

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**  
**Viešosios teisės katedra**

Viktorijos Giniotytės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Mokesčio lengvatų teisinės formos Lietuvos Respublikoje**

Vadovas: Prof. dr. Bronius Sudavičius  
Recenzentas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2018

## TURINYS

<b>ĮVADAS .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Mokesčio lengvata kaip mokesčio struktūros elementas.....</b>	<b>6</b>
1.1. Mokesčio samprata ir mokesčio struktūros elementai .....	6
1.2. Mokesčių lengvatų samprata ir rūšys .....	8
1.2.1. Mokesčių lengvatų samprata .....	8
1.3. Mokesčių lengvatų nustatymo tikslai .....	13
<b>2. Mokesčių lengvatų teisinės formos .....</b>	<b>17</b>
2.1. Atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimtis) .....	17
2.1.1. Mokesčio mokėtojų atleidimas nuo atitinkamo mokesčio .....	17
2.1.2. Apmokestinamo objekto atleidimas nuo mokesčio .....	19
2.2. Mokesčio nuolaidos.....	26
2.2.1. Lengvatinio tarifo taikymas .....	27
2.2.2. Mokesčio bazės sumažinimas.....	37
2.2.3. Mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas.....	45
<b>IŠVADOS.....</b>	<b>50</b>
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....</b>	<b>52</b>
<b>SANTRAUKA .....</b>	<b>59</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>61</b>

## IVADAS

Valstybės funkcijų įgyvendinimui ir užtikrinimui vienas svarbiausių ir reikalingiausių pajamų šaltinių – mokesčiai. Mokestis, kaip jį nusako Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas<sup>1</sup> (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas), yra mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei. Kiekvieną mokestį apibūdina jo struktūrą sudarantys elementai, kurie įteisinti nacionaliniuose įstatymuose. Vienu, ypatingą reikšmę turinčiu elementu, yra mokesčio lengvatos, kurių pagalba valstybė mokesčių mokėtojui ar jų grupei suteikia išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis.

Mokesčių įgyvendinimas yra neatsiejamas nuo mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principų, todėl mokesčio lengvatai, kaip vienam iš esminių mokesčio elementų, pagrįstumo vertinimo požiūriu itin svarbūs šie apmokestinimo principai.

Įstatymų leidėjas įtvirtindamas mokesčio lengvatos sąvoką detalizuoja tik jos turinį, kas nėra visiškai tikslu, kadangi leidžia gana įvairiai interpretuoti išskirtinių apmokestinimo sąlygų terminą. Tokia įstatymo formuluotė apibūdina mokesčio lengvatą tik siauriają prasme, nepaliesdama mokesčio lengvatų teisinių formų, todėl siekiant išvengti įvairaus išskirtinių apmokestinimo sąlygų interpretavimo tikslinga plačiau apibūdinti mokesčio lengvatos sąvoką.

**Temos aktualumas.** Mokesčių lengvatų turinys ir tikslai siejami su poveikiu ir nauda visuomenei, socialinei aplinkai, verslui ir valstybės biudžeto pajamoms. Būtent dėl tokio įvairiapusiško mokesčių lengvatų poveikio tampa svarbu vertinti mokesčių lengvatų taikymo tikslumą. Įstatymų projektų dėl mokesčių lengvatų teikėjai, teikdami pasiūlymus mokesčių lengvatų nustatymui, turėtų konkrečiai ir aiškiai apibrėžti jų taikymo tikslus. Tai leistų lengviau įvertinti mokesčių lengvatų tinkamumą, pagrįstumą, reikalingumą ir duodamą naudą, taip nesukuriant neteisingų apmokestinimo sąlygų.

Nūdienos aktualijose mokesčių lengvatų nustatymo ir taikymo tikslumas tampa ne tik dažnas visuomenės diskusijų ir žiniasklaidos susidomėjimo, bet ir valdžios objektu. Septynioliktosios Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių plane, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimu Nr. 167<sup>2</sup> (toliau – Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių planas), numatyti valstybei itin būtini

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimas Nr. 167 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 4172.

pokyčiai. Vieni iš svarbiausių numatytų darbų buvo tobulinti mokesčių sistemos struktūrą ekonomikos augimui palankia kryptimi ir optimizuoti mokesčių bazę. Šie minimi darbai didžiąją dalimi buvo susiję su galiojančių mokestinių lengvatų peržiūra, jų vertinimu ir panaikinimu tų, kuriomis nepasiekti joms keliami tikslai ir kurios nėra efektyvios ir socialiai teisingos. Atsižvelgiant į šiuos Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių plane numatytus darbus, jiems įgyvendinti buvo parengti mokesčių įstatymų pakeitimų įstatymų projektai, kuriais buvo teikiami pasiūlymai keisti tam tikrų mokesčių lengvatų nustatymo ir taikymo tvarką. Todėl svarbu sistemaiškai ir nuosekliai išsiaiškinti esminius su mokesčių lengvatomis susijusius pakeitimus, įsigaliojus mokesčių įstatymų pakeitimų įstatymams, be kita ko, įvertinti mokesčių lengvatų taikymo pagrįstumą.

**Darbo tikslas.** Šio magistro darbo tikslas – išanalizavus mokesčių lengvatų teisinės formas, įvertinti, ar taikomos mokesčių lengvatos yra pagrįstos ir pasiekia joms keliamus tikslus.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant išsikelto tikslo keliami šie uždaviniai:

- 1) pateikti mokesčio lengvatos sąvokos apibrėžimą;
- 2) išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatų taikymas neprieštaruoja mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principams;
- 3) apžvelgti mokesčių lengvatų nustatymo tikslus;
- 4) išskirti galimas mokesčių lengvatų teisinės formas;
- 5) išsiaiškinti, ar atitinkamuose mokesčių įstatymuose nustatytos mokesčių lengvatos yra pagrįstos ir pasiekia joms keliamus tikslus.

**Darbo objektas.** Šio magistro darbo objektas yra mokesčių lengvatų teisinės formos Lietuvos Respublikoje. Darbe nesiekama išnagrinėti visų mokesčių atžvilgiu nustatytas ir taikomas lengvatas. Pagrindinis dėmesys yra skiriamas mokesčių lengvatų formoms, todėl joms atskleisti ir pagrįsti bus pasitelkti tik atskirų mokesčių įstatymai bei jose įtvirtintos nuostatos.

**Tyrimo metodai.** Atsižvelgiant į darbe keliamus uždavinius ir siekiant tinkamai išnagrinėti tyrimo dalyką, taikomi įvairūs mokslinio pažinimo metodai. *Lyginamasis metodas* naudojamas lyginant mokesčio lengvatos sąvoką su užsienio šalių – Rusijos Federacijos, Latvijos ir Lenkijos teisės aktais, siekiant atskleisti panašumus ir skirtumus, taip pat šio metodo pagalba naudojantis lyginama skirtingos mokesčių įstatymų redakcijos siekiant nustatyti, kokie mokesčių lengvatų taikymo pokyčiai įvyko per paskutiniuosius metus. Be lyginamojo metodo, šiame darbe taip pat naudojamas *sisteminis tyrimo metodas*, kuriuo analizuojami Lietuvos mokesčių įstatymai, teismų praktika, vadovėliai ir moksliniai straipsniai, siekiant atskleisti mokesčio lengvatos kaip

vieno iš mokesčio struktūros elemento vietą bendrojoje mokesčio struktūroje ir įvertinti mokesčių lengvatų santykį su įstatyme įtvirtintais mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principais, taip pat šio metodo pagalba apibrėžiama platesnė mokesčio lengvatos sąvoka, kurioje atsispindi ne tik mokesčio lengvatos turinys, bet ir jos formos. Darbo autorė taip pat pasitelkia *analitinį metodą*, kurį taikant analizuojami įstatymų pakeitimų projektų aiškinamieji raštai, siekiant įvertinti, ar nustatyti konkretūs ir aiškiai apibrėžti mokesčių lengvatų taikymo tikslai. Be to, naudojamas ir *aprašomasis (teisės aiškinimo)* metodas, kurio pagalba aprašomi ir aiškinami mokesčių teisės aktai. Galiausiai *loginio tyrimo metodo* pagalba yra įvertinama konkrečių mokesčių lengvatų pagrįstumas ir jų pagalba mokesčių mokėtojų gaunama nauda.

**Darbo originalumas.** Mokslinės literatūros, nagrinėjančios mokesčio lengvatų teises formas, Lietuvos doktrinoje beveik nėra. Mokesčio lengvatų formos aptartos tik B. Sudavičiaus 2010 bei 2014 metais publikuotuose moksliniuose straipsniuose<sup>3</sup>. 1998, 2003 ir 2011 metais išleistuose vadovėliuose *Mokesčių teisė* mokesčio lengvatos aptariamos tik tiek, kiek būtina išsiaiškinti mokesčio lengvatų turinį ir jų vietą bendrojoje mokesčio struktūroje. Toliau apie mokesčio lengvatų teises formas, kiek autorei žinoma, nebuvo plačiau nagrinėta. Todėl manytina, kad yra svarbu sistemiškai, nuosekliai ir visapusiškai išsiaiškinti, kokios mokesčio lengvatų teisinės formos yra nustatytos mokesčių įstatymais ir detalai apžvelgtų jų taikymo procedūras.

**Svarbiausi šaltiniai.** Rengiant šį magistro darbą daugiausia naudojami Lietuvos teisės mokesčių įstatymai, poįstatyminiai aktai, įstatymų pakeitimų aiškinamieji raštai. Taip pat remiamasi B. Sudavičiaus, A. Marcijono, V. Meidūno, G. M. Pajuodienės ir kt. autorių darbais. Be to, ypatingai didelis dėmesys skiriamas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos apmokestinimo klausimais parengtiems mokesčių įstatymų apibendrintiems komentarams ir įvairiausiems mokesčių leidiniams. Autorė remiasi ir Konstitucinio teismo nutarimais, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo nutarimais bei Valstybės kontrolės išvadomis ir Lietuvos laisvosios rinkos instituto apžvalgomis.

---

<sup>3</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76, p. 100-114; SUDAVIČIUS, B. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikoje: Mokesčių lengvatų reguliavimas. *Central and Eastern European legal studies*. 2014, 2, p. 299-340.

# 1. Mokesčio lengvata kaip mokesčio struktūros elementas

## 1.1. Mokesčio samprata ir mokesčio struktūros elementai

Kiekviena pasaulio valstybė atlieka daug įvairių funkcijų. Tai gali būti apsaugos, gamybinės ar komercinės veiklos, vystymo ir administracinės. Susikūrus valstybėms svarbiausia jų funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių užpuolimo ir palaikyti bendrą vidaus tvarką. O dabartinės valstybės funkcijos yra labai įvairios ir plačios. Valstybės turi garantuoti savo valstybės krašto apsaugą ir viešąją tvarką, švietimo, sveikatos ir socialinės apsaugos teikimą gyventojams, šalies ekonominę būklę, tinkamą valstybės bendrąjį ir vidaus valdymą, dengti kitas valstybės išlaidas. Žinoma, šių visų valstybės funkcijų vykdymui neabejotinai reikia didelių finansinių išteklių. Svarbiausias, iš esmės ir vienintelis tokių išteklių šaltinis, žinomas nuo seniausių laikų, yra mokesčiai<sup>4</sup>.

Mokesčiai gali būti apibūdinami skirtingai. Įprasta mokesčius apibūdinti kaip piniginius mokėjimus į valstybės ar savivaldybės biudžetą ir pinigų fondus<sup>5</sup>. Galimas ir kitoks mokesčių apibūdinimas: mokesčiai – „privalomo pobūdžio, paprastai piniginiai, fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei“<sup>6</sup> arba mokesčiai – „kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas“<sup>7</sup>. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 25 dalyje yra pateikiamas kitoks mokesčio apibrėžimas: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoju nustatyta pinigine prievole valstybei“. Darbo autorės nuomone, jog būtent toks mokesčio apibrėžimas ir atskleidžia pagrindinį mokesčio požymį, t.y. tik įstatymo nustatytas mokėjimas gali būti laikomas mokesčiu. Be to, tokį mokesčio požymį pabrėžia ir Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnis, kuriame reglamentuojama, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, nustatomas tik įstatymu.

Visuotinai yra pripažįstama, jog mokesčiai yra pagrindinis valstybės (biudžeto) pajamų formavimo būdas<sup>8</sup>. Šis bendrasis mokesčių požymis įtvirtintas pagrindiniame šalies įstatyme – Lietuvos Respublikos Konstitucijoje<sup>9</sup>, kurios 127 straipsnis skelbia: „Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų,

<sup>4</sup> MEIDŪNAS, V; PUZINAUSKAS, P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 7.

<sup>5</sup> MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 17.

<sup>6</sup> PAJUODIENĖ, G. M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993, p. 36.

<sup>7</sup> MEIDŪNAS, V; PUZINAUSKAS, P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida, p. 9.

<sup>8</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 33.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.

pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“. Toks mokesčių vaidmuo, be to, ir tai, kad mokesčius vienpusiškai nustato valstybė, lemia ir mokesčių visuotinį privalomumą – atitinkamais įstatymais nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys, pagal atitinkamo mokesčio įstatymą pripažįstami to mokesčio mokėtojais<sup>10</sup>. Būtent tokį mokesčių požymį įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje įteisintas visuotinio privalomumo principas, kuris suponuoja, kad mokesčiai yra visuotinai privalomi ir kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius. Tuomet gali kilti klausimas, ar dabartinis gana platus atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimčių) ir kitų mokesčio lengvatų sąrašo nustatymas ir taikymas neprieštaruoja mokesčių visuotinio privalomumo principui, jo nepaneigia ir neiškreipia jo esmės? Pagal profesorių B. Sudavičių, atsakymas į šį klausimą turėtų būti neigiamas, nes atleidimas nuo mokesčio ir kitų mokesčio lengvatų taikymas turi būti numatytas jau pačiame mokesčio įstatyme, todėl teisę į atleidimą nuo mokesčio ar teisę į konkrečią mokesčių lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka atitinkame mokesčio įstatyme nustatytas atleidimo nuo mokesčio ar kitai mokesčio lengvatai taikyti būtinas sąlygas<sup>11</sup>. Reikia pastebėti, jog Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 2 dalyje, kurioje nedviprasmiškai įtvirtinta: „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą“. Todėl galima teigti, kad tai ir yra pagrindinė įstatyminė prielaida nustatyti mokesčių lengvatas ir pagrįsti jų taikymo teisėtumą, kadangi neleidžia pažeisti lygias visų mokesčių mokėtojų galimybes.

Taip pat reikia pastebėti, kad Mokesčių administravimo įstatymas mokestį supranta plačiaja prasme, t. y. bet kokią privalomą mokėjimą, įvardintą šio įstatymo 13 straipsnyje, tame tarpe ir rinkliavas. Todėl mokesčio lengvata apima ir lengvatas, taikomas ne tik mokesčiams siaurąja prasme, bet ir lengvatas, nustatytas kitoms įmokoms įvardintoms Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje (valstybės rinkliava, žyminis mokestis ir kt.). Tad galima sakyti, kad ir mokesčio lengvata kaip ir pats mokestis, gali būti suprantamas tiek plačiaja, tiek ir siaurąja prasmėmis.

Kiekvieną mokestį, pirmiausia kaip ekonomikos kategoriją, apibūdina visuma elementų, sudarančių jų struktūrą. Šie elementai yra įtvirtinami įstatyme ir įgauna teisės kategorijų statusą. Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų turinio analizė leidžia išskirti šiuos mokesčio struktūros elementus: mokesčio mokėtojas, apmokestinimo objektas ir mokesčio bazė, mokesčio tarifas (dydis), mokesčio mokėjimo terminas, forma ir būdas,

---

<sup>10</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 33.

<sup>11</sup> SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*, p. 102.

mokesčio lengvatos<sup>12</sup>. Reikia atkreipti dėmesį, jog ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1998 m. spalio 9 d. nutarime pripažino, kad mokesčiai turi savo vidinę struktūrą<sup>13</sup>, o vėlesnėje Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje plėtojama, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi tik įstatymu<sup>14</sup>. Taigi, kaip matyti, mokestį apibūdina jo struktūrą sudarantys elementai, o vienas iš esminių mokesčio elementų – mokesčio lengvatos. Tačiau būtina pasakyti, jog vertinant aukščiau išvardintus mokesčio struktūros elementus pagal jų privalomumą, mokesčio lengvatos nėra privalomas kiekvieno mokesčio struktūros elementas, nes yra mokesčių, kurių struktūroje šio elemento nėra. Pavyzdžiui, jokių lengvatų nenumato Lietuvos Respublikos pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas<sup>15</sup>, Lietuvos Respublikos gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas<sup>16</sup>, beveik jų nenumato ir Lietuvos Respublikos loterijų ir lošimų mokesčio įstatymas<sup>17</sup>.

## 1.2. Mokesčių lengvatų samprata ir rūšys

### 1.2.1. Mokesčių lengvatų samprata

Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje įtvirtinta: „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų yra lygūs“. Kitaip tariant, šiame straipsnyje įteisintas mokesčių mokėtojų lygybės principas suponuoja, kad nė vienam mokesčio mokėtojui (mokesčio mokėtojų grupei) nebūtų sudaromos ir taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos kitų to paties mokesčio mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net nuo paties mokesčių mokėtojo statuso<sup>18</sup>.

---

<sup>12</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste, p. 103.

<sup>13</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr.4/98. Valstybės žinios, 1998, nr. 91-2533.

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, bylos nr. 22/98. Valstybės žinios, 2000, nr. 23-585.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, nr. 15-552.

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, nr. 104-4634.

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos loterijų ir lošimų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, nr. 43-1496.

<sup>18</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste, p. 102.

Kartu pažymėtina, kad mokesčių įstatymai numato ir išimtis iš šio bendro apmokestinimo principo, įtvirtindami mokesčių mokėtojų teisę į mokesčių lengvatų taikymą<sup>19</sup>. Šiuo aspektu svarbi ir Konstitucinio Teismo doktrina, pagal kurią yra leidžiama įstatymais nustatyti „nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu“<sup>20</sup>. Be to, ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) administracinėje byloje Nr. A556-2164/2011 yra pažymėjęs, kad pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų<sup>21</sup>. Taigi, kaip matyti, mokesčių lengvatų pagrįstumo vertinimo požiūriu itin svarbūs tiek mokesčių mokėtojų lygybės, tiek visuotinio privalomumo principai. Tai, kas yra ta mokesčio lengvata? Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 10 dalyje yra įtvirtinta tokia mokesčio lengvatos sąvoka: „mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“. Taigi Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta mokesčio lengvatos sąvoka reiškia, kad: 1) mokesčių lengvata yra skirta mokesčių mokėtojui ar jų grupei, ir 2) mokesčių lengvata yra mokesčio įstatyme nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės nei įprastinės. Reikia pastebėti, jog panašiai mokesčių lengvatos suprantamos ir kitų šalių mokesčių teisėje. Taip Lietuvos kaimynėje, Rusijos Federacijoje, mokesčio lengvatos suprantamos kaip atitinkamai įstatymais numatomi ir suteikiami, atskiroms mokesčių bei rinkliavų mokėtojų grupėms pranašumai, palyginus su kitais mokesčių mokėtojais<sup>22</sup>. Panašiai mokesčio lengvatos apibrėžiamos ir kitose valstybėse, pavyzdžiui, Latvijoje, Lenkijoje ir kitose. Taigi užsienio teisinėje literatūroje mokesčio lengvatos suprantamos ir apibrėžiamos kaip įstatymais nustatytos atitinkamos išskirtinės sąlygos mokesčių mokėtojui<sup>23</sup>. Nepaisant to, kad mokesčio lengvatos sąvoka daugelyje valstybių yra nustatyta teisės aktais (Lietuvoje mokesčio lengvatą apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymas), reikia pažymėti, jog vien teisinės formuluotės nepakanka visiškai suvokti tokio reiškinio kaip mokesčio lengvatos esmės. Svarbu atkreipti dėmesį, kad analizuojant, kas yra mokesčio lengvata,

<sup>19</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste, p. 102.

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas. 1996 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 7/95. Valstybės žinios, nr. 9-228.

<sup>21</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2164/2011.

<sup>22</sup> Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas. [interaktyvus, žiūrėta 2017 m. gruodžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://base.garant.ru/10900200/>>.

<sup>23</sup> GLUCHOWSKI, J.; PATYK, J. *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: LexisNexis, 2008, s. 13.

reikia atsižvelgti tiek į jos turinį (apmokestinimo sąlygų išskirtinumą), tiek į jos formas (apmokestinimo sąlygų išskirtinumas). Mokesčių administravimo įstatyme pateikta mokesčio lengvatos sąvoka yra gerokai per siaura, nes atsispindi tik mokesčio lengvatos turinį – išskirtinių apmokestinimo sąlygų nustatymą, todėl nėra visiškai tiksli ir leidžia gana įvairiai interpretuoti išskirtinių apmokestinimo sąlygų terminą. Tam, kad būtų išvengta įvairaus išskirtinio apmokestinimo sąlygų interpretavimo, visų pirma mokesčių įstatymo taikymo srityje, manytina, kad pačioje mokesčio lengvatos sąvokoje turėtų būti atsispindėti ne tik mokesčio lengvatų turinys (išskirtinės apmokestinimo sąlygos), bet ir lengvatų (išskirtinių apmokestinimo sąlygų) formos<sup>24</sup> (jos bus nagrinėjamos šio darbo antroje dalyje). Tuo pačiu, atkreiptinas dėmesys, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalį mokesčių lengvatos yra siejamos ne tik su pačiais mokesčiais, bet ir su baudų ar delspinigių mokėjimu. Tačiau šios lengvatos liečia ne pačius mokesčius, o tik su mokesčiais susijusias sumas (t.y. baudas, delspinigius) ir jų mokėjimą, todėl jos, manytina, nėra esminis struktūrinis mokesčių elementas ir toliau šiame darbe nebus nagrinėjamos.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, mokesčio lengvatą kaip struktūrinį mokesčio elementą galima apibūdinti kaip *išimtį iš bendros mokesčio taisyklės, kai atitinkamo mokesčio įstatymas nustato mokesčio mokėtojui ar jų grupei išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės palyginti su įprastinėmis sąlygomis ir suteikia mokesčio mokėtojui teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesťį.*

Bendra taisyklė ta, kad mokesčių lengvatos dažniausiai yra nustatomos mokesčių įstatymais. Kaip skelbia Mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalis: „mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką“. Vadinasi, mokesčių lengvatos, susijusios su konkrečiu mokesčio apskaičiavimo tvarka ar tarifu, gali būti nustatomos tik atitinkamais mokesčius įteisinančiais įstatymais, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu<sup>25</sup> (toliau – Pelno mokesčio įstatymas), Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymu<sup>26</sup> (toliau – Žemės mokesčio įstatymas) ir kitais, taip pat Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotomis, įsigaliojusiomis ir Lietuvoje taikomomis tarptautinėmis sutartimis bei Europos bendrijų muitų teisės aktais<sup>27</sup>. Kita vertus, aiškinantis mokesčių lengvatų nustatymo tvarką būtina atsižvelgti ir į jau minėtą

<sup>24</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 92.

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

<sup>26</sup> Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1992, nr. 128-0. Naujos redakcijos įstatymas patvirtintas įstatymu Nr. XI-1829. *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7743.

<sup>27</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 92.

Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 2 dalies norma, skelbiančią, kad: „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, <...>“. Šios normos sisteminis aiškinimas leidžia daryti prielaidą, kad apskritai mokesčių lengvatos gali būti nustatomos ne tik įstatymais, bet ir kitų valdžios institucijų priimamais teisės aktais. Atsakymą į šį klausimą, kas dar be Lietuvos Respublikos Seimo, kaip mokesčių įstatymus priimančios institucijos, gali savo teisės aktais nustatyti mokesčių lengvatas, yra suformuluotas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 121 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią: „savo biudžeto sąskaita savivaldybių tarybos gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas“, o tai reiškia, kad atskirais atvejais savivaldybės institucijoms yra deleguojama mokesčių lengvatų nustatymo teisė<sup>28</sup>. Tokia padėtis neturėtų būti vertinama kaip mokesčių lengvatų nustatymo tik įstatymu principo pažeidimas, nes savivaldybių tarybos, nustatydamos mokesčių lengvatas, visada veikia įstatymo įgaliotos ir turi teisę nustatyti ne mokesčio lengvatas apskritai, o tik tam tikrais atvejais mokesčio įstatyme aptartais atvejais, kitaip tariant, mokesčių įstatymai suteikia savivaldybių taryboms teisę nustatyti lengvatas tik tų mokesčių, kurie yra įskaitomi į savivaldybės biudžetą. Skirtingai nuo mokesčių įstatymuose įtvirtintų mokesčio lengvatų, turinčių visuotinį pobūdį ir dėl to vadinamos visuotinėmis, savivaldybių tarybų nustatytos lengvatos dažniausiai yra individualaus pobūdžio, taikytinos konkrečiam mokesčio mokėtojui jo rašytinio prašymo pagrindu<sup>29</sup>. Savivaldybių tarybų teisė nustatyti mokesčių lengvatas yra nustatyta, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo<sup>30</sup> (toliau – Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas) 7 straipsnio 5 dalyje, Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo<sup>31</sup> (toliau – Paveldimo turto mokesčio įstatymas) 7 straipsnio 2 dalyje ir Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsnyje.

### 1.2.2. Mokesčių lengvatų rūšys

Mokesčių lengvatos gali būti skirstomos įvairiais aspektais: pagal tai, kam ir koku mastu taikomos, kokių tikslų jas nustačius siekiama ir kokiais būdais jos yra pritaikomos.

---

<sup>28</sup> Apie savivaldybių veiklą, nustatant ir taikant mokesčių lengvatas Žr.: SUDAVIČIUS, B. Vietiniai mokesčiai Lietuvos respublikoje: savivaldybių tarybų veikla įgyvendinant mokesčių įstatymus. *Central and Eastern European legal studies*. 2016 No 1, p. 161-182.

<sup>29</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 96-97.

<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741.

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 123-5531.

Pagal savo mastą mokesčių lengvatos yra skirstomos į visuotinę ir individualų pobūdį<sup>32</sup>:

- 1) visuotinės (obligatorinės, įstatyminės) mokesčio lengvatos – tai yra tokios lengvatos, kurios skirtos visiems mokesčių mokėtojams, atitinkantiems įstatymuose nustatytas sąlygas mokesčių lengvatoms gauti. Pavyzdžiui, nuo pelno mokesčio yra atleistos visos biudžetinės įstaigos, nuo nekilnojamojo turto mokesčio – valstybės, savivaldybių nekilnojamojo turto turėtojai ir panašiai;
- 2) individualios (fakultatyvinės) mokesčio lengvatos – tai yra tokios lengvatos, kurios taikomos konkrečiau mokesčio mokėtojo rašytiniu motyvuotu prašymu, paduodamu kompetetingai institucijai (savivaldybės tarybai ir kitoms). Pavyzdžiui, savivaldybės taryba gali atleisti nuo žemės mokesčio, paveldimo turto mokesčio ir kt.

Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos tiek mokesčių mokėtojui, tiek apmokestinimo objektui. Todėl skiriamos subjektinės ir objektinės mokesčio lengvatos<sup>33</sup>:

- 1) subjektinės mokesčio lengvatos – tai tos, kurios nustatomos fiziniams ir juridiniams asmenims privalantiems mokėti mokesčius, dažniausiai palengvinti jų mokestinę naštą. Prie tokių asmenų priskiriami mažesnes pajamas gaunantys asmenys ir kiti socialiai pažeidžiami subjektai;
- 2) objektinės mokesčio lengvatos – tai tokios lengvatos, kai teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu, pavyzdžiui, teisę į atitinkamas Žemės mokesčio įstatyme nustatytas žemės mokesčio lengvatas, įgyja asmuo turintis atitinkamos kategorijos žemės.

Pagal mokesčio lengvatų galiojimo ar jų taikymo laiką lengvatos skirstomos į nuolatinės ir laikinas<sup>34</sup>:

- 1) nuolatinės – tai tokios lengvatos, kurias nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas ir jos galioja tol, kol nepriimamas įstatymas, panaikinant atitinkamą mokesčio lengvatą;
- 2) laikinos – tai tokios lengvatos, kurios gali būti nustatomos ir specialiuose mokesčių įstatymuose. Pavyzdžiui, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 58 straipniu, kuris nustato laikinas lengvatas laisvųjų ekonominių zonų įmonėms ir juridiniams asmenims, kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys. Šios lengvatos galioja iki atskiro Lietuvos Respublikos Seimo pavedimo.

---

<sup>32</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 94.

<sup>33</sup> *Ibidem.*, p. 95.

<sup>34</sup> *Ibidem.*, p. 95.

### 1.3. Mokesčių lengvatų nustatymo tikslai

Mokesčių lengvatų nustatymu ir taikymu siekiama palengvinti mokesčių našta pavieniems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Mokesčių lengvatų taikymo mastas ar jų pobūdis gali būti susijęs su valstybių tradicijomis ar jų istorija. Visiškai įprasta, jog nėra apmokestinamas bažnyčiai ar religinėms bendruomenėms priklausantis turtas. Pavyzdžiui, pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 5 punktą, nėra apmokestinamas tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas. Vis dėl to reikia atkreipti dėmesį, jog dauguma mokesčių lengvatų daugiau yra siejamos su valstybės ekonomine ir socialine politika<sup>35</sup>.

Siekiant ekonominių tikslų nustatomos mokesčių lengvatos, kurių taikymas turi užtikrinti spartesnę ūkio šakų vystymąsi, skatinti didesnę verslo aktyvumą ir konkurencingumą bei kurti naujas darbo vietas. Tokio pobūdžio mokesčių lengvatos gali reikšti mokesčio tarifo sumažinimą arba mokesčio bazės sumažinimą<sup>36</sup>. Pavyzdžiui, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 ir 2 dalies punktu, sumažintu tarifu pelno mokestį moka laisvųjų ekonominių zonų įmonės arba šio įstatymo 28 straipsnio 1 punktu, kai pelno mokesčio bazė sumažinama labdarai ar paramai panaudotų lėšų suma ir kt.

Socialiniais aspektais nustatomos mokesčių lengvatos, kai yra siekiama sumažinti mokestinę našta gaunantiems mažesnes pajamas arba neturintiems galimybių mokėti mokesčių, įvertinant juos pagal finansinę padėtį. Socialinių tikslų įgyvendinimas pasireiškia tuo, kad mažesnius mokesčius moka pensinio amžiaus, neįgalieji ir kiti socialiai pažeidžiami asmenys<sup>37</sup>. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo<sup>38</sup> (toliau – Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas) 20 straipsnio 2 dalies 1 punkte yra numatyta, jog pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis yra 380 eurų per mėnesį, jeigu mėnesio pajamos su darbo santykiais susijusios pajamos neviršija minimalios mėnesinės algos<sup>39</sup>. Be to, be pagrindinio neapmokestinamojo pajamų dydžio, minėtame straipsnyje yra numatyti ir tokie atvejai, kai neapmokestinamasis pajamų dydis yra didesnis lyginant su pagrindiniu. Šiuo atveju didesnis neapmokestinamasis pajamų dydis taikomas tokiems asmenims, kuriems nustatytas atitinkamas darbingumo lygis, taip

<sup>35</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 93.

<sup>36</sup> *Ibidem.*, p. 94.

<sup>37</sup> *Ibidem.*, p. 94.

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.

<sup>39</sup> Pagal Vyriausybės 2017 m. spalio 11 d. nutarimą Nr. 814 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“ numatyta, kad minimali mėnesinė alga – 400 eurų.

pat senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims arba asmenims, kuriems nustatytas neįgalumo lygis.

Nagrinęjant galiojančius Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus ir lydimuosius dokumentus matyti, kad mokesčių lengvatų turinys ir tikslai siejami su poveikiu ir nauda visuomenės socialinei gerovei ir verslui. Mokesčių lengvatų daromas poveikis turi įtakos ir biudžeto pajamoms. Valstybė, suteikdama mokesčių lengvatas, atsisako dalies savo pajamų<sup>40</sup>. Remiantis išankstiniais Finansų ministerijos duomenimis, dėl 2018 metais taikomų mokesčių lengvatų valstybės biudžeto pajamos bus apie 1 230,9 milijonų eurų mažesnės<sup>41</sup>. Todėl vienas iš svarbiausių mokesčių lengvatų pagrindžiančių veiksnių yra jų tikslingumas.

Nuo mokesčių lengvatų tikslų ir nesudėtingo jų paaiškinimo priklauso ir mokesčių lengvatų vertinimas – koks poveikis visuomenei, verslui ir biudžeto pajamoms, kokia nauda bus gauta, nepaisant valstybės pajamų netekimų. Siekiant nustatyti, ar mokesčių lengvatoms yra iškelti tikslai, ar šie tikslai aiškūs, pamatuojami, ir atsižvelgiant į tai, kad mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose mokesčių lengvatoms tikslai nenurodomi, reikia nagrinėti mokesčių įstatymų, jų pakeitimų ir papildymų įstatymų projektų aiškinamuosius raštus ir kitus lydimuosius dokumentus<sup>42</sup>. Šiuo aspektu svarbi mokesčių įstatymų projektų aiškinamųjų raštų turinio analizė, kuri leidžia apžvelgti mokesčių lengvatų tikslus.

Pateikiami pavyzdžiai:

- Pelnų mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsnių įstatymo projekto aiškinamajame rašte (toliau – Pelnų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas) numatytos verslumo skatinimo priemonės: „projektu siekiama mokestine

---

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybinio audito 2013 m. birželio 7 d. ataskaita „Dėl mokesčių lengvatų“, Nr. VA-P-60-3-7, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>.

<sup>41</sup> 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <[https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3\\_%20APZVALGA%202018Biudz%20projektas\(1\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3_%20APZVALGA%202018Biudz%20projektas(1).pdf)>.

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybinio audito 2013 m. birželio 7 d. ataskaita „Dėl mokesčių lengvatų“, Nr. VA-P-60-3-7, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>.

- aplinka skatinti naujų vienetų steigimąsi (atleidžiant nuo pelno mokesčio smulkių vienetų už pirmą mokesstinį laikotarpį apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną)<sup>43</sup>;
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18,18<sup>1</sup>, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18<sup>2</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamajame rašte (toliau – Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas) numatyta: „mažinti mokesčių našą mažiausias pajamas gaunantiems gyventojams, padidinant šiuo metu Įstatyme nustatytus NPD, įskaitant individualius NPD riboto darbingumo asmenims, atsisakyti PNPD taikymo modelio, tolygiau paskirstyti mokesčių našą smulkiajam verslui“<sup>44</sup>;
  - Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte (toliau - Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas) nurodoma: „Siekiant padidinti vaistų prieinamumą, ypač socialiai jautriems gyventojams, ir įvertinus vaistų prekybos antkainių valstybinio reguliavimo mechanizmo taikymo galimybes, kas sudarytų prielaidas galutiniams vartotojams gauti naudą dėl PVM lengvatos vaistams nustatymo, siūloma nuo 2018 m. sausio 1 d. 5 proc. Lengvatinį PVM tarifą taikyti visiems receptiniams nekompensuojamiesiems vaistams“<sup>45</sup>.

Pastebėtina, jog šiuose mokesčių įstatymų pakeitimų įstatymų projektų aiškinamuosiuose raštuose mokesčių lengvatų tikslai gana aiškiai apibrėžiami, lengvai suprantami ir įvertinami. Be to, neginčijamai yra nurodoma, kodėl priimama ar keičiama tam tikra mokesčio lengvata. Kita vertus, galima rasti ir tokių atvejų, kai tiesiog nurodomas tik bendras atitinkamo mokesčio įstatymo projekto tikslas, tačiau nėra jis tiesiogiai susijęs su mokesčio lengvata, t.y. nenurodoma, kodėl priimama ar keičiama mokesčio lengvata.

Pateikiamas pavyzdys:

---

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. X-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>.

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18,18<sup>1</sup>, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18<sup>2</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/466cf090b31111e79583aefa27fdb44b>>.

<sup>45</sup> Aiškinamasis raštas dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/b3dde0f0b31411e79583aefa27fdb44b>>.

- Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte nurodoma: „Atsižvelgiant į šias Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano nuostatas, buvo atlikta lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifų taikymo peržiūra, vertinant jiems keliamų tikslų pasiekiamumą. Taip pat, siūloma taikyti 9 proc. lengvatinį PVM tarifą šilumos energijai <...> nenustatant šios PVM lengvatos galiojimo pabaigos termino“<sup>46</sup>.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad neretai teikiant pasiūlymus mokesčių lengvatų nustatymui, yra suformuluoti gana aiškūs siūlomų mokesčių lengvatų tikslai, tačiau kai kuriais atvejais nurodomi tik bendro pobūdžio mokesčių lengvatų tikslai arba visai jie nenurodomi. Darbo autorės nuomone, tik tinkamas mokesčių lengvatų pagrindimas, konkretus ir aiškus tikslo nustatymas leidžia lengviau įvertinti jų tinkamumą, reikalingumą bei jų taikymo veiksmingumą ir objektyvumą. Neigiamai galima vertinti ne tik nekonkretų mokesčių lengvatų tikslų formulavimą, bet ir apskritai jokie tikslo nenustatymą.

---

<sup>46</sup> Aiškinamasis raštas dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/b3dde0f0b31411e79583aefa27fdb44b>>.

## 2. Mokesčių lengvatų teisinės formos

Mokesčių administravimo įstatymas, įtvirtindamas mokesčio lengvatos sąvoką, deja, nedetalizuoja jos turinio, todėl išskirtinių apmokestinimo sąlygų taikymas gali būti traktuojamas įvairiai<sup>47</sup>. Išanalizavus teisinę literatūrą ir apibendrinus Lietuvos Respublikos teisės aktuose įteisintų mokesčių lengvatų įvairovę, galima išskirti tokias mokesčių lengvatų teisines formas<sup>48</sup>:

- 1) *atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas);*
- 2) *mažesnis mokesčio tarifas, mokesčio bazės sumažinimas ir mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas).*

### 2.1. Atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimtis)

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus matyti, kad neretai įstatymų leidėjas mokesčių lengvatą įvardija kaip atleidimą nuo mokesčio (mokesčio išimtį). Atleidimas nuo mokesčio reiškia tokią padėtį, kai asmuo (mokesčio mokėtojas) ar apmokestinamasis objektas, kurie atitinka įstatymo nustatytas sąlygas, yra atleidžiami nuo atitinkamo mokesčio. Šiuo atveju pagal atitinkamą mokesčio įstatymą asmuo ar objektas, nors ir laikomas mokesčio mokėtoju ar apmokestinamuoju objektu, tačiau jie (asmuo ar objektas) atleidžiami nuo apmokestinimo. Taigi atleidimas nuo mokesčio iš esmės yra mokesčio lengvata, pasireiškianti atleidimu nuo atitinkamo mokesčio mokėjimo. Toks atleidimas galioja tik tol, kol mokesčio mokėtojas atitiks įstatymo nustatytas sąlygas, o joms pasikeitus, jis mokesčių privalės mokėti<sup>49</sup>.

#### 2.1.1. Mokesčio mokėtojų atleidimas nuo atitinkamo mokesčio

Kaip jau anksčiau minėta, jog atleidimas gali būti nustatytas tiek mokesčio mokėtojo, tiek mokesčio objekto atžvilgiu. Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje reglamentuojama, kad pelno mokesčių moka: 1) Lietuvos vienetas; 2) užsienio vienetas. Šiame straipsnyje apibrėžiamas vienas iš esminių mokesčio elementų – mokesčio mokėtojas. Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kokie vienetai pelno mokesčio nemoka. Todėl šiuo atveju taikoma lengvata – minėtame straipsnyje išvardintų

---

<sup>47</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė, p. 97.

<sup>48</sup> Šios formos vadintinos teisinėmis, kadangi jos yra nustatytos įstatymais, kurie (kartu su kitais teisės aktais) detaliai reglamentuoja ir jų taikymo procedūras.

<sup>49</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė, p. 98.

mokesčio mokėtojų atleidimas nuo atitinkamo mokesčio. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalį pelno mokesčio nemoka:

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

Panašiai mokesčio mokėtojo atleidimas yra reglamentuojamas ir Žemės mokesčio įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje, kurioje įtvirtinta, kokie subjektai žemės mokesčio nemoka:

- 1) „užsienio valstybių diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos, tarptautinės tarpvyriausybines organizacijos ir jų atstovybės;
- 2) bankrutavusios įmonės;
- 3) Lietuvos bankas;
- 4) žemės savininkai, kurių mokėtinas mokestis mokestiniu laikotarpiu už visus nuosavybės teise turimus žemės sklypus neviršija 2 eurų“.

Kaip matyti, neretai tam, kad mokesčio mokėtojas pasinaudotų mokesčio lengvata atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimties) forma, pakanka vien priklausymo atitinkamų asmenų/subjektų kategorijai fakto. Tačiau yra ir daug sudėtingesnių atvejų, kai teisei į mokesčio lengvatą (atleidimą nuo mokesčio) atsirasti yra būtinas visas sąlygų kompleksas<sup>50</sup>. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo<sup>51</sup> (toliau – Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas) 5 straipsnio 6 dalyje numatyta, jog gamintojai ir importuotojai yra atleidžiami nuo mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis už tą gaminių ir (ar) pakuotės kiekį. Tačiau tam, kad mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojai pasinaudotų Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 5 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta lengvata, jie privalo įvykdyti Vyriausybės nustatytas gaminių bei pakuotės naudojimo ir (ar) perdirbimo užduotis ir nustatyta tvarka pateikti dokumentus, patvirtinančius šių gaminių ar pakuotės atliekų perdirbtą ar panaudotą energijai gauti kiekį.

---

<sup>50</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 98.

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 47-1469.

## 2.1.2. Apmokestinamo objekto atleidimas nuo mokesčio

Atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimties) forma, susijusi su mokesčio objekto susiaurinimu, t.y. išskiriant objektus, kuriems netaikomas apmokestinimas. Pavyzdžiui, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 3 straipnį pajamų mokesčio mokėtojas yra: „pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas“. Tačiau, jeigu gyventojas yra gavęs tik pajamas neapmokestinamųjų pajamų, išvardintų Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnyje, pavidalu, tuomet pajamų mokesčio mokėtojas nuo šio mokesčio yra atleidžiamas. Taigi šiuo atveju, Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis – šio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies nuo 1 iki 56 punkto nustatytos neapmokestinamosios pajamos<sup>52</sup>:

- 1) įvairios pašalpos: dėl gyventojų ar jo šeimos nario mirties gauta pašalpa iš asmens, susijusio darbo santykiais; gautos iš valstybės ir savivaldybių (išskirtinumas tas, kad pajamų mokesčiu neapmokestinamos ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos); pelno nesiekiančių vienetų pašalpos savo nariams; dėl stichinių nelaimių gautos pašalpos;
- 2) įvairios kompensacijos: už žalą ar nuostolius, patirtus dėl karo veiksmų arba politinio persekiojimo; ne gyvybės draudimo išmokos išlaidoms, nuostoliams ar žalai visiškai ar iš dalies kompensuoti;
- 3) įvairios pensijos ir stipendijos; renta; draudimo išmokos; labdara;
- 4) teismų priteistos lėšos; politinės aukos ir dovanos; religinių bendruomenių personalo išlaikymo lėšos;
- 5) paveldėtas; dovanų gautas turtas iš šeimos narių, arba neviršijantis 2500 eurų per mokestinį laikotarpį;
- 6) nekilnojamo turto bei transporto priemonių pardavimas išlaikius juos nustatytą laikotarpį - nekilnojamam turtui šis laikotarpis yra 10 metų, o transporto priemonėms - 3 metai;
- 7) kitos, įstatyme numatytos, tam tikros sumos neviršijančios pajamos;
- 8) palūkanos gautos iš indėlių, obligacijų, skolos vertybinių popierių, paskolų ir panašiai, neviršijančios 500 eurų;
- 9) kitos, Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme numatytos pajamos.

---

<sup>52</sup> Remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu. Tačiau tai nėra detalūs nurodymai dėl gyventojų pajamų mokesčio. Detalius nurodymus, atsižvelgiant į sąlygas bei išlygas reikia įvertinti pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nurodymus.

Pastebėtina, kad neapmokestinamųjų pajamų yra labai daug ir įvairių, tačiau būtina pažymėti, kad jos visos turi daug išimčių, todėl kas kartą gavus pajamų, reikia analizuoti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą ir įsitikinti, kad galima pasinaudoti konkrečia mokesčio lengvata. Pavyzdžiui, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 2 punktą pagrindinė pašalpa, mokamą iš valstybės, savivaldybių biudžetų ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto neapmokestinimo sąlyga yra šių pašalpų mokėjimo šaltinis. Ši lengvata netaikoma iš Valstybinio socialinio draudimo fondo lėšų mokamoms tokioms pašalpoms: 1) ligos, motinystės, tėvystės ar vaiko priežiūros atostogoms, kurios mokamos pagal Lietuvos Respublikos ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymą, 2) ligos dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą ar iš darbo išmokoms, kurios mokamos pagal Lietuvos Respublikos nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įstatymą, taip pat (nuo 2017-07-01) nedarbo socialinio draudimo išmokoms, kurios mokamos pagal Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatymą. Be to, ši apmokestinimo lengvata netaikoma valstybės tarnautojams ir biudžetinių įstaigų darbuotojams (kurių materialinė padėtis yra sunki) iš darbo užmokesčiui skirtų lėšų mokamoms pašalpoms<sup>53</sup>. Kitas pavyzdys, kai pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 17 punktą neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos gyventojų gautos pensijos ir rentos. Šios lengvatos taikymo pagrindinė sąlyga yra pensijų ir rentų mokėjimo šaltinis. Pensijos ir rentos pajamų mokesčiu neapmokestinamos tuo atveju, kai jos mokamos iš: 1) Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, 2) užsienio valstybių fondų, 3) tarptautinių organizacijų fondų, jeigu šių fondų steigėjai yra valstybės ar savivaldybės institucijos. Svarbu paminėti, jog lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose<sup>54</sup>.

Formaliai žiūrint į šias Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nurodytas neapmokestinamas pajamas galima teigti, kad tai labiau socialinio pobūdžio lengvatos, t.y. šio mokesčio lengvatos tikslas sumažinti mokesčio našta labiau pažeidžiamiesiems asmenims, siekiant pagerinti jų gyvenimo kokybę (įvairios pensijos, pašalpos, kompensacijos ir panašiai). Tačiau autorė analizuodama šias neapmokestinamas pajamas pastebi, kad ne visos jos yra tikrai socialiai pagrįstos – šiame mokesčio įstatymo straipsnyje yra net 56 išimtys, o daugybė jų dažnai naudojami ne mažiausias pajamas

---

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-22 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

gaunantys Lietuvos gyventojai. Pavyzdžiui, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 23 punktą galimybė nemokėti gyventojų pajamų mokesčio turi ūkininkai, jeigu šia veikla užsiimantis gyventojas neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčiu. Be to, galimi ir piknaudžiavimo atvejai, pavyzdžiui, kai siekiama parduoti turtą ir išvengti mokėtino gyventojų pajamų mokesčio, gyventojai artimiesiems dovanoja įvairų turtą. Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 26 punktą pajamų mokesčiu neapmokestinama dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), senelių, brolių ir seserų bei vaikaičių. Šioje dalyje iš nurodytų asmenų dovanojimo būdu gautos pajamos neapmokestinamos, nepriklausomai nuo dovanoto turto vertės (piniginių lėšų sumos)<sup>55</sup>. Valstybės kontrolės audito 2008 m. rugsėjo 23 d. ataskaitoje „Dėl gyventojų pajamų apmokestinimo“<sup>56</sup> yra analizuojamas dažnai pasitaikantis atvejis, kai naudojantis šia pajamų mokesčio lengvata artimi giminaičiai tarpusavyje sudaro formalius dovanojimo sandorius, taip siekiant padidinti dovanojamo turto įsigijimo kainą. Šio audito nuomone, šiai problemai spręsti turėtų būti numatyta, kad tais atvejais, kai gautas dovanų turtas priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms ir parduodamas dovanotojo ir dovanų gavusiojo, reikia nustatyti gyventojų pajamų mokesčio apmokestinamųjų pajamų bazę, taip turto įsigijimo kaina būtų laikoma faktinė, dokumentais pagrįsta kaina, už kurią dovanojamą turtą įsigijo dovanotojas. Taigi manytina, kad šiame įstatyme įtvirtinant tiek daug ir įvairių neapmokestinamųjų pajamų, tampa sudėtinga įvertinti ar šio mokesčio lengvatos tikslas pasiektas ir ar gauta socialinė nauda.

Kitas pavyzdys, kai nuo paveldimo turto mokesčio atleidžiami mokesčio mokėtojai, turintys neapmokestinamąjį paveldimą turtą. Pagal paveldimo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalį numatyta, kad mokesčiu neapmokestinama:

- 1) vienam sutuoktiniui mirus kito sutuoktinio paveldimas turtas;
- 2) vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), globėjų (rūpintojų), globotinių (rūpintinių), senelių, vaikaičių, brolių ir seserų paveldimas turtas.

---

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-22 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

<sup>56</sup> Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybino audito 2008 m. rugsėjo 23 d. ataskaita „Dėl gyventojų pajamų apmokestinimo“, Nr. VA-P-60-16-16, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>

Ši paveldimo turto mokesčio lengvata taikoma turta paveldintiems nuolatiniais ir nenuolatiniais Lietuvos gyventojams. Lengvata taikoma, neatsižvelgiant į paveldimo turto vertės dydį<sup>57</sup>.

3) paveldimo turto apmokestinamoji vertė, neviršijanti 3 000 eurų.

Reikia atkreipti dėmesį į šį trečiąjį punktą, kuriame nurodoma, kad jeigu paveldimas turtas, kurio apmokestinamoji vertė yra mažesnė kaip 3 000 eurų, toks turtas mokesčiu neapmokestinamas. Svarbu pažymėti, kad 3 000 eurų turi viršyti ne pati turto vertė, bet jau apskaičiuota turto apmokestinamoji vertė. Kadangi apskaičiuojant apmokestinamąją vertę, turto vertė mažinama 30 procentų, todėl tam, kad gautume 3 000 eurų apmokestinamąją vertę, reikia 4 286 eurų sumą sumažinti 30 procentų<sup>58</sup>. Taigi gauname, kad paveldėjus turta ne didesnį kaip 4 286 eurų sumą arba turta, kurio vertė yra ne didesnė kaip 4 286 eurų, paveldimo turto mokesčio mokėti nereikia. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Paveldimo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 2 ir 3 dalies nuostatas numatyta, kad dėl šiame įstatyme įtvirtintų lengvatų taikymo gali spręsti ir savivaldybių tarybos. Joms suteikta diskrecijos teisė savo biudžeto sąskaita mokesčio mokėtojams atidėti paveldimo turto mokesčio mokėjimo terminus, leisti mokesčių sumokėti per keletą kartų, taip pat sumažinti mokėtiną mokesčių arba visai nuo jo atleisti. Reikia pastebėti, jog mokesčio sumokėjimo terminai gali būti atidėti ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui po paveldėjimo teisės liudijimų išdavimo. Vadinasi, šiuo atveju gyventojas gali kreiptis su prašymu į savivaldybę, jog būtų atleistas nuo paveldimo turto mokesčio.

Dar vienas atvejis, kai nuo nekilnojamojo turto mokesčio atleidžiami mokesčio mokėtojai, turintys neapmokestinamąjį nekilnojamąjį turta. Pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalį mokesčio mokėtojais laikomi nekilnojamojo turto savininkai – fiziniai ir juridiniai asmenys. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnyje įtvirtinta mokesčio lengvata atleidimo nuo mokesčio (išimties) forma, t.y. mokesčiu neapmokestinamas fiziniam ir juridiniam asmeniui nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas.

Pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalį mokesčiu neapmokestinamas toks fizinių asmenų nekilnojamasis turtas, kuris naudojamas:

- 1) socialinei globai ir priežiūrai;
- 2) švietimo darbui;

---

<sup>57</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas „Paveldimo turto mokesčio lengvatos“ [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.15>>.

<sup>58</sup> *Ibidem*.

- 3) pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti ar uždirbti;
- 4) kaip kūrybinės dirbtuvės individualiai kūrybinei veiklai;
- 5) esantis kapinių teritorijoje;
- 6) kitas nekilnojamasis turtas nurodytas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalyje.

Šios nurodytos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos taikomos nekilnojamajam turtui, nuosavybės teise priklausančiam fiziniam asmeniui arba fizinio asmens įsigyjam nekilnojamajam turtui, jeigu toks nurodytas nekilnojamasis turtas neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui neperduotas naudotis juridiniams asmenims. Reikia pažymėti, jog šios nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos taikomos nurodytiems tikslams naudojamam nekilnojamajam turtui. Tuo atveju, kai šioje dalyje nurodytai veiklai naudojama tik dalis nekilnojamojo turto, tai lengvata taikoma tik šiai nekilnojamojo turto daliai<sup>59</sup>.

Pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą 7 straipsnio 2 dalį mokesčiu taip pat neapmokestinamas:

- 1) Lietuvos valstybės ir savivaldybių nekilnojamasis turtas;
- 2) Lietuvos banko nekilnojamasis turtas;
- 3) mokslo ir studijų, švietimo įstaigų nekilnojamasis turtas;
- 4) tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamasis turtas, o kitų religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamasis turtas, naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybi;
- 5) nekilnojamasis turtas, kuris naudojamas teikiant sveikatos priežiūros paslaugas;
- 6) kitas nekilnojamasis turtas nurodytas Nekilnojamojo turto mokesčio 7 straipsnio 2 dalyje.

Šios nurodytos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos taikomos ne tik nekilnojamajam turtui, nuosavybės teise priklausančiam ar įsigyjamam šioje dalyje nurodytiems juridiniams asmenims ir šių asmenų naudojamam šioje dalyje numatytiems tikslams, bet ir fizinio asmens juridiniams asmenims neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduotam naudotis nekilnojamuoju turtu, jei šis nekilnojamasis turtas naudojamas šioje dalyje nurodytiems tikslams<sup>60</sup>.

Pirmiausia, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Nekilnojamojo turto mokesčio 7 straipsnio 5 dalį savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę mokesčio

---

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-06-08 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.3>>.

<sup>60</sup> *Ibidem*.

mokėtojams sumažinti nekilnojamojo turto mokesť arba nuo šio mokesčio juos visai atleisti. Todėl nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojai (fiziniai ir juridiniai asmenys) gali kreiptis į savivaldybių tarybas pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto mokesčio arba jo sumažinimo<sup>61</sup>. Kitas svarbus aspektas, kad pagal anksčiau galiojančias nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nuostatas, nekilnojamojo turto mokesčiu buvo neapmokestinamas nekilnojamas turtas, fizinio asmens naudojamas kulto apeigų reikmenų gamybai, taip pat fizinio arba juridinio asmens naudojamas laidojimo paslaugoms teikti. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte (toliau – Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas) nurodyta konkreti priežastis, dėl kurios buvo siūloma panaikinti šias nekilnojamojo turto mokesčio lengvatas. Kaip teigiama šiame Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte: „projektu siekiama atsisakyti komercinio pobūdžio lengvatų, taikomų privatiems, su valstybe nekonkuruojantiems verslo subjektams, paliekant apsisprendimo dėl lengvatinio apmokestinimo teisę savivaldybėms“<sup>62</sup>. Atsižvelgiant į tai, manytina, kad šių lengvatų panaikinimas yra vienareikšmiškai teigiamas dalykas, kadangi pagal dabartinę reguliavimą suvienodinamos sąlygos tarp atskirų verslo subjektų, nepriklausomai nuo jų vykdomos veiklos. Laidojimo paslaugos ar kulto reikmenų gamyba yra pilną generuojanti ekonominė veikla, kaip ir bet kokia kita. Todėl tokias paslaugas teikiantys privatūs asmenys turėtų prisidėti prie viešųjų paslaugų finansavimo ir mokėti nekilnojamojo turto mokesť bendra tvarka kaip ir visi kiti. Tokios panašios nuomonės laikėsi ir Lietuvos Laisvosios rinkos institutas, 2017-05-29 pateikdamas savo įvertinimus ir išvagas dėl mokesčių lengvatų<sup>63</sup>, o būtent dėl siūlymo atsisakyti fiziniams asmenims priklausančio nekilnojamojo turto, naudojamo kulto apeigų reikmenų gamybai ir juridiniams asmenims priklausančio nekilnojamojo turto, naudojamo laidojimo paslaugoms arba esančio kapinių teritorijoje, neapmokestinimo. Darbo autorės nuomone, sveikintinas įstatymo leidėjo siekis – atsisakyti bent dalies nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų, tai stiprus socialinis žingsnis prieš tam tikras socialines grupes, tačiau siūlytina žiūrėti plačiau ir naikinti kai

---

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-06-08 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.3>>.

<sup>62</sup> Aiškinamasis raštas dėl nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/08161e60b31211e79583aefa27fdb44b?jfwid=-15zxvjuh4>>.

<sup>63</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-05-29 espektizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar naikinti? [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28270/lrinka>>.

kurias likusias nekilnojamojo turto mokesčio lengvatas. Pavyzdžiui, šiame įstatyme numatyta nekilnojamojo turto mokesčio lengvata, kuri taikoma juridiniams asmenims, teikiantiems sveikatos priežiūros paslaugas. Manytina, kad lengvata nekilnojamajam turtui, kuris naudojamas teikiant sveikatos priežiūros paslaugas yra socialiai netikslinga, kadangi tai taip pat ekonominė veikla, tokia pati kaip ir visos kitos ir jai neturėtų būti taikomos išskirtinės nekilnojamojo turto apmokestinimo sąlygos. Vyriausybės kanceliarijos kartu su Finansų ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų 2017 metų birželio 2 d. paskelbtoje viešojoje konsultacijoje „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“<sup>64</sup> (toliau – konsultacinis dokumentas) buvo vertinami šios lengvatos padėties trūkumai. Šiame konsultaciniame dokumente nurodoma, jog esama nekilnojamojo turto mokesčio lengvata naudojasi privatūs, pilną generuojantys asmenys, todėl siūlė lengvatą ir tokį nekilnojamąjį turtą apmokestinti bendra tvarka, įvertinus tai, kad savivaldybių tarybos turi plačius įgaliojimus nustatyti šio mokesčio tarifus ir taikyti mokesčio lengvatas. Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad ir Lietuvos laisvosios rinkos institutas 2017-06-30 ekspertizėje<sup>65</sup> pateikė pastabas dėl nekilnojamojo turto naudojamo sveikatos priežiūros paslaugoms teikti. Lietuvos laisvosios rinkos instituto nuomone, kad valstybės ir savivaldybių sveikatos priežiūros įstaigos veikia žymiai palankesnėse mokesstinėse sąlygose, todėl nekilnojamojo turto mokesčio netaikymas privačioms sveikatos priežiūros įstaigoms mažina diskriminacinį reguliavimą privačių sveikatos priežiūrų įstaigų atžvilgiu. Be to, autorės nuomone, ši lengvata iš esmės nesuderinama su Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių plane numatytu darbu, kuriuo buvo siekiama 4.3.2 punktu tobulinti mokesčių sistemos struktūrą ekonomikos augimui palankia kryptimi ir optimizuoti mokesčių bazę. Atsižvelgiant į 4.3.2 punkto nuostatas, buvo numatyta įvertinti galiojančias mokesčines lengvatas ir panaikinti tas, kurios nėra efektyvios ir socialiai teisingos. Apskritai kalbant, nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų sąrašas, manytina, jog yra pakankamai nesisteminis ir nėra pilnai socialiai teisingas. Todėl atsižvelgiant į tai, kad pagal Nekilnojamojo turto mokesčio nuostatas savivaldybių tarybos turi plačius įgaliojimus nustatyti nekilnojamojo turto mokesčio tarifus ir taikyti šio mokesčio lengvatas, jos pačios galėtų spręsti, ką verta atleisti nuo nekilnojamojo turto mokesčio ir kam jį verta

---

<sup>64</sup> Vyriausybės kanceliarijos kartu su Finansų ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų 2017 m. birželio 2 d. konsultacinis dokumentas „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas>>.

<sup>65</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-06-30 ekspertizė. Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas. [interaktyvus, žiūrėta 2017 m. vasario 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas/lrinka>>.

sumažinti, nes dabartinis reguliavimas sudaro nelygias sąlygas kitų subjektų atžvilgiu, kai vieni moka, o kiti – ne.

Taip pat reikia atkreipti dėmesį, jog ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo<sup>66</sup> (toliau – Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 20 – 30 straipsniuose numatyti atvejai, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) yra neapmokestinami. Tai pavyzdžiui, su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos; socialinės paslaugos ir susijusios prekės; švietimo ir mokymo paslaugos; kultūros ir sporto paslaugos; pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla; pašto paslaugos; radijo ir televizijos visuomenei teikiamos informavimo paslaugos, draudimo paslaugos, finansinės paslaugos ir kiti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme numatyti atvejai. Kaip matyti, jog atleidimas nuo PVM dažniausiai taikomas viešosioms paslaugoms arba viešajam sektoriui, sunkiai apmokestinamiems sektoriams ir smulkiam verslui.

Taigi dažniausiai tam, kad mokesčių mokėtojas pasinaudotų mokesčio lengvata atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimties) forma, pakanka naudojimosi tam tikros kategorijos apmokestinimo objekto fakto. Tačiau ir šiuo atveju galime išskirti dar vieną sudėtingesnę atvejį, kai teisei į mokesčio lengvatą (atleidimą nuo mokesčio) atsirasti nepakanka vien naudojimosi tam tikros kategorijos apmokestinimo objekto fakto<sup>67</sup>. Pavyzdžiui, kad žemės savininkas būtų atleistas nuo žemės mokesčio Žemės mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį 3 punktą, jis turi priklausyti atleidžiamų asmenų grupei (jam turi būti nustatytas atitinkamas nedarbingumo lygis, jis turi būti sulaukęs pensijinio amžiaus ar nepilnametis), jo šeimoje apmokestinamojo laikotarpio pradžioje neturi būti darbingų asmenų, o jam priklausantis žemės sklypas neturi viršyti savivaldybės tarybos nustyto neapmokestinamojo dydžio.

## 2.2. Mokesčio nuolaidos

Skirtingai nuo atleidimo nuo mokesčio, mokesčio nuolaidos reiškia išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos realiai mokesčių mokančiam asmeniui, siekiant palengvinti jam tenkančią mokesčinę naštą. Tai tokia situacija, kuomet mokesčio mokėtojas ar apmokestinamasis objektas nėra atleidžiamas nuo mokesčio, tačiau jam pritaikomas mažesnis mokesčio tarifas, sumažinama mokesčio bazė ar mokėtina

---

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

<sup>67</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 98.

mokesčio suma, jeigu yra tenkinamos mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos<sup>68</sup>. Taigi atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimtis) ir mokesčių nuolaidos bendras bruožas – abi mokesčio lengvatos formos taikomos, esant išskirtinėms sąlygoms, numatytoms atitinkamo mokesčio įstatyme. Skirtumas – pirmosios formos atveju yra atleidžiama nuo mokesčio, antrosios formos atveju mažinamas mokėtinas mokesčio dydis.

### 2.2.1. Lengvatinio tarifo taikymas

Kaip anksčiau minėta, jog viena iš mokesčio lengvatos formų yra mokesčio nuolaida, reiškianti išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos mokestį mokančiam asmeniui, siekiant sumažinti jo mokėtiną mokestį į biudžetą. Vienas iš mokestinės nuolaidos atvejų – tai mažesnio (lengvatinio) tarifo taikymas. Tokio tarifo taikymas reiškia, kad mokesčio mokėtojai, kurie atitinka mokesčio įstatyme numatytas sąlygas, yra apmokestinami, taikant mažesnę (lengvatinę) mokesčio tarifą, kuris yra mažesnis nei kitiems mokesčio mokėtojams<sup>69</sup>. Toliau šiame darbe detaliau nagrinėjami Pelno mokesčio ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymai, kuriuose įteisinti mažesni (lengvatiniai) tarifai.

Lietuvoje šiuo metu pagrindinis mokestis, kuriuo apmokestinamos verslo subjektų pajamos – tai pelno mokestis. Taikomi pelno mokesčio tarifai yra reglamentuojami Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnyje. Remiantis galiojančia Pelno mokesčio įstatymo redakcija, šiuo metu Lietuvoje standartinis pelno mokesčio tarifas yra 15 procentų. Tai pagrindinis tarifas, taikomas visiems pelno mokesčio mokėtojams, kuriems nėra suteikiama jokia lengvata, t.y. jeigu įstatymas nenumato kitaip. Taip pat greta pagrindinio tarifo įteisinti ir lengvatiniai tarifai. Pavyzdžiui, pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 2 dalį (šio įstatymo nuostatos taikomos apskaičiuojant 2018 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį), vienetų, (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 0 procentų mokesčio tarifą, o kitų mokestinių laikotarpių apmokestinimasis pelnas – taikant 5 procentų mokesčio tarifą, išskyrus atvejus, nustatytus šio straipsnio 3 dalyje. Ši nuostata reiškia, kad mokesčio mokėtojų, atitinkančių mokesčio įstatyme numatytas sąlygas, visos pradedančios smulkiosios įmonės vieneriems metams yra atleidžiamos nuo pelno mokesčio, o vėlesniais mokestiniais laikotarpiais apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų

<sup>68</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 99.

<sup>69</sup> *Ibidem.*, p. 100.

lengvatinį tarifą – nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Taigi įstatymų leidėjas šiuo atveju įtvirtina mokestinę nuolaidą – lengvatiniu tarifu siekiama sumažinti mokesčio mokėtojams mokestinę naštą<sup>70</sup>. LVAT administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011 yra pažymėjęs, kad mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams<sup>71</sup>. Tai reiškia, kad siekiant pasinaudoti šia lengvata, vienetas turi atitikti šio įstatymo dalyje numatytas tokias 3 sąlygas: 1) vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių; 2) mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų; 3) vienetas neatitinka Pelno mokesčio 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų. Reikia pažymėti, jog šio straipsnio 3 dalyje yra nustatytos sąlygos – apribojimai taikyti 0 procentų ir 5 procentų pelno mokesčio tarifus: „1) vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai; 2) vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, ir vienetams, kuriuose vieneto (individualios (personalinės) įmonės) dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų); 3) vienetams, kuriuose tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų); 4) vienetams, kuriuose tie patys dalyviai kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų)“.

Reikia turėti omenyje, kad tik nuo 2018 metų Pelno mokesčio įstatyme galioja lengvata, kuri leidžia mažoms įmonėms pirmąjį mokestinį laikotarpį taikyti 0 procentų pelno mokesčio tarifą, tad įmonė, kuri buvo įsteigta 2017 metų pabaigoje, jos pirmasis mokestinis laikotarpis jau pasibaigė, todėl pasinaudoti šia lengvata negalės<sup>72</sup>. Be bendrųjų nurodytų sąlygų, siekiant pasinaudoti 0 procentų pelno mokesčio lengvatiniu tarifu, vienetas turi atitikti ir papildomas sąlygas, kurios įteisintos Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje: „taikomas tik tokiam vienetui, kurio dalyvis (dalyviai) yra fizinis asmuo (fiziniai asmenys), ir tik tuo atveju, kai per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokestinį laikotarpį: vieneto veikla nėra

---

<sup>70</sup> ENDRIJAITIS, M. Lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas – taikyti ar netaikyti? *Teisė*, 2013, t. 86, p. 217.

<sup>71</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011.

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20681.

sustabdoma, vienetas nėra likviduojamas, reorganizuojamas ir vieneto akcijos (dalys, pajai) nėra perleidžiamos naujiems dalyviams“. Ši įstatyme numatyta lengvata smulkiąjam verslui suderinama su Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių plane numatytu darbu, kuriuo buvo siekiama 4.3.2 punktu tobulinti mokesčių sistemos struktūrą ekonomikos augimui palankia kryptimi ir optimizuoti mokesčių bazę. Atsižvelgiant į 4.3.2 punkto nuostatas, buvo numatyta įvertinti galiojančią smulkiąjo verslo apmokestinimą, siekiant tolygiau paskirstyti mokesčių našta, ir tikslingumą pirmus veiklos metus atleisti verslą nuo mokesčių. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte buvo siūloma atleisti nuo pelno mokesčio smulkiųjų vienetų už pirmą mokesčinį laikotarpį apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną. Šiame Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame numatytos verslumo skatinimo priemonės, konkretus ir aiškiai apibrėžtas tikslas – mokesčine aplinka skatinti naujų vienetų kūrimąsi. Taip pat pasakyta, kad tokiu būdu būtų suteikiamos palankesnės apmokestinimo sąlygos mažiems vienetams pirmaisiais veiklos metais<sup>73</sup>. Pabrėžtina, kad iki tol, naujiems įregistruotiems smulkiems vienetams nebuvo numatytos specialios lengvatos – jų apmokestinamasis pelnas buvo apmokestinamas bendra tvarka. Todėl galimybė taikyti 0 procentų pelno mokesčio tarifą ypač naudinga verslą pradedančioms ir augančioms įmonėms, kurioms verslo pradžioje gali trūkti apyvartinių lėšų. Lietuvos laisvosios rinkos instituto viceprezidentas Vytautas Žukauskas 2017-06-08 savo apžvalgoje teisingai pastebėjo, jog: „reguliavimo ir administracinė našta smulkiųjų įmonių pečius užgula sunkiau, kadangi reikalavimai visiems vienodi, o smulkieji turi mažiau žmogiškųjų ir kitų išteklių jiems tenkinti. Tad mažesnė mokesčių našta gali bent kiek sumažinti šią disproporciją“<sup>74</sup>. Todėl, darbo autorės nuomone, ši pelno mokesčio lengvata yra tikslinga, kadangi sukuriama palankesnė sąlyga Lietuvoje steigti ir veikti naujiems verslams, klestėti smulkioms įmonėms bei tolygiau paskirstoma mokesčių našta konkuruojant su stambiomis įmonėmis. Apskritai kalbant, smulkiąjo verslo apmokestinimas, kai pirmus veiklos metus verslas atleidžiamas nuo mokesčių, o vėlesniais veiklos metais taikomas 5 procentų sumažintas tarifas yra reikalingas ekonomikos augimui ir jos lankstumui užtikrinti bei skatinti didesnę šalies žmonių verslumą.

---

<sup>73</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. X-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>.

<sup>74</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-06-08 apžvalga. Mūšis dėl mokesčių lengvatų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-budzetas/v-zukauskas-musis-del-mokesciu-lengvatu/vytautas-zukauskas>>.

Skirtingas nei įprastas apmokestinamas numatytas ir pelno nesiekiantiems vienetams. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 5 dalį pelno nesiekiantis vienetas: „vienetas, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams“. Šio įstatymo 5 straipsnio 4 dalyje reglamentuojama, jog pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinių laikotarpių pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 eurų, tai apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 250 eurų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Taigi ši analizuojama pelno mokesčio nuostata taip pat reiškia išskirtines apmokestinimo sąlygas mokesčio mokėtojams, tačiau turinti aiškias įstatymo leidėjo apibrėžtas jos taikymo sąlygas. Lengvata taikoma tokiems pelno nesiekiantiems vienetams, kurie atitinka Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies nustatytus kriterijus. Pirma, šių vienetų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Tokių vienetų veikla realiai turi atitikti šių vienetų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir įstatuose nurodytiems tikslams ir atitinkamų sričių vykdymo reikalavimams. Vienetų veiklos sritys gali būti įvairios, pavyzdžiui, socialinės, švietimo, mokslo, kultūros ir panašiai. Antra, tokių vienetų pelnas pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus nėra skirtomas steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams<sup>75</sup>.

Tokie pelno nesiekiantys vienetai pelno mokesťį moka tik nuo ūkinės komercinės veiklos pajamų. Šio įstatymo 5 straipsnio 4 dalyje nurodyta: „pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti“. Ši nuostata reiškia, jog pelno nesiekiantys vienetai turi galimybę apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną ar jo dalį panaudoti vienetų įstatuose nurodytiems visuomenei naudingiems tikslams įgyvendinti ir nuo šio apmokestinamojo pelno ar jo dalies nemokėti pelno mokesčio. Viešąjį interesą tenkinančiai veiklai gali būti priskiriama pelno nesiekiančių vienetų visuomenei naudinga veikla: mokslo, kultūros, švietimo, meno, religijos, sveikatos apsaugos, socialinės globos ir rūpybos, aplinkosaugos ir kitose visuomenei naudingomis pripažįstamose srityse<sup>76</sup>. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad jeigu vienetas nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią veiklą, pavyzdžiui, teikia tarpininkavimo arba kitas su

---

<sup>75</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset\\_publisher/S9wH/content/id/5675](http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset_publisher/S9wH/content/id/5675)>.

<sup>76</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 18 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset\\_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174)>.

viešojo intereso teikimu nesusijusias paslaugas, vykdo prekyba) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, yra laikoma, kad toks vienetas neatitinka pelno nesiekiančių kriterijų, todėl apmokestinamas bendra tvarka, t.y. taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą<sup>77</sup>. Taip pat būtina pabrėžti, jog pelno nesiekiantiems vienetais keliamas reikalavimas turėti informaciją ar įrodymus, kurie pagrįstų, kad toks vienetas pajamas panaudojo savo įstatuose numatytuose visuomenei naudingos veiklos finansavimui<sup>78</sup>. Pasak, Lietuvos laisvosios rinkos instituto: „vien tai, kad egzistuoja įmonių, pažeidžiančių reikalavimus dėl pelno nesiekiančių asmenų apmokestinimo, dar neturėtų tapti pagrindu padidinti mokesstinę naštą visiems pelno nesiekiantiems vienetais“<sup>79</sup>. Šiuo atveju galima daryti prielaidą, jog galimi atvejai, kai tam tikri vienetai realiai vykdo ne viešą interesą tenkinančią veiklą, o ūkinę komercinę veiklą, taip siekiant nepagrįstai pasinaudoti pelno mokesčio lengvata. Tačiau tokia prielaida pasitvirtintų tik tada, kai atitinkamos institucijos įrodytų, jog apmokestinamasis pelnas panaudotas ne vienėtų įstatuose nurodytiems visuomenei naudingiems tikslams įgyvendinti.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra įteisinti keturi skirtingi pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifai: standartinis 21 procentų tarifas, kuris taikomas visoms šalies teritorijoje parduodamoms prekėms ar paslaugoms, jei joms nėra taikomas lengvatinis tarifas, 0 procentų tarifas bei du lengvatiniai 5 procentų ir 9 procentų tarifai. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 14 dalį lengvatinis PVM tarifas apibrėžtas: „šiuo įstatyme nustatytas PVM tarifas, mažesnis už standartinį, išskyrus 0 procentų PVM tarifą“, kas reiškia, kad 0 procentų PVM tarifas nepriskiriamas prie lengvatinių PVM tarifų, todėl jo taikymo ypatumai toliau nebus nagrinėjami šiame darbe.

Lengvatinių tarifų taikymas detalizuojamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio 3-5 dalyse, kuriose numatyta, kokioms prekėms ir paslaugoms yra taikomi konkretūs lengvatiniai PVM tarifai:

#### 9 procentų lengvatinis tarifas taikomas:

---

<sup>77</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 18 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset\\_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174)>.

<sup>78</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset\\_publisher/S9wH/content/id/5675](http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset_publisher/S9wH/content/id/5675)>.

<sup>79</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-05-29 ekspertizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar naikinti? [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28270/lrinka>>.

- 1) Šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti. Šią PVM lengvatą buvo numatyta taikyti iki 2017 metų gruodžio 31 dienos, tačiau nuo 2018 metų sausio 1 dienos nenustatytas šios lengvatos galiojimo pabaigos terminas<sup>80</sup>;
- 2) Knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius);
- 3) Turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms. Nuo 2018 metų sausio 1 dienos apgyvendinimo paslaugoms nustatytas terminuotas lengvatinio 9 procentų PVM tarifo taikymo laikotarpis, iki 2022 metų gruodžio 31 dienos<sup>81</sup>;
- 4) Periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius bei išskyrus leidinius, kuriuose mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto;
- 5) Keleivių ir keleivių bagažo vežimo paslaugoms nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais (maršrutus nustato Lietuvos Respublikos Susisiekimo ministerija (jos įgaliota institucija) arba savivaldybės).

#### 5 procentų lengvatinis tarifas taikomas:

- 1) Taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka. Nuo 2018 metų sausio 1 dienos 5 procentų lengvatinis PVM tarifas taikomas visiems nekompensuojamiems receptiniams vaistams (anksčiau lengvatinis tarifas buvo taikomas tik tiems vaistams, kurių išorinės pakuotės vertė didesnė negu 300 eurų)<sup>82</sup>;
- 2) Neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui.

Tiek politinėje erdvėje, tiek visuomenėje dažnai diskutuojama apie lengvatinius PVM tarifus ir jų naudą. PVM yra vartojimo mokestis, todėl standartinio ar lengvatinio tarifo

---

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20011.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> *Ibidem*.

dydis aktualus būtent galutiniam vartotojui. Atsižvelgiant į tai, kad PVM yra vartojimo mokestis, pagrindinis PVM lengvatinio tarifo taikymo tikslas - palengvinti mokestinę naštą vartotojams, t.y. siekiama sumažinti prekių ir paslaugų kainas. Tačiau būtina pabrėžti, jog labai sudėtinga užtikrinti, kad PVM lengvatų nauda tektų būtent tiems asmenims, kuriems numatyta, nes apmokestinamos plataus vartojimo prekės ir paslaugos. Todėl neretai šiomis suteiktomis nuolaidomis taip pat naudojasi ir didelės pajamas gaunantieji asmenys<sup>83</sup>. Valstybės kontrolė, 2013 m. birželio 7 d. atlikusi valstybinį auditą dėl mokesčių lengvatų, konstatavo: „kai mokesčio lengvata siekiama sumažinti prekių ar paslaugų kainą, gyventojas yra lengvatos naudos gavėjas tais atvejais, kai dėl jos taikymo sumoka mažesnę kainą. Kai prekių ar paslaugų kaina nesumažėja – tikrasis lengvatos naudos gavėjas yra verslo subjektas“<sup>84</sup>. Taigi galima daryti išvadą, jog PVM lengvata yra efektyvi, jei jos nauda pasiekia vartotoją, priešingu atveju, jei lengvata nepasiekia arba nepilnai pasiekia vartotoją, ji tampa netiesiogine parama verslui.

Dalis šiuo metu egzistuojančių PVM lengvatų yra toleruotinos, kadangi jų poveikis grindžiamas visuomenės gerove, siekiant socialinių tikslų palengvinti mažas pajamas gaunančių gyventojų padėtį. Turbūti nesunku pagrįsti lengvatą neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms, kadangi tokios prekės skirtos asmenims, kuriems yra reikalinga parama, ir šios prekės nėra vartojamos kitų asmenų grupių. Vaistams ir medicininėms pagalbos priemonėms taikoma lengvata yra grindžiama mažesne mokestine našta socialiai jautriai visuomenės daliai. Atkreiptinas dėmesys, jog iki 2018 metų sausio 1 dienos lengvatinis 5 procentų tarifas buvo taikomas tik labai brangiems nekompensuojamiems receptiniams vaistams, kurių vertė viršijo 300 eurų, o jei vertė buvo mažesnė nei 300 eurų, tuomet tokiems nekompensuojamiems receptiniams vaistams buvo taikomas standartinis 21 procentų PVM tarifas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame buvo siūloma nuo 2018 m. sausio 1 dienos 5 procentų lengvatinį PVM tarifą taikyti visiems receptiniams nekompensuojamiems vaistams, konkretus ir aiškiai apibrėžtas tikslas: „siekiant

---

<sup>83</sup> Lengvatinio 9 procentų PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslingumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus. Vykdytojas UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“. Vilnius, 2016, p. 7. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ltk.lt/files/lengvatinio-9proc-pvm-tarifo-knygomis-ir-periodiniams-leidiniams-poveikio-viesiesiems-finansams-ir-kulturai-analize-identifikuojant-jo-testinumom-tikslinguma- arba-siulant-kitokius-valstybes-pagalbos-mechanizmus0736.pdf>>.

<sup>84</sup> Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybinio audito 2013 m. birželio 7 d. ataskaita „Dėl mokesčių lengvatos“, Nr. VA-P-60-3-7, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>.

padidinti vaistų prieinamumą socialiai jautriems gyventojams<sup>85</sup>. Darbo autorės nuomone, nekompensuojamiems receptiniams vaistams prasminga ir senai laukta lengvata, nes iki tol vyravo labai didelės disproporcijos. Kompensuojami vaistai iš principo gauna dvi lengvatas, jie patenka į valstybės kompensuojamų vaistų sąrašą<sup>86</sup> ir jiems taikomas lengvatinis PVM tarifas. Įstatymo leidėjo sprendimas receptiniams vaistams suvienodinti PVM tarifą neabejotinai įneš daugiau socialinio teisingumo, suteikiant galimybę pacientams įsigyti vaistus pigiau, todėl manytina, kad ši lengvata socialiniu požiūriu yra pagrįsta. Taip pat neabejojama, kad išskirtinės svarbos yra knygoms, periodiniams leidiniams bei keleivių vežimui taikomas lengvatinis 9 procentų PVM tarifas. PVM lengvata keleivių vežimui svarbi tiems asmenims, kurie gauna mažesnes pajamas, nes visuomeniniu transportu pasiturintys asmenys naudojami kur kas rečiau. Be to, ši lengvata padeda gerinti susisiekimą viešuoju transportu, mažina miestų užterštumą ir sprendžia spūsčių problemas. Tikslinga PVM lengvata ir spaudai, kadangi sumažintas 9 procentų PVM tarifas suteikia vartotojui nuolaidą, taip didindama knygų ir periodinių leidinių įperkumą. Šios lengvatos tikslas yra užtikrinti spaudos prieinamumą visiems gyventojų sluoksniams. Lengvatos poreikis grindžiamas tuo, kad spauda svarbi kuriant pilietišką, informuotą, kritiškai mąstančią visuomenę. Regioninė spauda išskirta, kaip turinti ypatingą reikšmę formuojant pilietinę savimonę, informuojant gyventojus apie kasdienes aktualijas, keliant opiausias žmonėms problemas, skatinant diskusijas, telkiant bendruomenę<sup>87</sup>. Dėl šių išvardintų priežasčių galima teigti, kad PVM lengvatos neįgalųjų techninės pagalbos priemonėms, vaistams, knygoms, periodiniams leidiniams ir keleivių vežimui yra vienos iš tikslingiausių – turinčios reikšmingą įtaką vartotojui.

Kita vertus, galimi atvejai, kai sumažintas PVM tarifas reikšmingos įtakos vartotojams nepadaro. Pavyzdžiui, lengvata centriniam gyvenamųjų namų šildymui manytina, kad socialinės lygybės požiūriu nėra visiškai pagrįsta, nes tokia lengvata gali naudotis tik centralizuotą šildymą turintys vartotojai, nepriklausomai nuo jų gaunamų pajamų. Tuo tarpu mažesniuose miesteliuose ar kaimuose, kuriuose nėra centrinio šildymo paslaugos, gyvenantys asmenys neturi galimybės gauti šildymo lengvatos. Taigi

---

<sup>85</sup> Aiškinamasis raštas dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/b3dde0f0b31411e79583aefa27fdb44b>>.

<sup>86</sup> Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2000 m. sausio 28 d. įsakymas Nr. 49 „Dėl kompensuojamų vaistų sąrašų patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 10-253.

<sup>87</sup> Lengvatinio 9 procentų PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslingumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus. Vykdytojas UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“. Vilnius, 2016, p. 23. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ltk.lt/files/lengvatinio-9proc-pvm-tarifo-knygomis-ir-periodiniams-leidiniams-poveikio-viesiesiems-finansams-ir-kulturai-analize-identifikuojant-jo-testinumo-tikslinguma-arba-siulant-kitokius-valstybes-pagalbos-mechanizmus0736.pdf>>.

šiuo atveju, tokią lengvatą gauna tik tie žmonės, kurie gali ja pasinaudoti, o tai nesumažina mokestinės naštos, pavyzdžiui, vargingai besiverčiantiems kaimo gyventojams, kurie šildosi malkomis. Reikia pastebėti, jog nagrinėjant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, matyti, jog lengvata šildymui buvo pratęsiama kone kasmet, kol galiausiai įstatymų leidėjas PVM lengvata šildymui užtikrino neribotą laiką. Taip pat pastebėtina, jog Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame buvo siūloma taikyti 9 procentų lengvatinį PVM tarifą šilumos energijai ir karštam vandeniui, nenustatant šios PVM lengvatos galiojimo pabaigos termino, konkretaus ir aiškiai apibrėžto tikslo nėra<sup>88</sup>. Taigi, kaip matyti, šios PVM lengvatos nustatymas ir taikymas įstatymo leidėjo nėra tiksliai apgalvotas, nes nėra atsižvelgiama į skurdžiausius gyventojus, kurie tokios lengvatos išvis negauna. Be to, dėl šios lengvatos kyla daug diskusijų ir politinėje erdvėje, kurioje pasisakoma prieš lengvatinio PVM tarifo šildymui, pavyzdžiui, finansų ministro Viliaus Šapokos teigimu: „Pridėtinės vertės mokesčio lengvata šildymui nėra socialiai teisinga, bet skurdžiausiai gyvenantys žmonės tikrai gaus kompensacijas“<sup>89</sup>. Tačiau kaip galima pastebėti, valdžia iki pat šiol nerado tinkamo sprendimo, kaip būtų galima kompensuoti lengvatos šildymui panaikinimą. Tiesa, kaip autorė jau anksčiau minėjo, kad mokesčių lengvatų daromas poveikis turi įtakos ir biudžeto pajamoms. Šiuo aspektu reikia pabrėžti, jog 9 procentų PVM tarifo taikymas centriniam šildymui ir karštam vandeniui yra viena iš brangiausiai kainuojančių lengvatų. Finansų ministerija prognozuoja, kad 2018 metais dėl šios PVM lengvatos valstybės biudžetas neteks apie 47 milijonus eurų<sup>90</sup>. Darbo autorės nuomone, dėl lengvatos centriniam gyvenamųjų namų šildymui labiau yra jaučiamas neigiamas poveikis, t.y. valstybės biudžeto netekimai, nei gaunama socialinė nauda. Be to, gali kilti klausimas, kodėl lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas tik centriniam šildymui, nors gyvenamosios patalpos gali būti šildomos ir kitais būdais – pavyzdžiui, dujomis arba elektra? Jau autorės minėtame Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte objektyvūs tokio skirtingo apmokestinimo kriterijai nenurodomi, todėl manytina, kad lengvatos taikymas tik centriniam šildymui galimai diskriminuoja kitomis energijos rūšimis besišildančius gyventojus.

---

<sup>88</sup> Aiškinamasis rašas dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/b3dde0f0b31411e79583aefa27fdb44b>>.

<sup>89</sup> [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.respublika.lt/lt/naujienos/lietuva/lietuvos\\_politika/pristatytos\\_mokesciu\\_sistemos\\_pertvarkos\\_kryptys/print.1](http://www.respublika.lt/lt/naujienos/lietuva/lietuvos_politika/pristatytos_mokesciu_sistemos_pertvarkos_kryptys/print.1)>.

<sup>90</sup> 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 05 d.]. Prieiga per internetą: <[https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3\\_%20APZVALGA%202018Biuudz%20projektas\(1\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3_%20APZVALGA%202018Biuudz%20projektas(1).pdf)>.

Taip pat iškyla mažesnio PVM tarifo taikymo turizmo sektoriui pagrįstumo problema. Sudėtinga paaiškinti, kodėl Lietuvai reikalinga PVM lengvata turizmo sektoriui, nes iš minimalaus atlyginimo besiverčianti šeima, vargu ar gali keliauti po Lietuvą. Tuo tarpu svečiai iš užsienio, norintys aplankyti Lietuvą, vargu, ar renkasi ją pagal PVM tarifą. Valstybės kontrolė, 2013 m. birželio 7 d. atlikusi valstybinį auditą dėl mokesčių lengvatų, įvertino turizmo srautus 2012 metais, kai ši lengvata nebuvo taikoma, ir konstatavo, jog turizmo srautai ir toliau didėjo, nors apgyvendinimo paslaugoms buvo taikomas standartinis 21 procentų PVM tarifas<sup>91</sup>. Kalbant apie nūdienos aktualijas, Vyriausybės kanceliarijos kartu su Finansų ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų 2017 metų birželio 2 d. paskelbtoje viešojoje konsultacijoje „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“<sup>92</sup> (toliau – konsultacinis dokumentas) buvo vertinami šios lengvatos padėties trūkumai. Šiame konsultaciniame dokumente, kuriame pateikiami statistiniai duomenys dėl apgyvendinimo paslaugų kainų 2008-2017 metais rodo, jog PVM lengvatinio tarifo taikymas nepriklauso nuo kainos, t.y. apgyvendinimo paslaugų kainoms be PVM tarifų turi įtakos ir sezoniškumas bei kiti veiksniai. Taip pat pateikiami statistiniai duomenys dėl apgyvendintų turistų skaičiaus 2008-2016 metais rodo, jog turistų srautai Lietuvoje didėjo nepriklausomai, ar buvo taikyta lengvata. Atsižvelgiant į tai galima daryti išvadą, kad PVM lengvata turizmo veiklą teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms yra labiau nukreipta į verslą, kuri Lietuvos viešbučius daro konkurencingus kaimyninių valstybių atžvilgiu, o ne į mažesnes pajamas gaunančius vartotojus, todėl manytina, jog šios PVM lengvatos poveikis vartotojams yra menkas ir daugiau dėl šios lengvatos laimi verslas.

Apibendrinant, ne visų lengvatinių PVM tarifų tikslingumas apibrėžiamas tinkamai, todėl rekomenduotina, kiek galima minimizuoti ir siaurinti lengvatinius PVM tarifus. Manytina, kad iš esmės turi būti peržiūrėtos PVM lengvatos – atsisakyti lengvatinių PVM tarifų turizmo veiklą teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms ir centralizuotai tiekiamam šildymui, paliekant, socialiniu požiūriu aiškiai pagrįstas išimtis – vaistams ir medicinėms pagalbos priemonėms, knygoms, periodiniams leidiniams ir panašiai.

---

<sup>91</sup> Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybinio audito 2013 m. birželio 7 d. ataskaita „Dėl mokesčių lengvatos“, Nr. VA-P-60-3-7, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vkontrolė.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>.

<sup>92</sup> Vyriausybės kanceliarijos kartu su Finansų ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų 2017 metų birželio 2 d. konsultacinis dokumentas „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas>>.

## 2.2.2. Mokesčio bazės sumažinimas

Narinėjant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus matyti, jog dažniausiai mokesčių nuolaidos pasireiškia apmokestinimo bazės sumažinimo forma<sup>93</sup>. Pavyzdžiui, apskaičiuojant gyventojų pajamų mokestį pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą 16 straipsnį 1 dalies 6 punktą leidžiama sumažinti mokesčio bazę gyventojų patirtomis išlaidomis, kurios numatytos šio įstatymo 21 straipsnyje, tačiau bendra atimamų išlaidų suma per mokestinius metus negali viršyti 25 procentų apskaičiuotos apmokestinamos pajamų sumos:

- 1) sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriuose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudimui įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui.

Kaip matyti, jog taikoma lengvata nepriklauso nuo gyvybės draudimo sutarties laikotarpio. Lengvata taikoma, jeigu pagal gyvybės draudimo sutartį naudos gavėju draudimo laikotarpio pabaigoje yra<sup>94</sup>:

- pats gyventojas,
- gyventojų sutuoktinis,
- gyventojų nepilnamečio vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje,
- iki 18 metų ir vyresni neįgalieji vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečiai asmenys, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis,
- iki 18 metų ir vyresni vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečiai asmenys, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia).

Gyvybės draudimo įmokas iš pajamų gali atimti tie asmenys, kurie faktiškai mokėjo tokias įmokas, jei įmokų mokėjimo metu tenkinamos visos kitos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytos sąlygos. Be to, gyventojas

<sup>93</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė, p. 99.

<sup>94</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokantiems gyvybės draudimo įmokas“ (deklaruojant 2017 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas) [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>.

norėdamas pasinaudoti lengvata, turi pateikti atitinkamos formos metinę pajamų deklaraciją<sup>95</sup>.

- 2) pensijų įmokos, sumokėtos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų ir jiems analogiškų subjektų, veikiančių Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, turimus pensijų fondus.

Lengvata taikoma, jeigu pagal pensijų kaupimo sutartį naudos gavėjai kaupimo laikotarpio pabaigoje yra<sup>96</sup>:

- pats gyventojas,
- gyventojų sutuoktinis,
- iki 18 metų ir vyresni neįgalieji vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis,
- iki 18 metų ir vyresni vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia).

Lengvata taikoma, sumokėjus įmokas į savanoriškus pensijų kaupimo fondus, t.y. į 3 pakopos pensijų fondus. Tai reiškia, kad nuolatiniais gyventojams, mokantiems įmokas į Valstybinio socialinio draudimo fondą (I pakopos pensijų fondą) arba kaupiantiems Valstybinio socialinio draudimo įmokų dalį kituose pensijų kaupimo fonduose (II pakopos pensijų fonduose), lengvata netaikoma. Be to, gyventojas norėdamas pasinaudoti lengvata, turi pateikti atitinkamos formos metinę pajamų deklaraciją<sup>97</sup>. Taip pat reikia pažymėti, jog pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 3 dalį yra numatyta, jog įmokų į pensijų fondus ir/ar gyvybės draudimo įmokų išlaidų suma bet kokių atvejų negali viršyti 2000 eurų. Tai maksimali gyvybės draudimo ir III pakopos fondų suma, kuriai taikoma gyventojų pajamų mokesčio lengvata, tad jei gyventojas sumokės daugiau nei 2000 eurų, iš metinių pajamų galės atimti tik 2000 eurų. Pasak Lietuvos gyvybės draudimo įmonių asociacijos prezidento Artūro Bakšinsko: „būtina galvoti ir apie lubų valstybės skatinimui padidinimą, nes norint sukaupti pakankamą

---

<sup>95</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokantiems gyvybės draudimo įmokas“ (deklaruojant 2017 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas) [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>.

<sup>96</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokantiems savanoriško pensijų kaupimo įmokas“ (deklaruojant 2017 m. ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>.

<sup>97</sup> *Ibidem*.

pensiją, būtina skatinti žmones atsidėti daugiau<sup>98</sup>. Darbo autorė pritaria šiai nuomonei, kadangi asmenims, kurie siekia pasirūpinti savo būsima pensija ir gauti didesnes pajamas senatvėje yra reikalingas didesnis valstybės paskatinimas, nes dabartinės sąlygos tai smarkiai apriboja.

3) už studijas sumokėtas įmokas.

Lengvata taikoma įmokoms, sumokėtoms Lietuvos ar užsienio valstybės aukštajai mokyklai už<sup>99</sup>:

- pirmas profesinio bakalauro,
- pirmas bakalauro,
- pirmas magistro,
- pirmas mokslo doktorantūros,
- pirmas meno aspirantūros (meno doktorantūros) studijas,
- studijas pagal laipsnio nesuteikiančias studijų programas, kurias baigus įsigyjama pirma profesinė kvalifikacija ir šių studijų metu atliekamus mokslinius tyrimus ir eksperimentinės (socialinės, kultūrinės) plėtros (meno) darbus, dalyvavimą regionų plėtros projektuose, konsultacinėje veikloje bei baigiamojo darbo (disertacijos, meno projekto) rengimą bei gynimą.

Kaip matyti, jog mokesčiui už mokslą lengvata taikoma tik tuo atveju, kai įgyjamas pirmas atinkamas išsilavinimas ar kvalifikacija. Taip pat svarbus aspektas, kuomet iš apmokestinamųjų pajamų leidžiama atimti už studijas sumokėtas sumas yra tas jog, tokia galimybė yra suteikiama ne tik studijuojančiam, bet ir jo tėvams (įtėviams), globėjams, rūpintojams ar sutuoktiniui, jeigu pats studijuojantis asmuo to padaryti negali.

Kitas analizuojamas atvejis, kai pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatas Lietuvos gyventojas iš savo apmokestinamųjų pajamų gali atimti neapmokestinamąjį pajamų dydį, apskaičiuodamas mokesčio laikotarpio vieno mėnesio apmokestinamąsias pajamas, arba metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį, apskaičiuodamas mokesčio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, taip sumažinant pajamų mokesčio bazę. Remiantis šio įstatymo 20 straipsnio 1 dalimi, „neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD) taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis“ (toliau – su darbo santykiais susijusios pajamas). Taigi, kaip matyti, kad NPD dydis priklauso nuo darbo užmokesčio,

---

<sup>98</sup> [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 01 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.gda.lt/2018/02/22/tai-pavyzdys-kokia-zala-nuosekliai-sistemai-daro-daznas-istatymu-keitimas/>>.

<sup>99</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos Leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata besimokantiems ir studijuojantiems asmenims“ (deklaruojant 2015 m. ir ir vėlesnių mokesčių laikotrupių pajamas). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>.

tačiau gali priklausyti ir nuo gyventojų neįgalumo, jei tokio esama. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad NPD taikymo ir nustatymo tvarka kitaip nei pagal iki 2017 m. gruodžio 31 d. galiojusios Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio redakcijos nuostatas pasikeitė<sup>100</sup>. Remiantis dabartiniu reguliavimu pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 2 dalies 1 punktą, maksimalus NPD yra 380 eurų (2017 metais buvo – 310 eurų), kuris mokestiniu laikotarpiu taikomas tiems gyventojams, kurių mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos yra ne didesnės nei minimali mėnesinė alga (toliau – MMA). Pagal Vyriausybės 2017 m. spalio 11 d. nutarimą Nr. 814 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“<sup>101</sup>, patvirtintas MMA dydis – 400 eurų (2017 metais buvo – 380 eurų). Vadinasi, tai reiškia, kad 380 eurų įstatyme nustatytas NPD taikomas gyventojams, kurių mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos neviršija 400 eurų. Tačiau kitiems gyventojams (išskyrus riboto darbingumo asmenims, kuriems nustatyti didesni mėnesio NPD), kurių gaunamos mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos viršija MMA, taikytinas mėnesio NPD yra apskaičiuojamas pagal šią formulę: „mėnesio NPD = 380 (eurų) – 0,5 x (gyventojų mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos – MMA, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, 1 dydis“<sup>102</sup>. Pagal šio įstatymo nuostatas, jei gyventojų metinės pajamos neviršija dvylikos MMA, nustatytų pirmai einamųjų metų dienai, tuomet gyventojų metinis NPD yra lygus 4 560 eurų. Tačiau, jei gyventojų pajamos viršija minėtą MMA dydį, jo metinis NPD apskaičiuojamas taip pat pagal formulę: „metinis NPD = 4560 (eurų) – 0,5 x (gyventojų GMP – 12 MMA, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių“<sup>103</sup>. Pažymėtina, jog be pagrindinio NPD Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 6 dalyje yra nustatyti ir individualūs NPD:

- asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis, taip pat senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims, kuriems nustatytas specialiųjų poreikių lygis, arba asmenims, kuriems nustatytas neįgalumo lygis, taikomas mėnesio NPD, kurio suma yra 450 eurų (2017 metais – 380 eurų);
- asmenims, kuriems nustatytas 30–55 procentų darbingumo lygis, taip pat senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims, kuriems nustatytas vidutinių ar

<sup>100</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20568.

<sup>101</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. spalio 11 d. nutarimas Nr. 814 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 16194.

<sup>102</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset\\_publisher/Pec85c90jXW4/content/gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174)>.

<sup>103</sup> *Ibidem*.

nedidelių specialiųjų poreikių lygis, arba asmenims, kuriems nustatytas vidutinis ar lengvas neįgalumo lygis, taikomas mėnesio NPD, kurio suma yra 390 eurų (2017 metais – 320 eurų).

Taigi, kaip matyti, NPD taikymas ir jo dydžio nustatymo tvarka yra reikšminga tiems asmenims, kurių pajamos yra mažesnės. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame buvo numatytas NPD didinimas, įskaitant ir individualius NPD riboto darbingumo asmenims, įvardintas konkretus ir aiškiai apibrėžtas šios lengvatos tikslas - mažinti darbo apmokestinimo našta mažiausiai uždirbantiems asmenims. Taip pat buvo nurodyta, jog įgyvendinus šiuos teikiamus pasiūlymus, Lietuvoje asmenims, uždirbantiems 50 procentų vidutinio darbo užmokesčio, mokesčių našta turėtų sumažėti iki 32,5 procentų<sup>104</sup>. Galima daryti išvadą, jog šia lengvata yra siekiama didesnės socialinės teisybės ir socialinės atskirties tarp minimalias ir didesnes pajamas nei vidutines pajamas gaunančių asmenų mažinimo. Kita vertus, galima kelti klausimą kaip pagerinti kitų žmonių padėtį? Svarbus aspektas, kad šia lengvata negali pasinaudoti tie asmenys, kurie uždirba bent šiek tiek daugiau, nors tokių asmenų taip pat yra nemaža dalis.

Galima išskirti dar kelias mokesčio lengvatas, kuriomis pasinaudojus mažinama mokesstinė bazė. Viena iš jų, kuri numatyta Pelno mokesčio įstatymo 17<sup>1</sup> straipsnio 1 dalyje įtvirtinta lengvata, skatinanti vienetus vykdyti eksperimentinę plėtrą ir mokslinius tyrimus. Pagal šio įstatymo 17<sup>1</sup> straipsnio 1 dalį: „apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, jeigu atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda“. Kaip matyti, jog šia mokesčio lengvata pelnas yra mažinamas įvertinus įmonės sąnaudas, patirtas eksperimentinei plėtrai ir moksliniams tyrimams, kurie atliekami siekiant vėliau gauti iš to ekonominės naudos arba susiję su vieneto įprastine veikla. Jeigu yra tenkinamos visos Pelno mokesčio įstatymo 17<sup>1</sup> straipsnyje numatytos sąlygos, tuomet atitinkamos sąnaudos, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, gali būti tris kartus atskaitomos iš vieneto pajamų. Taigi šiuo atveju pelno mokesčio įstatyme yra numatytos mokesčių mokėtojai ar jų grupei išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra

---

<sup>104</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18<sup>1</sup>, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18<sup>2</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/466cf090b31111e79583aefa27fdb44b>>.

palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, kadangi leidžiama tokias sąnaudas atskaityti ne vieną, o tris kartus<sup>105</sup>. Reikia pastebėti, jog tai papildoma paskata, nes įprastai sąnaudos atskaitomos tik vieną kartą.

Pagal Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymo<sup>106</sup> (toliau – Mokslo ir studijų įstatymas) 4 straipsnio 15 dalį eksperimentinė plėtra ir moksliniai tyrimai (toliau – MTEP): „sisteminga kūrybinė gamtos, žmonijos, kultūros ir visuomenės pažinimo veikla ir jos rezultatų panaudojimas“. Pagal Mokslo ir studijų įstatymą MTEP apima dar tris veiklos sritis: fundamentinius mokslinius tyrimus, taikomuosius (pramoninius) mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą. Reikia paminėti, jog pagrindinis kriterijus, pagal kurį MTEP veikla atskiriama nuo su ja susijusių veiklos rūšių, yra tas, kad MTEP turi būti apčiuopiamas naujumo elementas bei mokslinio ir (arba) technologinio neapibrėžtumo sprendimas. MTEP darbais turi būti siekiama mokslinės ir technologinės pažangos, o šių darbų rezultatas yra reikšmingas ne tik jį iniciavusiai bei vykdžiusiai įmonei. Taip pat yra skiriami ir pagalbiniai kriterijai, kurių didesnė dalis, bet nebūtinai visi, turi būti patenkinami: yra siekiama išspręsti mokslinę ar technologinę problemą (sukurti naują medžiagą, produktą, įrenginį, technologiją ir kt.); naujai pritaikomos žinios ir technologijos; tikėtina, kad darbų rezultatai bus naudingi, pritaikomi ir įdomūs bei patentuoti; dauguma darbuotojų yra asmenys, įgiję aukštąjį išsilavinimą, nemaža jų dalis turi mokslo laipsnį ar ilgalaikės darbo MTEP projektuose patirties; naudojami visuotinai pripažinti mokslinių tyrimų metodai arba kuriami nauji metodai<sup>107</sup>. Remiantis 2008 m. lapkričio 19 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1183 patvirtintu sąnaudų priskyrimo MTEP darbų sąnaudoms tvarkos aprašu<sup>108</sup> (toliau – Nutarimas), apmokestinamasis vienetas, norėdamas atskaityti MTEP darbų sąnaudas Pelno mokesčio įstatymo 17<sup>1</sup> straipsnio nustatyta tvarka, privalo turėti apmokestinamojo vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens patvirtintą MTEP darbų dokumentaciją, kurioje būtų aprašyti atliekami MTEP darbai. Pagal šio Nutarimo 4 punktą MTEP darbų sąnaudoms priskiriamos: 1) MTEP darbuose tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir

---

<sup>105</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 06 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset\\_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174)>.

<sup>106</sup> Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2009, nr. 54-2140.

<sup>107</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 06 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset\\_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174)>.

<sup>108</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sanaujų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sanauoms tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320.

nuo jo apskaičiuotų privalomojo sveikatos draudimo įmokų ir valstybinio socialinio draudimo įmokų sąnaudos; 2) komandiruočių, tiesiogiai susijusių su MTEP darbais ir būtinų MTEP darbams atlikti, sąnaudos; 3) MTEP darbuose sunaudotų žaliavų, medžiagų, kito trumpalaikio turto sąnaudos; 3) sąnaudos, patirtos perkant paslaugas, kurios tiesiogiai susijusios su MTEP darbais ir būtinos MTEP darbams atlikti.

Nuostatos dėl pelno mokesčio lengvatos investicijoms į MTEP orientuotos į įmones, kurios savo veikloje kuria naujoves – naujas medžiagas, produktus, įrenginius, technologijas, sukuriančias aukštą pridėtinę vertę<sup>109</sup>. Aktualu tai, kad šios lengvatos svarba akcentuojama ir Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategijoje „Europa 2020“<sup>110</sup> (toliau – Strategija). Šioje Strategijoje yra išskirti penki kiekybiniai tikslai Europos Sąjungos mastu, kurių vienas – investicijos į MTEP. Šis siekis Strategijoje siejamas su poreikiu ūkio vystimasi grįsti žiniomis ir inovacijomis. Pagal šią Strategiją Europos Sąjunga kelia sau tikslą investuoti 3 procentus bendrojo vidaus produkto į MTEP. O Lietuva 2014–2020 metų nacionalinėje pažangos programoje<sup>111</sup> yra numaćiusi, kad 2020 metais jos investicijos į MTEP išaugtų iki 1,9 procento bendrojo vidaus produkto. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte nurodoma, jog verslo sektoriaus išlaidos į MTEP 2015 metais siekė tik 0,28 procentų bendrojo vidaus produkto, kai tuo tarpu, Europos Sąjungos vidurkis yra 1,3 procentų nuo bendrojo vidaus produkto<sup>112</sup>. Taigi, kaip matyti, Lietuva gana stipriai atsilieka pagal verslo išlaidas į MTEP, todėl Lietuvos vienas iš didžiausių tikslų yra padidinti verslo sektoriaus išlaidas į MTEP. MTEP yra vieni iš pagrindinių ekonomikos vystimasi ir konkurencingumą skatinančių veiksnių, todėl, autorės nuomone, specialios mokestinės paskatos įmonių investicijoms į MTEP yra reikalingos tam, kad verslas būtų suinteresuotas šias investicijas plėtoti.

Kita mokestinę bazę mažinanti lengvata, tai Pelno mokesčio įstatymo 46<sup>1</sup> straipsnyje reglamentuojama apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomų investicinių projektų. Šiame straipsnyje įtvirtinta lengvata, kuria siekiama skatinti vienetus vykdyti investicinius projektus – t.y. numatyta speciali apmokestinamojo pelno sumažinimo

<sup>109</sup> [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/lengvatos-investicijoms>>.

<sup>110</sup> 2020 M. EUROPA. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija /\* KOM/2010/2020 galutinis \*/ [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą:<<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC2020>>;

<sup>111</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. lapkričio 28 d. nutarimas Nr. 1482 „Dėl 2014-2020 metų nacionalinės pažangos programos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 144-7430.

<sup>112</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>.

tvarka vienetais, vykdančioms investicinius projektus<sup>113</sup>. Investicinio projekto sąvoka apibrėžta Pelnų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 12<sup>1</sup> dalyje: „investicinis projektas – vieneto investicijos į šio Įstatymo 46<sup>1</sup> straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą ilgalaikį turtą, skirtas naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui“. Taigi šiuo atveju, Pelnų mokesčio įstatymo 46<sup>1</sup> straipsnyje yra numatyta apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarka dėl vykdomo investicinio projekto.

Vieneto investicijos į materialųjį ir nematerialųjį turtą, nurodytą Pelnų mokesčio įstatymo 46<sup>1</sup> straipsnio 1 dalyje, skirtos šiems tikslams: 1) naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui; 2) gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui; 3) naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui; 4) esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, 5) tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui. Pagal šios dalies nuostatas, investicinis projektas apima tokias investicijas į naujo arba esamo vieneto turtą, kurios susijusios su inovacijų kūrimu, vieneto plėtimu, produktyvumo ir darbo našumo didinimu, sunaudojamų resursų (ar žaliavų) mažinimu, vieneto produkcijos (paslaugų) diversifikavimu į naujus, papildomus produktus (paslaugas) arba vieneto gamybos ar paslaugų proceso esminiu pakeitimu<sup>114</sup>. Apmokestinamasis pelnas yra mažinamas, jeigu turtas yra reikalingas vieneto investicinio projekto vykdymui ir: 1) turtas yra priskirtinas ilgalaikio turto grupėms – mašinos ir įrenginiai, įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt), kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga), programinė įranga, įsigytos teisės, taip pat krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų; 2) turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad vieneto investicijos, kurios skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nebūtų laikomas investiciniu projektu ar jo dalimi<sup>115</sup>.

Įmonės vykdančios investicinius projektus, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti iki 100 procentų per 2009–2023 m. mokesčius laikotarpius patirtomis nustatytais reikalavimais atitinkančiomis išlaidomis. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad iki 2018 metų

---

<sup>113</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelnų mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 21 d. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset\\_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174)>.

<sup>114</sup> *Ibidem*.

<sup>115</sup> [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 06 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/leidiniai95>>.

sausio 1 dienos Pelno mokesčio įstatymo 46<sup>1</sup> straipsnyje buvo reglamentuojama pelno mokesčio lengvata, leidžianti tik 50 procentų sumažinti apmokestinamąjį pelną įmonėms, investuojančioms į esminį technologinį atsinaujinimą. Kaip jau ne kartą minėta, kad Vyriausybės programos įgyvendinimo priemonių plano 4.3.2 punkte numatytas mokesčių sistemos struktūros tobulinimas ekonomikos augimui palankia kryptimi ir mokesčių bazės optimizavimas. Šiuo aspektu buvo vertinama ir galiojanti pelno mokesčio lengvata investicijoms į technologinį atsinaujinimą siekiant paskatinti investicijas. Atsižvelgiant į tai, Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte buvo nurodoma, jog nauju reguliavimu būtų labiau skatinamas verslo konkurencingumas, didėtų produktyvumas bei būtų sudarytos palankesnės sąlygos investicijoms į technologinį atsinaujinimą. Taip pat buvo nurodyta, jog dėl šios lengvatos besinaudojančiuose vienetuose sparčiau nei šalies vidurkis didėjo darbuotojų skaičius, mokami atlyginimai, taip pat jos taikymas turėjo įtakos konkurencingumo ir produktyvumo didėjimui<sup>116</sup>. Taigi, kaip matyti, dėl šios lengvatos taikymo buvo gaunama ekonominė nauda, todėl manytina, kad pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, kurie susiję būtent su lengvata investicijoms į esminį technologinį atsinaujinimą, leis valstybei priartėti prie dar didesnio įmonių produktyvumo, konkurencingumo ir energetinio didinimo tikslo pasiekimo.

### 2.2.3. Mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas

Rečiau mokesčių nuolaidoms suteikiamas į biudžetą mokėtino mokesčio sumos sumažinimo pavidalas, - pagal turimą mokesčio bazę ir jai pritaikytą mokesčio tarifą apskaičiuota mokėtina į biudžetą mokesčio suma sumažinama įstatymo nustatyto dydžiu<sup>117</sup>. Tokio pobūdžio mokesčio lengvata yra taikoma, pavyzdžiui, pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms (toliau – LEZ įmonė). Pagal Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo<sup>118</sup> (toliau – Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas) 2 straipsnio 1 dalį laisvoji ekonominė zona apibrėžiama kaip: „ūkinei - komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra šio įstatymo nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo

<sup>116</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>.

<sup>117</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, p. 99.

<sup>118</sup> Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462.

sąlygos“. Kaip reglamentuojama Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo 1 straipsnyje, šio įstatymo tikslas – „sudaryti laisvojoje ekonominėje zonoje palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teises ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti zonose tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę - techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas“. Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 ir 2 punktuose nustatytos nuostatos, įtvirtinančios pelno mokesčio lengvatą LEZ įmonėms, esant atitinkamoms sąlygoms. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šios pelno mokesčio lengvatos taikymas sietinas su Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatyme nustatytą LEZ steigimo tikslu. Taigi, jeigu yra tenkinamos visos šio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos sąlygos, mokesčių mokėtojai įgyja teisę taikyti šią lengvatą, perkeldami kapitalą į šias teritorijas<sup>119</sup>.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 punktą LEZ įmonė, kurioje jos kapitalo investicijos pasiekė ne mažiau kaip 1 milijono eurų sumą, 10 mokestinių laikotarpių, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši nurodyta investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitus 6 mokestinius laikotarpius tokiai įmonei taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šiuo atveju lengvata taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio LEZ įmonės pajamų sudaro pajamos iš LEZ vykdomos veiklos. Be to, pagal šio įstatymo to paties straipsnio 16 dalies 2 punktą tam tikrais atvejais taikoma ir LEZ įmonėms, kurių vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniais metais ne mažesnis kaip 20 ir kuriose kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 šimto tūkstančių eurų sumą. Tačiau ši lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio LEZ įmonės pajamų sudaro pajamos iš LEZ vykdomos paslaugų teikimo veiklos. Reikia pastebėti, jog šio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies tiek 1 punkte, tiek 2 punkte lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai LEZ įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Taigi abejais atvejais, nustatytus kriterijus atitinkančios LEZ įmonės 10 mokestinių laikotarpių nemoka pelno mokesčio, o kitus 6 mokestinius laikotarpius joms taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

---

<sup>119</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/36055890-0a2e-412c-b90f-cc03c102bae7>>.

Lietuvoje yra akcentuojamas investicijų poreikis valstybės plėtrai ir ekonomikos gerovei. Be abejonės, investicijų pritraukimui svarbi šalyje vyraujanti mokesstinė aplinka ir galimybė pasinaudoti egzistuojančiomis mokesčio lengvatomis. Būtent pelno mokesčio lengvata LEZ įmonėms yra vertinama kaip viena iš investicijų pritraukimo formų, kadangi nustatant palankesnes apmokestinimo sąlygas (lengvatą) yra skatinamas kapitalo pervedimas į laisvasias ekonomines zonas<sup>120</sup>. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad nuo 2018 metų LEZ įmonėms išplėstos pelno mokesčio lengvatos taikymo apimtys. Tai reiškia, kad atsisakyta Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 ir 2 punktuose nustatyto baigtinio veiklų, iš kurių vykdymo gautam pelnui gali būti taikoma LEZ įmonėms nustatyta lengvata, sąrašo<sup>121</sup>. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto aiškinamajame rašte nurodoma, jog nauju reguliavimu dėl LEZ įmonėms taikomų lengvatų taps aiškesnės ir labiau paskatins investicijas į regionus<sup>122</sup>. Taip pat Lietuvos Laisvosios rinkos institutas 2017-05-29 pateikė savo įvertinimus ir išvagas dėl LEZ įmonėms taikomų pelno mokesčio lengvatų. Lietuvos laisvosios rinkos instituto nuomone: „jog dėl baigtinio LEZ veikiančių įmonių veiklų sąrašo, kuriam taikoma pelno mokesčio lengvata tik dalis įmonių gali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata, o tai mažina Lietuvos LEZ konkurencinį patrauklumą“<sup>123</sup>. Šiai nuomonei pritaria ir darbo autorė, kadangi atsisakius Lietuvoje baigtinio LEZ veikiančių įmonių veiklų sąrašo, kuriam buvo taikoma pelno mokesčio lengvata, galimai bus paskatintas naujų bendrovių kūrimasis LEZ. Apibendrinant, pagal dabar galiojančią tvarką, LEZ pelno mokesčio lengvatomis galės naudotis visos naujos LEZ įsteigtos įmonės ir neabejojama, kad šie įstatymo pakeitimai pagerins investicinę aplinką Lietuvoje bei padidins investicinį konkurencingumą regione.

Taip pat mokesčio sumažinimo galimybė yra numatyta ir Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimo įstatyme<sup>124</sup>, pagal kurio 5

---

<sup>120</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/36055890-0a2e-412c-b90f-cc03c102bae7>>.

<sup>121</sup> Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.13.0/-/asset\\_publisher/OtufxF8GISPM/content/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174](http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.13.0/-/asset_publisher/OtufxF8GISPM/content/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174)>.

<sup>122</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>.

<sup>123</sup> Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-05-29 ekspertizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar naikinti? [interaktyvus, žiūrėta 2017 m. vasario 13 d.]. Prieigą per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28270/irinka>>.

<sup>124</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 52-1811.

straipsnį fiziniams asmenims, savo vardu patentuojantiems išradimus bei registruojantiems dizainą, už paraiškos padavimą, patento išdavimą, dizaino registravimą, paskelbimą ir registracijos liudijimo išdavimą mokesčių dydis mažinamas 50 procentų.

Dar viena mokesčio sumažinimo galimybė yra numatyta Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 3 punkte, kurioje įtvirtinta pelno mokesčio lengvata, numatanti apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, mokesčių mokėtojams (juridiniams asmenims), kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys<sup>125</sup>. Remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1436 patvirtintu asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijų, šių asmenų dalies nustatymo tarp visų dirbančių asmenų, apskaičiavimo ir pelno mokesčio lengvatos taikymo tvarkos aprašu<sup>126</sup> (toliau – Nutarimas), riboto darbingumo asmenimis laikomi: 1) neįgalieji ir asmenys, kuriems Lietuvos Respublikos neįgaliųjų socialinės integracijos įstatymo nustatyta tvarka nustatytas mažesnis negu 55 procentų darbingumo lygis, arba specialiųjų poreikių lygis; 2) senatvės pensijos amžių, nustatytą Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, sulaukę asmenys; 3) namudininkai: vienas iš tėvų, tėvių ar globėjų, auginantys vieną ar daugiau vaikų iki 18 metų, kuriems Lietuvos Respublikos neįgaliųjų socialinės integracijos įstatymo nustatyta tvarka nustatytas neįgalumo lygis, taip pat daugiavaikės motinos, auginančios 4 ir daugiau nepilnamečių vaikų; 4) valstybės įmonėse prie pataisos namų dirbantys nuteistieji; 5) mokiniai, atliekantys gamybinę praktiką; 6) psichiatrijos sveikatos priežiūros įstaigose gydomi ir gamybinės reabilitacijos įstaigose ar įmonėse terapinio ir reabilitacinio pobūdžio veiklau užsiimantys ligoniai.

Ši lengvata yra taikoma atsižvelgiant į įmonėse dirbančių riboto darbingumo asmenų skaičių ir jų pajamas, kurių daugiau kaip 50 procentų turi sudaryti gautos už pačių pagamintą produkciją. Atitinkamai pelno mokesčio suma mažinama 25 procentų, 50 procentų 75 procentų arba 100 procentų, priklausomai nuo riboto darbingumo darbuotojų dalies tarp visų darbuotojų. Minėtame Nutarime nurodyta, jog asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, dalis tarp visų dirbančių asmenų nustatoma dalijant mokesčio laikotarpio vidutinį sąrašuose esančių asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių iš vidutinio sąrašuose esančių visų darbuotojų

<sup>125</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 21 d]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset\\_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9EPelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset_publisher/00hS/content/leidinys-%E2%80%9EPelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174)>.

<sup>126</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1436 „Dėl asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijų, šių asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų apskaičiavimo ir pelno mokesčio lengvatos taikymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 166-6065.

skaičiaus. Taigi, lengvatą reglamentuojanti norma įtvirtina nuostatas, kurios sieja lengvatos taikymą su riboto darbingumo asmenų dalimi tarp visų dirbančių – tai yra kuo didesnė riboto darbingumo asmenų dalis dirba tarp visų dirbančių, tuo labiau mažinamas apskaičiuotas pelno mokestis. Svarbu tai, kad šia lengvata siekiama remti riboto darbingumo asmenis, padėti jiems integruotis į šalies rinką<sup>127</sup>, todėl, darbo autorės nuomone, šios lengvatos taikymas yra socialiai reikšmingas ir tikslingas, kadangi padedama sukurti riboto darbingumo asmenims darbo vietas, integruotis į visuomenę, kartu dirbti, mokytis, praleisti laisvalaikį bei jaustis svarbia visuomenės dalimi.

---

<sup>127</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus. Žiūrėta 2018 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset\\_publisher/0OhS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.3/-/asset_publisher/0OhS/content/leidinys-%E2%80%9Epelno-mokescio-lengvatos%E2%80%9C/10174)>.

## IŠVADOS

Apibendrinant šio magistro darbo dėstomojoje dalyje atliktą tyrimą, galima padaryti šias pagrindines išvadas:

1. Mokesčio lengvata kaip struktūrinis mokesčio elementas gali būti apibrėžiama kaip išimtis iš bendros mokesčio taisyklės, kai atitinkamo mokesčio įstatymas nustato mokesčio mokėtojui ar jų grupei išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės palyginti su įprastinėmis sąlygomis ir suteikia mokesčio mokėtojui ar jų grupei teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokestį.
2. Mokesčių lengvatų įteisinimas mokesčių įstatymuose neprieštarauja mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principams, nes mokesčio lengvatų taikymas yra numatytas jau pačiame mokesčio įstatyme, todėl teisę į konkrečią mokesčių lengvatą įgyja tik tokie mokesčių mokėtojai ar jų grupės, kurie atitinka atitinkamame mokesčio įstatyme nustatytas būtinas sąlygas taikyti mokesčio lengvatą.
3. Mokesčių lengvatos nustatomos ir taikomos pagrindinai siekiant ekonominių ir socialinių tikslų. Ekonominiais tikslais nustatomos tokios mokesčių lengvatos, kuriomis siekiama užtikrinti spartesnį ūkio šakų vystymąsi, skatinti didesnę verslo aktyvumą ir konkurencingumą bei kurti naujas darbo vietas. Socialiniais aspektais nustatomos mokesčių lengvatos, kuriomis siekiama sumažinti mokestinę naštą socialiai pažeidžiamiesiems asmenims, gaunantiems mažesnes pajamas arba neturintiems galimybių mokėti mokesčių.

Vertinant nustatomas mokesčių lengvatas galima teigti, kad dažnai mokesčių lengvatų tikslai mokesčių įstatymų projektų aiškinamuosiuose raštuose yra aiškiai apibrėžiami bei lengvai numanomi ir įvertinami. Tiesa, kai kuriais atvejais, nustatant mokesčių lengvatas, nurodomi tik bendro pobūdžio tikslai arba visai jie nenurodomi. Todėl, autorės nuomone, mokesčių lengvatų tikslai turi būti konkrečiai ir aiškiai apibrėžti tam, kad būtų galima lengviau įvertinti taikomų mokesčių lengvatų ekonominį ir socialinį pagrįstumą, reikalingumą ir mokesčių mokėtojams duodamą naudą.

4. Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje galima išskirti kelias mokesčių lengvatų teises formas. Pirmoji mokesčių lengvatų teisinė forma gali pasireikšti atleidimu nuo mokesčio arba kitaip dar vadinama mokesčio išimtimi. Šiuo atveju pagal atitinkamą mokesčio įstatymą mokesčio mokėtojas ar apmokestinamasis objektas yra atleidžiamas nuo tam tikro mokesčio mokėjimo, nors įstatymo prasme ir išlieka to mokesčio mokėtojas ar apmokestinamasis objektas. Antrajai mokesčių

lengvatų teisei formai priskirtinos mokesčių nuolaidos, kurios gali pasireikšti mokesčio bazės sumažinimu, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimu ar mažesnio (lengvatinio) tarifo pritaikymu.

5. Autorė, išanalizavusi atitinkamuose mokesčių įstatymuose įtvirtintas mokesčių lengvatas, daro išvadą, jog didžioji dalis taikomų mokesčių lengvatų yra socialiai reikšmingos, ekonomiškai pagrįstos ir tikslingos. Kita vertus, yra tokių mokesčių lengvatų, kuriomis nepasiekti joms keliami tikslai ir kurios nėra efektyvios bei socialiai teisingos.

Taip, vertinant nekilnojamojo turto mokesčio lengvatas pažymėtina, jog nekilnojamojo turto mokesčio lengvata, kuri taikoma juridiniams asmenims, teikiantiems sveikatos priežiūros paslaugas, yra socialiai netikslinga. Autorės nuomone, sveikatos priežiūros paslaugos yra pelną generuojanti ekonominė veikla kaip ir bet kokia kita, todėl tokias paslaugas teikiantys privatūs asmenys turėtų prisidėti prie viešųjų paslaugų finansavimo ir mokėti nekilnojamojo turto mokestį bendra tvarka kaip ir visi kiti.

Vertinant PVM lengvatas pažymėtina, kad kai kurie PVM lengvatiniai tarifai nepasiekia jų nustatymo tikslų, nes neduoda tiesioginės naudos vartotojams. Vertinant lengvatos centriniam gyvenamųjų namų šildymui tikslo pasiekimą bei efektyvumą pažymėtina, kad socialinės lygybės požiūriu yra netikslinga, kadangi tokia lengvata naudojasi tik centralizuotą šildymą turintys gyventojai, nepriklausomai nuo jų gaunamų pajamų. Be to, autorės nuomone, lengvatinio PVM tarifo taikymas tik centriniam šildymui, nors gyvenamosios patalpos gali būti šildomos ir kitais būdais (dujomis, elektra ir kt.), galimai diskriminuoja kitomis energijos rūšimis besišildančius gyventojus. Taip pat vertinant PVM lengvatą viešbučiams ir kitoms apgyvendinimo paslaugoms pažymėtina, kad ši lengvata labiau nukreipta į verslą, o ne į mažesnes pajamas gaunančius vartotojus, todėl šios lengvatos poveikis vartotojams yra menkas, o jos taikymas tampa verslo subsidijavimo priemone.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, nr. 104-4634;
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085;
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20568;
5. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462;
6. Lietuvos Respublikos loterijų ir lošimų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 43-1496;
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243;
8. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 47-1469;
9. Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 52-1811;
10. Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2009, nr. 54-2140;
11. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741;
12. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001 nr. 110-3992;
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20681;
14. Lietuvos Respublikos pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 15-552;
15. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271;
16. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20011;

17. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1992, nr. 128-0. Naujos redakcijos įstatymas patvirtintas įstatymu Nr. XI-1829. *Valstybės žinios*, 2011, nr. 163-7743;
18. Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2002 m. sausio 28 d. įsakymas Nr. 49 „Dėl kompensuojamų vaistų sąrašų patvirtinimo“ (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 10-253;
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1436 „Dėl asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijų, šių asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų apskaičiavimo ir pelno mokesčio lengvatos taikymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 166-6065;
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sanaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sanaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320;
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. lapkričio 28 d. nutarimas Nr. 1482 „Dėl 2014-2020 metų nacionalinės pažangos programos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 144-7430;
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimas Nr. 167 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 4172;
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. spalio 11 d. nutarimas Nr. 814 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“. *Teisės aktų registras*, 2017, Nr. 16194.

### **Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai**

24. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas. 1996 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 7/95. *Valstybės žinios*, nr. 9-228;
25. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 4/98. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 91-2533;

26. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, bylos nr. 22/98. Valstybės žinios, 2000, nr. 23-585;

### **Specialioji literatūra**

27. ENDRIJAITIS, M. Lengvatinis 5 procentų pelno mokesčio tarifas – taikyti ar netaikyti? *Teisė*, 2013, t. 86, p. 217-226;
28. GLUCHOWSKI, J; PATYK, J. *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: Lexis Nexis, 2008, s. 13;
29. MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
30. MEIDŪNAS, V; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001;
31. MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011;
32. PAJUODIENĖ, G. M. *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993;
33. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76, p. 100-114;
34. SUDAVIČIUS, B. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikoje: Mokesčių lengvatų reguliavimas. *Central and Eastern European legal studies*. 2014, 2, p. 299-340;
35. SUDAVIČIUS, B. Vietiniai mokesčiai Lietuvos respublikoje: savivaldybių tarybų veikla įgyvendinant mokesčių įstatymus. *Central and Eastern European legal studies*. 2016 No 1, p. 161-182.

### **Teismų praktika**

36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011;

37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011.

### **Kiti šaltiniai**

38. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18<sup>1</sup>, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18<sup>2</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/466cf090b31111e79583aefa27fdb44b>>;

39. Aiškinamasis raštas dėl nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/08161e60b31211e79583aefa27fdb44b?jfwid=-15zxvvjuh4>>;

40. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. X-675 2, 4, 5, 12, 17, 22, 30, 33, 46<sup>1</sup>, 58 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30<sup>1</sup> straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=2r1m1puc&documentId=a7698370b31311e79583aefa27fdb44b&category=TAK>>;

41. Aiškinamasis raštas dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 ir 96 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/b3dde0f0b31411e79583aefa27fdb44b>>;

42. 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <[https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3\\_%20APZVALGA%202018Biudz%20projektas\(1\).pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/3_%20APZVALGA%202018Biudz%20projektas(1).pdf)>;

43. Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas. [interaktyvus, žiūrėta 2017 m. gruodžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://base.garant.ru/10900200/>>;

44. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybino audito 2008 m. rugsėjo 23 d. ataskaita „Dėl gyventojų pajamų apmokestinimo“, Nr. VA-P-60-16-16, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018

- m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą:  
<[https://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>;
45. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės valstybinio audito 2013 m. birželio 7 d. ataskaita „Dėl mokesčių lengvatos“, Nr. VA-P-60-3-7, Vilnius. Iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės duomenų bazės. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą:  
<[https://www.vkontrole.lt/audito\\_ataskaitos.aspx?tipas=2](https://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitos.aspx?tipas=2)>;
46. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-11-22 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>;
47. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2017-06-08 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 28 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.3>>;
48. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokantiems savanoriško pensijų kaupimo įmokas“ (deklaruojant 2017 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>;
49. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata besimokantiems ir studijuojantiems asmenims“ (deklaruojant 2015 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpį pajamas). [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>;
50. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokantiems gyvybės draudimo įmokas“ (deklaruojant 2017 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas) [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 17 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.2>>;
51. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą:<[http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset\\_publisher/S9wH/content/id/5675](http://www.vmi.lt/cms/leidiniai27/-/asset_publisher/S9wH/content/id/5675)>;
52. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 18 d.]. Prieiga per internetą:

- <[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset\\_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/leidinys-pelno-nesiekianciu-organizaciju-apmokestinimo-ypatumai-/10174)>;
53. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas „Paveldimo turto mokesčio lengvatos“ [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 21 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.15>>;
54. Vyriausybės kanceliarijos kartu su Finansų ir Socialinės apsaugos ir darbo ministerijų 2017 metų birželio 2 d. konsultacinis dokumentas „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas>>;
55. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą:<[https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset\\_publisher/Pec85c90jXW4/content/gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174](https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/gyventoju-pajamu-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174)>;
56. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.13.0/-/asset\\_publisher/OtufxF8GISPM/content/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174](http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.13.0/-/asset_publisher/OtufxF8GISPM/content/pelno-mokescio-istatymo-pakeitimai-nuo-2018-metu/10174)>.
57. Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-05-29 eskpertizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar naikinti? [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28270/lrinka>>;
58. Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2017-06-08 apžvalga. Mūšis dėl mokesčių lengvatų. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/v-zukauskas-musis-del-mokesciu-lengvatu/vytautas-zukauskas>>;
59. 2020 M. EUROPA. Pažangaus, tvaraus ir integracinio augimo strategija /\* KOM/2010/2020 galutinis \*/ [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. vasario 14 d.]. Prieiga per internetą:<<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC2020>>;
60. Lengvatinio 9 procentų PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslingumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus. Vykdytojas UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“, Vilnius, 2016. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m.

vasario 12 d.]. Prieiga per internetą:<<https://www.ltkk.lt/files/lengvatinio-9proc-pvm-tarifo-knygoms-ir-periodiniams-leidiniams-poveikio-viesiesiems-finansams-ir-kulturai-analize-identifikuojant-jo-testinumo-tikslinguma-arba-siulant-kitokius-valstybes-pagalbos-mechanizmus0736.pdf>>;

61. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. gruodžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.respublika.lt/lt/naujienos/lietuva/lietuvos\\_politika/pristatytos\\_mokesciu\\_sistemos\\_pertvarkos\\_kryptys/,print.1](http://www.respublika.lt/lt/naujienos/lietuva/lietuvos_politika/pristatytos_mokesciu_sistemos_pertvarkos_kryptys/,print.1)>;
62. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 01 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.gda.lt/2018/02/22/tai-pavyzdys-kokia-zala-nuosekliai-sistemai-darodaznas-istatymu-keitimas/>>;
63. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 06 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/cms/leidiniai95>>;
64. [interaktyvus, žiūrėta 2018 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/lengvatos-investicijoms>>.

## SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų analize ir kitais šaltiniais, analizuojamos ir vertinamos mokesčio lengvatų teisinės formos Lietuvos Respublikoje. Teoriškai analizuojant mokesčio lengvatų teises formas, šio darbo pradžioje yra pateikiami mokesčiui būdingi bendri mokesčio elementai, tarp kurių išsamiai analizuojamas vienas iš esminių mokesčio elementų – mokesčio lengvatos.

Šio darbo autorės atliktas mokesčių lengvatų vertinimas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principų kontekste patvirtina, kad mokesčių lengvatos Lietuvoje iš esmės atitinka šiuos visuotinai pripažintus apmokestinimo principus. Šiame darbe pateikiama išsami mokesčio lengvatos teisinė formuluotė, turint tikslą aiškiai suvokti tokio reiškimo, kaip mokesčio lengvatos esmę, todėl autorės suformuluotoje mokesčio lengvatos sąvokoje atsispindi ne tik mokesčio lengvatų turinys (išskirtinės apmokestinimo sąlygos), bet ir lengvatų (išskirtinių apmokestinimo sąlygų) formos. Mokesčio lengvatą kaip struktūrinį mokesčio elementą galima apibūdinti kaip išimtį iš bendros mokesčio taisyklės, kai atitinkamo mokesčio įstatymas nustato mokesčio mokėtojui ar jų grupei išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės palyginti su įprastinėmis sąlygomis ir suteikia mokesčio mokėtojui teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokestį. Taip pat autorė atskleidžia mokesčių lengvatų ekonominius ir socialinius tikslus, siekiant įvertinti, ką kiekvienas iš šių tikslų turi užtikrinti ir kaip pasireiškia jų įgyvendinimas bei gaunama (duodama) ekonominė ir socialinė nauda.

Išanalizavus teisinę literatūrą ir apibendrinus Lietuvos Respublikos teisės aktuose įteisintų mokesčių lengvatų įvairovę, išskirtos tokios mokesčių lengvatų teisinės formos: atleidimas nuo mokesčio, mokesčio bazės sumažinimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas ir mažesnis mokesčio tarifas. Autoriui analizuojant mokesčių lengvatų teises formas yra pateikiami praktiniai pavyzdžiai, iliustruojantys Lietuvos mokesčių teisės aktuose taikomų mokesčių lengvatų formų įvairovę. Kaip pagrindas tolesnei mokesčių lengvatų teisinių formų analizei ir vertinimui, darbe pasirinkti atitinkami mokesčių įstatymai, kuriuose įteisintos mokesčių lengvatos, siekiant išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatos yra pagrįstos ir pasiekia joms keliamus ekonominius ir socialinius tikslus.

Atlikto tyrimo pagrindu, darbo autorė prieina išvadą, jog didžioji dalis taikomų mokesčių lengvatų Lietuvoje iš esmės yra socialiai reikšmingos, ekonomiškai pagrįstos ir

tikslingos. Kita vertus, yra tokių mokesčių lengvatų, kuriomis nepasiekti joms keliami tikslai ir kurios nėra efektyvios bei socialiai teisingos.

## SUMMARY

### **The Legal Forms of a Tax Advantages in the Republic of Lithuania**

In this Master's thesis legal forms of taxadvantages in the Republic of Lithuania have been analysed and evaluated based on analysis of regulations of the Republic of Lithuania and other sources. To theoretically analyse the legal forms of tax advantages common tax elements typical for a tax have been introduced at the beginning of this work, among which one of the essential tax elements, i.e. tax advantages, has been thoroughly analysed.

Evaluation of tax advantages in the context of principles of equality of taxpayers and universal obligation enshrined in the Law on Tax Administration, performed by the author of this work, confirms that the tax advantages in Lithuania essentially complies with these generally recognized taxation principles. A detailed legal formulation of a tax advantage has been presented in this work in order to clearly understand the essence of such a phenomenon as the tax advantage. So, not only the content of the tax advantages (exceptional taxation conditions) but also forms of the advantages (exceptional taxation conditions) have been reflected in the term of the tax advantage formulated by the author. The tax advantage as a structural tax element may be defined as an exception to the general tax rule, where a law on the corresponding tax establishes the exceptional taxation conditions for a taxpayer of a group of taxpayers which are more favourable as compared to usual conditions and grant a right to a taxpayer not to pay a tax at all or pay less tax. The author also reveals economic and social objectives of the tax advantages in order to evaluate what is to be ensured by each of these objectives, how their implementation occurs and how economic and social benefit is obtained (given).

After analysing legalliterature and summarizing diversity of the tax advantages legalized in the regulations of the Republic of Lithuania the following legal forms of the tax advantages have been distinguished: tax exemption, tax base reduction, reduction of a payable tax amount, and lower tax rate. During analysis of the legal forms of the tax advantages the author provides case studies which demonstrate diversity of the forms of the tax advantages applied in tax regulations of Lithuania. As a base for further analysis and evaluation of the legal forms of the tax advantages relevant tax laws have been chosen in the work with the tax advantages legalized in them in order to find out whether the tax advantages are reasonable and reach economic and social objectives set to them.

Based on the research performed by the author of the work she draws a conclusion that most tax advantages applied in Lithuania are socially significant, economically reasonable and appropriate in their essence. However, there are tax advantages that fail to reach objectives set to them and are not efficient and socially correct.