yra reikšminga (Investavimo į MTEPI..., 2017);
2. Pasauliniu mastu atlikti tyrimai rodo, kad mokesčių lengvatos MTEP veiklai paprastai yra naudingos tik didesnėms ir jau įsitvirtinusioms įmonėms, kurios vykdo pelningą veiklą. Tuo tarpu naujoms, mažoms ir vidutinio dydžio įmonėms, kurios negeneruoja didelio pelno, ši lengvata nėra paranki (Maximising the benefits of R&D..., 2013). Šie tyrimai visiškai atspindi ir Lietuvoje egzistuojančių mokesčio lengvatų MTEP problemą;
3. Vienetai, siekiantys pasinaudoti MTEP lengvata nėra užtikrinti, jog Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – **VMI**) nenuginčys lengvatos taikymo individualiu atveju, kas, atsižvelgiant į pasiruošimo lengvatos taikymui skiriamus resursus, būtų nuostolinga (Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus..., 2017).

1.2.2. Mokesčio lengvatų MTEP skatinimo priemonės Lietuvoje

Lietuvoje už inovacijų plėtrą, naujų technologijų atsiradimui reikalingų MTEP politiką atsakinga institucija Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra (toliau – **MITA**) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. birželio 6 d. nutarimu Nr. 650 „Dėl rekomenduojamos

mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo“ (toliau – **MTEP etapų klasifikacijos aprašas**) buvo įtvirtinta kaip atsakinga institucija, kuri vieneto arba mokesčių administratoriaus prašymu neatlygintinai vertina bei teikia išvadas dėl vieneto vykdomos veiklos priskyrimo MTEP. Vienetas, gavęs MITA patvirtinimą, jog jo veikla yra laikoma MTEP, gali būti užtikrintas, jog VMI nekvestionuos jo veiklos atitikimo MTEP vertindama PMĮ lengvatų MTEP veiklai pagrįstumą (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Nepaisant to, jog ši paslauga neatlygintinė, vienetų aktyvumas naudojantis šia paslauga nėra didelis, pavyzdžiui, 2019 m. tik 26 vienetai kreipėsi į MITA dėl jų vykdytos MTEP veiklos identifikavimo, pateikdami 52 paraiškas (2019 metų veiklos ataskaita, 2020). MITA, reaguodama į tokį mažą įmonių aktyvumą bei jau aukščiau nurodytas konkrečias problemas, ėmėsi veiksmų. Nuo 2020 m. vasario 10 d. įsigaliojusi nauja Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktoriaus 2012 m. liepos 16 d. įsakymo Nr. 2V-72 „Dėl Ūkio subjektų vykdomų veiklų priskyrimo moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai vertinimo tvarkos aprašo bei Rekomendacijų dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros procesų dokumentavimo patvirtinimo“ (toliau – **MTEP vertinimo ir dokumentavimo tvarkos aprašas**) redakcija numato galimybę vertinti ne tik įvykdytą, bet ir šiuo metu vykdomą ar tik planuojamą vykdyti MTEP veiklą, t. y. ankstesnioji minėto įsakymo redakcija numatė galimybę įvertinti tik jau užbaigtą vieneto MTEP projektą. Toks pakeitimas turėtų būti vertinamas teigiamai, kadangi prieš tai galiojęs reguliavimas neveikė kaip skatinamoji priemonė įmonėms investuoti ir vystyti naujus produktus (paslaugas), nes įmonė prieš pradėdama (ar svarstydamą pradėti) MTEP negalėjo būti užtikrinta, kad jos vykdoma veikla laikoma MTEP (Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus..., 2017). Naujasis reglamentavimas padės įmonėms jaustis saugiau bei kartu užtikrinčiau dėl PMĮ įtvirtintų lengvatų MTEP taikymo galimybės. Visų antra, analizuojamo MITA direktoriaus įsakymo 2020 m. pakeitimais buvo nuspręsta įtvirtinti inovatyvios įmonės statusą, kuris automatiškai reiškia, jog vienetas yra pats pajėgus identifikuoti veiklą kaip MTEP (Dėl Ūkio subjektų vykdomų..., 2012). Vienetui, siekiančiam šio statuso, yra keliamas reikalavimas būti įdarbinus ne mažiau kaip 2 darbuotojus, kurie būtų įtraukti į MITA ekspertų duomenų bazę ir kurių mokslinių tyrimų sritis ir kryptis atitiktų įmonės veiklos mokslinių tyrimų sritį ir kryptį (Dėl Ūkio subjektų vykdomų..., 2012). Svarbu atkreipti dėmesį, jog inovatyvios įmonės statuso suteikimas yra prilyginamas MITA išvadai dėl ūkio subjekto veiklos priskyrimo MTEP ir yra taikomas tik siekiant pasinaudoti pelno mokesčio lengvatomis MTEP veiklai (Dėl Ūkio subjektų vykdomų..., 2012). Atsižvelgiant į tai, šį

statusą turinčiai įmonei nereikia papildomai kreiptis į MITA dėl veiklos priskyrimo MTEP, įmonė tai gali padaryti savo viduje, atitinkamai, taip yra sutaupomi resursai, be to, tai yra pakankamas pagrindas VMI nekvestionuoti įmonės vykdytą MTEP veiklą (Valstybės investicijos į mokslinius tyrimus..., 2017). Šis naujas reglamentavimas yra patvirtintas kitų valstybių geraja praktika, atitinkamai, jis turėtų paskatinti vienetų investicijas į MTEP.

Ir nors pastarųjų metų pakeitimai yra kur kas palankesni įmonėms, siekiančioms pasinaudoti MTEP mokesčio lengvatomis, lyginant su prieš tai galiojusiū teisiniu reglamentavimu, tačiau be to yra svarstybinos ir kitos papildomos skatinimo priemonės, kurios nėra susijusios su naujų mokesčių priemonių inkorporavimu:

1. Sumažinti administracinę naštą jaunoms, mažoms ir vidutinėms įmonėms, t. y. minėtų vienetų atžvilgiu atsisakyti visų ar kai kurių MTEP darbų dokumentacijų reikalavimų arba juos sumažinti (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Žinoma, toks reglamentavimas turėtų apibrėžti aiškias ribas bei reikalavimus, pavyzdžiui, pasitelkus jau įtvirtintą inovatyvios įmonės statusą, leidžiant jaunoms, mažoms ir vidutinėms įmonėms, turinčioms šį statusą nepildyti MTEP darbų dokumentacijų arba sumažinti šių reikalavimus. Pavyzdžiui, Prancūzijoje jau kurį laiką yra taikoma jaunos inovatyvios įmonės (pranc. Jeunes Entreprises Innovantes) (toliau – **JEI**) schema, kuri yra tiek EBPO, tiek ES mastu pripažinta pavyzdine, įtvirtina JEI statusą, kurį turinti įmonė gali automatiškai pasinaudoti atitinkamomis mokesčinėmis priemonėmis. Šiam statusui yra taikomi keli reikalavimai, tokie kaip: įmonė turi būti jaunesnė nei 8 metų, būti nepriklausoma, praktikuokite autentišką, novatorišką verslą, bent 15 proc. veiklos išlaidų turi būti skirtos MTEP veiklai, t. y. reikalavimams pagrįsti vienetas neturi pateikti detalių MTEP išlaidų ataskaitų, o tai palengvina pastarųjų administracinę naštą. Atitinkdama šiuos kriterijus įmonė automatiškai gali naudotis mokesčio kredito lengvata (A Study on R&D Tax..., 2014). Aptarus tiek Lietuvoje įtvirtintą inovatyvios įmonės statusą, tiek Prancūzijos JEI, akivaizdu, jog nors abi lengvatos iš esmės įtvirtina atitinkamą įmonės statusą, kuris suteikia papildomas naudas, tačiau tiek tikslai, tiek reikalavimai šiam statusui skiriasi. Esminis skirtumas – Prancūzija koncentruojasi į jaunų inovatyvių įmonių skatinimą plėtoti MTEP, be to, įmonės yra atleidžiamos nuo didelę administracinę naštą sudarančio MTEP išlaidų ataskaitų pildymo ir pateikimo. Kaip ir minėta aukščiau, Lietuvoje didele

problema yra laikoma mokesčio lengvatų komplikuotas prieinamumas mažoms, vidutinėms bei jaunoms įmonėms, kurį sukelia MTEP dokumentacijų našta, reikalaujanti žymių finansinių ir žmogiškųjų resursų (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019);

2. Įtvirtinti galimybę kreiptis dėl išankstinio vieneto veiklos įvertinimo ir MTEP lengvatos taikymo (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Pavyzdžiui, Ispanijoje subjektai, siekiantys pasinaudoti mokesčio lengvata MTEP, gali kreiptis iš anksto dėl MTEP išlaidų patvirtinimo. Tai yra įprastas mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimas, kuris turi būti sudaromas prieš pradėdant MTEP projektą ir kurio turi laikytis abi šalys. Ši praktika leidžia įmonei būti užtikrintai, jog jos vykdomai veiklai ateityje bus suteikta mokesčio lengvata MTEP (Worldwide R&D Incentives..., 2020). Lietuvoje mokesčių administratorius, tikrindamas įmones, taikančias MTEP lengvatas, gali pripažinti veiklą kaip neatitinkančią MTEP ir paneigti MTEP lengvatų taikymą, kas prisideda prie mažo skaičiaus įmonių, besinaudojančių lengvata (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Tačiau ši problema galėtų būti sprendžiama pasinaudojus MAĮ 37¹ str. įtvirtintu institutu – prašymu pritarti vieneto siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, kurio pagrindu mokesčių administratorius, vykdydamas patikrinimus, nekvestionuotų akivaizdžiai MTEP kriterijus atitinkančios vieneto veiklos (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Be to, toks reglamentavimas reikalautų kelti VMI specialistų kompetenciją MTEP srityje arba pradėti glaudesnę MITA ir VMI bendradarbiavimą. Tačiau tokia priemonė, suteikianti tiesioginį mokesčių administratoriaus patvirtinimą, turėtų reikšmingai prisidėti prie didesnio skaičiaus įmonių, kurios taikytų MTEP lengvatą (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019).

1.2.3. Mokesčio kreditas, kaip MTEP skatinimo priemonė Lietuvoje

Lietuva, atsižvelgusi į užsienio valstybių gerąją praktiką, taip pat galėtų svarstyti įtvirtintų lengvatų MTEP veiklai praplėtimą naujomis lengvatomis. Lietuvos rodikliai, lyginant su kitomis ES valstybėmis narėmis, nėra prasti, tačiau didelis atotrūkis nuo kitų ES valstybių narių verslo investicijų MTEP srityje yra žymus, aukštą vertę kuriančių ir į mokslo bei technologijų eksperimentinę plėtrą investuojančių kompanijų pritraukimas nėra sklandus

(Jonas Vadapalas, 2016, p. 1). Lietuva, norėdama įsitvirtinti tarp inovatyviausių valstybių, turi ir toliau gerinti mokesčių sistemos patrauklumą MTEP veiklą vykdančioms vienetams. Kaip tokia priemonė galėtų būti svarstomas mokesčio kreditas. Šios mokesčio lengvatos rūšies Lietuva netaiko, tačiau tiek ekonomikos mokslo atstovų darbuose, tiek MITA išvadose dažnai yra pastebimi siūlymai inkorporuoti mokesčio kreditą ir į Lietuvos mokesčių teisės sistemą. Todėl aktualu aptarti ne tik kokią teigiamą įtaką galėtų padaryti šios mokesčio lengvatos rūšies įtvirtinimas, tačiau išanalizuoti mokesčio kredito sampratą ir esminius elementus, kartu nagrinėti ir gerąją užsienio šalių praktiką, taikant mokesčio kreditą.

Mokesčio kreditas – tai verslo subjekto atskirų mokamų mokesčių (pelno, pajamų) sumos sumažinimas tam tikru dydžiu (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Prancūzijoje šis mokesčio lengvatos tipas buvo pradėtas taikyti dar 1983 m., kuomet pastebėjusi pažangumo stygių, Prancūzija susidūrė su privataus sektoriaus išlaidų MTEP situose trūkumu, problema, su kuria šiuo metu tenka susidurti ir Lietuvai. Mokesčio kreditas šiuo metu yra populiariausia MTEP mokesčio lengvatų rūšis (A Study on R&D Tax..., 2014). Todėl yra aktualu išnagrinėti, kaip veikia mokesčio kreditas valstybėse, kurios sėkmingai jį taiko bei kokią įtaką ši mokesčio lengvata daro, kodėl Lietuvos specialistai, nagrinėdami MTEP skatinimo priemones, pabrėžia mokesčio kredito įtvirtinimo svarbą Lietuvoje.

Žinoma, svarbu pabrėžti, jog mokesčio kredito MTEP, kaip ir bet kokios kitos lengvatos, veiksmingumas labai priklauso nuo pačios lengvatos įgyvendinimo konkrečioje valstybėje (A Study on R&D Tax..., 2014). Tačiau atlikti tyrimai rodo, kad mokesčio kreditas, kaip mokesčio lengvata MTEP veiklai, išsiskiria tuo, jog skatina investuoti į MTEP jaunas įmones, negeneruojančias ar generuojančias neženklų pelną, nes jos ypač jautrios apyvartinio kapitalo trūkumui, kurį iš dalies sprendžia mokesčio kreditas (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). ES Komisija pateikė nuomonę, jog būtent jaunos įmonės ir startuoliai ateityje bus aktyviausi inovacijų skatintojai (A Study on R&D Tax..., 2014). Todėl valstybės turi imtis tokių priemonių, kurios skatintų jaunas ir inovatyvias įmones investuoti į MTEP veiklą, nes pastarosios, tikėtina, labiausiai prisidės prie inovacijų valstybėje kūrimo ir ekonomikos lankstumo. Vienos valstybės kuria mokesčines schemas, kurios yra išskirtinai koncentruotos į jaunas įmones, pavyzdžiui, jau minėtas Prancūzijoje taikomas mechanizmas JEI, kuris taip pat suteikia mokesčio kreditą išskirtinai JEI kriterijus atitinkančioms jaunoms, inovatyvioms įmonėms arba naudoja

bendrają mokesčio kredito schemą, kuri, kaip jau minėta, taip pat yra patraukli tiek jauniems bei inovatyviems, tiek ir dideliems vienetams. Airija, kuri Pasaulio Banko pateikiamuose reitinguose ne vienerius metus turi puikius rezultatus kaip valstybė, kurioje yra lengva pradėti verslą, o mokesčių sistema yra viena patraukliausių Europoje, dar nuo 2004 m. inkorporavo mokesčio kreditą į savo teisės aktus, konkrečiai į finansų aktą (angl. Finance Act), siekdama pritraukti privačias investicijas į MTEP (Economic Evaluation of the R&D Tax Credit, 2016). Airijoje siūlomas mokesčio kreditas privačioms įmonėms yra laikomas vienas palankiausių pasaulyje. Iš pradžių ši mokesčio lengvata buvo taikoma mažesne apimtimi, t. y. tik išlaidų MTEP padidėjimui per bazinius metus (Joint Response by Forfá..., 2013), tačiau 2012-2015 m. periode, įtvirtinus atitinkamus teisės aktų pakeitimus, buvo pereita prie visos apimties mokesčio kredito schemos (angl. full-volume scheme), kuri lėmė tai, jog visoms MTEP išlaidoms yra taikomas mokesčio kreditas, t. y. kiekvienam išleistam eurui. Tokia schema turi teigiamų, tačiau tuo pačiu ir neigiamų pasekmių. Visų pirma, MTEP veiklą vykdančioms vienetams, kurie nori pasinaudoti mokesčio kreditu, šis pakeitimas leidžia sutaupyti administraciniams išlaidoms, tačiau tuo pačiu ši schema leidžia plėtotis ir neefektyvumui, kadangi suteikia galimybę lengvatą pritaikyti ir tai veiklos daliai, kurią sudaro ir jau egzistavusi MTEP (Economic Evaluation of the R&D Tax Credit, 2016). Kalbant apie pačią lengvatą, MTEP mokesčio kreditu gali pasinaudoti visos Airijos įmonės, kurios vykdo kvalifikuotą MTEP veiklą Airijoje arba Europos ekonominėje erdvėje. Reikalavimus atitinkančios įmonės gali gauti 25% dydžio mokesčio kreditą visoms reikalavimus atitinkančioms MTEP išlaidoms, be to, įmonėms papildomai yra leidžiamas 12,5% dydžio mokesčių atskaitymas. Tai reiškia, kad įmonės, vykdančios MTEP veiklą, gali reikalauti grąžinti 37,50 EUR nuo kiekvienų 100 EUR vertės MTEP išlaidų. Taigi faktiškai MTEP mokesčio kreditas sumažina tikrąsias MTEP išlaidas iki 37,5% (Economic Evaluation of the R&D Tax Credit, 2016). Kreditas gali būti pervestas įmonėms grynaisiais, tačiau taip pat mokesčio kreditas gali būti pervestas pagrindiniams darbuotojams. Tai yra dar vienas mokesčio kredito ypatumas Airijoje – įmonės, besiremamos teisės aktų numatytais reikalavimais, gali papildomai atsilyginti savo darbuotojams, kurių bent 50% darbo sudaro funkcijos, susijusios su MTEP, t. y. dalis mokesčio kredito gali būti skirta darbuotojams, sumažinant paties darbuotojo mokamą pajamų mokestį iki tam tikros įstatyme numatytos ribos (Joint Response by Forfá..., 2013). Jei įmonė einamuoju ar praėjusiu mokestiniu laikotarpiu neturi mokestinių įsipareigojimų, ji gali reikalauti grąžinti MTEP mokesčio kreditus trimis vienodomis dalimis per trejų metų laikotarpį. Kitu atveju mokesčio kreditas padengia būsimus

mokestinius įsipareigojimus (Joint Response by Forfá..., 2013). Įtvirtinus mokesčio kreditą Airijoje, ši mokesčių lengvata susilaukė didelio populiarumo, nuo 2004 iki 2014 m. įmonių, siekiančių pasinaudoti šia lengvata, skaičius išaugo net dešimt kartų (Economic Evaluation of the R&D Tax Credit, 2016). MTEP veiklą vykdančių įmonių skaičius nuo 2003 m. iki 2012 m. padidėjo net 23 proc., šiame kontekste itin žymus mažų įmonių prieaugis, o vidinių išlaidų MTEP veiklai proporcijos taip pat ženkliai išaugo po mokesčio kredito įtvirtinimo (Joint Response by Forfá..., 2013). Dar 2013 m. atliktos vienetų, kurie atlieka MTEP, apklausos išvados parodė, jog 87% lengvata pasinaudojusių įmonių padidino išlaidas MTEP veiklai, o 60% apklaustųjų teigė, kad tuo atveju, jei mokesčio kreditas neegzistuotų, jie būtų investavę mažiau, net 27% apklaustųjų nurodė, kad būtų pasirinkę kitą valstybę vykdyti MTEP projektus (Review of Ireland's Research..., 2013). Airijos duomenimis, kiekvienas valstybės investuotas euras į mokesčio kredito lengvatą, privačių vienetų išlaidas padidino trimis eurai (Jonas Vadapalas, 2016, p. 41). Airijoje inkorporuota mokesčio kredito sistema panašiu principu veikia ir kitose valstybėse, tačiau skiriasi mokesčio kredito apimtis, pavyzdžiui, Prancūzija siūlo 30%, Danija 22%, Italija 25% mokesčio kreditus (Measuring Tax Support..., 2018).

Išanalizavus pavyzdį, kaip Airijoje veikia mokesčio kreditas, panašu, jog tai yra didelė valstybių investicija. Tačiau atsižvelgus į tai, jog mokesčio kreditas tarp valstybių yra itin populiarus ir gyvuoja ilgą laiką, indikuoja šios mokesčio lengvatos naudą pritraukiant privačias investicijas į MTEP. Mokesčio kreditas, kaip vidinių įmonės išlaidų MTEP skatinimo priemonė, galėtų būti ir problemos sprendimo būdas Lietuvoje. EBPO 2019 m. vertinimu buvo nustatyta, jog Lietuvoje mokesčio lengvatų MTEP veiklai „dosnumas“ mažai pakito nuo mokesčio lengvatų atsiradimo (t. y. 2008 m.) (R&D Tax Incentives: Lithuania, 2019). Tame pačiame tyrime buvo vertinama ir valstybės pagalba MTEP veiklą vykdančioms įmonėms, įskaitant mokesčio lengvatas, o EBPO valstybių kontekste Lietuva gerokai atsiliko nuo vidurkio. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigtina, jog mokesčio kreditas galėtų būti vienos iš didžiausių MTEP veiklos Lietuvoje problemos – privačių investicijų į MTEP veiklą, ypač jaunų ir mažesnių vienetų, investavimo į MTEP – sprendimo būdų.

2. MOKSLINIŲ TYRIMŲ IR EKSPERIMENTINĖS PLĖTROS (MTEP) SAMPRATA

Mokesčio lengvatos MTEP – objektinės lengvatos, kurios yra nustatomos apmokestinamojo objekto atžvilgiu (Medelienė et al., 2011, p. 95), kas reiškia, jog teisę į mokesčio lengvatą įgyja asmuo, kuris vykdo MTEP veiklą. Atsižvelgus į aptariamų lengvatų rūšį, akivaizdu, jog lengvatos taikymui yra būtina tiksliai identifikuoti, kas yra laikoma MTEP. Svarbu pabrėžti, jog šis klausimas yra pakankamai komplikotas, o siekiant tinkamai jį išnagrinėti, būtina pastarąjį išskirti į tris dalis. Visų pirma, nustatyti MTEP apibrėžimą, visų antra, identifikuoti MTEP taikomus kriterijus, galiausiai, aptarti susijusią veiklą, kuri nėra laikoma MTEP.

2.1. MTEP apibrėžimas

Nors pagrindinės idėjos, susijusios su MTEP valdymu, buvo aprašytos dar 1643 m. Francio Bacoko veikale „Naujoji Atlantida“, tačiau visuotinai yra laikoma, jog MTEP veiklos formalizavimas buvo pradėtas 19 amžiaus antroje pusėje, įsismarkavus pramonės revoliucijai. Nors MTEP veiklos atsiradimo momentas ir gali būti kvestionuojamas, tačiau akivaizdu, jog pirminės MTEP apraiškos egzistavo jau daugiau nei prieš šimtmetį. Nepaisant to, panašu, jog šiuo metu nėra bendro sutarimo dėl MTEP apibrėžimo bei specifinių MTEP rūšių. Vienas pagrindinių ir Lietuvai reikšmingiausių šaltinių MTEP kontekste neabejotinai yra Frascati vadovas. Šis šaltinis yra pagrindinis ir analizuojant MTEP apibrėžimą, kadangi ruošiant pirminį šio žinyno leidimą 1963 metais (kiti atnaujinti žinyno leidimai buvo parengti 1970, 1976, 1981, 1994, 2002 ir 2015 metais) jame buvo suformuota ir MTEP sąvoka (Benoît Godin, 2008, p. 39). Frascati vadovas laikomas pirminiu šaltiniu, kurio pagrindu buvo vystomos kitos MTEP sampratos (Mutual Learning Exercise, 2016). Lietuvoje šis šaltinis taip pat yra laikomas MTEP reglamentavimo pagrindu. Lietuva, remdamasi 1994 m. Frascati vadovu pirmą kartą MTEP apibrėžimą inkorporavo ir į Lietuvos teisės aktus – 2002 m. Lietuvos respublikos mokslo ir studijų įstatyme (toliau – **Mokslo ir studijų įstatymas**), kuris yra aktualus nagrinėjamų pelno mokesčio lengvatų kontekste, kadangi PMĮ 2 str. 18 p. numato, kad pelno mokesčio prasme Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė veikla yra suprantama taip, kaip ši sąvoka yra apibrėžta Mokslo ir studijų įstatyme.

Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta aukščiau, natūraliai kyla klausimas, ar MTEP apibrėžimas nuo pirmojo Frascati vadovo sukūrimo iki naujausiojo išleidimo turi esminių

pakeitimų, vis dėlto šiuos du šaltinius skiria daugiau nei 50 metų. Nors naujausiame 2015 m. Frascati vadovo leidime yra teigiama, jog MTEP bei kiti šios veiklos komponentų apibrėžimai atlaikė laiko išbandymą, tačiau akivaizdu, jog per šį penkiasdešimtmetį technologijos vystėsi išpūdingu greičiu, o pasaulis susidūrė su trečiąją bei ketvirtąją pramonės revoliucijomis, kas nepaneigiamai darė įtaką ir Frascati vadovo turiniui, atliekant tiek originalaus teksto taisymą, tiek keletą išorinių patobulinimų, įskaitant MTEP apibrėžimą (Djellal F. et al., 2003, p. 9). 2015 m. atliekant Frascati vadovo pakeitimus buvo atsižvelgta į tai, jog valstybės Frascati vadove pateiktą MTEP apibrėžimą naudoja ne tik statistinių duomenų tikslais, tačiau taip pat ir formuodamos teisinį MTEP apibrėžimą nacionalinėse teisės normose, t. y. formuodamos MTEP apibrėžimą mokesčio lengvatų tikslais (Mutual Learning Exercise, 2016). MTEP apibrėžimo pokyčiai atsispindėjo ir Lietuvos reglamentavime, nuo 2017 m. sausio 1 d. įsigaliojus naujai Mokslo ir studijų įstatymo redakcijai, buvo patikslinta ir MTEP sąvoka, remiantis nauja 2015m. Frascati vadovo redakcija. Atitinkamai, toliau nagrinėjant MTEP sampratą remiamasi naujausiu 2015 m. Frascati vadovo leidimu, siekiant pateikti aktualų MTEP apibrėžimą bei jo sudėtinius elementus.

Taigi, Frascati vadovas pateikia šį mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apibrėžimą – tai kūrybiškas ir sistemingas darbas, atliekamas siekiant plėsti turimas žinias, įskaitant žinias apie žmoniją, kultūrą ir visuomenę, ir rasti naujų tokių žinių pritaikymo būdų (Frascati vadovas, 2015). Kitas be galo svarbus aspektas, kurį numato Frascati vadovas – veiklos rūšys, kurias apima MTEP sąvoka. Šios yra išskiriamos trys: fundamentiniai moksliniai tyrimai, taikomieji tyrimai bei eksperimentinė plėtra. Toliau aptariamas kiekvienas iš jų:

1. Fundamentiniai tyrimai - tai bandomoji arba teorinė veikla, vykdoma, pirmiausia, siekiant įgyti naujų žinių apie reiškinio esmę ir stebimus faktus, nenumatant jokio konkretaus jų praktinio taikymo ar naudojimo (Frascati vadovas, 2015). Šio apibrėžimo esminis elementas, skiriantis fundamentaliuosius tyrimus nuo kitų MTEP veiklos rūšių, yra reikalavimo praktiškai pritaikyti ar panaudoti veiklos rezultatus nebuvimas. Todėl įprastai fundamentalių tyrimų rezultatas netampa rinkos objektu, tačiau yra panaudojami kituose moksliniuose projektuose. Fundamentiniai tyrimai taip pat yra išskiriami į dvi smulkesnes kategorijas:

- grynai fundamentiniai tyrimai, kurių pagrindinis ir vienintelis tikslas yra žinių pažanga, tačiau šie tyrimai nėra orientuoti į ekonominę ar socialinę naudą, ar pritaikyti rezultatus atitinkamoms problemoms spręsti (Frascati vadovas, 2015).
- tiksliniai fundamentiniai tyrimai, kitaip nei minėti prieš tai, yra daromi su tikslu įgyti plačią žinių bazę, kurios pagrindu bus galima išspręsti tam tikras problemas (Frascati vadovas, 2015).

Fundamentinių tyrimų samprata valstybėms dažniausiai nesukelia jokių neaiškumų, ne išimtis ir Lietuva (Mutual Learning Exercise, 2016).

2. Taikomieji moksliniai tyrimai – tai originalus tyrimas, atliekamas naujoms žinioms įgyti ir nukreiptas, visų pirma, į specifinių praktinių tikslų pasiekimą ar uždavinių įgyvendinimą (Frascati vadovas, 2015). Taikomieji tyrimai pasižymi tuo, jog šie, kitaip nei fundamentiniai tyrimai, naudoja jau turimas žinias užsibrėžtam tikslui pasiekti. Taikomaisiais tyrimais dažniausiai yra siekiama nustatyti, kaip realiai galima pritaikyti ir panaudoti fundamentinių tyrimų metu gautus duomenis arba turint konkrečius tikslus nustatyti naujus metodus ar būdus.

Taikomųjų tyrimų sąvoka, taip pat kaip ir fundamentinių tyrimų sąvoka, yra nekomplikuota (Mutual Learning Exercise, 2016).

3. Eksperimentinė plėtra – tai mokslinių tyrimų ir praktinės patirties pagrindu sukauptu pažinimu pagrįsta sisteminga veikla, leidžianti įgyti papildomų žinių, tiesiogiai prisidedančių kuriant naujus produktus ar procesus, ar juos tobulinant (Frascati vadovas, 2015). Ši MTEP veiklos rūšies samprata šiuo metu yra aktualiausia ir prieštaringiausiai vertinama dėl plačios lingvistinės interpretacijos galimybės. Kaip ir minėta aukščiau, 2015 m. buvo atlikti Frascati vadovo pakeitimai, kurie lėmė būtent šios – eksperimentinės plėtros sąvokos pokyčius. Kitaip nei prieš tai buvusioje eksperimentinės plėtros sąvokoje, ši eksplicitiškai įtvirtina, kad MTEP veikla turi leisti įgyti papildomų žinių (angl. additional knowledge) (Frascati vadovas, 2015). Anksčiau reikalavimas leisti įgyti papildomų žinių nebuvo lingvistiškai įtvirtintas Frascati vadove, tačiau buvo laikomas MTEP, kaip pirminės sąvokos, dalimi, o naujoji Frascati vadovo redakcija šį požymį išskirtinai priskiria Eksperimentinei plėtrai (t. y. numato tai eksperimentinės plėtros apibrėžime) (Mutual Learning Exercise, 2016). Nors šis

apibrėžimas ir kelia prieštaringų diskusijų, tačiau toks sąvokos detalizavimas turi loginę prasmę, šis padeda atskirti MTEP veiklą nuo inovacijų sampratos. Paskutinioji MTEP veiklos rūšis – eksperimentinė plėtra yra lengvai painiojama su inovacijomis, o kaip jau buvo minėta – tai nėra tapatu (Frascati vadovas, 2015). Naujas Frascati vadove įtvirtintas eksperimentinės plėtros apibrėžimas padeda atskirti šiuos du procesus. Pertvarkant formuluotę aiškiai nurodoma, kad naujo produkto, paslaugos ar proceso pagerinimas savaime nėra laikomas MTEP, tačiau naujų žinių ar patirties kūrimo procesas arba parodymas, kad esamos žinios gali būti naudojamos nauju būdu, yra laikoma MTEP (Mutual Learning Exercise, 2016). Sąvokos pakeitimas atnaujintame Frascati vadove iškelia dar vieną svarbų klausimą, kas yra laikoma tomis papildomomis žiniomis. Ar naujos žinios konkretaus vieneto veikloje yra pakankamas pagrindas atitikti papildomų žinių reikalavimą, ar tai turi būti papildomos žinios pramonės šakai ar pasauliui? Frascati vadove yra numatyta, jog naujumas turi pasireikšti pramonės šakos lygmeniu, tačiau vėlgi, kiekviena valstybė gali numatyti skirtingą reglamentavimą šiuo klausimu (Mutual Learning Exercise, 2016). Lietuva taip pat pasirinko plačiai pripažintą požiūrį, jog naujumas turi pasireikšti pramonės šakos lygmeniu, plačiau tai aptarta nagrinėjant MTEP taikomus kriterijus, konkrečiai – naujumo kriterijų. Taigi, grįžtant prie eksperimentinės plėtros sampratos, Frascati vadovas teigia, jog ši apima naujų produktų, paslaugų ar procesų kūrimo veiklą, bet eksperimentinės plėtra nėra tas pats kas „produkto kūrimas“. Eksperimentinė plėtra indikuoja tik vieną iš produkto kūrimo etapų – faktišką bendrų žinių pritaikomumo patikrinimą, atitinkant konkrečią paskirtį, kuris reikalingas sėkmingam produkto užbaigimui. Pavyzdžiui, kompiuterio gaminimo procese nusprendžiama pritaikyti naujas technologijas ir jas išbandyti – šis etapas būtų laikomas eksperimentine plėtra. Tuo tarpu produkto kūrimas apima visus gamybos etapus, įskaitant eksperimentinę plėtra, jei tokia yra pasirenkama vystyti (Frascati vadovas, 2015).

Šios pagrindinės nuostatos, apibrėžiančios, kas yra MTEP, be abejonės, yra svarbios ir kalbant apie pelno mokesčio lengvatas asmenims, vykdančioms MTEP Lietuvoje, kadangi iš esmės Lietuva MTEP srityje be išlygų remiamasi EPBO Frascati vadove numatyta praktika, įskaitant ir MTEP sąvokos bei MTEP veiklos rūšių apibrėžimus (Dėl Ūkio subjektų vykdomų..., 2012). Kaip ir minėta aukščiau, pats PMĮ apibrėžimo, kas yra laikoma MTEP, neįtvirtina, tačiau PMĮ įtvirtina blanketinę teisės normą – PMĮ 2 str. 18

d., nukreipiančią į kitą įstatymą: „Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra yra suprantama taip, kaip šios sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme“. Todėl norint tinkamai išanalizuoti, kokiai gi veiklai yra taikoma pelno mokesčio lengvata MTEP, visų pirma, reikia pradėti nuo Mokslo ir studijų įstatyme įtvirtintų normų. Mokslo ir studijų įstatymo 4 str. 15 d. numato, kad MTEP – tai sisteminga kūrybinė gamtos, žmonijos, kultūros ir visuomenės pažinimo veikla ir jos rezultatų panaudojimas (Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas, 2009). Kaip minėta aukščiau – trys veiklos rūšys (fundamentiniai moksliniai tyrimai, taikomieji tyrimai bei eksperimentinė plėtra) yra laikomi esminėmis MTEP sąvokos sudedamosiomis dalimis – tai turėtų aiškiai numatyti ir įstatymas, įtvirtinantis MTEP ir MTEP veiklos rūšių sąvokas. Nepaisant to, nors šios ir yra inkorporuotos į Mokslo ir studijų įstatymo nuostatas, tačiau tai padaryta nesistemiškai. Sąvokos yra pateiktos kaip atskiri komponentai, nenumatant sąsajos tarp MTEP ir jos veiklos rūšių. Aiškumo MTEP sampratos aspektu įneša Vyriausybės nutarimu įtvirtintas MTEP etapų klasifikacijos aprašas ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (aktuali 2020 m. gruodžio 31 d. redakcija) (toliau – **PMĮ Komentaras**), kuriuose yra numatyta, jog MTEP apima tris veiklos sritis (rūšis): fundamentinius mokslinius tyrimus, taikomuosius tyrimus bei eksperimentinę plėtrą. Nepaisant to, nei Mokslo ir studijų įstatymas, nei PMĮ aiškiai nenumato, jog tai yra MTEP veiklos sritys. Atvirkščiai, Mokslo ir studijų įstatymas tiek MTEP, tiek fundamentinių mokslinių tyrimų, taikomųjų tyrimų bei eksperimentinės plėtros sąvokas išsklaido tarp kitų to paties įstatymo sąvokų, kas suponuoja išvadą, jog MTEP ir MTEP veiklos esminiai elementai yra atskiros ir tarpusavyje nesusijusios koncepcijos. Taigi, kyla klausimas, ar toks MTEP sąvokos įtvirtinimas teisės aktuose yra tinkamas.

1992 m. lapkričio 2 d. įsigaliojusioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau – **Konstitucija**) įtvirtintas teisinės valstybės principas yra pamatinis demokratinės valstybės principas, kuriuo yra grindžiama Lietuvos teisės sistema, Konstitucija bei kiti teisės aktai. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – **Konstitucinis Teismas**) savo praktikoje yra ne kartą konstatavęs, jog vienas esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas, kuris sukuria reikalavimus teisiniam reguliavimui. Remiantis teisinio aiškumo imperatyvu, teisinis reguliavimas privalo būti aiškus ir darnus, o teisės normos privalo būti formuluojamos tiksliai, vengiant dviprasmybių (Lietuvos Respublikos Konstitucinio

Teismo 2003 m. gegužės 30 d., 2004 m. sausio 26 d., 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimai). Atitinkamai, Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime aiškiai numatė, jog aukščiau minėti konstituciniai principai yra ypatingai reikšmingi mokesčių teisiniame reguliavime – nustatant mokesčius, jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas. Iš minėtų principų, Konstitucijos 67 str. 15 p., kuris numato Lietuvos Respublikos Seimo pareigą nustatyti valstybinius mokesčius bei Konstitucijos 127 str. 3 d., kuri numato imperatyvą mokesčius nustatyti tik įstatymu kyla reikalavimas, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas ir apmokestinimo išimtys turi būti nustatomi įstatymu, o sąvokos (formuluotės), susijusios su mokesčių, *inter alia* jų objekto ir apmokestinimo išimčių, nustatymu, įstatymuose turi būti aiškios, apibrėžtos ir vienareikšmiškai suprantamos (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas). Taigi, atsižvelgus tiek į Konstitucinio Teismo nutarimus, tiek į Lietuvos mokslinę literatūrą (Bronius Sudavičius, 2010, p. 103) akivaizdu, jog mokesčio lengvata taip pat yra laikoma esminiu mokesčio elementu. Todėl atitinkamai aukščiau nurodytos Konstitucinio teismo numatytas reikalavimas sąvokas įstatymuose įtvirtinti aiškiai, apibrėžtai ir vienareikšmiškai suprantamai yra taikomas ir MTEP sąvokų įtvirtinimui. Taigi, vertinant aukščiau nurodytus argumentus, teisinį reglamentavimą bei Konstitucinio Teismo išaiškinimus, akivaizdu, jog įstatymuose neapibrėžtas ryšys tarp MTEP ir MTEP veiklos rūšių negali būti laikomas kaip įstatyme aiškiai ir vienareikšmiškai suprantamai įtvirtintas apibrėžimas. Todėl toks reglamentavimas turėtų būti vertinamas kaip teisiškai ydingas. Siekiant teisinio aiškumo, sąvoką ir jos elementai turėtų būti nedviprasmiškai apibrėžti įstatyme kaip MTEP ir MTEP veiklos sritys.

Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, akivaizdu, jog vien MTEP sąvoka, kartu apimanti tris veiklos rūšis, yra plati ir komplikauta, todėl yra svarbu tinkamai ir aiškiai ją apibrėžti įstatymu. Kaip ir minėta aukščiau, atliekant ES valstybių MTEP reglamentavimo tyrimą, pastebėta, pagrindinis sunkumas, su kuriuo susiduria visos valstybės – eksperimentinės plėtros apibrėžimas, atskiriant MTEP nuo susijusios veiklos. Tam, jog vienetai galėtų tinkamai identifikuoti MTEP bei atskirti ją nuo susijusios veiklos, valstybės numato gaires, kuriose plačiau detalizuoja MTEP, MTEP taikomus kriterijus, įtvirtina galimybę kreiptis į atsakingą instituciją, kuri vertina, ar vieneto veikla atitinka MTEP apibrėžtį (Mutual Learning Exercise, 2016). Šia praktika pasekė ir Lietuva – toliau plačiau analizuojama, kaip tai yra daroma.

2.2. Kriterijai, atskiriantys MTEP veiklą, kuriai taikoma lengvata, nuo kitos susijusios veiklos

Jog veikla galėtų būti identifikuojama kaip MTEP, kuriai taikoma mokesčio lengvata – ši turi atitikti jai keliamus kriterijus (Frascati vadovas, 2015). Atsižvelgiant į jau išanalizuotą MTEP sąvoką yra akivaizdu, jog MTEP apibrėžimas yra platus. Dėl šios priežasties, MTEP veiklai taikomi kriterijai yra priemonė, detalizuojanti, kada veikla gali būti laikoma MTEP. Tiek vienetai, norintys pasinaudoti PMĮ įtvirtintomis lengvatomis MTEP, tiek mokesčių administratorius ne visuomet gali turėti pakankamai kompetencijos įvertinti, ar veikla gali būti laikoma MTEP, atitinkamai, ar ji patenka į PMĮ lengvatų MTEP taikymo apimtį (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Dėl sudėtingo MTEP identifikavimo, MITA teikia ekspertines išvadas dėl vieneto veiklos priskyrimo MTEP veiklai (plačiau tai aptarta pirmoje šio darbo dalyje) (Dėl Ūkio subjektų vykdomų..., 2012). Tai MITA atlieka vadovaudamasi kriterijais, numatytais MTEP vertinimo ir dokumentavimo tvarkos apraše. Todėl toliau analizuojant, kokie kriterijai yra taikomi MTEP veiklai, svarbu remtis minėtu teisės aktu, papildomai analizuojant ir kitus šaltinius: MTEP etapų klasifikacijos aprašą, 2017 m. MITA parengtas Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros išlaidų apskaitos vedimo ir MTEP projektų dokumentavimo rekomendacijas (toliau – **MTEP apskaitos vedimo ir dokumentavimo rekomendacijos**) bei Frascati vadovą. Žinoma, Frascati vadovas yra originalus šaltinis, kuris pirmasis pateikia MTEP veiklos atskyrimo kriterijų sąrašą, o šis sąrašas yra perkeltas ir į MTEP vertinimo ir dokumentavimo tvarkos aprašą. Vadovaujantis jais, MTEP veikla turi penkis pagrindinius ją identifikuojančius kriterijus, veikla turi būti: originali (nauja), kūrybiška, neapibrėžta, sisteminga ir perduodama ir (arba) atkartojama. Toliau nagrinėjama, kaip šie kriterijai yra apibrėžti bei taikomi Lietuvoje. Prieš pradėdant aptarti kiekvieną iš aukščiau nurodytų MTEP veiklos kriterijų, svarbu paminėti, jog vykdoma veikla visada turi bent iš principo atitikti kiekvieną iš jų, t. y. turi būti tenkinama žemiau aptariamų kriterijų visuma (Frascati vadovas, 2015):

1. Naujumo kriterijus – pirmasis kriterijus reiškia, jog MTEP veikla turi būti siekiama naujų sprendimų (Frascati vadovas, 2015). Vienetas, siekdamas atitikti šį kriterijų, turi išsiskirti naujovėmis iš jau sukauptos informacijos bei jau taikomų žinių. Kaip ir buvo kalbėta anksčiau, analizuojant eksperimentinės plėtros sampratą, kilo klausimas, koku lygmeniu turi pasireikšti naujovės. Lietuva pasirinko taikyti plačiai pripažintą modelį ir laikyti, jog MTEP naujumas turi

pasireikšti atitinkamoje pramonės šakoje, o naujoves, kurios pasireiškia vieneto veiklos apimtyje, nelaikyti MTEP veikla. Šis sprendimas yra racionalus, atsižvelgiant į tai, kokių tikslų yra siekiama MTEP lengvatomis (Mutual Learning Exercise, 2016). MTEP pagalba išvystyti sprendimai turi būti nauji ir iki to laiko nenaudoti, todėl MTEP veikla, paremta kopijavimu, imitavimu ar analize ir šiais būdais įgautos žinios neatitinka naujumo kriterijaus. Pavyzdžiui, iš užsienio perimtos ir Lietuvoje dar nenaudotos technologijos nebus laikomos MTEP veikla, nes vienetas nesukuria naujovės, o tik išplečia tam tikrų produktų, paslaugų ar procesų rinką (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Kuriamo ar planuojamo kurti produkto, paslaugos ar proceso naujumas gali pasireikšti kaip techninė, technologinė, funkcinė, vizualinė, ergonominė savybė arba šių savybių junginys, kuris ne tik turi išsiskirti iš jau rinkoje esamų produktų, paslaugų ar procesų, tačiau tuo pačiu turi būti pagrindžiama, kodėl vartotojui šis veiklos rezultatas būtų patrauklesnis ir preferencinis, lyginant su jau rinkoje esamais produktais, paslaugomis ar procesais (Investavimo į MTEPI..., 2017).

2. Neapibrėžtumo kriterijus pasireiškia tuo, jog išanalizavus visą turimą informaciją atitinkamoje srityje, problemos sprendimas nėra lengvai matomas, o siekiant tai išspręsti vykdoma veikla, rezultatas taip pat nėra žinomas (Frascati vadovas, 2015). Neapibrėžtumo kriterijus, kartu su jau aptartu kriterijumi yra laikomi pagrindiniais, identifikuojant MTEP veiklą (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Kalbant apie pačią MTEP apskritai – tai itin neapibrėžta veikla įvairiais aspektais, pavyzdžiui, nėra žinomas tikslus investicijų dydis, laiko trukmė, galutinis MTEP rezultatas ir kiti aspektai (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Tačiau kaip ir minėta aukščiau, šis kriterijus laikomas įgyvendintu, jei galutinis rezultatas nėra aiškus (Frascati vadovas 2015). Tačiau vienetas turi siekti, naudodamas mokslinius metodus savo veikloje, surasti objektyvų, teoriškai ir moksliskai pagrįstą atsakymą. Vienas iš pavyzdžių, kaip šis kriterijus padeda atskirti MTEP nuo su ja susijusių veiklų yra MTEP prototipavimo ir ne MTEP prototipavimo atskyrimas. MTEP prototipavimas – tai modeliai, kurie yra skirti išbandyti technines koncepcijas ir technologijas, turinčias aukštą taikymo nesėkmės riziką, tuo tarpu ne MTEP prototipavimas – tai bandomosios partijos ikigamybinių vienetų, skirtų atlikti techninį arba teisinį sertifikavimą (Frascati vadovas, 2015). Pastarasis iš jų nėra ir negali būti laikomas MTEP, todėl

atitinkamai, tokioje veikloje negalima pasinaudoti ir PMI įtvirtinta lengvata MTEP.

3. Sistemiškumo kriterijus – pastarasis kriterijus pasireiškia tuo, jog veikla turi būti planuojama ir vyksti vadovaujantis numatytu planu, be to, veikla turi turėti sąmatą, kurioje yra kaupiama informacija apie vykstančių procesų eigą ir rezultatus (Frascati vadovas, 2015). Dėl šios priežasties iš vieneto, vykdančio MTEP veiklą, yra reikalaujama turėti MTEP darbų dokumentacijas (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017), kartu yra patariama vienetui taikyti loginę projektų rengimo matricą (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017), pagal kurią vėliau yra vertinama, ar veikla atitinka sistemiškumo kriterijų. Projektų rengimo matricoje turi būti įvardinti toliau numatyti veiklos aspektai: bendrai apibrėžta problema atitinkamoje srityje, konkreti problema (mokslinė ar techninė problema), veiklos tikslas, uždavinys, ištekliai, laimėjimai, rezultatas ir poveikis (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017);
4. Pritaikomumo kriterijus – galutinis MTEP veiklos rezultatas, nepriklausomai nuo to, ar jis neigiamas, ar teigiamas, turi būti perduotas ar pritaikomas tolimesniuose tyrimuose (Frascati vadovas, 2015). Kadangi MTEP veiklos tikslas yra plėsti jau turimą sukauptą informaciją ir žinias, rezultatas negali būti neišreikštas. Svarbu paminėti tai, jog turi būti sudarytos galimybės tuo pasinaudoti ir kitiems tyrėjams, t. y. rezultatai turi būti prieinami ir kitiems verslo sektoriuje dirbantiems tyrėjams, išskyrus situaciją, kai rezultatai yra slapti intelektinės nuosavybės apsaugos priemonių pagalba (Investavimo į MTEPI..., 2017).
5. Kūrybiškumo kriterijus – paskutinis kriterijus reiškia, jog MTEP veikloje turi egzistuoti naujos koncepcijos ar idėjos, kurios pagerina jau sukauptas žinias (Frascati vadovas, 2015). Tarpdisciplininiai tyrimai rodo, jog kūrybiškumas moksle yra ypač sudėtingas reiškinys, atsižvelgiant į tai, kad tam reikia sujungti asmenis su labai specializuota ir formalia erudicija iš skirtingų disciplinų (Hemlin et al., 2013, p. 2). Remiantis pastarąja išvada, tiek Frascati vadovas, tiek MITA parengtos MTEP apskaitos vedimo ir dokumentavimo rekomendacijos, visų pirma, numato žmogiškojo įnašo reikšmę analizuojant kūrybiškumo konceptą MTEP veikloje. Antrasis, ne ką mažiau svarbus, elementas, identifikuojantis kūrybiškumą, yra taikomi tyrimų metodai. Šių dviejų minėtų elementų sąveika ir

sudaro kūrybiškumo kriterijų MTEP veikloje (Frascati vadovas, 2015). Kaip minėta, šį kriterijų iš visų išvardintų penkių yra sudėtingiausiai vertinti, todėl svarbu pastarąjį išnagrinėti plačiau. Visų pirma, prieš pradėdant plačiau nagrinėti pirmąjį iš MTEP kūrybiškumo elementų – MTEP personalą, svarbu pabrėžti, jog šis klausimas yra svarbus ne tik analizuojant, ar vieneto vykdoma veikla atitinka MTEP veiklai numatytus kriterijus, kas atitinkamai lemia vieneto galimybę pasinaudoti PMĮ numatytomis lengvatomis MTEP veiklai. Taip pat tai yra aktualu detaliau analizuojant PMĮ 17¹ str. numatytą lengvatą – padidintą MTEP sąnaudų atskaitymą, kuri detaliai nagrinėjama trečioje magistro darbo dalyje. Viena iš atskaitomų sąnaudų rūšių - darbų sąnaudos, kurioms priskiriamos MTEP darbuose tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir nuo jo apskaičiuotų privalomojo sveikatos draudimo (toliau – **PSD**) įmokų ir valstybinio socialinio draudimo (toliau – **VSD**) įmokų sąnaudos. Taigi siekiant tiksliai nustatyti, kokios darbų sąnaudos gali būti atskaitomos iš pajamų, yra aktualu išsiaiškinti, kokie darbuotojai yra laikomi tiesiogiai MTEP veikloje dalyvaujančiais darbuotojais (MTEP personalu). Atitinkamai, darbuotojai, kurie nėra priskirti žemiau numatytoms kategorijoms – nėra laikomi MTEP personalu, o jų darbo užmokestis ir nuo jo apskaičiuotos VSD ir PSD įmokos nėra laikomos sąnaudomis PMĮ 17¹ str. 4 d. prasme, t. y. šioms sumoms nėra taikoma šioje teisės normoje įtvirtinta mokesčio lengvata (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Pagal tai, kokius darbus atlieka, personalas yra skirstomas į tam tikras kategorijas:

a) tyrėjus, kurių darbo specifika pasižymi jau sukauptų žinių didinimu, mokslinių, meninių koncepcijų ir teorijų taikymu (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Kompetentingam daugelio šių pagrindinės grupės profesijų darbui reikia įgūdžių, atliekant užduotis, reikalaujančias sudėtingų problemų nagrinėjimo ir sprendimų priėmimo ir kūrybiškumo, besiremiančio plačiomis teorinėmis ir faktinėmis specializuotos srities žiniomis (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Tyrėjai pagal Lietuvos profesijų klasifikatorių 2012 (toliau – **LPK 2012**) yra priskiriami antrajai profesijų grupei – specialistams. Šio kvalifikacijos lygmens profesijoms paprastai reikalingas itin aukštas rašymo ir skaičiavimo įgūdžių lygis ir labai geri bendravimo įgūdžiai. Taip pat šiai kategorijai yra priskiriami ne tik tyrėjai, bet ir vadovai bei administratoriai, kurie vykdo tyrėjų darbo planavimo darbus bei

jiems vadovauja. MTEP vadovai yra priskiriami pirmai profesijų grupei pagal LPK 2012. MTEP vadovai yra paprastai aukštesnio rango asmenys, nei tiesioginiai MTEP tyrėjai, dažniausiai tai yra buvę tyrėjai;

- b) technikus ir jiems prilyginamus darbuotojus, kuriems įprastai vadovauja tyrėjai (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Technikų ir jiems prilyginamų darbuotojų pagrindinės darbo funkcijos reikalauja techninių, procedūrinių žinių ir patirties vienoje ar keliose inžinerijos, fizikos ir biologijos arba socialinių ir humanitarinių mokslų srityse. Jie dalyvauja MTEP veiklose, atlikdami mokslines ir technines užduotis, kuriose reikia taikyti koncepcijas ir darbo metodus. Aptariama MTEP personalo grupė priskiriama trečiajai profesijų grupei – technikai ir jaunieji specialistai, vadovaujantis LPK 2012. Lietuvoje yra reikalaujama, jog technikai ir jiems prilygstantys darbuotojai būtų įgiję kvalifikaciją pagal švietimo programų 6-ąjį lygmenį. Tačiau tam tikrose situacijose ne mažesnė kaip 3 metų atitinkamo darbo patirtis ir ilgos trukmės mokymas darbo vietoje gali pakeisti formalųjį mokymą (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017);
- c) kitus aptarnaujančius darbuotojus, kuriems yra priskiriami kvalifikuoti ir nekvalifikuoti meistrai, sekretoriato bei kanceliarijos darbuotojai, dalyvaujantys MTEP projektuose (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Kitiems aptarnaujantiems darbuotojams, pagal LPK 2012, priskiriami: tarnautojai, kvalifikuoti žemės, miškų ir žuvininkystės ūkio darbuotojai, įrenginių ir mašinų operatoriai ir surinkėjai (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017).

Antrasis MTEP kūrybiškumo kriterijų identifikuojantis elementas – tyrimų metodų taikymas vieneto veikloje (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Metodai gali būti naudojami įvairūs, tačiau galima būtų išskirti šiuos pagrindinius tyrimo metodus, naudojamus atliekant MTEP: literatūros šaltinių analizė, stebėjimas, eksperimentas, apklausa. Vienetas gali naudoti tiek visuotinai pripažintus mokslinių tyrimų metodus, tiek kurti naujus metodus, reikalingus atitinkamai vieneto MTEP veiklai (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Taigi, apibendrinant tai, kas išdėstyta, vienetas, siekdamas pasinaudoti PMĮ įtvirtintomis lengvatomis MTEP, privalo bent iš esmės atitikti visus penkis nurodytus kriterijus (Pelno

mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Dėl šios priežasties yra svarbu atkreipti dėmesį į kiekvieną iš nurodytų kriterijų, išanalizuoti jų esmę, reikalavimus ir elementus. Tik šių kriterijų visumos egzistavimas leidžia vieneto veiklą priskirti MTEP veiklai, kartu, naudotis pelno mokesčio lengvatomis MTEP.

2.3. Veikla, kuri nėra laikoma MTEP

Siekiant dar labiau išgryninti MTEP sampratą, aktualu aptarti ir konkrečias veiklų grupes, kurios nėra priskiriamos MTEP, išskyrus tam tikrus atvejus, kai vis dėlto galima jas priskirti MTEP. Kadangi šio klausimo neįmanoma išspręsti vien pritaikius MTEP sąvoką bei MTEP taikomus kriterijus – būtina numatyti konkrečias taisykles. Aktualūs šaltiniai išskiria, kad pagal veikloms būdingus požymius galima išskirti MTEP nepriskirtinų veiklų grupes.

Pirmoji veiklos grupė, kuri įprastai nėra priskiriama MTEP – mokymas ir personalo rengimas (Frascati vadovas, 2015). Taigi, universitetuose ar specializuotose aukštojo išsilavinimo institucijose atliekamas mokymas, profesionalų rengimas negali būti priskiriamas MTEP veiklai. Tačiau yra taikoma išimtis savarankiškam mokymuisi, kurio metu MTEP personalas ruošiasi konkrečiam mokslinių tyrimų projektui, skaitydamas mokslinę literatūrą, dalyvaudamas konferencijose ar seminaruose (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Antroji veiklos grupė įvardijama kaip kita susijusi mokslinė ir technologinė veikla (Frascati vadovas, 2015). Ši veiklos grupė detaliau yra išskiriama į tokius pogrupius:

1. Mokslo ir techninės paslaugos. Šios paslaugos yra detalizuojamos per konkrečius pavyzdžius, tokius kaip: mokslinės ir techninės informacijos rinkimas, kodavimas, klasifikavimas ir skleidimas, analizė, vertinimas, mokslinės ir technologinės literatūros vertimas ir redagavimas, statistiniai tyrimai bei perspektyvų rengimas, kokybės kontrolė, konsultavimo paslaugos (Investavimo į MTEPI..., 2017). Nepaisant to, tam tikrais atvejais mokslo ir techninėms paslaugoms yra taikoma išimtis. Kaip ir jau buvo aptarta anksčiau, tuo atveju, kai tokia veikla yra išskirtinai arba pirmiausia vykdoma MTEP tikslais ir yra MTEP dalis – tokia veikla gali būti priskiriama prie MTEP (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001);

2. Bendrosios paskirties duomenų rinkimas įprastai taip pat nėra laikomas MTEP (Frascati vadovas, 2015). Taigi, įvairūs tyrimai, kartografija, stebėjimai, o taip pat gautų duomenų apdorojimas, sisteminimas ar aiškinimas nėra priskiriamas MTEP, nebent visi prieš tai išvardinti veikslai yra atliekami MTEP tikslais – tokiu atveju tiems veiksmams skirtos išlaidos yra įtraukiamos į MTEP skirtas išlaidas (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad duomenys, kurie yra surinkti bendrais arba kitais tikslais neturėtų būti įtraukiami į MTEP, net jeigu jie yra naudojami MTEP (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001);
3. Rinkos tyrimai – ne išimtis, jie taip pat nėra laikomi MTEP veikla (Frascati vadovas, 2015). Tačiau tuo atveju, kai rinkos tyrimai yra neatskiriama MTEP projekto dalis, o atliekant juos yra vykdomi kryptingi moksliniai, technologiniai ar giminingi tyrimai – šie turėtų būti identifikuojami kaip dalis MTEP;
4. Bandymai, testavimas ir standartizacija, įgyvendinamumo tyrimai (Frascati vadovas, 2015). Šie tyrimai – tai inžinierinių projektų išbandymas, pritaikant jau egzistuojančias technologijas su tikslu surinkti papildomą informaciją prieš nusprendžiant įdiegti (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog pačių MTEP projektų įgyvendinamumo tyrimai yra MTEP dalis. Kalbant apie bandymus – šie yra priskiriami MTEP veiklai tuo atveju, kai šių bandymų pagrindu yra atliekami tolimesni projektavimo ir inžinerijos darbai, siekiant tolesnio produktų tobulinimo. Prototipų projektavimas, konstravimas ir bandymas paprastai patenka į MTEP, bet tik iki momento, kol yra įgyvendinami visi būtini prototipo pakeitimai, bandymas užbaigtas sėkmingai, o galutinis MTEP tikslas yra pasiektas. Jeigu prototipas pradedamas eksploatuoti vieneto komercinėje veikloje, tai nebelaikoma MTEP (Investavimo į MTEPI..., 2017). Svarbu pabrėžti, jog tais atvejais, kai bandymų, testavimo, standartizacijos ir tyrimų tikslas yra toliau techniškai tobulinti atitinkamą produktą, paslaugą ar procesą – šis darbas patenka į MTEP apimtį, tačiau jei produktas, paslauga ar procesas yra parengti, o pagrindinis veiksmų tikslas yra padėti paruošti tam tikrus paskutinių stadijų procesus – toks darbas nebelaikomas MTEP (Frascati vadovas, 2015). Kalbant konkrečiai apie prototipų priskyrimo MTEP veiklai politiką ES valstybėse, galima išskirti, jog kai kurios valstybės renkasi prototipus visiškai atskirti nuo MTEP sąvokos, tačiau šiuo atveju tai stabdo tam tikrų projektų

vystymąsi, ypač tų, kurie reikalauja didelių sąnaudų (Investavimo į MTEPI..., 2017);

5. Specializuota sveikatos priežiūra (Frascati vadovas, 2015). Ši veiklos rūšis nei MITA rekomendacijose nei PMI Komentare nėra plačiai išnagrinėta, kas nekelia didelių sunkumų praktikoje nagrinėjant priskyrimo MTEP klausimą. Iš pateiktų pavydžių galima daryti išvadą, jog yra remiamasi MTEP veiklai keliamais kriterijais. Pavyzdžiui, įprasti kraujo tyrimai nėra laikomi MTEP, tačiau speciali kraujo tyrimų programa pradedant vartoti naują vaistą yra MTEP (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).
6. Įprastinė programinės įrangos (kompiuterių programos) plėtra, kuri apima visą administracinę bei teisinę veiklą, susijusią su patentais ir licencijomis (Investavimo į MTEPI..., 2017). Daugelyje šalių MTEP veikla dažniausiai yra susijusi su programinėmis įrangomis (Mutual Learning Exercise, 2016), todėl aktualu aiškiai atskirti, kokia su programine įranga susijusi veikla nelaikoma MTEP. Ši veikla, kaip ir visos kitos prieš tai minėtos, turi išimčių, tačiau yra griežtai numatyta, kokia įprastinė veikla negali būti laikoma MTEP. Tai versle naudojamos programinės įrangos, kuriamos informacinės sistemos, taikant žinomus metodus ir turimas programinės įrangos priemones, esamų sistemų aptarnavimas, taikomųjų programų praturtinimas naujomis vartojimo funkcijomis, kompiuterinių kalbų konvertavimas ir/ar vertimas, esamos programinės įrangos pritaikymas, sistemų klaidų suradimas ir pašalinimas, vartotojo dokumentacijos parengimas (Investavimo į MTEPI..., 2017). Visos šios išvardintos veiklos nėra MTEP. Tuo tarpu, kalbant apie išimtis – dažniausiai MTEP yra laikoma tada, kai sukuriama programinė įranga yra naujoviška ne techninėmis, o funkcinėmis savybėmis (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Programinės įrangos kūrimas laikomas MTEP, jei egzistuoja sistemingas mokslinės ir/arba technologinės problemos sprendimas. Esamos programos ar sistemos atnaujinimas, papildymas ar pakeitimas gali būti laikomas MTEP, jeigu skatina mokslinę ir/arba technologinę pažangą, pasireiškiančią žinių gausėjimu (Investavimo į MTEPI..., 2017). Svarbu nepamiršti, jog mokslinė ar technologinė pažanga yra net ir tuo atveju, jei projektas buvo užbaigtas nesėkmingai – negautas rezultatas, kurio buvo tikimasi. Kaip ir minėta – labai dažnai MTEP veiklos projektai yra susiję su programinių įrangų plėtojimu. Kadangi tai aktualus

klausimas, kai kurios valstybės pasirinko ne tik teoriškai apibrėžti, kas šiuo atveju griežtai nelaikoma MTEP ir kam yra taikomos išimtys, tačiau pateikia ir konkrečius pavyzdžius. Toks reguliavimas yra kritikuojamas, nes pokyčiai programinių įrangų srityje yra itin greiti, kas dažniausiai lemia tai, jog valstybės pateikti konkretūs pavyzdžiai tampa nebeaktualūs, visų antra, vienetai, siekdami pasinaudoti MTEP mokesčio lengvatomis valstybės pateiktus pavyzdžius nukopijuoja, pakankamai nedetalizuodami savo projektų (Mutual Learning Exercise, 2016). Tačiau atsižvelgiant į tai, kas nurodyta aukščiau – akivaizdu, kad Lietuva pasirinko šioje srityje teikti tik teorinį vertinimą MTEP veiklai programinių įrangų atžvilgiu.

Trečioji veiklos grupė yra kita pramoninė veikla. Ji taip pat yra išskiriama į du pogrupius:

1. Inovacinė veikla, kurią apima likusieji tolimesni darbai: moksliniai, techniniai, komerciniai ir finansiniai veiklos etapai, siekiant įdiegti ir komerciškai naudoti atitinkamą gaminį, paslaugą ar procesą. Ši veikla yra nepriskiriama MTEP veiklai, o taisyklės nenumato jokių išimčių (Investavimo į MTEPI..., 2017);
2. Gamyba ar paslaugų teikimas ir su tuo susijusi techninė veikla. Ši stadija apima pramoninę gamybą ir ikigamybinį laikotarpį. Ši veikla taip pat neturi išimčių, t. y. visais atvejais ji nėra laikoma MTEP veikla (Investavimo į MTEPI..., 2017).

Paskutinioji veiklos, kuri nėra priskiriama MTEP, grupė – administravimas ir kita pagalbinė veikla, jei ši veikla yra vykdoma išskirtinai MTEP veiklos atžvilgiu – ji yra priskiriama MTEP, kitu atveju, t. y. jei vykdoma kitais tikslais arba vykdoma kitais tikslais ir MTEP tikslais – nėra laikoma MTEP veikla (Frascati vadovas, 2015).

Taigi, akivaizdu, jog MTEP atskyrimas nuo susijusių veiklų yra sudėtingas procesas, kuris reikalauja išsamaus veiklos vertinimo kiekvienu individualiu atveju. Kaip ir minėta aukščiau, dažnai visi šie reikalavimai reikalauja didelių finansinių ir žmogiškųjų resursų, į kuriuos investuoti gali ne visos įmonės. Tai ypač sudėtinga jaunų ir mažų vienetų atveju, kurie negeneruoja pelno ar generuoja nežymų pelną (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Dėl šios priežasties Lietuva turėtų atsižvelgti į jau aptartą gerąją valstybių praktiką ir apsvarstyti reikalavimų palengvinimą jaunoms ir mažesnėms įmonėms ir taip paskatinti pastarųjų investicijas į MTEP veiklą.

3. LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYME ĮTVIRTINTOS LENGVATOS MTEP

Siekiant tinkamai išnagrinėti konkrečias PMI įtvirtintas lengvatas MTEP, visų pirma, svarbu atkreipti dėmesį į lengvatos, kaip mokesčio struktūros elemento, imperatyvumo požymį bei teisinės formas.

Kaip ir minėta darbo pradžioje, mokesčių lengvata *per definitionem* apibrėžta MAĮ 2 str. 10 d., tai yra mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios, palyginti su įprastomis apmokestinimo sąlygomis, suteikia mokesčių mokėtojui teisę apskritai nemokėti arba mokėti mažesnio dydžio mokesį. Taigi, pagrindinis lengvatos tikslas yra mokestinės naštos mažinimas, tačiau siekiant šio tikslo turi būti apibrėžtos tam tikros ribos, leidžiančios atskirti, kada ir kam gali būti pritaikyta atitinkama lengvata. Dėl šios priežasties kiekviena lengvata turi jai taikomas sąlygas, kurios yra viena esminių priemonių užtikrinant mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principus (Medelienė et. al., 2011, p. 106). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje ne kartą pabrėžė, jog mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai, nes lengvatą įtvirtinančios normos yra išimtis iš bendrosios taisyklės (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Kiekviena lengvatas reglamentuojanti norma, turi imperatyviai įstatymo nubrėžtas pastarosios taikymo ribas, kuri nei pasitelkiant sisteminių, nei bet kokią kitą teisės aiškinimo metodą, negali būti taikoma mokestiniams santykiams, kurie neatitinka įstatymu įtvirtintų mokesčio lengvatos sąlygų (Endrijaitis, 2013, p. 218)). Akivaizdu, jog mokesčio lengvatoms būdingas imperatyvus pobūdis, kuris lemia tai, jog teisei į mokesčių lengvatas atsirasti yra būtinas visas įstatymu įtvirtintų sąlygų kompleksas. Svarbu pažymėti, kad įstatymų leidėjas, įtvirtindamas mokesčių lengvatas, gali numatyti, jog pastarųjų taikymui užtenka, jog mokesčių mokėtojas priklausytų tam tikrai asmenų kategorijai arba naudotųsi tam tikros kategorijos apmokestinimo objektu, kitais atvejais įstatymų leidėjas numato kur kas labiau komplikuoatą lengvatos taikymą, kai mokesčių mokėtojas turi atitikti visą eilę reikalavimų prieš įgyjant teisę į lengvatą (Sudavičius, 2010, p. 108). Grįžtant prie PMI įtvirtintų lengvatų MTEP, svarbu pažymėti, jog pastarųjų atveju vienetas turi atitikti eilę įstatyme įtvirtintų reikalavimų, t. y. vieneto veikla turi atitikti ne tik MTEP keliamus reikalavimus, tačiau kartu ir konkrečios pelno mokesčio lengvatos MTEP keliamas sąlygas, todėl yra tikslinga kiekvienos iš atskirų lengvatų MTEP kontekste nuosekliai išnagrinėti visas jas. Atsižvelgiant į tai, toliau šioje

darbo dalyje analizuojama ne tik tai, kokios mokesčio lengvatos MTEP yra įtvirtintos PMĮ, kartu ir pastarųjų taikymo sąlygos.

Prieš pradėdant nagrinėti kiekvieną lengvatą MTEP veiklai atskirai, galiausiai svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, jog visos mokesčių lengvatos mokesčių teisės teorijoje yra išskiriamos į dvi teisinės formas: atleidimą nuo mokesčio ir mokesčio nuolaidas, pastaroji forma išskiriama į mokesčio bazės sumažinimą, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimą ir lengvatinio tarifo taikymą (Sudavičius, 2010, p. 108). Kaip minėta, PMĮ numato kelių tipų lengvatas MTEP, kurios išanalizuotos toliau šiame skyriuje: padidintų sąnaudų atskaitymą, pagreitintą ilgalaikio turto nusidėvėjimą ir lengvatinį 5 procentų pelno mokesčio tarifą pelno daliai iš MTEP. Bendrai visos trys išvardintos lengvatos MTEP, nepaisant to, jog jų tipai skirtingi, yra priskiriamos mokesčių nuolaidos teisei formai, kuri reiškia išskirtines apmokestinimo sąlygas mokėtojui, siekiant palengvinti jam tenkančią mokesčinę naštą (Sudavičius, 2010, p. 108), atitinkamai, atleidimas nuo pelno mokesčio nė vienos mokesčio lengvatos MTEP atveju nėra taikomas. Toliau šioje darbo dalyje analizuojama kiekviena iš minėtų MTEP lengvatų.

3.1. Padidintas MTEP sąnaudų atskaitymas

3.1.1. Padidinto MTEP sąnaudų atskaitymo esmė ir lengvatai taikomos sąlygos

PMĮ 17¹ str. 1 d. *expressis verbis* įtvirtinta, kad apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos MTEP, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, jeigu atliekami MTEP darbai yra susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Taigi, atsižvelgiant į išdėstytą teisės normą, lengvatos turinį trumpai galima apibrėžti kaip vieneto teisę atskaityti sąnaudas, kurios yra patirtos atliekant MTEP darbus, tris kartus iš pajamų atitinkamu šių sąnaudų atsiradimo mokestiniu laikotarpiu.

Analizuojant aukščiau išdėstytą teisės normą PMĮ kontekste, visų pirma, aptariama lengvata MTEP sąnaudoms išsiskiria tuo, jog numato galimybę šias vieneto sąnaudas atskaityti net tris kartus. Kaip ir minėta prieš tai, tokia sąnaudų atskaitymo apimtis yra ypatinga, kadangi įprastai vieneto sąnaudos, vadovaujantis PMĮ 17 str. 1 d., yra atskaitomos tik vieną kartą. Taigi, padidintas sąnaudų atskaitymas leidžia įmonėms strategiškai atidėti MTEP investicijas, jei planuojamos MTEP sąnaudos viršys planuojamą pelną per artimiausius 3–5 metus (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo...,

2019). Siekiant aiškumo, kaip veikia ši lengvata ir kaip vienetas, siekdamas ja pasinaudoti, turėtų atskaityti sąnaudas, tikslinga iliustruoti pasitelkiant konkretų pavyzdį. Tarkime, įmonė 2018 m. patyrė 9 000 EUR dydžio išlaidas MTEP darbams atlikti, todėl pastaroji, apskaičiuodama 2018 m. pelno mokestį, šių išlaidų sumą tris kartus atskaitys iš pajamų, t. y. atitinkamame pelno mokesčio deklaracijos laukelyje 27 000 EUR (3 x 9 000 EUR) įtrauks į MTEP sąnaudas, o ši suma bus atimta iš vieneto mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų, vietoje 9 000 EUR. Nors šio darbo objektas išskirtinai koncentruojasi į apmokestinimo pelno mokesčiu tyrimą, tačiau finansinės apskaitos teisinis reguliavimas negali būti niveliuojamas, nes pelno mokesčiu apmokestinamas juridinių asmenų finansinis rezultatas, kuriam fiksuoti ir skirtos finansinės apskaitos normos. Tačiau svarbu pažymėti ir atsižvelgti į finansinės ir mokestinės apskaitos taisyklių netapatumus, nes šie paprastai skiriasi (Endrijaitis, 2014, p. 7). Analogiška situacija susiklosto ir taikant pelno mokesčio lengvatą MTEP sąnaudų atskaitymui. MTEP sąnaudų atskaitymo iš pajamų tris kartus taisyklės taikomos tik pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais, t. y. mokestinės apskaitos prasme. Tuo tarpu vienetas, tvarkydamas finansinę apskaitą pagal patvirtintus Verslo apskaitos standartus (toliau – VAS), turi atsižvelgti į tai, jog MTEP išlaidų apskaitai yra taikoma kita tvarka, t. y. finansinėje apskaitoje MTEP išlaidos priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms arba yra laikomos nematerialiuoju turtu (13-ojo VAS „Nematerialusis turtas“..., 2016) tik tokia suma, kokia buvo patirta, t. y. vadovaujantis tuo pačiu pavyzdžiu – 9 000 EUR (Nematerialiojo turto pripažinimo skirtumai pagal PMĮ ir VAS..., 2018).

Aptarus pelno mokesčio lengvatos MTEP patirtoms sąnaudoms esmę, toliau aktualu identifikuoti, kokias įstatymo numatytas sąlygas turi tenkinti vienetas, siekiantis pasinaudoti šia lengvata. Kaip minėta, aptariama PMĮ įtvirtinta lengvata MTEP patirtoms sąnaudoms yra priskiriama objektinei mokesčių lengvatai. Pasitelkiant teleologinį teisės aiškinimo metodą, PMĮ 17¹ str. 1 d. suponuoja, kad teisė į lengvatą atsiranda tuomet, jei yra tenkinama ši sąlyga – MTEP darbai yra susiję su vieneto vykdoma įprastine ar ateityje numatoma vykdyti veikla, iš kurios vienetas uždirba pajamas, taip pat tais atvejais, kai pajamos bus uždirbamos ateityje ar gaunama kita ekonominė nauda (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Taigi, iš esmės aptariama teisės norma numato vieną sąlygą, būtiną lengvatos taikymui, pastaroji reikalauja vieneto vykdomos MTEP sąsajos su vieneto įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios vienetas uždirba arba ateityje planuoja uždirbti pajamas. Kaip ir minėta aukščiau – ši sąlyga yra imperatyvaus pobūdžio, o jos

netenkinimas lemia tai, jog vienetas netenka galimybės pasinaudoti mokesčio lengvata. Be to, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog aptariama lengvata nėra subjektinė lengvata (Medelienė et al., 2011, p. 95), t. y. ši neapibrėžia *ratione personae*, dėl to siekiant nustatyti, kokie subjektai gali pasinaudoti aptariama lengvata, reikia grįžti prie pelno mokesčio mokėtojo sampratos, kuri numato, kad šį mokestį moka Lietuvos ir užsienio vienetai (Pelno mokesčio įstatymas, 2001), atitinkamai šie vienetai turi būti laikomi ir PMĮ 17¹ str. įtvirtintos lengvatos subjektais.

Taigi, aukščiau aptarta būtinoji lengvatos taikymo sąlyga iš esmės reikalauja, jog MTEP rezultatai turėtų ekonominę reikšmę vieneto veikloje, tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog įstatymų leidėjas pasirinko nukrypti nuo įprasto sąnaudų pripažinimo reglamentavimo ir nesieti patiriamų MTEP sąnaudų su ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Bendrąsias sąnaudų pripažinimo nuostatas įtvirtinanti PMĮ 7 str. 1 d. numato, kad sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo bei kitus principus, vienas iš jų – palyginimo principas. Pažymėtina jog palyginimo principas yra vienas iš kaupimo principo taikymo reikalavimų, o ne atskiras, savarankiškas principas (Endrijaitis, 2016, p. 144), kuris determinuoja, jog „per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos siejamos su to laikotarpio uždirbtomis apmokestinamosiomis pajamomis“ (Endrijaitis, 2016, p. 112). Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – **MGK**) savo praktikoje plačiau aptaria palyginimo principą, teigdama, jog vadovaujantis šiuo principu, pagrindinis sąnaudų pripažinimo kriterijus yra pajamų uždirbimas, dėl šios priežasties sąnaudomis gali būti pripažinta tik ta ankstesniųjų ir ataskaitinio laikotarpio išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms (Mokestinės ginčų komisijos 2010 m. sausio 25 d. sprendimas). Pažymėtina, kad tiek kaupimo, tiek palyginimo principas, kuris PMĮ prasme turėtų būti suprantamas kaip viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų, pripažįstant apmokestinamąsias pajamas ir joms tenkančias sąnaudas, yra bendri sąnaudų pripažinimo principai, taikomi visų rūšių vieneto sąnaudoms. Tačiau išanalizavus PMĮ 17¹ str. 1 d. numatytą patirtų sąnaudų MTEP atskaitymą, panašu, jog ši teisės norma įtvirtina išimtį iš bendrojo reglamentavimo, kartu įtvirtina išimtį iš sąnaudų atskaitymui taikomų principų sampratos, pateiktos aukščiau, kadangi suteikia vienetai teisę sąnaudas atskaityti tuo mokestiniu laikotarpiu, kada šios yra patiriamos, atsisakant tiesioginės sąnaudų ir pajamų uždirbimo konkrečiu mokestiniu laikotarpiu sąsajos. Kitaip tariant, PMĮ 17¹ str. 1 d. įtvirtina galimybę sąnaudomis laikyti ir jas atskaityti net ir tada, kai pelnas tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu nėra gautas, pavyzdžiui, kai vienetas,

vykdantis MTEP projektą, tikisi MTEP rezultatus panaudoti savo veikloje, tačiau vykdomas projektas neduoda siekiamo rezultato ir vienetas MTEP projektą nusprendžia nutraukti. Tokioje situacijoje vienetas sąnaudas, patirtas MTEP darbams, galės atskaityti iš pajamų, nepaisant to, jog rezultatas nebuvo gautas arba, jei tokie gauti darbų rezultatai neatitinka vieneto lūkesčių ir jie nebus panaudoti vieneto ekonominėje veikloje, svarbu tai, jog tačiau įgytomis žiniomis bei patirtimi vienetas gaus ekonominę naudą (pavyzdžiui, išvengs nuostolių) ateityje (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Anot teisės normų kūrėjų, toks reglamentavimas buvo priimtas atsižvelgiant į MTEP specifiškumą, t. y. vykdomi MTEP darbai ne visuomet atneša pajamas, nes MTEP projekto tikslas ir rezultatai dažnai yra nepasiekiami, tačiau net ir nepasiekti jie gali sudaryti pagrindą sprendžiant žinomas esamas ar ateityje išryškėjusias problemas (Aiškinamasis raštas, 2007). Galiausiai, ši pozicija analizuojama ir mokslinių publikacijų kontekste, teigiant, jog aplinkybė, kad išlaidų negalima tiesiogiai susieti su konkrečiomis gautomis pajamomis iš prekių ar paslaugų pardavimo, nepaneigia fakto, jog įmonė realiai patiria šias išlaidas bendrai ekonominei naudai gauti (Endrijaitis, 2014, p. 151). Mokslinėse publikacijose plačiau nagrinėjant jau aptartą kaupimo ir palyginimo principų sąlygą, pastaroji neturėtų būti vertinama absoliučiai (Endrijaitis, 2014, p. 151), t. y. nereikėtų absoliučiai visais galimais išlaidų ir sąnaudų atskyrimo atvejais sąnaudų sieti su būtent konkrečių pardavimų pajamomis. Tokios taisyklės turėtų būti taikomos tais atvejais, kai išlaidų paprastai negalima tiesiogiai susieti su konkrečiomis apmokestinamosiomis pajamomis, tačiau šios išlaidos yra patirtos bendrai ekonominei naudai gauti (Endrijaitis, 2014, p. 151). Atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus PMĮ komentare pateiktas išvadas, jog MTEP ekonomine nauda gali būti suprantama ne tik kaip tiesioginės pajamos, tačiau ir nuotolių išvengimas ateityje bei kita, akivaizdu, jog kaupimo ir apskaitos principas aptariamoms mokesčio lengvatos kontekste nėra absoliutus. O toks ekskursas nuo bendrojo sąnaudų pripažinimo teisinio reglamentavimo skatina vieneta neventi rizikos investuojant į MTEP, kadangi visos patirtos sąnaudos gali būti atskaitomos iš vieneto pajamų tą patį mokesčių laikotarpį, kada šios yra patiriamos.

3.1.2. MTEP sąnaudų rūšys, kurioms taikomas padidintas atskaitymas

Nuosekliai analizuojant MTEP sąnaudų atskaitymą, toliau svarbu atsakyti į klausimą, kokioms vieneto patiriamoms sąnaudoms yra taikoma aptariama pelno mokesčio lengvata. Pažymėtina, jog 17¹ str. 4 d. įstatymų leidėjas paskyrė Vyriausybę įgaliota institucija, atsakinga už sąnaudų priskyrimo MTEP darbų sąnaudoms tvarką. Šią pareigą

Vyriausybė įgyvendino patvirtindama jau anksčiau minėtą Nutarimą dėl sąnaudų priskyrimo MTEP, kuris numato sąnaudų sąrašą. Vadovaujantis Nutarimu dėl sąnaudų priskyrimo MTEP, žemiau aptartoms sąnaudoms gali būti taikoma PMI 17¹ str. 1 d. įtvirtinta lengvata:

1. MTEP darbuose tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir nuo jo apskaičiuotų PSD įmokų ir VSD įmokų sąnaudos. MITA atliktos startuolių apklausos duomenimis, didžiausią mokestinę naštą apklaustoms įmonėms sudarė nuo darbo užmokesčio mokami mokesčiai (Nuotolinė konferencija „Apmokestinimo aktualijos ir...“, 2021). Tokia statistika aktuali ir kitų įmonių atžvilgiu (Deloitte, LT Research development survey, 2014). Todėl siekiant sumažinti vienetų mokestinę naštą MTEP veiklai, yra taikoma aptariama lengvata MTEP personalo darbo užmokesčio ir su juo susijusių sumų atžvilgiu (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008). Šio darbo antroje dalyje aptarta, kokie darbuotojai yra laikomi tiesiogiai dalyvaujančiais MTEP darbuose, kaip ir minėta anksčiau, tai yra esminis aspektas, siekiant tinkamai pasinaudoti lengvata atskaityti MTEP sąnaudas. Tačiau jei darbuotojas nėra laikomas MTEP personalu, jo darbo užmokestis ir nuo jo apskaičiuotos VSD ir PSD įmokos nėra laikomos sąnaudomis PMI 17¹ str. 4 d. prasme, t. y. šioms sumoms nėra taikoma šioje teisės normoje įtvirtinta mokesčio lengvata (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017). Be to, svarbu atkreipti dėmesį, jog sąnaudų apskaičiavimui turi įtakos ir COVID-19 pandemijos metu gautos subsidijos, kurios suteikiamos, jei vienetas yra paskelbęs prastovas ir yra išlaikęs darbo vietas (Dėl gautų subsidijų pripažinimo, 2020). Tokios subsidijos gali būti suteikiamos ir MTEP veiklą vykdančioms darbuotojams. Todėl svarbu pažymėti, jog subsidija, kuri yra skiriama kompensuoti dalį darbo užmokesčio, kuris buvo sumokėtas per prastovą, pelno mokesčio požiūriu yra laikoma subsidija patiriamoms išlaidoms kompensuoti ir joms yra taikomos bendros subsidijų (dotacijų) apskaitos nuostatos, t. y. ši gautų lėšų suma pajamoms nepriskiriama, o ja yra sumažinamos įmonės patiriamos darbo užmokesčio sąnaudos (Dėl gautų subsidijų pripažinimo, 2020). Analogiškai, ši nuostata taikoma ir MTEP darbuotojų darbo užmokesčiui;
2. Komandiruočių, tiesiogiai susijusių su MTEP darbais ir būtinų MTEP darbams atlikti, sąnaudos (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008);

3. MTEP darbuose sunaudotų žaliavų ir (arba) medžiagų, kito trumpalaikio turto sąnaudos (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008);
4. Sąnaudos, patirtos perkant paslaugas (mokslinio pobūdžio konsultacines paslaugas, patalpų ir (arba) įrengimų nuomos, komunalinių paslaugų, remonto, sandėliavimo, telekomunikacijų ir kitas paslaugas), tiesiogiai susijusias su MTEP darbais ir būtinas MTEP darbams atlikti (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008). Vėlgi, šios rūšies sąnaudų kontekste pažymėtina, jog dėl COVID-19 sukeltos pandemijos vienetai turi teisę gauti dalinę nuomos mokesčio kompensaciją – subsidiją. Atitinkamai, šioms išlaidoms taikomos bendros subsidijų (dotacijų) apskaitos nuostatos, o gautų lėšų suma pajamoms nepriskiriama, ja yra sumažinamos įmonės patiriamos nuomos sąnaudos (Dėl gautų subsidijų pripažinimo, 2020).

Be to, aptariant šios rūšies sąnaudas, svarbu pažymėti, jog yra išskiriamos dvi tipinės situacijos:

- 1) paslaugos pilna apimtimi susijusios su MTEP veiklomis (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019), pavyzdžiui, išskirtinai MTEP veiklai skirtos konsultacinės paslaugos. Šiuo atveju visos išlaidos priskiriamos MTEP sąnaudoms;
 - 2) paslaugos nepilna apimtimi susijusios su MTEP veiklomis, pavyzdžiui, komunalinės bei nuomos paslaugos, kai išskirtinai MTEP projektui yra naudojama tik dalis pastato. Tokiu atveju taikytinas *pro rata* principas, kuris reiškia, jog vienetas turi nustatyti, kokia procentine dalimi naudojasi paslauga. Šiuo atveju siūloma taikyti du procentinius išlaidų priskyrimo rodiklius: a) MTEP dirbančių darbuotojų santykis su visais įmonės darbuotojais; ir b) MTEP projektui naudojamų patalpų santykis su visu įmonės naudojamų patalpų plotu (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019).
5. sąnaudos, patirtos įsigyjant MTEP darbų sudedamuosius darbus iš kito apmokestinamojo vieneto ar fizinio asmens (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008), tačiau PMĮ 17¹ str. 3 d. numato apribojimą, jog tokie įsigyti darbai turi būti atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, kuri nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi

dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir taiko jos nuostatas. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog MTEP paslaugų sutartys reglamentuojamos Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – **CK**) XXXIV skyriaus nuostatose, kurios numato MTEP sutarties sampratą bei rūšis, todėl vienetas, siekiantis pasinaudoti MTEP lengvata turi atsižvelgti ir į CK įtvirtintą teisinį reglamentavimą. Svarbu išskirti ir išimtis, kada lengvata šios rūšies sąnaudoms nėra taikoma. Tuo atveju, jei MTEP darbai įsigijami iš kito vieneto ar fizinio asmens pagal MTEP sutartį, užsakovas, nusipirkęs MTEP darbus privalo toliau techniškai tobulinti produktą, paslaugą ar procesą, tačiau jei perkamas MTEP produktas, procesas ar metodas jau yra iš esmės paruoštas paleisti į rinką – toks darbas nebelaikomas MTEP, o šio įsigijimo sąnaudos nebelaikomos MTEP sąnaudomis. Taip pat jei vienetas MTEP darbus perka iš kitų asmenų ir vėliau juos tik perparduoda kitiems asmenims, aptariama lengvata netaikoma (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Šios rūšies sąnaudų kontekste taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog ši nuostata numato tam tikrus teritorinius apribojimus, kurie numato, kad jei MTEP darbai įsigijami iš kitos įmonės ar fizinio asmens, tai dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų tris kartus tik tuo atveju, jei įsigyti MTEP darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Nepaisant to, jog egzistuoja šie teritoriniai apribojimai, toks reguliavimas koreliuoja ir su Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – **ESTT**) praktika, kuri numato, kad MTEP mokesčių režimas taip pat turi būti suderinamas su pagrindinėmis laisvėmis ir nediskriminavimo principu. Pagal ESTT praktiką, šios laisvės pažeidžiamos, jei mokesčių lengvata suteikiama tik tam tikroje valstybėje narėje patirtoms išlaidoms padengti ir apriboja vykdyti ir perduoti atliekamą MTEP kitoms ES valstybėms (Europos Sąjungos Teisingumo teismo sprendimai 1991 m. liepos 8 d., 2005 m. kovo 10 d., 2008 m. kovo 13 d. sprendimuose);

6. nuo visų aukščiau nurodytų rūšių sąnaudų apskaičiuotos pirkimo ir sumokėto importo pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurios neatskaitomos pagal 2002 m. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008).

Siekiant atskaityti sąnaudas MTEP darbams, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog gali pasitaikyti situacijų, kai vienetas aukščiau nurodytas sąnaudas patyrė atlikdamas ne vien

tik MTEP darbus, pavyzdžiui, vieneto darbuotojai, vykdydami MTEP darbus, kartu atlieka ir kitas funkcijas įmonėje, kurios nėra susijusios su MTEP veikla. Pateikto pavyzdžio atveju kyla klausimas, kaip turėtų būti apskaičiuojamos šių darbuotojų darbo užmokesčio ir PSD bei VSD įmokų sąnaudos. Kaip ir minėta aukščiau, tokia situacija gali iškilti su bet kokios Vyriausybės Nutarime dėl sąnaudų priskyrimo MTEP nurodytos rūšies sąnaudomis. Šios problemos sprendimas numatytas Vyriausybės Nutarimo dėl sąnaudų priskyrimo MTEP 5 punkte, kuris numato, jog jeigu apmokestinamasis vienetas sąnaudas patyrė atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbų sąnaudomis laikoma tik ta sąnaudų dalis, kuri buvo patirta atliekant MTEP darbus. Tokiu atveju apmokestinamasis vienetas turi proporcingai apskaičiuoti, kokia šių patirtų sąnaudų dalis tenka MTEP darbams (Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių..., 2008). Toks sąnaudų priskyrimas MTEP sąnaudomis koreliuoja ir su mokesčių teisės principais, kurie taikomi pajamų ir sąnaudų apskaičiavimui pelno mokesčio kontekste, būtent – aptartas kaupimo principas (Endrijaitis, 2014, p. 4). Nepaneigiamai šis principas iš esmės atskleidžia sąnaudų ir pajamų tiesioginį ryšį, t. y. pajamos gaunamos patyrus sąnaudas, o sąnaudos, nesusijusios su pajamų gavimu, nėra laikomos sąnaudomis, analogiškai šią nuostatą galima pritaikyti ir MTEP patirtoms sąnaudoms, t. y. MTEP darbų sąnaudomis turėtų būti laikoma tik ta sąnaudų dalis, kuri buvo patirta atliekant MTEP darbus. Be to, PMĮ 7 str. 1 d. kontekste, kitu principu, kuriuo vadovaujantis yra pripažįstamos sąnaudos, laikomas ir MAĮ 69 str. įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris suponuoja tai, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į apskaitą traukiami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne pagal jų juridinę formą. Pastarasis principas taip pat apima ir nepiktnaudžiavimo teise principą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje), kuris lemia, jog asmuo, apskaičiuodamas mokesčius, negali piktnaudžiauti jam mokesčių teisės aktais suteiktomis teisėmis, slėpti ar iškreipti tam tikras aplinkybes (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje), įskaitant mokesčio lengvatas. Galiausiai, vadovaujantis atsargumo principu, kuris taip pat yra laikomas vienas iš kitų sąnaudų pripažinimo principų, vienetas turi pasirinkti tokius apskaitos metodus, kuriais įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001);

3.1.3. MTEP darbų dokumentacija

Kaip ir minėta aukščiau, siekiant pasinaudoti pelno mokesčio lengvata MTEP sąnaudoms, kurių rūšys aptartos aukščiau, yra būtina turėti MTEP darbų dokumentaciją. Toks reikalavimas nėra unikalus, kadangi įprastai pripažįstant sąnaudas pagal PMĮ 17 str., PMĮ numato reikalavimą pagrįsti išlaidas juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie atitinka visus privalomus apskaitos dokumentų reikalavimus (Medelienė et al., 2011, p. 310). Nepaisant to, MTEP sąnaudoms pagal PMĮ 17¹ str. yra numatytos specifinės MTEP darbų dokumentavimo taisyklės. Kaip jau buvo minėta, 17¹ str. 4 d. pagrindu Vyriausybė sąnaudų priskyrimo MTEP darbų sąnaudoms tvarką numato Nutarime dėl sąnaudų priskyrimo MTEP. Šio nutarimo 3 punktas įtvirtina, jog vienetas, siekdamas atskaityti MTEP sąnaudas PMĮ 17¹ str. įtvirtinta tvarka, privalo turėti MTEP darbų dokumentaciją, kuri be to turi būti patvirtinta vieneto vadovo ar kito įgalioto asmens. Kaip ir minėta pirmojoje šio darbo dalyje – reikalavimas turėti MTEP darbų dokumentaciją yra viena iš priežasčių, kodėl vienetai nesinaudoja aptariama mokesčio lengvata vykdomiems MTEP projektams. MTEP dokumentacija, ypač jaunoms ir mažoms įmonėms, reikalauja didelių tiek finansinių, tiek žmogiškųjų išteklių (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Visus reikalavimus MTEP projektų dokumentacijai bei ruošimo tvarką numato MITA paruoštos MTEP projektų dokumentavimo rekomendacijos, kurios nors ir nėra privalomojo pobūdžio, tačiau siekiant tinkamai įgyvendinti Vyriausybės Nutarimu dėl sąnaudų priskyrimo MTEP įtvirtintus MTEP dokumentacijų reikalavimus – vienetas turi šį dokumentą nuodugniai išsinagrinėti ir pritaikyti savo rengiamose MTEP darbų dokumentacijose. Išanalizavus MTEP projektų dokumentavimo rekomendacijas, galima teigti, jog MTEP darbų dokumentacijose vienetas turi pateikti informaciją, kuri gali būti išskirta į tris rūšis:

- 1) MTEP veiklų ir jų rezultatų dokumentavimas ir įforminimas;
- 2) MTEP išlaidų apskaita;
- 3) MTEP požymių aprašymas bei metodika, pagal kurią patirtos sąnaudos priskiriamos MTEP veiklų sąnaudoms, t. y. vertinimas ir pagrindimas (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019).

Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog šie dokumentai turi būti pildomi atitinkamu MTEP projekto etapo metu. Tiek iš šio magistro darbo antroje dalyje analizuotos MTEP sąvokos,

ties MTEP kriterijų akivaizdu, jog MTEP veikla privalo būti sistemiška, kitaip tariant, būti plėtojama kaip projektinė veikla (Frascati vadovas, 2015). Iš šio MTEP požymio išskyla ir rekomendacija, rengiant MTEP darbų dokumentacijas, MTEP veiklą ir jų rezultatų dokumentavimo bei įforminimo procesą skaidyti į tris etapus ir atitinkami kiekvienam etapui priskirti atitinkamų dokumentų parengimą:

- 1) MTEP projekto iniciavimą (pvz., šiame etape dokumentuojamas įmonės vadovo ar jo įgalioto asmens įsakymas dėl projekto vykdymo);
- 2) MTEP projekto vykdymą (šis etapas svarbus aptariamoms lengvatos kontekste, nes gali būti pildoma tarpinė MTEP projekto vykdymo ataskaita, kuri pasitelkiama, jei projekto pabaiga nesutampa su finansiniais metais, kuriais planuojama deklaruoti išlaidas, siekiant pasinaudoti PMĮ 17¹ str. lengvata);
- 3) MTEP projekto užbaigimą (šiame etape pateikiama galutinė buhalterinė pažyma apie sąnaudas, susijusias MTEP darbais) (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019).

Apibendrinant PMĮ 17¹ str. įtvirtintą padidintų sąnaudų atskaitymo lengvatą, pažymėtina, jog ji suteikia vienetais, vykdančioms MTEP, išskirtines sąnaudų atskaitymo sąlygas – leidžia sąnaudas atskaityti iš pajamų net tris kartus, nesiejant jų su pajamų uždirbimu. Tačiau prieš taikant šią mokesčio lengvatą, būtina sistemiškai analizuoti PMĮ numatytas lengvatos taikymo sąlygas, apribojimus bei tinkamai parengti MTEP darbų dokumentacijas, kurios yra būtinos pagrįsti MTEP metu patirtas sąnaudas.

3.2. Pagreitintų nusidėvėjimo normatyvų taikymas

3.2.1. Pagreitintų nusidėvėjimo normatyvų esmė ir lengvatai taikomos sąlygos

Pagreitinti nusidėvėjimo normatyvai – dar viena PMĮ įtvirtinta lengvata MTEP vykdančioms vienetais. PMĮ 17¹ str. 1 d. numato, kad ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudoms prieš tai buvusiame poskyryje aptartos MTEP darbų sąnaudų atskaitymo taisyklės nėra taikomos. Tačiau to paties straipsnio 2 d., nukreipianti teisės norma (G. Lastauskienė et al., 2020, p. 94), pateikia nuorodą į PMĮ 18 str., kuris įtvirtina ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudų iš pajamų atskaitymo tvarką. Vadovaujantis šia tvarka, ilgalaikio turto įsigijimo kaina į sąnaudas perkeliama ir iš pajamų atskaitoma dalimis per šio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, kuris

kiekvienai konkrečiai ilgalaikio turto grupei atskirai įtvirtintas PMĮ 1 priedėlyje (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Prieš pradėdant detaliau nagrinėti lengvatą, visų pirma, kyla poreikis aiškiai įvardinti, kas gi yra laikoma ilgalaikiu turtu. PMĮ 13 str. 3d. numato du kriterijus, pagal kuriuos vieneto turtas yra priskiriamas ilgalaikiam turtui:

1. tai turtas, kuris yra naudojamas vieneto pajamoms uždirbti arba ekonominei naudai gauti ilgiau nei vienerius metus; ir
2. kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto kiekvienai turto grupei nusistatytą minimalią įsigijimo kainą (pastebėtina, kad minimalią įsigijimo kainą nustato pats vienetas) (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Taigi, vieneto turtas, atitinkantis aukščiau numatytus kriterijus, yra laikomas ilgalaikiu turtu (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Tačiau be bendrosios ilgalaikio turto sąvokos yra svarbu atsižvelgti, jog PMĮ 1 priedėlyje yra įtvirtintos konkrečios ilgalaikio turto grupės, o kai kurioms iš jų yra numatyti sutrumpinti amortizacijos arba nusidėvėjimo laikotarpiai ilgalaikiam turtui, jei šis yra naudojamas MTEP veikloje. Taigi, PMĮ 1 priedėlyje atsispindi visa aptariamos lengvatos esmė, aiškiai išskiriant, kokioms ilgalaikio turto grupėms gali būti taikomi sutrumpinti amortizacijos arba nusidėvėjimo laikotarpiai. Pavyzdžiui, pastatams, elektros perdavimo ir ryšių įtaisams (išskyrus kompiuterių tinklus), lengviesiems automobiliams ir kitam išvardintam ilgalaikiam turtui lengvata netaikoma (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Tuo tarpu PMĮ 1 priedėlis numato, kad mašinoms ir įrengimams, įrenginiams (statiniams, gręžiniams ir kt.), kompiuterinei technikai ir ryšių priemonėms (kompiuteriams, jų tinklams ir įrangai), programinei įrangai, įsigytoms teisėms ir tam tikram kitam materialiniam ir nematerialiniam turtui lengvata yra taikoma (Pelno mokesčio įstatymas, 2001), t. y. išvardinto ilgalaikio turto įsigijimo kainą vienetui leidžiama nurašyti į sąnaudas per 2 metus, jei šis ilgalaikis turtas yra naudojamas MTEP veikloje, kai įprastai ši kaina į sąnaudas yra perkeliama per 3-8 metus (Lietuvos ūkio sektorių finansavimo..., 2019). Toks ilgalaikio turto grupių skirstymas į tas, kurioms lengvata nėra taikoma, ir tas, kurioms aptariama lengvata taikoma, turi loginę prasmę, kadangi įstatymų leidėjas pasirinko tokį ilgalaikį turtą, kurį vienetas tiesiogiai gali panaudoti atliekant MTEP darbus.

Išanalizavus šios mokesčio lengvatos MTEP esmę, panašu, jog ji gali būti taikoma, jei vienetas išpildo vienintelį reikalavimą – konkrečioms ilgalaikio turto grupėms priskiriamą turtą naudoja MTEP veikloje, pavyzdžiui, įsigijęs stakles, šias naudoja įmonėje vykdant MTEP (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Nepaisant to, šios lengvatos taikymo momentu vienetus išskyla papildomų pareigų, kurias šis turi įgyvendinti. Pažymėtina, kad vienetas savarankiškai turi nustatyti ilgalaikio turto, kuris yra naudojamas MTEP veikloje, nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, kuris negali būti trumpesnis nei PMĮ 1 priedėlyje numatyti sutrumpinti laikotarpiai (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Be to, svarbu pažymėti, jog skaičiuojant tiek įprastą, tiek sutrumpintą amortizacijos arba nusidėvėjimo laikotarpį, vienetus taip pat tenka pareiga nustatyti ilgalaikio turto likvidacinę vertę, kuri negali būti mažesnė nei 10 proc. įsigijimo kainos. Šios likvidacinės vertės nustatymas yra svarbus apskaičiuojant metinę ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumą (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Nors pats lengvatos reglamentavimas nėra komplikuoatas, vis dėlto svarbu atsakyti į du probleminius klausimus, kurie gali iškilti taikant lengvatą: ar sutrumpinti amortizacijos arba nusidėvėjimo laikotarpiai gali būti taikomi ilgalaikiam turtui, kuris yra naudojamas ne tik vieneto MTEP darbuose, tačiau atliekant ir kitas funkcijas? Ir kokios taisyklės turi būti taikomos tuo atveju, jei vienetas MTEP darbams pradėjo naudoti nebaigtą amortizuoti arba nudėvėti turtą, t. y. ilgalaikį turtą, kuris prieš tai buvo naudojamas kitu nei MTEP darbų tikslu?

Nors PMĮ nenumato atsakymo į pirmąjį klausimą, tačiau PMĮ Komentaras teigia, kad nagrinėjamos lengvatos kontekste ilgalaikis turtas turi būti „iš esmės (daugiausiai), bet ne epizodiškai“ naudojamas MTEP veikloje (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Vėlgi, šitoks apribojimas nėra pakankamai detalizuotas, o vienetus, siekiančiam pasinaudoti sutrumpintais amortizacijos arba nusidėvėjimo normatyvais, gali kilti neaiškumų. Vis dėlto, MTEP projektų dokumentavimo rekomendacijos pateikia platesnį šio klausimo išaiškinimą, kuris sukonkretizuoja PMĮ Komentare pateiktą išaiškinimą. Priklausomai nuo to, kokia apimtimi ilgalaikis turtas yra naudojamas MTEP veikloje, yra rekomenduojama skaičiuoti taikomą nusidėvėjimo laikotarpį (t. y. sutrumpintą arba įprastą):

- 1) pilnos paskirties MTEP ilgalaikis turtas. Toks turtas vieneto MTEP veikloje yra naudojamas 90-100 procentų apimtimi, šiam turtui visais atvejais taikomas sutrumpintas nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpis;
- 2) dalinės paskirties MTEP ilgalaikis turtas. Toks turtas vieneto MTEP veikloje yra naudojamas 50-90 procentų apimtimi, šiam turtui taikomas svartinis metų nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpis. Pavyzdžiui, mašinoms ir įrenginiams, kuriems įprastas nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpis yra 5 metai, o sutrumpintas – 2, būtų taikoma tokia formulė $(5+2)/2=3,5$.
- 3) Jei ilgalaikis turtas naudojamas iki 50 procentų MTEP veiklai, šiam yra nerekomenduojama taikyti trumpesnio nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvo, t. y. tokiu atveju turi būti taikomas įprastas normatyvas (MTEP išlaidų apskaitos vedimas..., 2017).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, PMĮ Komentare pateiktas apribojimas, jog ilgalaikis turtas turi būti iš esmės (daugiausia) naudojamas MTEP veikloje, siekiant šiam taikyti sutrumpintus nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpius, reiškia, kad vieneto ilgalaikis turtas turi būti 90-100 procentų apimtimi naudojamas MTEP veikloje.

Atsakant į antrą klausimą, kokios taisyklės turi būti taikomos tuo atveju, jei vienetas MTEP darbams pradėjo naudoti nebaigtą amortizuoti arba nudėvėti turtą, t. y. ilgalaikį turtą, kuris prieš tai buvo naudojamas kitu nei MTEP darbų tikslu, aktualu nagrinėti PMĮ Komentare įtvirtintas nuostatas. Pastarosios nurodo, jog tokioje situacijoje vienetas, pradėjęs naudoti ilgalaikį turtą MTEP veikloje, nuo šio momento (t. y. nuo turto naudojimo MTEP veikloje pradžios) gali pradėti taikyti pagreitinoto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Tačiau net ir tuo atveju, kai vienetas pakeičia jau anksčiau nustatytą įprastą nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį į sutrumpintą, šiam nekyla pareiga apie tai informuoti mokesčių administratorių (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Apibendrinus tai, kas nurodyta aukščiau, galima teigti, jog ši lengvata vienetai suteikia galimybę sumažinti pelno mokesčių, be to, susigrąžinti dalį lėšų anksčiau, nei įprastomis PMĮ numatytomis sąlygomis, tačiau šios taisyklės taikomos tik įstatyme numatytoms konkrečioms ilgalaikio turto grupėms. Vienetas, siekdamas pilna apimtimi pasinaudoti

aptarta mokesčio lengvata, ilgalaikį turtą 90-100 procentų apimtimi turi naudoti MTEP veikloje.

3.3. Lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto

3.3.1. Lengvatinio 5 procentų pelno mokesčio tarifo pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto esmė ir lengvatai taikomos sąlygos

Trečioji lengvata, įtvirtinanti lengvatinį mokesčio tarifą MTEP komercializavimui, yra numatyta PMĮ 5 str. 7 d. Nors nuosekliai sekant PMĮ tekstą ši lengvata numatyta ankstesniame straipsnyje, nei prieš tai išvardintos lengvatos, tačiau yra du motyvai, kurių pagrindu ši lengvata nagrinėjama paskutiniąjį. Visų pirma, dėl reglamentavimo išsidėstymo laike, kadangi lengvatinis pelno mokesčio tarifas pelnui iš MTEP veiklos PMĮ buvo įtvirtintas tik 2018 m., tuo tarpu prieš tai aptartos dvi mokesčio lengvatos Lietuvoje taikomos jau nuo 2008 m. Visų antra, tai lemia šios lengvatos specifika, prieš tai aptartos lengvatos yra taikomos MTEP darbų sąnaudoms ir MTEP veikloje naudojamam ilgalaikiam turtui, t. y. vykdomos MTEP veiklos metu, tuo tarpu lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas yra taikomas pelno daliai iš MTEP veiklos rezultato, t. y. pabaigus atitinkamus MTEP darbus.

PMĮ 5 str. 7 d. numato, kad apmokestinamojo pelno dalis, kuri visais atvejais apskaičiuojama pagal PMĮ 5 str. 9 d. įtvirtintą specialią formulę, iš Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės vykdomoje MTEP veikloje sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautų pajamų, atskaičius šioms pajamoms tenkančius leidžiamus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, gali būti apmokestinama taikant 5 procentų mokesčio tarifą (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Aptariama teisės norma reiškia, kad mokesčio mokėtojų apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas lengvatiniu pelno mokesčio tarifu, kuris yra mažesnis, lyginant su tame pačiame straipsnyje įtvirtintu pagrindiniu 15 procentų dydžio tarifu, įtvirtinant išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, lyginant su įprastinėmis (Sudavičius, 2010, p. 104).

Nors minėtos lengvatos MTEP ir yra priskiriamos objektinėms lengvatoms, nepaisant to, atskirais atvejais tam, kad atsirastų teisė į mokesčio lengvatą, atitinkamas sąlygas turi atitikti tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir apmokestinimo objektas (Medelienė et. al., 2011, p. 95). Ši nuostata svarbi analizuojant ir PMĮ įtvirtiną lengvatą pelnui iš MTEP veikloje

sukurto turto, kadangi pastaroji gali būti taikoma, jei yra tenkinamos dvi sąlygos (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001), viena jų koncentruota į mokesčių mokėtoją, kita į apmokestinimo objektą:

1. pajamas iš minėto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gauna tik jį sukūręs vienetas ir tik jis dėl minėtų pajamų uždirbimo patiria visas išlaidas; ir
2. turtas yra Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymu (toliau – **ATGT įstatymas**) saugoma kompiuterių programa (dar kitaip įvardijama kaip programinė įranga) ar patentabilumo kriterijus (naujumas, išradimo lygis, pramoninis pritaikomumas) pagal Lietuvos Respublikos patentų įstatymą (toliau – **Patentų įstatymas**) atitinkantis išradimas, apsaugotas Europos patentų tarnybos, Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išduotais patentais ar papildomos apsaugos liudijimais (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Taigi, atsižvelgiant į aukščiau PMĮ įtvirtintus reikalavimus, darytina išvada, jog lengvatą įtvirtinanti teisės norma aiškiai nubrėžia jos taikymo ribas, o pasitelkiant sisteminių ar kitą teisės aiškinimo metodą ji negali būti taikoma kitiems teisiniams mokesčiniams santykiams, kurie neatitinka numatytų lengvatos apribojimų (Endrijaitis, 2013, p. 218). Tai reiškia, jog pajamas iš turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn privalo gauti bei joms tenkančias išlaidas patirti tik pats šį turtą MTEP veikloje sukūręs vienetas. Todėl siekiant atitikti pirmąjį lengvatos taikymo reikalavimą reikia pastebėti, jog PMĮ 41 str. numatytais reorganizavimo ir veiklos perleidimo atvejais, įsigyjantysis vienetas neturi teisės tęsti nustatytos lengvatos taikymo, nes būtų pažeistas reikalavimas, kad pajamas ir sąnaudas iš MTEP veiklos sukurto turto privalo gauti tik šį turtą sukūręs vienetas (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Analizuojant antrąjį reikalavimą, pažymėtina, kad PMĮ 5 str. 7 d. eksplicitiškai išskiria du lengvatos taikymo objektus, kurie yra laikomi MTEP veikloje sukurtu turtu – tai kompiuterių programa ir patentabilumo kriterijus atitinkantis išradimas. Be to, PMĮ 5 str. 8 d. numato reikalavimą, kad turtui (kompiuterių programai ir patentabilumo kriterijus atitinkančiam išradimui) lengvata pradeda taikyti tik nuo to momento, kai jau yra atsiradusios autorių teisės, paduota patento paraiška, išduotas patentas, įsigaliojęs papildomos apsaugos liudijimas ar kai yra suteikta išimtinė licencija (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

3.3.2. Lengvatinio 5 procentų pelno mokesčio tarifo pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto objektai

Tiek nagrinėjant lengvatos objektus, tiek šių objektų skirtumus, kurie yra svarbūs prieš tai išvardintų aptariamoms lengvatos sąlygų išpildymui, akivaizdu, jog neišvengiamai turi būti analizuojamas tiek autorių, tiek patentų teise įtvirtintas reglamentavimas, konkrečiau – autorių teisių bei patentų teisės objektai, įtvirtinti ATGT įstatyme ir Patentų įstatyme.

3.3.2.1. Kompiuterių programos

Prieš pradėdant analizuoti kompiuterių programą, kaip aptariamą lengvatos taikymo objektą, visų pirma, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog šio darbo antroje dalyje, apibrėžiant MTEP sampratą, buvo aptarta, kokia konkrečiai su kompiuterinės programos plėtra susijusi veikla gali būti laikoma MTEP ir kokia nėra priskiriama MTEP, todėl dar kartą tai aptarti nėra tikslinga.

Bendrai autorių teisių objektui yra nustatyti reikalavimai, jog tai turi būti originalus kūrinys, kuris yra kokia nors objektyvia forma išreikštas kūrybinės veiklos rezultatas (ATGT įstatymas, 2003). Tuo tarpu kompiuterių programos yra laikomos vienu iš autorių teisių objektu, vadovaujantis ATGT įstatymo 4 str. 2 d. 1 p. To paties įstatymo 2 str. 17 d. numato kompiuterių programos sąvoką – tai žodžiais, kodais, schemomis ar kitu pavidalu pateikiamų instrukcijų, kurios sudaro galimybę kompiuteriui atlikti tam tikrą užduotį ar pasiekti tam tikrą rezultatą, visuma, kai tos instrukcijos pateikiamos tokiomis priemonėmis, kurias kompiuteris gali perskaityti. Tarptautinės teisės kontekste pažymėtina, jog nei 1886 m. Berno konvencija dėl literatūros ir meno kūrinių apsaugos (1971 m. Paryžiaus akto redakcija), kuri yra laikoma pamatiniu šaltiniu autorių teisių reglamentavimui, nei kiti tarptautinės teisės šaltiniai autorių teisių objekto nedetalizuoja, leisdami tai reglamentuoti pasitelkiant nacionalinių teisės aktų nuostatas (Mockevičius, 2020, p. 21). Nepaisant to, ES harmonizuoja atitinkamus aspektus, vienas iš jų yra svarbus ir aptariamoms mokesčio lengvatos taikymo prasme. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2009/24/EB dėl kompiuterių programų teisinės apsaugos nurodoma, kad autorių teisių apsauga kompiuterio programai taikoma tada, „jei ji yra originali ta prasme, kad tai – paties autoriaus intelekto kūrinys“ (Tarybos Direktyva 91/250/EEB dėl kompiuterių..., 1991). Pažymėtina, kad tiek minėtoji direktyva leidžia, o ATGT įstatymas numato, jog turtines teises į kompiuterines programas, kurias sukūrė darbuotojai atlikdami darbo funkcijas, įgyja darbdavys (ATGT įstatymas, 2003). Vadovaujantis tuo,

vieneto MTEP veikloje sukurtos kompiuterinės programos turtinės teisės taip pat priklausys vienetai, kuris vykde MTEP veiklą, o ne konkrečiam darbuotojui. Kitas aspektas, į kurį svarbu atkreipti dėmesį yra tai, jog turtinės teisės į kompiuterines programas atsiranda šių sukūrimo metu (ATGT įstatymas, 2003). Tai yra reikšmingas aspektas aptariamoms mokesčio lengvatos taikymo prasme, kadangi ši gali būti taikoma vienetai nuo kompiuterinės programos sukūrimo momento, t. y. nėra papildomo reikalavimo registruoti daiktą (kitaip nei patento atveju) (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Atitinkamai, atsiradus autorių teisėms į sukurtą kompiuterinę programą, papildomų dokumentų, pagrindžiančių PMĮ 5 str. 7 dalyje nustatytos lengvatos taikymą, vienetai turėti nereikia (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

3.3.2.2. Patentabilumo kriterijus atitinkantis išradimas

Atsižvelgiant į tai, kad PMĮ 5 str. 7 d., įtvirtinti lengvatini 5 procentų pelno mokesčio tarifą pelnui iš MTEP veikloje sukurtu turto, kaip vieną iš lengvatos objektų numato patentabilumo kriterijus atitinkantį išradimą, visų pirma, svarbu atsakyti į klausimą, kas yra išradimas. Išradimo sąvoka, kaip ir daugelyje kitų valstybių, Lietuvos teisės aktuose nėra tiesiogiai apibrėžta (Sajienė, 2010, p. 137). Pastaroji dažniausiai yra formuojama valstybių teismų praktikoje, teisės doktrinoje ar atitinkamų institucijų praktikoje, pavyzdžiui, mokesčių administratorius PMĮ Komentare pasirinko apibrėžti išradimo sąvoką taip: „Išradimas yra suprantamas kaip naujas pasauliniu lygiu, išradimo lygio (neakivaizdus atitinkamos srities specialistui) ir pramonėje pritaikomas tam tikros problemos (uždavinio) techninis sprendimas“ (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Nors PMĮ Komentaras ir nenurodo tokios sąvokos pirminio šaltinio, tačiau įtvirtinta sąvoka savo prasme atitinka ne tik teisės doktrinoje naudojamą sąvoką (Kasperavičius et al., 2004, p. 158), tačiau iš esmės įtvirtina ir visus tris Patentų įstatyme įtvirtintus reikalavimus (patentabilumo kriterijus) išradimui: naujumo (Patentų įstatymo 6 str.), išradimo lygio (Patentų įstatymo 7 str.) ir pramoninio pritaikomumo (Patentų įstatymo 8 str.). Nors Patentų įstatymas išradimo sąvokos *expressis verbis* neįtvirtina, tačiau šią pateikia netiesiogiai, visų pirma, Patentų įstatymo 4 str. 2 d. išvardina, kas nėra laikoma išradimu, tai: atradimai, mokslo teorijos ir matematiniai metodai, gaminių išoriniai vaizdai, informacijos teikimo būdai, natūralioje aplinkoje esantis žmogaus kūnas ar jo elementas, žaidimų, intelektinės arba ūkinės veiklos planai, taisyklės ir būdai, taip pat ir jau aukščiau aptartos kompiuterių programos (Patentų įstatymas, 1994), visų antra, atskleidžia išradimo esmę per jau minėtus tris patentabilumo kriterijus. Atsižvelgiant į tai,

kas aptarta aukščiau, akivaizdu, jog pati sąvoka „išradimas“ dažniausiai yra vertinamojo pobūdžio ir tam tikros inovacijos pripažinimas išradimu priklauso nuo atitinkamos situacijos konkrečių aplinkybių (Bainbridge, 2007, p. 377).

Analizuojant kompiuterių programas, kaip aptariamos PMĮ įtvirtintos lengvatos MTEP komercializavimui objektą, buvo pažymėta, jog turtinės teisės į kompiuterines programas atsiranda šių sukūrimo metu, kas lemia tai, jog analizuojama lengvata gali būti taikoma vienetai nuo kompiuterinės programos sukūrimo momento, nereikalaujant įregistruoti daiktą. Nepaisant to, išradimo atveju analizuojama lengvata gali būti taikoma tik nuo to momento, kai išradimas yra apsaugotas patentu ar papildomos apsaugos liudijimu (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Vadovaujantis Lietuvos teisės aktais, išradimas, atitinkantis Patentų įstatyme numatytus reikalavimus, gali būti apsaugotas patentu, kurį išduoda Valstybinis patentų biuras (Patentų įstatymas, 1994), tačiau kartu pažymėtina, jog išradimai gali būti apsaugoti ne tik Patentų įstatyme numatytu būdu, tačiau ir Europos patentų tarybos, Europos ekonominės erdvės valstybės arba valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis išduoti patentai (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Atitinkamai, visi išvardinti patentų įgijimo būdai yra pripažįstami aptariamos PMĮ įtvirtintos lengvatos kontekste (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Be jau išvardintų patentų, vienetas aptariama lengvata turi teisę pasinaudoti ir tuo atveju, kai Lietuvos vieneto ar nuolatinės buveinės MTEP veikloje sukurtas turtas yra jo naudojamas pagal suteiktą išimtinę licenciją (Angl. „exclusive licence“), taip pat tuo atveju, kai yra įsigaliojęs papildomos apsaugos liudijimas (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Taigi, visos minėtos išradimo teisinės apsaugos formos yra pripažįstamos, siekiant pasinaudoti lengvatiniu 5 procentų pelno mokesčio tarifu. Nepaisant to, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog vadovaujantis CK 1.97 str. 1 d. išradimas yra civilinės teisės objektas, dėl kurio teisinės apsaugos – patento pripažinimo negaliojančiu, suinteresuoti asmenys ieškiniu gali kreiptis į teismą (Patentų įstatymas, 1994). Patentų įstatymo 63 str. numato ne tik galimybę kreiptis į teismą, tačiau ir pagrindus, kuriais remiantis patentas gali būti pripažįstamas negaliojančiu. Šios nuostatos yra aktualios aptariamos lengvatos kontekste, kadangi PMĮ 5 str. 8 d. numato, kad tokioje situacijoje, kai teismas patenkina ieškinį patentą pripažinti negaliojančiu, vienetas yra įpareigotas sumokėti pelno mokesčio skirtumą nuo pajamų, gautų atitinkamais laikotarpiais, kuriais buvo taikoma aptariama lengvata bei už atitinkamus laikotarpius pateikti patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją. Šios mokesstinės pasekmės yra

taikomos ir tuomet, jei pripažįstamas negaliojančiu papildomos apsaugos liudijimas arba išimtinė licencija yra negaliojanti (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). O tuo atveju, jeigu jau išduotas patentas yra panaikinamas (pavyzdžiui, nesumokėjus metų mokesčių ar pan.) ar patento yra atsisakyta, tai aptariama lengvata nebetaikoma nuo panaikinimo ar atsisakymo datos. Delspinigiai už ne laiku sumokėtą mokestį sumokami MAĮ nustatyta tvarka (Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Aukščiau aptartą išradimo bei patento jam suteikimo reglamentavimą, akivaizdu, jog tuo atveju, jei išskirtinai vieneto sukurtas išradimas yra apsaugotas patentu – vienetas įgyja teisę pasinaudoti PMĮ įtvirtinta MTEP lengvata – lengvatiniu 5 procentų tarifu. Nepaisant to, lengvatos apibrėžtyje pasirinktas objekto apibrėžimas „patentabilumo kriterijus atitinkantis išradimas“ indikuoja kitą šios lengvatos taikymo aspektą – pastaroji gali būti taikoma ne tik tada, kai vienetas turi patentą, bet ir tuo atveju, kai patentas dar nėra suteiktas. Toks įstatymų leidėjo pasirinkimo motyvas gali būti paaiškinamas paprastai – tai lemia ilgai trunkanti patentų išdavimo tvarka (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001), vadovaujantis 2020 m. kovo 15 d. atnaujinta informacija oficialiame Lietuvos Respublikos Vyriausybės internetiniame puslapyje, Valstybinio patentų biuro paskelbtais duomenimis terminas nuo patento paraiškos padavimo iki išradimo patento išdavimo trunka 22-24 mėnesius. Taigi, jog vienetas galėtų pasinaudoti aptariama lengvata dar iki patento išdavimo, t. y. patento paraiškos stadijoje (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001), jis turi turėti atitinkamos patentų tarnybos išduotą ir Patentinės kooperacijos sutartyje (1970 m. birželio 19 d. priimta Pasaulio intelektinės nuosavybės organizacijos) įtvirtintą paieškos ataskaitą (angl. „search report“) ir rašytinę nuomonę dėl išradimo patentabilumo (angl. „written opinion“), kuriai yra patvirtinamas pirminis patentų tarnybos vertinimas dėl vieneto išradimo atitikimo patentabilumo kriterijams (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Nors šis procesas trunka trumpiau, nei patento išdavimas, tačiau išradimas turi atitikti atitinkamus kriterijus, kuriais remiantis išduodami minėti dokumentai patento paraiškos stadijoje. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog taikant aptariamą pelno mokesčio lengvatą patento paraiškos stadijoje – kyla rizika, jog patentas nebus išduotas, o kartu tai lems ir mokestines pasekmes. PMĮ 5 str. 8 d. numato, jei patentas nėra išduodamas, pelno mokestis, vieneto sumokėtas taikant lengvatinį 5 procentų tarifą, turi būti perskaičiuotas už visus laikotarpius, kurių metu buvo taikyta lengvata (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Ir nors jau aptartas pirminis patentų tarnybos vertinimas yra mechanizmas, padedantis sumažinti šią riziką, kadangi pateikta patento

paraiška yra iš anksto patikrinama vadovaujantis patentabilumo kriterijais, vis dėlto, vienetas, prieš naudodamasis pelno mokesčio lengvata, turėtų šią riziką įvertinti.

3.3.3. Nuostolių, patirtų lengvatiniu 5 procentų pelno mokesčio tarifu apmokestinamam pelnui iš MTEP veikloje sukurto turto uždirbti, perkėlimo taisyklės

Analizuojant pelno mokesčio lengvatą, kuri numato lengvatinį 5 procentų pelno mokesčio tarifą pelno daliai iš atitinkamos MTEP veiklos, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog nuostoliams padengti, patirtiems uždirbant minėtą pelną (t. y. MTEP turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn) yra taikomi tam tikri ribojimai. PMĮ 30 str. 1 d. numato bendrąją taisyklę, jei mokesčiais metais iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus yra gaunami mokesčiai nuostoliai, šių nuostolių suma yra perkeliama į sekančius mokesčius metus (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). PMĮ 30 str. 2¹ d., įtvirtinanti MTEP nuostolių perkėlimo taisyklę numato, jog atitinkamai MTEP nuostoliai taip pat yra perkeliama į kitus mokesčius metus (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Nepaisant to, ši norma numato išimtį, jog nuostoliai, patirti dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuoti pagal PMĮ 5 str. 9 d. nustatytą formulę, dengiami tik pagal PMĮ 5 str. 9 d. nustatytą formulę apskaičiuoto apmokestinamojo pelno dalimi. Kaip ir minėta aukščiau, apmokestinamojo pelno dalis iš MTEP komercializavimo, apmokestinama lengvatiniu 5 procentų mokesčio tarifu, visais atvejais apskaičiuojama pagal PMĮ 5 str. 9 d. įtvirtintą specialią formulę (Pelno mokesčio įstatymas, 2001). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigtina, kad nuostoliai, kurie yra patirti dėl MTEP veiklos turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo, gali būti dengiami tik apmokestinamojo pelno iš MTEP veiklos dalimi. Taigi, galima daryti išvadą, kad PMĮ įtvirtina draudimą MTEP veiklos nuostolius dengti įprastos veiklos apmokestinamuoju pelnu, tačiau nedraudžiama iš MTEP veiklos gautu apmokestinamuoju pelnu dengti įprastinės veiklos nuostolius (Pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, PMĮ 5 str. 7 d. įtvirtintas lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas pelno daliai iš MTEP veikloje sukurto turto yra viena iš lengvatos formų mokesčinės nuolaidos atveju, kuria yra siekiama palengvinti MTEP veiklą vykdančių įmonių mokesčinę naštą, taip skatinant jas investuoti į MTEP. Tačiau nagrinėjant, taikyti ar netaikyti šią lengvatą, būtina sistemiškai analizuoti tiek subjektui, tiek objektui PMĮ numatytas lengvatos taikymo sąlygas. Be to, svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog nuostoliai,

kurie yra patirti dėl MTEP veiklos turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo, gali būti dengiami tik apmokestinamojo pelno iš MTEP veiklos dalimi.

IŠVADOS

1. Dauguma išsivysčiusios ekonomikos valstybių jau ilgą laiką inovacijas laiko pagrindiniu šiuolaikinės ekonomikos plėtros šaltiniu, o viena iš inovacijų skatinimo priemonių – MTEP. Vertindamos inovacijų reikšmę, tiek Europos Sąjunga, tiek EBPO kaip vieną iš tikslų numato pažangos siekį MTEP skatinimo priemonėmis. Mokesčio lengvatos MTEP, nors yra tik viena iš daugelio priemonių, kurių imasi valstybės, tačiau yra laikoma viena iš efektyviausių. Mokesčio lengvatos MTEP padeda pritraukti privačias investicijas, kurios yra būtinos MTEP augimui.
2. Privačios investicijos į MTEP – viena iš silpnųjų ir probleminių grandžių Lietuvoje. Šie rodikliai identifikuoja ir mokesčio lengvatų MTEP neveiksmingumą. Pagrindinės mokesčio lengvatų MTEP problemos yra didelė administracinė našta, siekiant pasinaudoti MTEP lengvatomis, šios lengvatos nėra parankios jaunoms, mažoms ir vidutinėms įmonėms, negeneruojančios pelno, galiausiai – vienetai ne visada yra užtikrinti, jog mokesčių administratorius nenuginčys lengvatos taikymo. Administracinės naštos įmonėms sumažinimas bei tiesioginis kreipimasis į mokesčių administratorių dėl išankstinio MTEP lengvatos taikymo patvirtinimo galėtų būti minėtų problemų vieni iš sprendimo būdų.
3. Lietuva, norėdama įsitvirtinti tarp inovatyviausių valstybių, turi ir toliau gerinti mokesčių sistemos patrauklumą MTEP veiklą vykdančioms vienetais. Kaip tokia priemonė galėtų būti svarstomas mokesčio kreditas, kuris iš kitų mokesčio lengvatų išsiskiria ne tik tuo, jog skatina didesnes verslo investicijas į MTEP, tačiau ši mokesčio lengvata yra ypatingai patraukli jaunoms ir mažesnėms įmonėms.
4. Mokesčio lengvatos MTEP yra objektinės lengvatos, o tai lemia, jog šių lengvatų taikymui yra ypatingai svarbi MTEP samprata. Siekiant tiksliai identifikuoti veiklą kaip MTEP yra svarbu išnagrinėti MTEP sąvoką bei tris MTEP veiklos rūšis: fundamentinius mokslinius tyrimus, taikomuosius tyrimus bei eksperimentinę plėtrą, kriterijus, taikomus MTEP veiklai ir atskirti susijusią veiklą nuo MTEP. Problema kyla MTEP sąvokos apibrėžime – kurios reglamentavimas Lietuvoje yra komplikuotas. Vadovaujantis Konstitucinio Teismo doktrina,

sąvokos, susijusios su apmokestinimo išimčių nustatymu turi būti aiškiai apibrėžtos įstatymu, tuo tarpu PMĮ nenumato MTEP apibrėžties, o nukreipia į Mokslo ir studijų įstatymą, kuris MTEP ir MTEP veiklos esminių elementų sąvokas pateikia kaip atskiras ir tarpusavyje nesusijusias koncepcijas.

5. PMĮ numato trijų tipų lengvatas MTEP: padidintų sąnaudų atskaitymą, pagreitintą ilgalaikio turto nusidėvėjimą ir lengvatinį 5 procentų Pelno mokesčio tarifą pajamoms iš MTEP. Bendrai mokesčio lengvatoms būdingas imperatyvus pobūdis, mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai. PMĮ įtvirtintų lengvatų MTEP atveju vienetas turi atitikti eilę įstatyme įtvirtintų reikalavimų, t. y. vieneto veikla turi atitikti ne tik MTEP keliamus reikalavimus, tačiau kartu ir konkrečios pelno mokesčio lengvatos MTEP keliamas sąlygas. Tai lemia poreikį detaliai išnagrinėti kiekvienos iš mokesčio lengvatų MTEP reglamentavimą. Galiausiai, MTEP veiklos specifiškumas, jog MTEP veikla yra papildoma šalia pagrindinės vieneto veiklos, lemia poreikį aiškiai atskirti šias dvi veiklas, kas reikalauja labai detalaus dokumentavimo, siekiant pagrįsti, jog lengvatomis yra naudojamos tinkamai.
6. Padidintas sąnaudų atskaitymas įtvirtina vieneto teisę atskaityti sąnaudas, kurios yra patirtos atliekant MTEP darbus tris kartus iš pajamų. Tokia sąnaudų atskaitymo apimtis yra ypatinga, kadangi įprastai vieneto sąnaudos yra atskaitomos tik vieną kartą. Taip pat dėl MTEP specifiškumo šios lengvatos kontekste yra įtvirtinta išimtis iš įprastai sąnaudų atskaitymui taikomų kaupimo ir palyginimo principų, kadangi įtvirtina galimybę sąnaudomis laikyti ir jas atskaityti net tada, kai pelnas tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu nėra gautas. Nepaisant to, atsižvelgiant į tai, kad MTEP veikla įmonėje yra šalia pagrindinės – svarbu pabrėžti, kad MTEP darbų sąnaudomis laikoma tik ta sąnaudų dalis, kuri buvo patirta atliekant MTEP darbus.
7. PMĮ 1 priedėlyje yra įtvirtintos konkrečios ilgalaikio turto grupės, kurioms yra numatyti sutrumpinti amortizacijos arba nusidėvėjimo laikotarpiai ilgalaikiam turtui. Vienetas, siekdamas pasinaudoti šia lengvata, turi tenkinti vienintelį reikalavimą – turtą naudoti MTEP veikloje. PMĮ įtvirtintas apribojimas, jog ilgalaikis turtas turi būti iš esmės (daugiausia) naudojamas MTEP veikloje, siekiant šiam turtui taikyti sutrumpintus nusidėvėjimo arba amortizacijos

laikotarpius, reiškia, jog vieneto ilgalaikis turtas turi būti 90-100 procentų apimtimi naudojamas MTEP veikloje.

8. Galiausiai, PMĮ 5 str. 7 d. numato lengvatinį 5 procentų mokesčio tarifą apmokestinamojo pelno daliai iš MTEP veikloje sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautų pajamų. Ir nors ši lengvata objektinė, tačiau išskirtinai nei kitų dviejų lengvatų atveju, atitinkamas sąlygas turi atitikti tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir apmokestinimo objektas: lengvata taikoma tik turtą, paremtą MTEP, sukūrusiam vienetui, tuo tarpu lengvatos objektu gali būti tik kompiuterių programa ar patentabilumo kriterijus atitinkantis išradimas. Be to, PMĮ šios lengvatos kontekste numato svarbų draudimą, jog MTEP veiklos nuostoliai negali būti dengiami įprastos veiklos apmokestinamuoju pelnu.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

Tarptautiniai teisės norminiai aktai

Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (suvestinė redakcija) (2012). OL C 326/47, p. 7.

Patentinės kooperacijos sutartis (1970). *Valstybės žinios*, 1996, 75-1797.

Nacionaliniai teisės norminiai aktai

Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.

Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262.

Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas (2009). *Valstybės žinios*, 54-2140.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.

Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas (1999), *Valstybės žinios*, 50-1598.

Lietuvos Respublikos patentų įstatymas (1994). *Valstybės žinios*, 8-120.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. birželio 6 d. nutarimas Nr. 650 „Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo“ (2012). *Valstybės žinios*, 66-3344.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo“ (2008). *Valstybės žinios*, 136-5320.

Lietuvos Respublikos ekonomikos ir inovacijų ministro 2013 m. kovo 6 d. įsakymas „Dėl Lietuvos profesijų klasifikatoriaus LPK 2012 patvirtinimo“ (2013). *Valstybės žinios*, 30-1492.

Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktoriaus 2012 m. liepos 16 d. įsakymas Nr. 2V-72 „Dėl Ūkio subjektų vykdomų veiklų priskyrimo moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai vertinimo tvarkos aprašo bei Rekomendacijų dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros procesų dokumentavimo patvirtinimo“ (2012). *Valstybės žinios*, 85-4480.

Specialioji literatūra

Bainbridge D. (2007). *Intellectual property*.

- Chesbrough, H. (2020). *To recover faster from Covid-19, open up: Managerial implications from an open innovation perspective*. *Industrial Marketing Management*, 88, p. 410-413. Prieiga per internetą: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S001985012030300X?via%3Dihub>
- Djellal F., Francoz D., Gallouj C., Gallouj F., Jacquin Y. (2003). Revising the definition of research and development in the light of the specificities of services. *Science and Public Policy*, 30/6, p. 415-429. Prieiga per internetą: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01133147/file/SPP4%20HAL%20SHSS.pdf> .
- Endrijaitis M. (2016). *Palyginimo principo taikymo apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu probleminiai aspektai*. 99, p. 110-124.
- Endrijaitis M. (2015). *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija.
- Endrijaitis M. (2014). *Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. 93, p. 138-156.
- Endrijaitis M. (2013). *Lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas – taikyti ar netaikyti?* 86, p. 217-226.
- Godin B. (2008). *The Making of Statistical Standards: The OECD and the Frascati Manual, 1962-2002*. Project on the History and Sociology of STI Statistics Working. 39. Prieiga per internetą: http://www.csiic.ca/PDF/Godin_39.pdf .
- Hemlin S., Olsson L. and Denti L. (2013). *Creativity in R&D*. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/263369033> .
- Kasperavičius P., Žilinskas V. (2004). *Intelektinė nuosavybė ir jos apsauga*. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla.
- Knoll B., Riedel N., Schwab T., Todtenhaupt M., and Voget J (2020). *Cross-Border Effects of R&D Tax Incentives*. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=3484384> .
- Lastauskienė G. (2020). *Teisės teorija*. Vilniaus universiteto vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Lukas, M. (2009). *Valstybių konkurencijos mokesčiais teisiniai aspektai*, 72, p. 141-159.
- Medelienė A. ir Sudavičius B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Registrų centras.
- Medelienė A. ir Sudavičius B. (2011). *Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos*. 78, p. 104-118.
- Mockevičius P. (2020). *Dirbtinis intelektas ir autorių teisė*. Magistro darbas.

Pfeiffer O. and Spengel Ch. (2017). *Tax Incentives for Research and Development and Their Use in Tax Planning*, 17-046. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3067926.

Pinto, C. (2003). *Tax competition and EC law*. Haga: Kluwer law international. Prieiga per internetą: https://pure.uva.nl/ws/files/3518609/24587_Thesis.pdf

Sajienė T. ir Čerka P. (2010). *Programinės įrangos teisinės apsaugos alternatyvos*. 1, p. 128-147. Prieiga per internetą: https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/30760/1/2029-4239_2010_N_1_6.PG_128-148.pdf

Sudavičius B. (2010). *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*, 76, p. 100-114.

Užubalis G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija.

Vadapalas J. (2016). *Pasiūlymai dėl MTEP priemonių užsienio investuotojams tobulinimo*. Prieiga per internetą: <http://kurkl.lt/wp-content/uploads/2016/05/Pasi%C5%ABlymai-d%C4%97l-MTEP-priemoni%C5%B3-u%C5%BEsienio-investuotojams-tobulinimo.pdf>

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, (2001). *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras* (2021-04-14 redakcija). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/en/pelno-mokestis>. [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Teismų praktika

ESTT praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimas byloje Europos Bendrijų Komisija prieš Ispanijos Karalystę. C-248/06, ECLI:EU:C:2008:161.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 10 d. sprendimas byloje Laboratoires Fournier prieš Direction des vérifications nationales ir internationales. C-39/04, ECLI:EU:C:2005:161.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1999 m. liepos 8 d. sprendimas byloje Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France ir Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA prieš Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances ir Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation. C-254/97, ECLI:EU:C:1999:368.

Lietuvos teismų praktika

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1012-442/2019.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 107/2010.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 09/06-30/06-01/07-30/08.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 3/02-7/02-29/03.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 21/2003.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 22/98.

Mokestinių ginčų komisijos 2010 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-20-7-394/2009.

Kiti šaltiniai

An Roinn Airgeadais Department of Finance, (2016). *ECONOMIC EVALUATION OF THE R&D TAX CREDIT*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://igees.gov.ie/wp-content/uploads/2014/01/R-and-D-Credit-Evaluation-2016.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]

Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 13, 17, 18, 21, 23, 26, 28, 30, 31, 381, 47, 50 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 17¹ straipsniu įstatymo projekto (2008). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/rs/legalact/TAK/TAIS.311570/> [žiūrėta 2020 m. kovo 17 d.]

Asociacija „Žinių ekonomikos forumas“, (2017). *Investavimo į MTEPI, MTEPI išlaidų apskaitos ir MTEPI projektavimo praktikai ir tendencijos*. Studija. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://mita.lrv.lt/uploads/mita/documents/files/projektai/inospurtas/leidiniai/praktika_ir_tendencijos.pdf [žiūrėta 2020 m. vasario 8 d.]

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, (2016). *13-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO „NEMATERIALUSIS TURMAS“ METODINĖS REKOMENDACIJOS*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/2016/13VASMR10-redakcijasvetainei.pdf> [žiūrėta 2020 m. kovo 17 d.]

Deloitte, (2014). *Lithuania Corporate R&D Report*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lt/Documents/tax/LT_research_development_survey_2014_en.pdf [žiūrėta 2020 m. vasario 8 d.]

Di Comite F., Kanacs D. (2015). *Macro-Economic Models for R&D and Innovation Policies*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, JRC94323. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/21-macro-economic-models-for-rd-and-innovation-policies.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]

Earnst and Young, (2020). *Worldwide R&D Incentives Reference Guide*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide-2020 [žiūrėta 2020 m. vasario 14 d.]

Europos Komisija, (2020). *European Innovation Scoreboard 2020*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/42981> [žiūrėta 2020 m. vasario 19 d.]

Europos Komisija, (2020). *R&D Tax Incentives:Lithuania, 2020*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-lithuania.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 19 d.]

Europos Komisija, (2016). *Mutual Learning Exercises. A proposal for a new methodology. Horizon 2020 Policy Support Facility*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://rio.jrc.ec.europa.eu/sites/default/files/report/PSF%20MLE%20Methodology%20proposal-Final%20published.pdf> [žiūrėta 2020 m. kovo 17 d.]

Europos Komisija, (2014). *A Study on R&D Tax Incentives: FINAL REPORT*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 52. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study-on-rnd-tax-incentives-2014.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 9 d.]

Europos Komisija, (2010). *Europos Sąjungos ekonomikos augimo ir užimtumo strategija „Europa 2020“*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A52010DC2020> [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]

Forbes, (2020). *World's Largest Technology Companies 2020: Apple Stays On Top, Zoom And Uber Debut*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.forbes.com/sites/hanktucker/2020/05/13/worlds-largest-technology-companies-2020-apple-stays-on-top-zoom-and-uber-debut/?sh=1914b2db3c03> [žiūrėta 2020 m. vasario 6 d.]

Forfás, Enterprise Ireland, IDA Ireland, Science Foundation Ireland (2013). *Submission to the Department of Finance's Review of the R&D Tax Credit*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://enterprise.gov.ie/en/Publications/Publication-files/Forf%C3%A1s/Joint-Response-to-the-Department-of-Finance-Public-Consultation-on-the-Review-of-the-Research-and-Development-Tax-Credit.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]

Lietuvos Respublikos finansų ministerija ir UAB „PricewaterhouseCoopers“, (2019). Lietuvos ūkio sektorių finansavimo po 2020 m. vertinimas: Mokslas, technologijos ir inovacijos.

Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra, (2020). *2019 metų veiklos ataskaita*. . [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://mita.lrv.lt/uploads/mita/documents/files/administracine-informacija/planavimo-dokumentai/veiklos-ataskaitos/2019.pdf> [žiūrėta 2020 m. balandžio 8 d.]

Mokslo inovacijų ir technologijų agentūra, (2017). Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros išlaidų apskaitos vedimas ir MTEP projektų dokumentavimas REKOMENDACIJOS. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://mita.lrv.lt/uploads/mita/documents/files/projektai/inospurtas/leidiniai/rekomendacijos.pdf> [žiūrėta 2020 m. kovo 11 d.]

Mokestinių ginčų komisija, Vilniaus universitetas (2021). „*Apmokestinimo aktualijos ir mokestiniai ginčai*“. Nuotolinė konferencija. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.youtube.com/watch?v=amy94INiUAU> [žiūrėta 2020 m. balandžio 10 d.]

OECD, (2021). *Measuring Tax Support for R&D and Innovation*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm> [žiūrėta 2020 m. balandžio 4 d.]

OECD, (2021). *OECD R&D Tax Incentive Database*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-bindex-notes.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 20 d.]

OECD, (2015). *Frascati vadovas 2015: Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros duomenų rinkimo bei teikimo rekomendacijos*. Vilnius: Lietuvos inovacijų centras. Prieiga per internetą: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264286290-It.pdf?expires=1618508528&id=id&accname=guest&checksum=B685E3E73B26BB0F1816B10B975751EB>.

OECD, (2013). *Maximising the benefits of R&D tax incentives for innovation*. [interaktyvus] (modifikuota 2013-10). Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-for-innovation.pdf> [žiūrėta 2020 m. vasario 12 d.]

OECD, (2007). *Innovation and growth: Rationale for an Innovation Strategy*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/sti/39374789.pdf> [žiūrėta vasario 10 d.]

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, (2020). *Dėl gautų subsidijų pripažinimo*. Paaiškinimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-31307/f269fe13-f0fa-434d-a12d-0243cbb02c7f>. [žiūrėta 2021 m. balandžio 10 d.].

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, (2018). *NEMATERIALIOJO TURTO PRIPAŽINIMOSKIRTUMAI PAGAL PMĮ IR VAS NUOSTATAS*. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

<http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritis/Apskaita/VAS/VMIAVNTNematerialusis-turtas13-VAS-1-lentele-NT-2018-03-23-SUDERINTA-Paskelbimui.pdf> [žiūrėta 2020 m. kovo 17 d.]

Valstybės kontrolė, (2017). *VALSTYBĖS INVESTICIJOS Į MOKSLINIUS TYRIMUS IR EKSPERIMENTINĘ PLĖTRĄ SIEKIANT INOVACIJŲ AUGIMO*. Valstybinio audito ataskaita, VA-P-50-1-7.

SANTRAUKA

Šiame darbe analizuojamos pelno mokesčio lengvatos asmenims, vykdančioms MTEP: padidintas sąnaudų atskaitymas, pagreiktas ilgalaikio turto nusidėvėjimas ir lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas apmokestinamojo pelno daliai iš MTEP.

Pirmoje šio darbo dalyje yra analizuojama MTEP lengvatos, kaip investicijų į MTEP skatinimo instrumentas, ES, šių lengvatų įtvirtino priežastys ir reikšmė. Kartu nagrinėjant kitų valstybių gerąją praktiką, problemas Lietuvoje ir šių problemų galimus sprendimus. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčio lengvatos MTEP yra objektinė lengvatos - antroje šio darbo dalyje yra plačiai analizuojama komplikota MTEP samprata, kriterijai, taikomi MTEP veiklai bei MTEP atskyrimas nuo susijusios veiklos. Galiausiai, šio darbo trečiojoje, paskutinėje, dalyje yra analizuojamas šių lengvatų teisinis reglamentavimas, ypatumai ir probleminiai aspektai Lietuvoje.

Darbo tyrimo rezultatai rodo, jog Lietuvoje įtvirtintų mokesčio lengvatų MTEP taikymas nėra populiarus dėl daugelio priežasčių. Tačiau tobulinant teisinį reglamentavimą, šios lengvatos gali tapti kur kas patrauklesnės. Išanalizavus esamas mokesčio lengvatas MTEP veiklai, visų pirma, pastebėtina, jog šios nustato eilę reikalavimų, kuriuos turi atitikti vienetas, siekdamas pasinaudoti mokesčio lengvatomis, be to, vieneto veikla turi būti laikoma MTEP. Galiausiai, MTEP veiklos specifiškumas, jog MTEP veikla yra papildoma šalia pagrindinės vieneto veiklos, lemia poreikį aiškiai atskirti šias dvi veiklas. Visa tai reikalauja labai detalaus dokumentavimo, išsamios atskirų lengvatų analizės, siekiant pagrįsti, jog lengvata yra naudojama tinkamai.

SUMMARY

Corporate income tax incentives for Research and Development in Lithuania

This study investigates the Corporate Income Tax incentives for R&D: enhanced allowances of expenditures, accelerated depreciation and reduced 5 percent tax rate on the part of taxable R&D profit.

In the first part of the study R&D tax incentives are introduced as the effective instrument in stimulating R&D investment in the EU, while analysing the reasons and significance of the R&D tax incentives. The first part also analyses the best practices of other countries, while highlighting the problems that exist in Lithuania and seeking to find the best solutions to solve these problems. The second part is concentrated on the complicated concept of R&D, the criteria applied to R&D tax incentive, the detachment of R&D and related activities. Finally, the third and the last part of this study investigates the legal regulation, peculiarities and problematic aspects of R&D tax incentive in Lithuania.

The results of this research show that Lithuanian R&D tax incentives are not popular for many reasons. However, the improvement of existing regulations could help to increase the attractiveness of R&D tax incentives. The analysis of the existing R&D tax incentives reveals that there are number of requirements that must be met in order to apply R&D tax incentives, besides that, entity's activities must be considered as R&D. Finally, the specificity of R&D that R&D activities are complementary to the main activity of the entity, requires a clear distinction between them. According to that, very detailed documentation is required to be prepared and detailed analysis of particular R&D tax incentive is required in order to justify the reasonable application of it.