

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Andriaus Klimo,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Pelno mokesčio lengvatos skatinančios verslumą ir investicijas
Lietuvoje**

Vadovas: asist. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: lekt. dr. Lauras Butkevičius

Vilnius
2020

Turinys

ĮVADAS	2
1. Mokestinės lengvatos samprata	5
1.1. Mokestinė lengvata kaip privilegija	5
1.2. Mokestinių lengvatų tikslai	8
1.3. Mokestinių lengvatų formos.....	11
2. Pelno mokesčio lengvatos	14
2.1. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto.....	14
2.1.1. Investicinio projekto lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos.....	14
2.1.2. Investicinio projekto lengvatos turinys.....	21
2.2. MTEP lengvata.....	23
2.2.1. MTEP lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos.....	24
2.2.2. MTEP pelno mokesčio lengvatos turinys	29
2.3. LEZ lengvata	32
2.3.1. LEZ lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos.....	32
2.3.2. LEZ lengvatos turinys.....	37
3. Papildomos galimybės skatinant verslumą ir investicijas Lietuvoje	40
3.1. Stambus investicinis projektas.....	40
3.1.1. Stambaus investicinio projekto lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos.....	41
3.1.2. Stambaus investicinio projekto lengvatos turinys.....	44
3.2. Vienetų pelno apmokestinimo momentas.....	45
IŠVADOS	51
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	54
SANTRAUKA	60
SUMMARY	61

ĮVADAS

Temos aktualumas. Mokesčių lengvatomis įstatymų leidėjas suteikia privilegijas tam tikriems asmenims atsižvelgdamas į valstybės formuojamą mokesčių politiką. Šios privilegijos suteikia palankesnę apmokestinimo režimą. Lietuvoje pagrindinis įstatymų leidėjas yra tiesiogiai renkamas Lietuvos Respublikos Seimas. Ypač priešrinkiminiame laikotarpyje suaktyvėja politikų palankumas įvairioms interesų grupėms, dalinami pažadai skatinti verslą, investicijas Lietuvoje, taip spartinant ekonomikos augimą. Vienas ypač populiarus pažadas prieš 2019 m. savivaldybių tarybų ir merų rinkimus buvo regionų atskirties mažinimas, verslumo skatinimas regionuose. Šių aktualijų kontekste yra nagrinėjamos pelno mokesčio lengvatos, kurios skatina kurti verslą ir investuoti Lietuvoje, apžvelgiama esanti teisinė bazė ir, artėjant 2020 m. Lietuvos Respublikos Seimo rinkimams, pateikiami pasiūlymai, kaip būtų galima tobulinti esamą mokesčių lengvatų sistemą Lietuvoje.

Tikėtina, kad mokesčių mokėtojai naudojantis mokesčių lengvatomis susiduria su neaiškumais, kurie šių gali būti interpretuojami skirtingai nei mokesčių administratoriaus. Skirtinga mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicija dažniausiai nuveda į ginčus. Kadangi mokesčių lengvatų teisinė bazė tikėtina turi „aklųjų zonų“, aktualu šias silpnąsias vietas nustatyti, įvertinti galimą piktnaudžiavimo riziką ir pasiūlyti, kaip tokios probleminės situacijos gali būti sprendžiamos.

Darbo tikslas. Darbe bus siekiama nustatyti esančių pelno mokesčio lengvatų silpnąsias vietas, potencialiai praktikoje kylančius neaiškumus mokesčių mokėtojams, o taip pat ir lengvatų efektyvumą ir naudą valstybei siekiant pritraukti investicijas. Nustačius tai bus bandoma rasti sprendimo būdus kaip pelno mokesčių lengvatų teisinė bazė gali būti tobulinama.

Darbo uždaviniai:

- Analizuoti mokesčių lengvatos sampratą ir atskleisti jo santykį su mokesčių teisės principais, susisteminti teisės doktrinoje esančius mokesčių lengvatų tikslus bei formas;
- Analizuojant skirtingas pelno mokesčio lengvatas (išskiriant mokesčių lengvatos subjektą, taikymo sąlygas ir lengvatos turinį), vertinti potencialią piktnaudžiavimo mokesčių lengvatomis riziką, analizuoti probleminius lengvatų pritaikymo praktikoje aspektus;

- Įvertinti naują pelno mokesčio lengvatos iniciatyvą aptariamose temose kontekste, analizuoti šios lengvatos reikalingumą, lyginant su dabar esančiomis mokesčinėmis lengvatomis;
- Užsienio valstybių gerąją praktiką palyginti su Lietuvoje esančiomis mokesčinėmis lengvatomis, apsvarstyti šių lengvatų pritaikymą Lietuvos teisinėje bazėje.

Objektas. Šiame darbe bus analizuojamos trys esminės mokesčių lengvatos, skatinančios verslumą ir investicijas Lietuvoje – investicinio projekto lengvata, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau – MTEP) lengvata ir laisvųjų ekonominių zonų (toliau – LEZ arba zona) lengvata. Darbe taip pat analizuojama pelno mokesčio lengvatos iniciatyva – stambaus investicinio projekto lengvata ir vertinamas užsienio valstybių (Latvijos ir Estijos) vienetų pelno apmokestinimo modelis, jo pranašumai ir trūkumai, galimybės tokį apmokestinimo modelį pritaikyti Lietuvoje. Šios lengvatos pasirinktos atsižvelgiant į plačios apimties mokesčių naštos sumažinimą, dėl ko šių lengvatų taikymas tikėtina turi daugiausia įtakos valstybės biudžeto pajamoms.

Tyrimo metodai:

- Lingvistinis (kalbinis) – lingvistiškai analizuojant teisės aktų nuostatas;
- Palyginimo – lyginamas skirtingų lengvatų reguliavimas išskiriant panašumus ir skirtumus;
- Istorinis – pateikiami seniau galiojantys teisės aktai, nagrinėjama istorinių teisės šaltinių įtaka esamam teisiniam reguliavimui.
- Loginis – analizuojant teisės aktus pasitelkiamas loginis metodas aiškinant įstatymų leidėjo valią.

Darbo originalumas. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokslinėje plotmėje yra tyrinėjamos dažnai – apie jas mokslinius straipsnius yra rašę B. Sudavičius, M. Endrijaitis, tačiau mokslinių darbų, kurie analizuotų mokesčių lengvatų grupę pagal skirtingus kriterijus Lietuvoje nėra. Nors verslumo ir investicijų skatinimas yra vienas iš esminių mokesčių lengvatų tikslų, mokesčinės lengvatos šiuo aspektu analizuotos nėra. Darbo originalumas pasireiškia tuo, kad analizuojamos mokesčinės lengvatos, kurios skatina verslumą ir investicijas, yra lyginamos viena su kita, taip pat pateikiamas vertinimas, kaip jos gali būti tobulinamos. Investicinio projekto ir MTEP lengvatos yra nagrinėjamos V. Giniotytės magistro darbe, tačiau šios lengvatos nėra esminis minėto magistro darbo tyrimo objektas, o tik trumpai aptiriamos kaip mokesčių lengvatų pavyzdžiai. Šiame magistro darbe

svarbiausias tyrimo objektas yra pelno mokesčio lengvatos, kurios skatina verslumą ir investicijas, todėl pateikiamas išsamus šių lengvatų vertinimas, probleminių aspektų analizė. Lietuvos mokslinėje literatūroje dar nebuvo tyrinėjama, kurios užsienyje veikiančios mokesstinės lengvatos gali būti potencialiai pritaikomos Lietuvos teisinėje bazėje, todėl šiame darbe vertinamas galimų mokesčių lengvatų papildymas Lietuvos teisinėje bazėje.

Svarbiausi šaltiniai. Šiame darbe remiamasi B. Sudavičiaus, M. Endrijaičio, kitų autorių moksliniais straipsniais. Tiek pat svarbus šaltinis yra Lietuvos Respublikos įstatymai, įgyvendinamieji teisės aktai, aiškinamieji raštai. Magistro darbe taip pat remiamasi Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM pateiktais apibendrintais mokesčių įstatymų komentarais bei specialiaisiais leidiniais, analizuojamos Lietuvos administracinių teismų nutartys.

1. Mokestinės lengvatos samprata

1.1. Mokestinė lengvata kaip privilegija

Privilegija – lotynų kalboje – *privilegium* – reiškia „išimtinį įstatymą“, „išimtinę teisę“. Iš esmės privilegijai analogiškas mokesčių lengvatos sąvokos išaiškinimas pateikiamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 2 straipsnio 10 dalyje¹, kuri numato, kad mokesčio lengvata yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Čia yra įžvelgiamas privilegijos ir mokestinės lengvatos sąvokų aiškinimo panašumas – tai yra kitokių nei visiems (išimtinių) teisių suteikimas subjektui, kurios dažniausiai būna palankesnės. Taigi, teisinga būtų teikti, kad mokestinė lengvata yra privilegija, suteikiama mokesčių mokėtojams.

Sąvoka „privilegija“ daugumai kelia asociacijas, su tam tikru asmenų išskirtinumu, o kartais ir nelygybe. Kalbant apie mokestinę lengvatą kaip privilegiją, žvelgiant iš vienos pusės galima teigti, kad tai yra asmenų lygybės prieš įstatymą pažeidimas. Tačiau šį teiginį, galima nesunkiai paneigti pasitelkiant apmokestinimo principus. Apmokestinimo principai – tai pagrindinės nuostatos, kuriomis vadovaujantis nustatoma (kuriam) valstybės mokesčių sistema ir įgyvendinamas mokesčių administravimas². Analizuojant minėtą problemą, dėl mokesčių lengvatų suponuojamo lygiateisiškumo paneigimo, aptartini apmokestinimo principai:

- Mokesčių mokėtojų lygybės principas – visi mokesčių mokėtojai, taikant mokesčių įstatymus yra lygūs. B. Sudavičius teigia, kad nė vienam mokesčio mokėtojui neturėtų būti sudaromos ir taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos (privilegijos) kitų to paties mokesčio mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net nuo paties mokesčių mokėtojo statuso³. Kaip jau minėta, mokesčių lengvatos konfrontuoja su šiuo principu, tačiau teisės mokslas į šią prieštarą atsako tuo, kad lengvatų taikymas turi būti numatytas pačiame mokesčių įstatyme, todėl teisę į konkrečią

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

² MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 104.

³ SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, t. 76, p. 100 – 114.

mokestinę lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka įstatyme numatytas sąlygas⁴.

- Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas – šis principas numato, kad tiek mokesčiai, tiek ir mokestinės lengvatos gali būti nustatomos tik įstatymu (Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 dalis), kadangi tam tikra prasme mokesčiai yra susiję su asmenų nuosavybe. Tam tikrų lengvatų taikymo diskrecija yra deleguota savivaldybėms, tačiau tai nepaneigia šio principo. Savivaldybių tarybos, nustatydamos mokesčių lengvatas, visada veikia įstatymo įgaliotos ir nustato ne pačias lengvatas, o tik detalizuoja ir įgyvendina tik tam tikras mokesčių įstatymuose numatytas lengvatas⁵. Šio principo taikymas gali būti argumentuojamas tuo, kad tik įstatymu asmenys gali būti verčiami perleisti savo nuosavybę⁶. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principo santykis su mokesčių lengvatomis pasireiškia per tai, kad mokesčių lengvatos nustatomos tik įstatymu ir mokesčių lengvata gali būti prieinama, bet kuriam asmeniui (dėl teisės viešumo principo). Kadangi visi įstatymai yra skelbiami viešai, todėl bet kuris asmuo, atitinkantis mokesčių lengvatos sąlygas gali jomis pasinaudoti.
- Mokesčių sistemos (apmokestinimo) teisingumo principas – nustato, kad mokesčių paskirstymas tarp mokesčio mokėtojų būtų proporcingas ir tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys dalį pajamų perduotų valstybei pagal galimybes⁷. Šio principo įgyvendinimas ir pasireiškia per mokesčių lengvatas – atsižvelgiant į aktualijas, mokesčių kitimą, mokesčių lengvatomis gali būti užtikrinamas mokesčių teisingumas ir mokestinė našta paskirstoma teisingai.
- Mokesčių visuotinumą principas – mokesčiai kaip įmokos į valstybės biudžetą privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, kuriems ši prievolė yra nustatyta. Būtent atleidimas nuo mokesčio ar jo dalies, t.y. mokestinės lengvatos suteikimas galimai prieštarauja ir šiam principui. Tačiau čia B. Sudavičius pastebi, kadangi mokesčiai yra nustatomi mokesčių įstatymuose, teisę į atleidimą nuo mokesčio ar teisę į konkrečią mokesčių lengvatą įgyja tik tie

⁴ MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 106.

⁵ MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, 97 p.

⁶ *Ibid.*, p. 105.

⁷ SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė, 2010, t. 76, p. 100 – 114.

asmenys, kurie atitinka konkrečiame įstatyme nustatytas atleidimo nuo mokesčio ar mokesčio lengvatos taikymo sąlygas⁸.

Taigi, mokestinė lengvata gali suponuoti į tam tikrą mokesčių mokėtojų nelygybę, tačiau analizuojant mokesčio lengvatos ir mokesčių teisės principų santykį atskleidžiama, jog mokestinė lengvata neprieštaruoja nei vienam iš šių principų. Visa tai pagrindžia mokestinės lengvatos bruožai – mokestinės lengvatos yra įtvirtinamos įstatymu, nustatomos konkrečios taikymo sąlygos, kurios skelbiamos viešai ir kiekvienas asmuo atitinkantis šias sąlygas gali pasinaudoti mokestine lengvata.

Kaip jau minėta ir matoma iš mokestinės lengvatos sąvokos, atskiras mokestines lengvatas nustato specialūs mokesčių įstatymai, o lengvatomis taikyti, apmokestinamasis vienetas turi pilnai atitikti įstatyme numatytas sąlygas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra konstatavęs, kad mokestinių lengvatų sąlygos negali būti aiškinamos ar interpretuojamos plečiamai – mokesčių mokėtojas turi tiksliai atitikti specialiaame mokesčių įstatyme numatytas mokestinės lengvatos sąlygas, t.y. pagrįstai pasinaudoti mokestine lengvata galima tik tokiu atveju, jeigu mokesčių mokėtojo veiksmai mokestine prasme visiškai atitinka lengvatos taikymo sąlygas⁹. LVAT byloje nr. A-575-1883-13 nagrinėjo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo¹⁰ (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 46¹ straipsnyje numatytą investicinio projekto mokestinę lengvatą. Minėta lengvata numato mokesčių mokėtojo teisę susimąžinti apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo investicinio projekto. Minėtoje byloje mokesčių mokėtojas vykdė investicinį projektą ir pasinaudojo šia lengvata susimąžindamas apmokestinamąjį pelną turėtomis išlaidomis investiciniam projektui. Tačiau, šiuo atveju, mokesčių mokėtojas susimąžino apmokestinamąjį pelną ir ta dalimi išlaidų, kuri, kaip teismas pripažino, yra nesusijusi ir objektyviai nereikalinga investiciniam projektui įgyvendinti. Atitinkamai buvo suformuluota taisyklė, kad mokestinės lengvatos negali būti taikomos plečiamai, o tik taip kaip nurodyta mokesčių įstatyme ir tik tokiomis sąlygomis.

Taigi, iš pateiktos LVAT pozicijos matoma, kad įstatymų nuostatos reguliuojančios mokestines lengvatas negali būti aiškinamos plačiau nei pateikiama teisės aktuose ir negali būti interpretuojamos plečiamai.

⁸ SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006, t. 58, p. 125 – 133.

⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1883-13.

¹⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

1.2. Mokestinių lengvatų tikslai

Mokesčių teisės normų, tuo pačiu ir mokestinių lengvatų, tikslai išplaukia iš Lietuvos mokesčių politikos. Mokestinėmis lengvatomis siekiama palengvinti mokesčių našta pavieniams asmenims ar jų grupėms. Dalis dabar galiojančių mokesčių lengvatų susiformavo istorijoje ir vis dar yra taikomos dabar¹¹. Vienas iš tokių pavyzdžių yra religinių bendruomenių turto ir pajamų neapmokestinimas nekilnojamo turto¹² ir gyventojų pajamų mokesčiu¹³, atitinkamai dėl to, nes istorijoje bažnyčia buvo atskirta nuo valstybės ir mokestinių prievolių valstybei neturėjo ar turėdavo maža apimtimi. Tokia mokesčių politika yra nulemta istorinių tradicijų ir nesikeičia jau ilgą laiką. Taigi, dalis mokestinių lengvatų yra susiklosčiusios istorijoje ir yra vis dar galiojančios šiandienos teisinėje bazėje.

Šiandieninės mokesčių lengvatos yra nulemtos aktualijų ir valstybės mokesčių politikos. Valstybė atsižvelgdama į Europos Sąjungos mokesčių politiką bei bendrąją valstybės politiką formuoja nacionalinę mokestinę politiką. Pagrindinis mokesčių politikos įgyvendinimo būdas – teisės aktų priėmimas ir koregavimas – vykdomas per įstatymų leidžiamąją valdžią. Vienas iš svarbių teisės aktų, nusakančių valstybės formuojamą mokesčių politiką yra aktuali Vyriausybės programa. Šiuo metu aktuali yra Septynioliktosios Vyriausybės programa (toliau – Vyriausybės programa), kurioje kalbama apie mokestines lengvatas keliose srityse.

Viena iš svarbių sričių, kurioje įgyvendinama mokesčių politika, yra regionų plėtros skatinimas, regionų atskirties didėjimo problemos sprendimas. Būtent ši problema Vyriausybės programoje yra sprendžiama naudojant „mokestines lengvatas asmenims, dirbantiems periferinėse savivaldybėse“¹⁴. Manytina, kad ši, Vyriausybės programoje numatyta priemonė, yra tinkama ir atspindi valstybės mokesčių politikos aspektą – mažinti regionų atskirtį. Apie regionų atskirtį kalbama visoje Europoje, tai nėra vien Lietuvos problema, kuomet regionų pragyvenimo lygis nėra toks aukštas kaip centruose. Šiems vis augant ir atskirčiai didėjant, mokestinėmis lengvatomis yra siekiama išlaikyti, o taip pat ir pritraukti žmones į regionus. Viena iš esminių mokestinių lengvatų šioje srityje yra LEZ steigimas. Šiose zonose suteikiamas lengvatinis įsikūrusių bendrovių apmokestinimas taip siekiant pritraukti įmones į regionus. Dažnai tai būna pramonės, gamybos įmonės, kurioms

¹¹ MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 93.

¹² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741. 7 straipsnio 2 dalies 8 punktas.

¹³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085. 17 straipsnio 42 punktas.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“. *TAR*, 2016, nr. 28737.

reikalingi dideli žmogiškieji resursai, kas ir skatina žmones keltis į regionus, arčiau darboviečių.

Kita sritis, kurią Vyriausybės programoje numatoma skatinti mokesčių lengvatomis – nauji verslai, ypatingą dėmesį teikiant startuoliams. Naujai įkuriamiems verslams Vyriausybės programoje numatoma sukurti pirmojo verslo konsultavimo ir kreditavimo paslaugų paketą, o taip pat siekiama sumažinti mokestinę naštą pirmaisiais veiklos metais. Toks siekis šiandieninėje verslo aplinkoje yra vertinimas teigiamai, kadangi palankios sąlygos startuoliams lemia technologijų pažangą ir kuria naudą visuomenei. Apskritai verslumas, kaip žmonių užimtumo būdas yra ypatingai naudinga, kadangi asmenys patys sau susikuria darbo vietas, o taip pat augant verslui gali įdarbinti kitus žmones ir taip prisidėti prie valstybės ekonomikos bei bendrojo vidaus produkto augimo.

Dar viena sritis, kuri visuomet atrasdavo savo vietą skirtingų Vyriausybių programose – socialinės atsakomybės lengvatos. Aktualioje Vyriausybės programoje apie tai taip pat kalbama – gyventojų pajamų ir pridėtinės vertės mokesčių lengvatas užsibrėžiama įvertinti per socialinio teisingumo prizmę ir, prireikus, atlikti korekcijas.

Taigi, matome, kad valstybės politika atspindi mokesčių politiką ir ši yra įgyvendinama priimant naujus ir koreguojant galiojančius teisės aktus. Galima matyti, kad vienas iš svarbesnių mokesčių lengvatos tikslų yra verslumo skatinimas, o ypatingai verslų, kurie paremti technologijomis bei inovacijomis skatinimas. Taip pat visuomet yra kalbama apie socialinę atsakomybę ir mokesčių lengvatų taikymą šioje srityje. Tai yra sritys, kuriose dabartinė Vyriausybė numatė atlikti pakeitimus, tačiau mokestinės politikos bruožus galima išvelgti ir dabar galiojančiuose teisės aktuose. Šiuo metu galiojanti Lietuvos teisinė bazė atspindi, kad ir kitos sritys įvairia apimtimi yra remiamos mokesčių lengvatomis. Vienas iš pavydžių yra žemės ūkis, kuriam visuomet buvo skiriamas ypatingas dėmesys. Pelno mokesčio mokestinė lengvata taikoma kooperatinėms bendrovėms (kooperatyvams), kurių veiklos dalį (daugiau kaip 50 procentų pajamų) užima pajamos iš žemės ūkio veiklos. Tokią veiklą vykdančios bendrovės moka tik 5 procentų pelno mokestį (Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalis).

Kitas svarbus mokestinių lengvatų taikymo tikslas yra išvengti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo. Pavyzdžiui, anksčiau minėtu atveju, kooperatinė bendrovė sumoka 5 procentų pelno mokestį. Kooperatyvinei bendrovei paskirstant pelną kooperatyvo nariams, nesant mokestinių lengvatų šie nariai turėtų sumokėti gyventojų pajamų mokestį, už gaunamą dividendų dalį. Siekiant išvengti, kad tos pačios pajamos nebūtų apmokestintos antrą kartą, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 51 punktą numato, kad pajamas iš žemės ūkio veiklos gaunančių gyventojų gaunamos išmokos, mokamos

kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) dalyviams (nariams) skirstant šios (šio) kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) pelną yra neapmokestinamos. Taigi, matomas kitas, taip pat labai svarbus mokestinių lengvatų tikslas – panaikinti dvigubą apmokestinimą.

Mokesčių lengvatas taip pat galima sieti su tarptautiniu reiškiniu – mokesčių konkurencija. Mokesčių konkurencija tai reiškinys, skatinantis vyriausybes mažinti mokestinę naštą, siekiant paspartinti kapitalo imigraciją į šalį arba sumažinti nacionalinio kapitalo paskatas emigruoti¹⁵. Kiekviena valstybė yra suinteresuota pritraukti investicijas, skatinti verslumą, tam, kad būtų surenkama daugiau mokesčių, augtų valstybės ekonomika. Mokesčių konkurencija dažniausiai reiškiasi per valstybės mokesčių politiką – siekiama suteikti kuo palankesnes sąlygas apmokestinamiesiems asmenims, kad jie perkeltų savo veiklą ir taptų tos valstybės mokesčių rezidentu. Dažnai valstybės konkuruodamos mokesčių srityje siekia ne naujos pridėtinės vertės generavimo šalyje, o tiesiog užsienyje sukurtos vertės perkėlimo¹⁶. Didelės tarptautinės įmonių grupės, įgyvendindamos savo vidines mokesčių politikas, vertina, kokia apmokestinimo schema yra ekonomiškesnė, o tai yra valstybių mokestinių rizikų vertinimas, kaip potencialių vietų nuolatinei buveinei perkelti. Nors konkuravimas mokesčiais dažnai įvardinamas kaip žalingas reiškinys, kai kuriais atvejais yra neišvengiamas. Todėl dar 1997 m., bandant sumažinti žalingą konkuravimą mokesčiais, ECOSIN priimtas Verslo apmokestinimo elgesio kodeksas¹⁷ apibrėžė valstybių bendrą sutarimą mokesčių konkuravimo kontekste. Konkurencija mokesčiais ne visada yra neigiama, tačiau tam tikri apmokestinimo modeliai yra ypatingai žalingi ir neturėtų būti geros praktikos pavyzdys. Vienas iš neigiamos praktikos pavyzdžių yra valstybės rezidentų diskriminavimas, kuomet ne rezidentams yra suteikiamos palankesnės apmokestinimo sąlygos, siekiant juos pritraukti į valstybes.

Valstybės narės įvairiais būdais, kurie neprieštarauja dabar galiojančiai ES teisinei bazei, bandydamos pritraukti verslus ir investicijas ir vienas iš tokių būdų ir mokestinių lengvatų nustatymas. Taigi, galima pritarti, kad taip pat svarbus mokestinių lengvatų tikslas yra pritraukti verslus investuoti ir steigti Lietuvoje.

¹⁵ LUKAS, Mindaugas. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ 1999 m. lapkričio 23 d. Tarybos Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupės ataskaita 1999 m. lapkričio 29 d. ECOFIN Tarybos posėdžiui, SN 4901/99.

1.3. Mokestinių lengvatų formos

Teisės mokslas skiria šias pagrindines mokesčių lengvatų formas: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas) arba mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas)¹⁸.

Prieš analizuojant mokestinių lengvatų formas svarbu pateikti mokesčių lengvatų klasifikaciją pagal tai, kam yra suteikiama mokestinė lengvata:

- Objektui – mokestinė lengvata yra taikoma nepriklausomai nuo to, kas naudojasi šia lengvata, o priklauso nuo objekto, kuris yra apmokestinamas. Tokios lengvatos pavyzdys būtų lengvatinių PVM 5 ir 9 proc. tarifų taikymas. Šie lengvatiniai PVM tarifai taikomi tam tikriems prekių pirkimams – atitinkamai 5 proc. PVM tarifas yra taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, o 9 proc. PVM tarifas taikomas įsigyjant knygas ir neperiodinius informacinius leidinius¹⁹.
- Subjektui – mokestinė lengvata yra taikoma dėl subjekto savybių. Subjektinės mokestinės lengvatos pavyzdys būtų lengvatinio 0 proc. pelno mokesčio tarifo taikymas subjektams, kuriuose pirmaisiais veiklos metais vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10, o mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų (Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 2 dalis).

Lengvatos forma, kuri atleidžia nuo mokesčio, dar kitaip vadinama mokesčių išimtimi. Kai mokesčių mokėtojui atsiranda prievolė mokėti mokestį, tačiau pritaikius mokestinę lengvatą – atleidimą nuo mokesčio – galiausiai mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčio į valstybės biudžetą. Vienas iš pagrindinių mokesčių teisės subjektų yra mokesčio mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį (Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 17 dalis). Asmuo, nuo to momento, kai jam pagal mokesčių įstatymus atsiranda prievolė mokėti mokestį, tampa mokesčių mokėtoju²⁰. Svarbu pabrėžti, kad asmuo, kuriam yra suteikiama mokestinė lengvata atleidimas nuo mokesčio, vis tiek išlaiko mokesčių mokėtojo statusą, nors faktiškai, mokestis nėra mokamas. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas išlaiko Mokesčių administravimo įstatyme numatytas teises ir pareigas, o atitinkamai mokesčių administratorius išlaiko teises ir

¹⁸ MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 97.

¹⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su visais pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271. 19 straipsnio 3 ir 4 dalys.

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2020-02-19 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

pareigas mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Kaip pavyzdį galima pateikti Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą nuostatą, kad pelno mokesčio nemoka tam tikri vienetai, nors teoriniame lygmenyje, šie vienetai išlieka mokesčio mokėtojais pelno mokesčio prasme.

Galima analizuoti, kokių tikslų asmenys yra priskiriami apmokestinamiesiems asmenims (mokesčių mokėtojais) tam tikro mokesčio atžvilgiu, jeigu mokesčių įstatymai numato atleidimą nuo mokesčio. Taip yra todėl, kad įstatymų leidėjui yra paprasčiau numatyti platesnį mokesčių mokėtojų sąrašą ir atsižvelgiant į tam tikrą mokesčių politiką suteikti ar panaikinti atleidimo nuo mokesčio lengvatą. Mokesčio mokėtojas yra vienas iš kelių esminių mokesčio kaip juridinio konstrukto dalis. Tai įtvirtino Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas 1998 m. spalio 9 d. nutarime²¹, kuriame buvo nagrinėjama Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatų atitikties Konstitucijai, tačiau pasisakyta ir dėl bendrosios mokesčio struktūros. Teisės moksle vienas iš esminių mokesčio struktūros elementų yra mokesčių mokėtojas²². Nors mokesstinė lengvata taip pat priskiriama prie mokesčio struktūros elementų, tačiau tai nėra esminis, t.y. nėra privalomas mokesčio elementas. Mokesčio mokėtojo instituto keitimas yra daug sudėtingesnis procesas, kurio metu reikėtų atsižvelgti į daugumą faktorių ir koreliuojančių nuostatų, o mokesčių lengvatos įvedimas ar panaikinimas yra nesudėtingas.

Mokesstinė lengvata mokesčių nuolaida praktikoje pasireiškia tuo, kad mokesčio mokėtojui yra nustatoma mažesnė, nei bendra mokesčių įstatyme numatyta mokesčio dalis. Mokesčio nuolaida suteikiama tiems mokesčių mokėtojams, kurie moka mokesťį, tačiau dėl valstybės mokesčių politikos nuspręsta mokesťį jiems sumažinti. Paprasčiausias ir vienas iš dažniausiai praktikoje sutinkamų situacijų yra mokesčių mokėtojo teisė susimažinti pelno ar gyventojų pajamų mokesťį leidžiamais atskaitymais ar ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Mokesčių mokėtojai naudodamiesi šia teise sumažina mokesčio bazę. Taip pat kitas dažnas mokesčių nuolaidos lengvatos taikymas yra mažesnių nei bendras mokesčių tarifų taikymas. Tarifų diferenciacija pasireiškia praktiškai kiekviename mokesčio įstatyme, nustatant lengvatinius tarifus tam tikroms mokesčių mokėtojų grupėms arba apmokestinam objektui. Pavyzdžiui bendras pelno mokesčio tarifas yra 15 procentų, tačiau Pelno mokesčio įstatyme yra numatomi ir mažesni tarifai – 10 procentų, 5 procentų

²¹ 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.

²² MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, 79 p.

ir 0 procentų, PVM bendrasis mokesčio tarifas yra 21 procentas, tačiau yra nustatyti lengvatiniai 9, 5 ir 0 procentų tarifai.

Diskusinis klausimas kyla dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo kaip mokestinės lengvatos traktavimo. Kuomet mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumoka nustatyto mokesčio, susidariusi suma tampa mokestinė nepriemoka (Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 19 dalis). Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnis numato galimybę mokestinę prievolę atidėti – sumokėti ją po tam tikro termino, arba mokestinę prievolę išdėstyti tam tikrame laikotarpyje – t.y. sumokėti mokestį mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais sudarant mokestinės paskolos sutartį. Kaip ir kiekvienai mokesčių lengvatai, taip ir šiuo atveju įstatymas numato taikymo sąlygas, t.y. ne bet kuris mokesčio mokėtojas gali pretenduoti į mokesčio atidėjimą ar išdėstymą. Tam, kad ši (tam tikra prasme) lengvata galėtų būti taikoma, pirmiausiai mokesčių mokėtojas turi parašyti prašymą. Antra ir esminė mokesčio atidėjimo ar išdėstymo sąlyga yra, kad nedelsiant sumokėjus mokestį mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus (Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 2 dalis). Teismų praktikoje²³ yra suformuluota papildoma išvestinė sąlyga: mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad jis turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį. Praktikoje plėtojama, kad tik galimas susidūrimas su finansiniais sunkumais sumokėjus mokestį, nėra absoliutus pagrindas sudaryti mokestinės paskolos sutartį, kadangi turi būti įgyvendinama ir antroji, prieš tai paminėta, šios sąlygos dalis. Tik išpildžius šias sąlygas, mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti sudaroma mokestinės paskolos sutartis. B. Sudavičiaus nuomone²⁴, atidėjimas neturėtų būti laikomas mokestine lengvata, dėl to, nes mokesčio suma nepasikeičia, nuo mokesčio neatleidžiama ir mokestis vis tiek turi būti sumokėtas. Autorius su tokia nuomone taip pat sutinka, kadangi nors ir iš vienos pusės mokesčio atidėjimas ar išdėstymas yra tam tikros privilegijos suteikimas mokesčių mokėtojui, tačiau tai nėra mokestinė lengvata kaip ji suprantama teisės moksle – tai nėra nei mokesčio išimtis, nei mokesčio nuolaida.

²³ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. liepos 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2131 281/2018.

²⁴ MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 101.

2. Pelno mokesčio lengvatos

Pelno mokestis yra mokamas už įmonės uždirbtą pelną (Pelno mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 dalis), tad galima teigti, kad šis mokestis yra tiesiogiai proporcingas įmonės uždirbamam pelnui. Tai suponuoja išvadą, kad pelno mokestis yra demotyvuojantis ir iš dalies galima teigti, kad tokio mokesčio progresyvumas yra žalingas verslui – kuo daugiau pelno įmonė uždirba, tuo daugiau pelno mokesčio turi sumokėti. Tokį vertinimą pateikia ir kiti autoriai, teigiantys, kad pelno mokestis skatina slėpti pajamas, neleistinais padidinti sąnaudas, skatina mažinti vykdomos ekonominės veiklos našumą²⁵. Pelno mokesčio lengvatos yra nukreiptos sušvelninti šią pelno mokesčio našą ir įmonėms suteikti lengvatines sąlygas pradedant verslą ir jį plečiant. Tam tikriems vienetams dėl jų savybių arba dėl jų veiklos pobūdžio gali būti taikomos pelno mokesčio lengvatos nustatytos Pelno mokesčio įstatyme. Toliau aptariamos ir analizuojamos šios pelno mokesčio lengvatos.

Kiekviena iš aptariamų mokesčių lengvatų bus analizuojamos išskiriant lengvatos subjektus ir taikymo sąlygas ir pačios lengvatos turinį.

2.1. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto

Investicinis projektas Pelno mokesčio įstatyme suprantamas kaip vieneto investicijos į numatytą ilgalaikį turtą, skirtos naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui (Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 12¹ dalis). Investicinio projekto lengvata Lietuvoje pradėta taikyti nuo 2008 m. gruodžio 30 d., kuomet Pelno mokesčio įstatymas buvo papildytas²⁶ IX¹ skyriumi, kuriame ir numatyta investicinio projekto lengvata. Nuo investicinio projekto lengvatos priėmimo ši lengvata buvo koreguota 4 kartus, toliau pateikiama šios lengvatos analizė.

2.1.1. Investicinio projekto lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos

²⁵ SNITKIENĖ Kamilė, SENKUS Kastytis ir BUDRIONYTĖ Ramunė. *Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 2018, tomai 17-18.

²⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38-2, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX-1 skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000.

Investicinio projekto lengvata gali pasinaudoti apmokestinamasis vienetas, kaip šis yra suprantamas pagal Pelno mokesčio įstatymą. Vieneto sąvoka yra pateikiama 2 straipsnio 1-3 dalyse. Pasinaudoti šia lengvata gali:

- Lietuvos apmokestinamasis vienetas – Lietuvos teisės aktų tvarka įregistruotas juridinis asmuo ir taip pat kolektyvinio investavimo subjektai, neturintys juridinio asmens statuso, ir
- užsienio apmokestinamasis vienetas – užsienio valstybėje įsteigtas juridinis asmuo ar organizacija, kurio nuolatinė buveinė yra užsienio valstybėje, ar kitoks vienetas įsteigtas pagal užsienio valstybės teisės aktus. Šiuo atveju užsienio apmokestinamiesiems vienetais gali kilti neaiškumų ar reikalinga steigti nuolatinę buveinę Lietuvoje, t.y. filialą ar atstovybę, tam kad būtų galima pasinaudoti šia lengvata. Investicinį projektą reguliuojantys teisės aktai *expressis verbis* neįtvirtina reikalavimo, kad užsienio apmokestinamasis asmuo privalėtų steigti nuolatinę buveinę, norėdamas pasinaudoti šia lengvata. Manytina, kad reikalavimas nuolatinėi buveinei kyla iš Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio, kuris reguliuoja pelno mokesčio bazę. Pirmiausia tam, kad bet koks vienetas galėtų naudotis mokesčinėmis lengvatomis jis turi būti tam tikro mokesčio mokėtojas. Taigi, bendra taisyklė numatyta minėto straipsnio 3 dalies 1 punkte – užsienio vienetas pelno mokesčių moka už pajamas uždirbtas vykdant veiklą per nuolatinės buveinės Lietuvoje. Tačiau aptariamo straipsnio 3 dalies 2 punkte pateikiamas atvejis, kai užsienio vienetas yra pelno mokesčio mokėtojas ir neįkūręs nuolatinės buveinės Lietuvoje, t.y. pelno apmokestinimas prie šaltinio. Kai užsienio vienetai kyla prievolė mokėti pelno mokesčių už pajamas prieš šaltinio, mokesčių faktiškai sumoka Lietuvos vienetas išskaitydamas iš išmokamos sumos užsienio vienetai (Pelno mokesčio įstatymo 37 straipsnis) ir iš esmės tokiu atveju investicinio projekto vykdymas yra neįmanomas ir galėtų egzistuoti nebent teoriniame lygmenyje. Taigi, matoma, kad vienintelis atvejis, kuomet užsienio apmokestinamasis vienetas gali vykdyti investicinį projektą Lietuvoje yra tada, kai šis yra čia įsteigęs nuolatinę buveinę ir yra pelno mokesčio mokėtojas Lietuvoje.

Iš Pelno mokesčio įstatyme pateikiamos investicinio projekto sąvokos galima išskirti dvi esmines investicinio projekto taikymo sąlygas:

- 1) Vienetas privalo investuoti į ilgalaikį turtą ir
- 2) Vieneto investicijos turi būti skirtos naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui,

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

Taikant investicinio projekto pelno mokesčio lengvatą, vienetas investuoja į Pelno mokesčio įstatymo pirmame priedėlyje numatytais šioms ilgalaikio turto grupėms:

- mašinos ir įrengimai – tai yra jėgos ir darbo mašinos bei įrengimai, naudojami įvairiose pramonės šakose produktams gaminti, apdirbti, paslaugoms teikti (pvz., siurbliai, kompresoriai, staklės, naftos perdirbimo pramonės, žemės ir miškų ūkio, kelių statybos, medžio apdirbimo pramonės, prekybos ir visuomeninio maitinimo mašinos ir įrengimai ir kt.). Tačiau šiai turto daliai nepriskiriamos kitos mašinos ar įrengimai, kurie išskiriami atskirose PMĮ pirmojo priedėlio grupėse (pvz. geležinkelio riedmenys, lėktuvai, laivai, lengvieji ir krovininiai automobiliai)²⁷.
- įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.) – tai yra mašinos, prietaisai, įtaisai energijai, medžiagoms gaminti ir informacijai priimti, perduoti ar keisti. Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 86 dalis²⁸ numato, kas yra laikoma statiniu. Tačiau čia svarbu atkreipti dėmesį, kad investiciniu projektu nėra laikoma investicijos į visus statinius, kaip numato Statybos įstatyme pateikiama sąvoka. Investiciniu projektu nebūtų laikoma investicijos į žemę ar pastatus (gyvenamuosius, pramoninius, komercinius, biurus, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kitus)²⁹.
- kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga) – tai yra visa vadinamoji kietoji įranga (angl. *hardware*), fiziniai kompiuterių ir jų įrangos komponentai.
- programinė įranga – tai yra vadinamoji minkštoji įranga (angl. *software*), kompiuterinės programos ir pan.
- įsigytos teisės – išlaidos prekinis ženklui naudoti, licencijoms gauti, įsigyti kitą nematerialų turtą, kuris susijęs su naudojimu kitomis teisėmis.

²⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

²⁸ Lietuvos Respublikos statybos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 32-788.

²⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

- kroviniai automobiliai, priekabos ir puspriekabės (šiai turto grupei taip pat priklauso ir autobusai, tačiau investicinio projekto lengvatoje investicijos į ilgalaikį turtą autobusus nepriklauso). LR kelių transporto kodeksas³⁰ numato, kas yra laikoma kroviniais automobiliais, priekabomis ir puspriekabėmis.

Svarbu paminėti, kad įsigyjamas turtas privalo būti reikalingas investiciniam projektui vykdyti, t.y. įsigyjant aukščiau numatytą turtą, kuris nebūtų reikalingas investiciniam projektui, ši lengvata negalėtų būti pritaikyta. Vienetams įgyvendinant investicinį projektą, gali būti sunku atriboti, kuri vykdomos veiklos dalis yra susijusi su investiciniu projektu, kadangi Pelno mokesčio įstatymas nenumato kriterijų ar išsamaus sąrašo koks turtas yra susijęs su investicinio projekto vykdymu. Manytina, kad tai galima įvertinti pasitelkus loginį įstatymo aiškinimo metodą – įsigyjamas turtas turi būti skirtas investicinio projekto tikslams pasiekti ir įsigyjamas turtas turėtų būti tiesiogiai naudojamas investiciniam projektui vykdyti³¹. Pavyzdžiui, vienetas užsiima kompiuterių taisymo veikla ir nusprendžia vykdyti investicinį projektą – įsigyti naują kompiuterių gedimų diagnostikos įrangą, kurios pagalba kompiuterių remontas vyktų sparčiau. Tas pats vienetas taip pat kartu įsigyja didelį kiekį kompiuterinių detalių, reikalingų einamajam kompiuterių remontui. Galima teigti, kad įsigyta kompiuterių diagnostikos įranga atitinka investiciniam projektui keliamus reikalavimus, t.y. patenka tarp ilgalaikio turto grupių (programinė įranga) ir yra skirta paslaugų teikimo pajėgumų didinimui. Kalbant apie vieneto įsigytas naujas detales, šios taip pat patenka į ilgalaikio turto grupę (kompiuterinė technika), tačiau šios detalės nėra skirtos nei vienam iš investicinio projekto tikslų siekti. Įsigytos detalės yra skirtos einamajam įmonės veiklos vykdymui (kompiuterių remontui) ir jos nėra tiesiogiai susijusios su investiciniu projektu, todėl jų įsigijimas negali įeiti į investicinio projekto apimtį. Šiuo pavyzdiniu atveju aiškiai matoma, kad įsigytos kompiuterių detalės yra nesusijusios su investiciniu projektu, tačiau įvairiose situacijose atskyrimas ar įsigytas turtas yra tiesiogiai susijęs su investiciniu projektu gali būti problematiškas. Vienas iš tokių atvejų analizuojamas LVAT praktikoje dėl investicinio projekto lengvatos, kuriame nurodoma, jog vienas iš svarbiausių aspektų yra atliekamų investicijų tikslų sutapimas su investicinio projekto tikslais. Byloje nr. A-575-1883-13³² buvo sprendžiama „Lietuvos energija“ vykdyto investicinio projekto atitikimas Pelno mokesčio įstatyme apibrėžtai

³⁰ Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 119-2772.

³¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

³² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1883-13

investicinio projekto sąvokai. Lietuvos energija vykdė Kauno hidroelektrinės (toliau – HE) modernizavimo projektą. Viešai prieinamuose šaltiniuose buvo skelbiamas HE modernizavimo projekto tikslas – Kauno HE, didinant energijos tiekimo patikimumą, saugumą ir efektyvumą. Žvelgiant į apibrėžtus tikslus, šie sutampa su investicinio projekto tikslais aptariamame kontekste. Tačiau Valstybinė mokesčių inspekcija išsamiai išanalizavusi atliktus darbus, mokestinio patikrinimo metu, nustatė, kad dalis atliktų darbų nebuvo susiję bei reikalingi vykdomam investiciniam projektui, todėl dalį patirtų išlaidų pripažino kaip neatitinkančių investicinio projekto sąvokos. Šias išvadas patvirtino ir LVAT – atlikti šachtų tinkavimo darbai, papildomų priešgaisrinių pertvarų įrengimo darbai, vėdinimo ir ventiliacijos sistemų, apšvietimo ir kt. darbai neturi pagrįsto aiškaus ryšio su vykdytu investiciniu projektu ir neatitinka investicinio projekto tikslų. Šioje byloje LVAT pabrėžė, kad bet kokia mokestinė lengvata negali būti taikoma plečiamai – konkrečiu atveju, investicinio projekto lengvatai negali būti priskiriamas platesnis išlaidų ratas nei numato įstatymas.

Mokestinių ginčų komisijoje 2018 m. birželio 26 d. buvo pradėtas procesas³³, kuris galimai ateityje pateiks dar vieną praktikos pavyzdį ir galimai iškirs taisykles dėl įsigyto turto sąsajumo su investiciniu projektu. Šioje situacijoje subjektas vykdė investicinį projektą, kurio metu įsigijo elektroninius karšto vandens skaitiklius, kurie turi įdiegtą mikroprocesorių, vidinę atmintį bei bateriją, kurių pagalba gali kaupti duomenis ir surinktus vandens sunaudojimo duomenis perduoti radijo ryšiu, indikuoti ir radijo ryšiu perduoti duomenis apie svarbiausius eksploatacinius parametrus, informaciją apie gedimus ir pan. Subjektas teigia, kad šie skaitikliai iš esmės pakeitė karšto vandens tiekimo pardavimo vartotojams procesą. Tačiau šioje situacijoje ginčas kilo dėl to, jog investicinį projektą vykdęs subjektas neįsigijo nuotolinės skaitiklių duomenų nuskaitymo ir perdavimo įrangos, reikalingos skaitiklių duomenų nuskaitymui, surinkimui, saugojimui ir perdavimui. Tokią įrangą turėjo kitas asmuo, kuris investicinį projektą vykdžiusiam subjektui teikė vartotojų butuose įrengtų skaitiklių nuotolinio duomenų nuskaitymo, saugojimo, perdavimo ir apdorojimo paslaugas. Šis procesas nėra pasibaigęs, kadangi įvertinti visas aplinkybes Mokestinei ginčų komisijai prireikė ekspertų žinių ir pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas. Tačiau iš dabar esančio sprendimo galima suformuoti taisyklę, kad vienas įsigijęs dalį įrangos investiciniam projektui vykdyti, o kitą reikalingą dalį perka paslaugomis iš kito subjekto, nėra laikoma investiciniu projektu. Tokią išvadą suponuoja Mokestinių ginčų komisijos sprendime numatyta, jog iš ekspertų tikimasi gauti informaciją,

³³ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. rugpjūčio 28 d. sprendimas dėl UAB "VI" 2018-06-26 skundo nr. S- 141 (7-111/2018).

ar subjekto jau įsigyta įranga galima laikyti esminiu projekto pakeitimu. Šiai situacijai pasibaigus, galima tikėtis su investicinio projekto sąlygų taikymu susijusios praktikos plėtojimo ir naujų taisyklių įtvirtinimo.

Taigi, iš formuojamos praktikos matoma, kad investicinis projektas įprastai būna kompleksinis ir atliekami darbai ar įsigyjamas turtas gali būti įvairaus pobūdžio, tačiau vienetas pasinaudoti investicinio projekto lengvata ir taip susimažinti apmokestinamąjį pelną gali tik ta dalimi, kuri atitinka investicinio projekto tikslus ir yra objektyviai reikalinga atliekamam investiciniam projektui. Taip pat, tikėtina, kad investicinio projekto lengvata nebūtų pripažįstama tokia situacija, kai vienetas neįsigyja visos reikalingos įrangos investiciniam projektui įgyvendinti.

Pelno mokesčio įstatymas taip pat numato reikalavimą, kad vykdant investicinį projektą, įsigyjamas turtas turėtų būti nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš du metus. Šio termino skaičiavimo taisyklės priklauso nuo to, koks turtas yra įsigyjamas. Pavyzdžiui, paprasčiausiu atveju, vienetas įsigyja naujus įrenginius, kuriais bus spartinami ir efektyvinami gamybos procesai. Tiekėjui pagal specialų užsakymų nurodoma, kokie įrenginiai yra reikalingi. Tiekėjas pagamina įrenginius, šie sumontuojami vieneto gamyklose – šis procesas gali užtrukti ilgą laiką, kuris dėl įvairių aplinkybių gali išsitęsti labai ilgai, todėl Pelno mokesčio įstatymas numato, kad 2 metų laikotarpis pradedamas skaičiuoti tada, kai turtas pagal perdavimo naudoti aktą yra perduodamas eksploatuoti. Problemos gali kilti, kuomet yra skaičiuojama programinės įrangos naujumo terminas, kadangi tam tikrais atvejais gali būti neįmanoma nustatyti, kada programinė įranga buvo sukurta, todėl šiuo atveju taikoma išimtis – pagaminimo datos kriterijus investicinio projekto tikslais programinei įrangai nėra privalomas, jeigu to neįmanoma nustatyti³⁴. Taigi matoma, kad 2 metų naujumo terminas iš esmės yra sąlyginis ir jo taikymas priklauso nuo įvairių turto rūšių ir taikomų specifinių taisyklių, kurias vienetai turėtų įvertinti vykdydami investicinį projektą.

Antroji investicinio projekto esminė sąlyga yra vieneto investicijos į šias alternatyvas:

- naujų, papildomų produktų gamyba ar paslaugų teikimas;
- gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimas;
- naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimas;
- esamo proceso (jo dalies) esminis pakeitimas;
- tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimas.

³⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

Iš pateiktų investicinio projekto sąlygų matyti, kad vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Investicinio projekto tikslai padeda lengviau suprasti, kokios investicijos yra skatinamos šia lengvata – tai turėtų būti investicijos 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. Iš pateiktų tikslų, matoma, kad investicinio projekto lengvata yra ypatingai skatinamos investicijos į verslo plėtrą, procesų optimizavimą, našumo didinimą. Būtent dėl šių priežasčių seno turto pakeitimas nauju nebūtų laikomas investiciniu projektu, jeigu nėra sukuriama papildoma ar nauja paslauga. Tačiau, šioje vietoje galima įžvelgti „pilkąją zoną“, kuomet investiciniu projektu būtų pripažįstamas vieneto gamybos ar paslaugų proceso esminis pakeitimas. Nors investicinio projekto lengvata nebūtų taikoma turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu tokiu pat turtu, tačiau investiciniu projektu būtų laikomas vieneto gamybos ar paslaugų proceso esminis pakeitimas. Ši investicinio projekto alternatyva, manytina, yra „silpnoji“ investicinio projekto lengvatos vieta, kuri sukuria erdvę piktnaudžiavimui, kadangi keičiant gamybos procesą, šie pakeitimai ne visuomet gali būti susiję su našumo didinimu ar procesų optimizavimu, tačiau lingvistiškai žvelgiant į reguliavimą tokie atvejai būtų laikomi investiciniu projektu. Pelno mokesčio įstatymas nekonkretizuoja, kas yra laikoma esminiu proceso pakeitimu, tačiau šią situaciją iš dalies sprendžia pelno mokesčio komentaras, kuriame pateikiami pavyzdžiai, kokių atveju esminis gamybos proceso pertvarkymas būtų laikomas investiciniu projektu. Iš pateiktų pavyzdžių galima išskirti pavyzdinį sąrašą sąlygų, kuomet esminis gamybos proceso pertvarkymas būtų laikomas investiciniu projektu:

- diegiami modernūs ir inovatyvūs procesai;
- dėl atnaujintų procesų padidėja įrenginių efektyvumas;
- optimizuojami valdymo procesai;
- mažinamos gamybos sąnaudos.

Įstatyme įtvirtinus esminio gamybos proceso pertvarkymo sąlygas būtų užkertamos galimybės naudotis investicinio projekto lengvata, kuomet iš tikrųjų siekiama tik pakeisti esamus procesus, tačiau šių neoptimizuojant, t.y. nesiekiant investicinio projekto tikslų.

Dar viena investicinio projekto lengvatos taikymo sąlyga – apmokestinamojo vieneto vykdomas investicinis projektas ir įsigytas turtas turi būti naudojamas mažiausiai 3 metus. Šio termino skaičiavimas gali priklausyti nuo turto pobūdžio, tačiau bendroji taisyklė yra, kad turtas yra pradamas naudoti, kai pasirašomas perdavimo aktas ir yra įvedamas į

eksploataciją. Svarbu pastebėti, kad turtas turi būti naudojamas visus tris metus, kadangi jei tam tikru metu jis yra nenaudojamas, pelno mokestis už tą mokestinį laikotarpį turėtų būti mokamas nesumažinant jo investicinio projekto išlaidomis. Šioje vietoje iš esmės nėra nustatytas joks kontrolės mechanizmas, kaip mokesčių administratorius galėtų sukontroliuoti ar vienetas naudojasi turtu, kurį įsigijo vykdydamas investicinį projektą. Tikėtina, kad šio reikalavimo pažeidimą galima būtų nustatyti tik mokestinio patikrinimo metu, kuris gali būti inicijuojamas nebūtinai dėl vykdyto investicinio projekto. Tačiau būtų svarstyta numatyti kontrolės mechanizmą, įpareigojant vienetus teikti ataskaitas, kaip investicinio projekto metu įsigytas turtas yra naudojamas, kokia yra tikslų realizacija. Toks reguliavimas atneštų skaidrumo ir padėtų užkirsti kelią piktnaudžiavimui šia lengvata.

Galiausiai verta paminėti, kad teisės aktai nenumato, kad vienetas turtą skirtą investiciniam projektui įgyvendinti turi įsigyti iš nuosavų lėšų. Tokio draudimo nebuvimas leidžia vienetais vykdyti investicinį projektą iš skolinto kapitalo, kas yra labai dažnas verslo modelis. Tokiu būdu vienetai dar labiau skatinami naudotis šia pelno mokesčio lengvata – skatina investicijas į verslo plėtrą.

Taigi, matoma, kad investicinio projekto subjektais gali būti Lietuvos apmokestinamieji asmenys ir užsienio apmokestinamieji asmenys įsteigę nuolatinę buveinę Lietuvoje. Tam, kad šie galėtų pasinaudoti aptariama lengvata privalo atitikti įstatyme numatytas sąlygas – įsigyti numatytą turtą, kuris privalo būti tiesiogiai susijęs su investiciniu projektu ir jam objektyviai reikalingas. Dabartinis investicinio projekto lengvatą nustatantis reguliavimas turėtų būti papildytas išsamiais kriterijais, kaip įsigytas turtas turi būti siejamas su investiciniu projektu, o taip pat turėtų būti tobulinamas kontrolės mechanizmas, taip labiau siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui.

2.1.2. Investicinio projekto lengvatos turinys

Pačios mokestinės lengvatos turinį sudaro apmokestinamojo vieneto teisė susimažinti apmokestinamąjį pelną tuo turtu, kuris atitinka investicinio projekto sąvokoje numatytas sąlygas. Toks susimažinimas gali siekti 100 procentų – vienetas savo apmokestinamąjį pelną gali susimažinti 100 procentų turėtų išlaidų vykdytam investiciniam projektui, t.y. visos patirtos išlaidos investiciniam projektui gali būti atskaitomos iš apmokestinamojo pelno³⁵. Svarbu pastebėti, kad vykdamas investicinį projektą apmokestinamasis pelnas

³⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/23a3f4a1-b5b7-44d5-89ae-c8c664f0b556>>.

mažinamas tą mokestinį laikotarpį, kuomet išlaidos yra patiriamos faktiškai. Tai reiškia, kad vienetai suplanavus vykdyti ilgalaikį investicinį projektą, kuris išsitiesia per kelis mokestinius laikotarpius, kiekvieno iš laikotarpių metu patirtos išlaidos turi būti panaudotos to laikotarpio apmokestinamajam pelnui susimažinti. Tai iliustruotų pavyzdys, kai vienetas įgyvendina ilgalaikį investicinį projektą – pavyzdžiui vienetas, turintis 10 baldų gamyklų nusprendžia įsigyti naujus baldų surinkimo įrenginius, kurie nereikalautų žmonių darbo jėgos, būtų efektyvesni ir darbus atliktų sparčiau ir tiksliau. Vienos gamyklos atnaujinimui reikalinga 25 000 eurų, todėl atitinkamai 2016 m. buvo atnaujintos 3 gamyklos (75 000 eurų), 2017 m. – 5 gamyklos (125 000 eurų) ir 2018 m. atnaujintos 2 gamyklos (50 000 eurų). Atitinkamai kiekvieną iš šių mokestinių laikotarpių apmokestinamasis pelnas gali būti sumažinimas visu 100 proc. patirtų išlaidų, kurios atitinka investicinio projekto sąvoką. Tačiau šią situaciją papildžius aplinkybe, kad faktiškai atlikti mokėjimai už darbus teikėjui buvo tik avansiniai mokėjimai, o tiekėjas už visų 10 gamyklų įrenginių atnaujinimą sąskaitą išrašė tik atnaujinus paskutinę gamyklą, kaip buvo susitarta sutartyje, mokesčių mokėtojai gali kilti daugiau problemų. Tokiu atveju, faktiškai išlaidos patiriamos būtent tais mokestiniais laikotarpiais, tačiau sąskaitos išrašymas tik 2018 m. reiškia, kad vienetas apmokestinamąjį pelną galės susimažinti visomis išlaidomis tik 2018 m. mokestiniame laikotarpyje³⁶. Taigi, matoma, kad kiekvienu individualiu atveju svarbu įvertinti ne tik įmonės apskaitą, čia fiksuojamus faktinius mokėjimus, tačiau ir sutarčių su tiekėjais sąlygas.

Aptariama investicinio projekto lengvata taikoma apskaičiuojant tik 2018 ir kitų mokestinių laikotarpių pelno mokestį, šiuo metu lengvata galioja iki 2023 m. mokestinio laikotarpio imtinai. Iki 2018 m. sausio 1 d. galiojęs reguliavimas numatė, kad apmokestinamąjį pelną investicinio projekto atveju buvo galima susimažinti tik iki 50 procentų turėtų išlaidų investiciniam projektui įgyvendinti. Taigi matoma, kad įstatymų leidėjas atsižvelgdamas į formuojamą investicijoms palankią mokesčių politiką, renkasi pelno mokesčių lengvatų apimties plėtojimą. Tokį įstatymų leidėjo pasirinkimą tikėtina nulėmė balansas tarp investicijų skatinimo ir biudžeto apsaugos. 100 procentų apimties lengvata tikėtina būtų galėjusi ženkliai sumažinti valstybės biudžeto pajamas, todėl pasirinktas kelias buvo saugesnis biudžeto atžvilgiu.

³⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

Priėmus šią lengvatą egzistavo dar vienas saugiklis, kuris šiuo metu jau yra nebegaliojantis – tai Pelno mokesčio įstatymo 46¹ straipsnio buvusi 6 dalis³⁷, kuri nustatė prievolę vienetai pradėjus investicinį projektą, dėl kurio vienetas planuoja susimąžinti apmokestinamąjį pelną, apie tai pranešti centriniam mokesčių administratoriui. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR FM viršininko 2009 m. vasario 20 d. įsakymą³⁸ vienetas laisva forma privalėjo informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją, pateikdamas informaciją apie vykdomo investicinio projekto tikslus, įsigyjamo turto pavadinimus, išlaidas ir preliminarus investicinio projekto laikotarpis ir kita reikalinga informacija. Manytina, kad tokia įstatymų leidėjo valia buvo siekiama vienetų atskaitomybės ir galimybės kiekvienu atveju mokesčių administratoriui įvertinti ar atliekamas investicinis projektas atitinka Pelno mokesčio įstatyme numatytą sąvoką ir tai buvo kontrolės mechanizmas ar lengvata naudojamosi teisėtai. Šis reikalavimas nuo 2019 m. sausio 1 d. nebėra taikomas ir tai iš dalies yra pasitikėjimo kreditas vienetais, kad besinaudojant šia lengvata nebus piktnaudžiaujama. Mokestinių ginčų komisija yra pasisakiusi, kad šio reikalavimo neįgyvendinimas nebūtų traktuojamas, kaip absoliutus pagrindas pripažinti vienetai neteisėtai pasinaudojus investicinio projekto lengvata³⁹. Tad, galima teigti kad ir tai buvo paskata šį reikalavimą panaikinti.

Taigi, investicinio projekto lengvata leidžia visas faktiškai patirtas išlaidas atskaityti iš apmokestinamojo pelno, kai turėtos išlaidos atitinka investicinio projekto sąlygas. Per kelis mokestinius laikotarpius išsidėsčiusio investicinio projekto atveju, vienetas atskaito konkretų mokestinį laikotarpį faktiškai patirtas išlaidas, tačiau tam turi būti atsižvelgiama ir vertinama vieneto apskaita, sutartiniai įsipareigojimai.

2.2. MTEP lengvata

Pelno mokesčio įstatymo 17¹ straipsnis numato, kad sąnaudos patirtos moksliniams tyrimams ar eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo buvo patirtos. Šiems atskaitymams taip pat numatomos papildomos sąlygos – MTEP darbai turi būti susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla ir iš šios veiklos yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

³⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo redakcija iki 2018 m. sausio 1 d. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

³⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl pranešimo apie vykdomą investicinį projektą rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 22-887.

³⁹ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. rugpjūčio 28 d. sprendimas dėl UAB „VI“ 2018-06-26 skundo nr. S- 141 (7-111/2018).

Ši mokestinė lengvata Pelno mokesčio įstatyme įsigaliojo nuo 2008 m. balandžio 24 d.⁴⁰ ir nuo įsigaliojimo MTEP lengvata, t.y. 17¹ Pelno mokesčio įstatymo straipsnis nebuvo koreguotas. Taip pat svarbus su MTEP lengvatos taikymu susijęs teisės aktas yra 2008 m. lapkričio 19 d. LR Vyriausybės nutarimas „Dėl Sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo“⁴¹. Šiuo teisės aktu numatytas svarbus reikalavimas vykdant MTEP darbus apmokestinamajam vienetui vesti MTEP darbų dokumentaciją. Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktorius 2012 m. liepos 16 d. įsakymu patvirtino Rekomendacijas dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos procesų dokumentavimo⁴².

2.2.1. MTEP lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos

MTEP lengvatą reguliuojantys teisės aktai pažodžiui neišskiria, kas gali pasinaudoti šia lengvata. Todėl reikia grįžti prie pelno mokesčio sampratos – šį mokestį moka Pelno mokesčio įstatyme numatyti subjektai, kurie apibrėžiami kaip vienetai. Kaip matoma, šios lengvatos esmė yra sąnaudų atskaitymas iš gautų pajamų, kurios yra apmokestinamos pelno mokesčiu. Tai priveda prie išvados, kad šia lengvata gali pasinaudoti asmenys, Pelno mokesčio įstatyme apibrėžiami kaip vienetai – tai Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai (šių savybės nebeaptariamoms, kadangi buvo aptartos 2.1.1. dalyje). Kitų ribojimų subjektams MTEP lengvatos reguliavimas neišskiria.

MTEP sąvokoje, Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje pateikiama nuoroda į LR mokslo ir studijų įstatymą⁴³. Šio įstatymo 15 dalis pateikia bendrą MTEP sąvoką – tai sisteminga kūrybinė gamtos, žmonijos, kultūros ir visuomenės pažinimo veikla ir jos rezultatų panaudojimas. Tokia sąvoka vertintina paradoksaliai: iš dalies tai yra per siaura sąvoka, kadangi nepateikiama joks platesnis, konkretesnis MTEP darbų apibrėžimas, tačiau iš kitos pusės tai yra labai plati sąvoka, kadangi pateikiami sąvokos elementai yra per daug abstraktūs ir subjektyvūs. Kultūros ar visuomenės pažinimo veikla gali būti suprantama labai plačiai ir kiekvieno asmens skirtingai. Įstatymų leidėjo pasirinkimas mokesčių

⁴⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 12, 13, 17, 18, 21, 23, 26, 28, 30, 31, 38-1, 47, 50 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo 17(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 47-1749.

⁴¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų eksperimentinės plėtos darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320.

⁴² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. birželio 6 d. nutarimas „Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 66-3344.

⁴³ Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 54-2140.

įstatyme įterpti nuorodą į tiksliai neapibrėžtas sąvokas yra kvestionuotinas. Aiškumo šioje probleminėje situacijoje įneša Pelno mokesčio įstatymo komentaras, kuriame pateikiamas išsamesnis MTEP sąvokos paaiškinimas – tai fundamentiniai moksliniai tyrimai, taikomieji moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra⁴⁴. Kiekvieną iš šių sąvokų yra išsamiai apibrėžiama Mokslo ir studijų įstatyme, tačiau faktas, kad MTEP sąvoka apima šiuos tris procesus, nėra įtvirtintas įstatymu. Mokesčių administravimo įstatymas numato, kad apibendrinti mokesčių įstatymų paaiškinimai (komentarai), mokesčių mokėtojai neturi teisės akto galios, o tik išreiškia kompetentingos institucijos nuomonę. Kaip minėta anksčiau, mokesčio įstatymas turi numatyti esmines mokesčio konstrukto dalis, o viena iš šių yra mokesčių lengvatos, todėl aptariamose lengvatos kontekste, MTEP sąvoka turėtų būti aiškiai pateikiama Pelno mokesčio įstatyme, o ne jo komentare.

MTEP lengvata yra specifinė, dėl šios lengvatos dalyko – vieneto vykdomi MTEP darbai. Mokslo ir studijų įstatymas nustato:

- Eksperimentinė plėtra – moksliniais tyrimais ir (arba) praktine patirtimi, sukauptu pažinimu grindžiama nuosekli, papildomų žinių teikianti veikla, kurios tikslas – kurti naujus produktus ar procesus arba tobulinti jau sukurtus produktus ar procesus, taip pat kurti arba iš esmės tobulinti moksliniais tyrimais ir (arba) praktine patirtimi sukauptu pažinimu grindžiamus žmogaus, kultūros ir visuomenės problemų sprendinius.
- Fundamentiniai moksliniai tyrimai – eksperimentiniai ir (arba) teoriniai pažinimo darbai, atliekami siekiant visų pirma įgyti naujų žinių apie reiškinių esmę ir (arba) stebimą tikrovę, tuo metu neturint tikslo konkrečiai panaudoti gautų rezultatų.
- Taikomieji moksliniai tyrimai – eksperimentiniai ir (arba) teoriniai darbai, atliekami norint gauti naujų žinių ir pirmiausia skiriami specifiniams praktiniams tikslams pasiekti arba uždaviniams spręsti.

Iš pateikiamų sąvokų galima išskirti MTEP esminius elementus:

- atliekami veiksmai turi būti susiję su moksline veikla, eksperimentiniais ir teoriniais pažinimo darbais – MTEP darbai turi būti atliekami pagal mokslinius metodus ir praktiką, grindžiami technologine veikla.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

- atliekamų veiksmų naujumas – naujumo kriterijus reiškia, kad siekiama įgyti naujų, niekur kitur neturimų žinių, įgyti patirties, sukurti naujus produktus ir procesus ar iš esmės atnaujinti jau esančius.

Naujumo kriterijus išsamiai nėra reguliuojamas Pelno mokesčio įstatyme, o ir šio komentaras nepateikia konkrečios taisyklės, kada MTEP darbai yra laikomi atitinkantys naujumo kriterijų. Pelno mokesčio įstatymo komentare naujumas aiškinamas taip, kad sukurtas produktas ar procesas turėtų būti potencialus patento objektas⁴⁵. Pavyzdžiui vienetas iš kitos valstybės įsigyja Lietuvoje dar nenaudojamą įrenginį, tačiau šis įrenginys jau yra naudojamas kitose valstybėse, tai jau nebebūtų laikoma MTEP darbais. Tokioje situacijoje matoma takoskyra tarp anksčiau aptarto investicinio projekto lengvatos – jau esančių, o ne paties vieneto sukurtų, objektų įsigijimas gali būti laikomas investiciniu projektu, tačiau ne MTEP. Nors šio pavyzdžio atveju atskyrimas gana aiškus, tačiau aiškus kontrolės mechanizmas neegzistuoja, kaip mokesčių administratorius vertina ar tam tikri produktai ar įrenginiai nėra jau išrasti ir naudojami kažkur pasaulyje. Todėl turėtų būti svarstyta išskirti išsamius kriterijus, kurie apibūdintų darbų naujumą.

2012 m. birželio 14 d. įsigaliojo LR Vyriausybės nutarimas „Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo“ (toliau – rekomendacinis aprašas). Patvirtintame rekomendaciniame apraše numatoma, tiek MTEP darbų sudedamųjų dalių chronologiškumas ir tai kas galėtų įeiti į šių darbų apimtį. Numatoma, kad pirmiausia turėtų būti atliekami fundamentiniai moksliniai tyrimai, kurių metu dar nėra siekiama konkrečių tikslų, o tiesiog formuojama rezultatų taikymo idėja, tuomet atliekami taikomieji moksliniai tyrimai, kurių metu jau siekiama sukurti pirminį maketą, formuojamas gautinas MTEP darbų rezultatas ir tuomet atliekama eksperimentinė plėtra – prototipo kūrimas, jo bandymas. MTEP darbai turėtų pasibaigti inovacijos etapu – tai sukurto objekto pritaikymas rinkai. Šio rekomendacinio aprašo turinys, turėtų padėti vienetais aiškiau matyti MTEP darbų procesą. Rekomendaciniame apraše pastebima, kad priklausomai nuo MTEP darbų srities ir specifikos MTEP darbų etapai gali vykti skirtingą laiko tarpą, o kai kuriais atvejais tam tikri etapai gali būti ir praleidžiami.

Vienetai planuojantys vykdyti MTEP darbus gali neturėti pakankamai kompetencijos įvertinti ar planuojamas vykdyti projektas patenka į MTEP sąvoką. Su šia problema gali susidurti ir mokesčių administratorius, kuris atlikdamas mokestinį patikrinimą ir vertindamas vieneto paruoštą MTEP dokumentaciją gali susidurti su neaiškumais. Tokiai

⁴⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

problemai išspręsti Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros 2012 m. liepos 16 d. direktoriaus įsakymu buvo patvirtintas tvarkos aprašas, dėl vertinimo ar ūkio subjekto vykdoma veikla atitinka MTEP sąvoką. Pagal šį tvarkos aprašą ūkio subjektai ar mokesčių administratorius gali kreiptis į Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūrą, kad ši pagal pateikiamą informaciją įvertintų ir pateiktų savo išvadas. Šioje vietoje svarbus yra OECD „Frascati“ vadovas, 2015⁴⁶, į kurią atsižvelgdama Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra teikia savo išvadas, dėl veiklos priskyrimo MTEP. Šiose rekomendacijose pateikiamas MTEP darbų kriterijų sąrašas, numatant, kad veikla turi būti nauja (originali), kūrybiška, neapibrėžta, sisteminga ir perduodama (atkartojama) – MTEP vykdoma veikla turi tenkinti visus šiuo kriterijus. Atitiktį daliai šių kriterijų galima objektyviai įvertinti – sisteminga, nauja, neapibrėžta, sisteminga ir perduodama, šiuos kriterijus galima įvertinti, tačiau kūrybiškumo kriterijus yra subjektyvus. Kadangi MTEP darbai privalo atitikti visus šiuos kriterijus, numatoma, kad subjektyviam kūrybingumo kriterijui atitiktis būti užtikrinama „bent iš principo“. Šis konsultacinis mechanizmas „įneša“ aiškumo, t.y. padeda mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui išaiškinti darbų priskirtinumą MTEP sąvokai.

Kita MTEP lengvatos taikymo sąlyga – MTEP darbai turi būti susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla ir taip pat iš šios veiklos turi būti numatoma uždirbti pajamas ar gauti ekonominės naudos. Vienetas siekdamas pasinaudoti šia lengvata MTEP darbus ne visada atlieka su tikslu sukurti konkretų produktą ar įrenginį. Pavyzdžiui vienetas atlieka fundamentinius tyrimus, kurie praplečia vieneto žinojimo bazę – tokie tyrimai įeina į MTEP sąvoką ir iš esmės sąnaudos patirtos šiems tyrimams gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms⁴⁷. Tačiau fundamentinių tyrimų metu konkretus produktas gali būti ir nesukuriamas – todėl kyla klausimas, jeigu vienetas atlieka fundamentinius tyrimus tik tariamai numatomos vykdyti veiklos srityje, tačiau šie neduoda norėtų rezultatų, ar visais atvejais patirtos sąnaudos gali būti laikomos MTEP darbų sąnaudomis. Į šį klausimą atsakius teigiamai, galima piktnaudžiavimo situacija, kai vienetai prisidengdami nuolatiniais rezultatų neduodančiais fundamentiniais tyrimais naudosis šia lengvata nesiekdami jos tikslo. Nors tai tik teorinė situacija, tačiau mokesčių administratorius turėtų vertinti kiekvienu atveju, ar atliktų fundamentiniai tyrimų sąnaudos visais atvejais gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms.

⁴⁶ Frascati vadovas 2015: *Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros duomenų rinkimo bei teikimo rekomendacijos. Mokslinės, technologinės ir inovacinės veiklos vertinimas (lietuviškas leidimas)*. Vilnius, Lietuvos inovacijų centras, 2017, 377 p. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://lic.lt/wp-content/uploads/2017/09/Frascati-vadovas-2015-1.pdf>>.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

Vykdomi MTEP darbai ne visada gali atnešti pajamas to mokestinio laikotarpio metu, kada buvo patirtos sąnaudos, todėl pajamų uždirbimo ar ekonominės naudos gavimo sąlyga nėra siejama su ataskaitinio laikotarpio pajamomis. Pavyzdžiui įmonė 2017-2018 m. vykdo MTEP darbus, tačiau numatoma, kad MTEP darbai realių rezultatų duos ir pajamos uždirbamos bus tik nuo 2019 m. Tokiu atveju vienetas negali persikelti 2017-2018 m. patirtų sąnaudų į kitą mokestinį laikotarpį, o jas turėtų atskaityti iš apmokestinamojo pelno jau 2017 ir 2018 m. mokestiniuose laikotarpiuose. Diskutuotina, ar tokia galimybė išliktų, jeigu vienetui MTEP darbai apskritai neatneštų jokių pajamų. Ekonominės naudos sąlyga nėra konkrečiai apibrėžta, todėl galima teigti, kad iš esmės lauktų rezultatų nedavę MTEP darbai, bet kuriuo atveju būtų galimai laikomi MTEP darbų sąnaudomis, kadangi vienetas galėtų traktuoti, kad ekonominė nauda buvo gauta.

Apmokestinamasis vienetas privalo sudaryti MTEP dokumentaciją⁴⁸. Šioje dokumentacijoje turi būti nurodyta MTEP darbo tikslas ir uždaviniai, vykdymo eiga, darbą vykdančys darbuotojai ir jų kvalifikacija, vykdomų MTEP darbų naujumas ir pažanga, naudojami metodai, veiklos rezultatai ir jų panaudojimas, taip pat kita svarbi informacija⁴⁹. Bendrai atsižvelgiant į visus teisės aktus reguliuojančius MTEP lengvatą, galima išskirti, kad vienetas sudarydamas MTEP dokumentaciją turi vadovautis:

- Rekomendacijomis dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros procesų dokumentavimo;
- „Frascati“ vadovu;
- Rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašu.

Kaip matoma iš aukščiau pateikto sąrašo, iš esmės visi dokumentacijos turinį numatantys teisės aktai yra rekomendacinio pobūdžio, tad vienetas nuo ten numatytų reikalavimų gali nukrypti, tačiau viena ar kita forma numatyta informacija turi būti užfiksuota. MTEP darbų dokumentacijos reikalavimas sietinas su mokesčių mokėtojo pareiga pateikti įrodymus, patvirtinančius mokesčių mokėtojo teisę naudotis lengvata⁵⁰. Reikalavimas sudaryti MTEP darbų dokumentaciją iš esmės taikomas nuo to momento, kada vienetas pradeda vykdyti MTEP darbus ir tai yra būtina sąlyga, vienetui norint naudotis pelno mokesčio lengvata.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320, 3 p.

⁴⁹ Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktoriaus įsakymas nr. 2V-72 “Dėl ūkio subjektų vykdomų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veiklų vertinimo Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūroje tvarkos aprašo bei rekomendacijų dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros procesų dokumentavimo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 85-4480.

⁵⁰ MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, 2004, t. 53, p. 117–139.

Dokumentacijoje mokesčių administratorius potencialaus mokestinio patikrinimo metu gali matyti visą susijusią informaciją su MTEP darbais. Todėl teigtina, kad toks reikalavimas naudingas ir pačiam mokesčių mokėtojui, kadangi iš anksto yra sudaromas dokumentų rinkinys pateiktinas mokesčių administratoriui patikrinimo metu.

Taigi MTEP sąvoka turėtų būti aiškiai pateikiama Pelno mokesčio įstatyme, kadangi dėl MTEP lengvatos specifiškumo vienetai, dažnai susiduria su problemomis sprendžiant ar atlikti darbai patenka į MTEP sąvoką. Taip pat atkreiptinas dėmesys į atvejus, kai vienetai atliek tik fundamentinius mokslinius tyrimus, kadangi šiuo atveju autorius įžvelgia galimą erdvę piktnaudžiavimui.

2.2.2. MTEP pelno mokesčio lengvatos turinys

Apmokestinamieji asmenys gali atskaityti sąnaudas patirtas atliekant MTEP darbus tris kartus iš pajamų konkrečiu mokestiniu laikotarpiu. Šios lengvatos išskirtinumas pasireiškia itin plačios apimties lengvata, kuri leidžia net tris kartus susimąžinti apmokestinamųjų pajamų dydį. Toks lengvatos dydis atspindi valstybės mokesčių politiką, kurioje matoma paskata ūkio subjektams plėsti veiklą ir investuoti į moksliniais tyrimais paremtą plėtrą.

Pelno mokesčio įstatymo 17¹ straipsnio 4 dalyje nurodoma, kad sąnaudų priskyrimo MTEP darbų sąnaudoms tvarką tvirtina LR Vyriausybė – tai nustatantis teisės aktas yra LR Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183, kuriuo patvirtintas Sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarkos aprašas. Būtent iš šio teisės akto kyla pareiga vienetais vesti MTEP darbų dokumentaciją, kurioje vienetas taip pat pateikia sąnaudų priskyrimo MTEP darbams kriterijus. Šio tvarkos aprašo 4 punktą numato, kokios išlaidos gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms. Tokioms sąnaudoms priskiriamos vieneto išlaidos darbuotojų dirbančių su MTEP darbo užmokesčiui (įskaitant PSD ir VSD įmokas), išlaidos komandiruotėms, žaliavoms, trumpalaikiam turtui, išlaidos perkant paslaugas, įsigyjant MTEP darbų sudedamuosius darbus, taip pat pirkimo ir importo PVM sumos, kurios neatskaitomos pagal LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas. Apskaičiuojant ir vertinant, kurios pajamos yra susijusios, o kurios ne su MTEP darbais svarbu vertinti, kiek šios yra būtinos vykdomiems darbams ir tai ne visuomet yra aišku. Pavyzdžiui įmonėje vykdančioje MTEP darbus dalis darbuotojų dirba tiesiogiai su MTEP darbais, tačiau kita dalis darbuotojų dalį savo darbo funkcijų atlieka MTEP darbams vykdyti, o kita dalis funkcijų nėra susijusi su MTEP darbais. Tokioje situacijoje vienetai negali būti tikri, ar tokių darbuotojų darbo užmokesčio ir kitos išlaidos gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms. Loginis tokios situacijos aiškinimas suponuotų

taisyklę, kad proporcingai darbuotojo atliekamam darbui, ta dalis darbo užmokesčio, kuri susijusi su MTEP vykdomais darbais gali būti priskiriama MTEP darbų sąnaudoms. Tačiau tai būtų tik įmonės traktavimas, o kaip tokias sąnaudas traktuotų mokesčių administratorius aišku nėra. Bendroji taisyklė yra, kad visos turėtos išlaidos turi būti susijusios su MTEP darbų vykdymu ir turi būti objektyviai reikalingos vykdyti MTEP projektui, tačiau ši taisyklė neišsprendžia potencialių neaiškumų. Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra priimtose rekomendacijose, taip pat pakartojama, kokios išlaidos gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms, tačiau papildomai pateikiama, kokie dokumentai yra laikomi pagrindžiantys šias išlaidas – darbo sutartys, pirkimą įrodantys dokumentai, sąskaitos faktūros ir pan. Vadovaujantis šiuo teisės aktu, galima teigti, kad darbo sutartyse turi būti išsamiai numatomos darbuotojo funkcijos, ir jeigu darbuotojas dalį funkcijų atliks MTEP darbuose, o kitą dalį laiko atliks kitas įmonei reikalingas funkcijas, tokiu atveju darbo sutartis turėtų numatyti tikslią proporciją. Toks saugiklis įmonėms padėtų apsisaugoti nuo rizikų, kad dalis sąnaudų mokestinio patikrinimo metu nebūtų pripažintos neleidžiamais atskaitymais. Autoriaus nuomone, šioje vietoje svarbu pastebėti, kad įstatymai neįpareigoja (nenustato prievolės) vienetams įgyvendinti tokią mokesčių politiką, kuri būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Ši taisyklė kyla iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikos dėl draudimo piktnaudžiauti teise principo⁵¹. Pagal šią praktiką LVAT taip pat yra pasisakęs, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas⁵². Atsižvelgiant į šią ESTT ir LVAT formuojamą praktiką, įstatymų leidėjas turėtų tiksliai sureguliuoti, kokios sąnaudos gali būti pripažįstamos susijusios su MTEP darbais. Taigi, nesant tokių nurodymų vienetai nepiktnaudžiaudami šia lengvata gali rinktis tokį elgesio modelį, kuris jiems yra naudingesnis.

Svarbu pastebėti, kad vienetams gali įsigyti dalį MTEP darbų ir tokios išlaidos gali būti pripažįstamos sąnaudomis šios lengvatos kontekste, tačiau tam reikalinga atitikti šias sąlygas:

- Įsigyti darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria LR yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir taiko šios nuostatas (tvarkos aprašo 4.6. p).

⁵¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *Weald Leasing Ltd.* C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804.

⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371/2011.

- Vienetas įsigijęs MTEP darbus šiuos toliau techniškai tobulins – matomas dar vienas saugiklis, kuris apsaugo nuo potencialaus piktnaudžiavimo.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad šia pelno mokesčio lengvata galima pasinaudoti tik tomis sąnaudomis, kurios patirtos būtent tą mokestinį laikotarpį – sąnaudų perkėlimas į kitą mokestinį laikotarpį, kitaip nei investicinio projekto lengvatoje, negalimas. Šią taisyklę papildė ir Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnis, kuris nustato, kad MTEP darbų sąnaudos turi būti atskaitomos tą mokestinį laikotarpį, kurį yra faktiškai patiriamos.

Taigi matoma, kad išlaidų priskyrimo MTEP darbų sąnaudoms tvarka yra išsamiai reglamentuota, kuomet yra nustatytas galutinis sąrašas kokios išlaidos gali būti atskaitomos, o kurios ne, taip pat pateikiamas išsamus pavyzdys pagrindžiančių dokumentų sąrašas. Išsamus reguliavimas nepalieka vietos vienetams piktnaudžiauti MTEP pelno mokesčio lengvata.

Apmokestinamojo pelno susimažinimas MTEP darbų sąnaudomis nėra vienintelė pelno mokesčio lengvata, kuria gali naudotis vienetas vykdamas MTEP darbus. Nuo 2018 m. mokestinio laikotarpio⁵³ Pelno mokesčio įstatymas numato, kad vienetas įgyvendinęs MTEP darbus, pelną, kuris uždirbamas iš MTEP darbų metu sukurto turto, apmokestinamas lengvatiniu 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tačiau šioje vietoje svarbu pastebėti, kad apmokestinamasis pelnas yra apskaičiuojamas pagal specifinę formulę:

$$\frac{\text{tinkamos finansuoti išlaidos}}{\text{visos išlaidos}} \times \text{pelnas iš turto naudojimo};$$

Iš esmės ši formulė suteikia dvigubą lengvatą, kadangi apmokestinamasis pelnas naudojant šią formulę yra dar sumažinamas. Taip nutinka dėl to, kad visos išlaidos šioje formulėje visuomet bus didesnės nei tinkamos finansuoti išlaidos. Pavyzdžiui tinkamos finansuoti išlaidos yra 15 000 eurų, visos išlaidos 20 000 eurų, o pelnas iš turto naudojimo 10 000 eurų. Šiuo atveju apmokestinamasis pelnas bus 7 500 eurų (15 000 EUR / 20 000 EUR x 10 000 EUR), o pelno mokestis už šias pajamas sudarys 375 eurus (5% x 7 500 EUR). Šiai lengvatai taikyti, vienetas taip pat turi atitikti tam tikras sąlygas, numatytas Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 7 dalis. Šios sąlygos toliau neaptariamos, kadangi tai nėra šio darbo objektas, tačiau tokios lengvatos buvimas parodo, kad Lietuvos mokesčių politika yra kreipiama į šią investicijų skatinimo sritį, suteikiant labai plačias lengvatas verslui.

Atsižvelgiant į MTEP veiklą, jos specifiškumą, manytina, kad pelno mokesčio lengvata nėra vienintelė paskata, kodėl vienetai vykdo tokią veiklą. Lietuvos Statistikos

⁵³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas. TAR, 2018, nr. 20938.

departamento pateikiamais duomenimis⁵⁴, verslo sektorius 2016 m. turėjo 103,5 mln. eurų išlaidų MTEP darbams, kurių 50 proc. sudarė moksliniais tyrimais ir jų taikomąja veikla užsiimančios įmonės. Taip pat statistikoje pateikiama pažangių technologijų gamybos įmonių finansinės būklės rodikliai, kurie vaizduoja pelningumo augimą lyginant su 2015 m. Tai parodo, kad įmonės investuoja į mokslinius tyrimus ir tai padidina jų pelningumą. Darytina išvada, kad MTEP darbai atneša naudą verslui ne tik per pelno mokesčio lengvatą, tačiau ir per pačių MTEP darbų naudą, kurią grindžia gerėjantys įmonių finansiniai rodikliai.

Taigi, pelno mokesčio lengvata dėl vykdomų MTEP darbų yra ypač didelės apimties, todėl ypatingai skatinama investicijos į mokslą ir inovatyvių procesų išradimą. Analizuojant šios lengvatos turinį prieita prie išvados, kad vienetai turėtų darbuotojų dirbančių su MTEP darbo sutartyse išsamiai nustatyti, kokias funkcijas šie darbuotojai atliks. Toks saugiklis leis atskaityti būtent tas sąnaudas, kurios yra susiję su MTEP darbais ir taip vienetai sumažins potencialaus ginčo su mokesčių administratoriumi riziką.

2.3. LEZ lengvata

Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnis numato nuostatas, kaip pereinama nuo Pelno mokesčio įstatymo įsigaliojimo galiojusių asmenų apmokestinimo tvarkos į dabar galiojančią apmokestinimo sistemą. Atitinkamai šio straipsnio 16 dalis numato, kad iki atskiro LR Seimo sprendimo LEZ įmonių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas numatoma lengvatine tvarka – 10 mokesčių laikotarpių pelno mokeskis nemokamas, o 6 mokesčius laikotarpius pelno mokeskis mokamas šį sumažinant perpus įgyvendinus numatytas sąlygas. Šios lengvatos taip pat yra perkeltos ir į LEZ pagrindų įstatymo 15 straipsnį.

2.3.1. LEZ lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos

Aptariama lengvata gali pasinaudoti tik specialus subjektas – LEZ įmonė. Zonos įmonė – juridinis asmuo (ūkio subjektas), kuriam zonos valdymo bendrovė išdavė leidimą vykdyti veiklą toje zonoje ir kuriam taikomos Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatyme

⁵⁴ Lietuvos statistikos departamentas: *Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra Lietuvoje*. Vilnius, 2016. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://osp.stat.gov.lt/services-portlet/pub-edition-file?id=27980>>.

nustatytos veiklos sąlygos ir valstybės garantijos jo veiklai zonoje⁵⁵. Matoma, kad zonos įmone gali tapti bet kuris pagal LR teisės aktus įregistruotas juridinis asmuo, kuriam zonos valdymo bendrovė leidžia veikti konkrečioje zonoje.

Lietuvoje šiuo metu veikia 7 zonos – Kauno, Klaipėdos, Šiaulių, Kėdainių, Panevėžio, Akmenės ir Marijampolės. Kiekviena iš šių zonų yra steigiama tam tikrai veiklai vykdyti, pavyzdžiui Kauno zonoje yra plėtojama transporto ir tarptautinių krovinių vežimo, prekybos, gamybos bei verslo veikla⁵⁶, Akmenės zonoje plėtojama prekybos, gamybos ir paslaugų teikimo veikla⁵⁷ ir pan. Vadovaujantis atitinkamos zonos steigimo įstatymu, taip pat zonos statutu, zonos valdymo bendrovė išduoda leidimą ūkio subjektams vykdyti veiklą. Zonos pagrindų įstatymas numato imperatyvias sąlygas, kuomet ūkio subjektas negali pretenduoti į leidimą vykdyti veiklą zonoje – neatitinka zonos veiklos rūšies, zonoje nebėra laisvos vietos arba ūkio subjektas neturi specialių leidimų (licencijų) planuojamai vykdyti veiklai. Kiekvienu atveju zonos valdymo bendrovei atsisakius suteikti leidimą vykdyti veiklą zonos teritorijoje, savo sprendimą ši privalo motyvuotai išdėstyti raštu. Taigi, zonos pelno mokesčio lengvata gali naudotis ūkio subjektai, kurie veikia zonos teritorijoje ir atitinka toliau aptariamą sąlygas.

Zonos įmonės siekdamas pasinaudoti šioms taikoma pelno mokesčio lengvata gali pasirinkti vieną iš dviejų scenarijų:

- 1) Įgyvendinti 1 mln. eurų kapitalo investicijas į zonos įmonę; arba
- 2) Įgyvendinti 100 tūkst. eurų kapitalo investicijas į zonos įmonę ir vidutinis darbuotojų skaičius zonos įmonėje per mokestinį laikotarpį būtų nemažesnis kaip 20.

Svarbu atkreipti dėmesį į abejais šiais atvejais taikomą 75 procentų kriterijų, kuris taikomas zonos įmonės veiklos pajamoms. Lingvistiškai lyginant šiuos kriterijus, matoma, kad reguliavimas skiriasi – pirmuoju atveju 75 procentai įmonės pajamų turi būti sudaryti iš zonoje vykdomos veiklos, o antruoju atveju – iš zonoje vykdomos įmonės paslaugų teikimo veiklos. Matomas skirtumas, kad pirmuoju atveju nėra konkretizuojama kokia veikla zonos įmonė turi užsiimti, tad šis scenarijus tinkamas visoms zonos įmonėms, t.y. užsiimančioms bet kuria veikla, tačiau antrasis atvejis taikomas tik zonos įmonėms vykdančioms paslaugų teikimo veiklą. Paslaugų teikimo veikla yra apskaitos, buhalterijos

⁵⁵ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Kauno laisvosios ekonominės zonos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 109-2474, 5 straipsnis.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Akmenės laisvosios ekonominės zonos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2011, nr. 164-7800, 3 straipsnis.

ir konsultacinė veikla, įstaigų administracinė ir aptarnavimo veikla, žmogiškųjų išteklių veikla, architektūros ir inžinerijos veikla⁵⁸.

Kapitalo investicijų į zonos įmonę sąvoka apibrėžiama LR investicijų įstatyme – tai yra investicijos ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui sukurti, įsigyti arba jo vertei padidinti⁵⁹. Matoma, kad investicijos turi būti atliekamos į ilgalaikį turtą, taip kaip šis suprantamas pelno mokesčio prasme. Taip atkreiptinas dėmesys, kad zonos įmonės atliekamos investicijos turi būti nukreiptos į turtą, kuris yra būtent zonos teritorijoje, o ne kitą įmonės turtą. Iš pateikiamos kapitalo investicijos sąvokos matoma, kad zonos įmonės investicijos gali būti atliekamos ir į nematerialų turtą, tačiau šis taip pat turėtų būti naudojamas zonos įmonės teritorijoje veikiančios įmonės veikloje.

Verslo praktikoje įmonės dažnai veiklą finansuoja iš skolinto kapitalo. Šios lengvatos kontekste, teisės aktai nenustato apribojimo skolintam kapitalui – į zonos įmonę investuoti galima ir iš skolinto kapitalo. Taip pat dažnas verslo modelis yra įsigyti turtą lizingo (finansinės nuomos) būdu, tad šiuo atveju tokių kapitalo investicijų įskaitymas į 1 mln. ar 100 tūkst. eurų sumą priklausytų nuo lizingo sutarties nuostatų. Bendroji lizingo sutarties samprata numato, kad pagal lizingo sutartį lizingo davėjas įsigyja nuosavybės teise daiktą iš trečiojo asmens lizingo gavėjo nurodymu, perduodant šį naudoti lizingo gavėjui, su sąlyga, kad už tai bus mokamas užmokestis ir daikto nuosavybės teisės pereis lizingo gavėjui pasibaigus sutarčiai⁶⁰. Taigi matoma, kad bendruoju atveju, nuosavybė į daiktą lizingo sutartyje galiausiai turi pereiti lizingo gavėjui – analizuojamos lengvatos kontekste tai būtų zonos įmonei. Verslo apskaitos 20-asis standartas⁶¹ reguliuoja, kaip įmonės apskaitoje turi būti apskaitomas lizingo gavėjo įsigyjamas lizingu turtas. Šiame apskaitos standarte numatoma, kad bendruoju lizingo sutarties atveju, kuomet nuosavybės teisės lizingo sutarties pabaigoje sutarties pereina lizingo gavėjui, toks turtas turi būti registruojamas įmonės apskaitoje. Taip pat numatomi ir kiti atvejai, kuomet nukrypstama nuo įprasto lizingo sutarties turinio ir nuosavybės teisės perėjimas lizingo gavėjui nėra privalomai įtvirtintas lizingo sutartyje. Toks lizinguojamas turtas gali būti registruojamas įmonės apskaitoje, pavyzdžiui kai lizingo laikotarpis trunka daugiau kaip 75 proc. turto

⁵⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/23a3f4a1-b5b7-44d5-89ae-c8c664f0b556>>.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 66-2127.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262, 6.567 straipsnis.

⁶¹ Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimas nr. 1 “Dėl verslo apskaitos standartų patvirtinimo”: *20-asis verslo apskaitos standartas “Nuoma lizingas (finansinė nuoma) ir panauda”*. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.

ekonominio tarnavimo laiko. Tokiu atveju, kai turtas vadovaujantis verslo apskaitos standartais yra registruojamas įmonės apskaitoje, visa šio turto vertė gali būti įtraukiama į 1 mln. ar 100 tūkst. eurų ribą zonos įmonių pelno mokesčio lengvatos kontekste⁶².

Kalbant apie investicijų ribos pasiekimą, šis turi būti nustatomas pagal įmonės apskaitą. Tam, kad būtų patikrintas įmonės apskaitos teisingumas, privaloma auditoriaus išvada, kuri įmonės finansinės apskaitos teisingumą, o konkrečiai, kad įmonės kapitalo investicijos pasiekė numatytą reikalaujamą ribą. Auditorius – fizinis asmuo, turintis nustatyta tvarka išduotą auditoriaus pažymėjimą⁶³. Taigi, matoma, kad investicijų riba turi būti patvirtinta kompetentingo subjekto auditoriaus, šiam suteikiant išvadas apie įmonės finansinės apskaitos teisingumą. Tokia informacija turėtų būti įtraukiama į įmonės metinių finansinių ataskaitų aiškinamąjį raštą.

Pirmuoju zonos įmonių lengvatiniu apmokestinimo atveju, reikalinga atitikti 1 mln. eurų investicijų į zonos įmonę, antruoju atveju, kuomet reikalavimas kapitalo investicijoms siekia tik 100 tūkst. eurų, įmonės vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniame laikotarpyje turėtų būti 20 ir daugiau. Įgyvendinant šią sąlygą svarbu atsižvelgti kaip skaičiuojamas vidutinis darbuotojų skaičius mokestiniame laikotarpyje, tai nustato LR finansų ministro įsakymu 2002 m. gegužės 15 d. patvirtintos taisyklės dėl vidutinio metinio darbuotojų skaičiaus pagal sąrašą apskaičiavimo⁶⁴. Šiose taisyklėse numatyta detali formulė, kaip turi būti apskaičiuojamas vidutinis darbuotojų skaičius:

$$D = \frac{\frac{Dgr0}{2} + Ds + Dv + \dots + Dl + \frac{Dgr1}{2}}{12},$$

kur:

D – vidutinis darbuotojų skaičius ataskaitiniais metais;

Dgr0 – darbuotojų skaičius praėjusių ataskaitinių metų gruodžio 31 dieną;

Ds – darbuotojų skaičius ataskaitinių metų sausio 31 dieną;

Dv – darbuotojų skaičius ataskaitinių metų vasario mėnesio paskutinę dieną;

... – darbuotojų skaičius ataskaitinių metų kiekvieno kito iš eilės einančio mėnesio paskutinę dieną;

Dl – darbuotojų skaičius ataskaitinių metų lapkričio 30 dieną;

Dgr1 – darbuotojų skaičius ataskaitinių metų gruodžio 31 dieną.

⁶² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

⁶³ Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 59-1916, 2 straipsnio 8 dalis.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymas nr. 134 (su pakeitimais ir papildymais) “Dėl vidutinio metinio darbuotojų skaičiaus pagal sąrašą apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 51-1955.

Šioje tvarkoje nustatoma, kad neatsižvelgiant į darbuotojo išdirbtą laiką, į skaičiavimus privalo būti įtrauktas kiekvienas darbuotojas.

Taigi, šios alternatyvos nustatymas vertintinas kaip skatinantis ne tik investicijas, tačiau ir žmonių užimtumą, įmonėms samdant darbuotojus. Svarbu pastebėti, kad vienas iš zonų steigimo tikslų yra regionų palaikymas ir investavimas į šiuos, tad ypatingai per šios alternatyvos propagavimą yra skatinama ir regionų plėtra, gyventojų užimtumas.

Atskirų zonų išskyrimas lyginant su kaimyninės Lenkijos valstybės panašia mokestine lengvata. Lenkijoje 2018 m. gegužės 10 d. buvo priimtas Investicijų zonų teisės aktas⁶⁵, nustatant naują, itin plačios apimties, investicijas skatinančią, lengvatinę apmokestinimo sistemą. Pagal šias nuostatas valstybė taikys 50 proc. siekiančią valstybės pagalbą naujam verslui, verslo plėtimui ar pertvarkymui. Svarbiausia išskirti šį lengvatos elementą – lengvata yra taikoma visoje Lenkijos teritorijoje. Lenkijoje ši lengvata yra sudaryta remiantis teritorinius principu, visą Lenkijos teritoriją suskirsčius į zonas. Atitinkamai kiekvienoje zonoje nustatytas valstybės pagalbos intensyvumas. Pavyzdžiui Varšuvos miesto teritorijoje numatyta pati mažiausia lengvata – valstybės pagalba gali siekti tik 10 proc. sąnaudų. Ribinėse teritorijose, kur ypač trūksta darbo vietų ir verslų numatyta maksimali 50-60 proc. pagalbos intensyvumas (pvz. Lenkijos šiaurėje, vakaruose, pasienyje su Lietuva).

Iš tokios praktikos pavyzdžio matoma, kad lengvata iš esmės gali naudotis, kiekvienas asmuo, bet kurioje teritorijoje. Lenkijoje ši lengvata pakeičia galiojusią SEZ (*Special Economic Zones*) lengvatą, kurios esmė buvo labai panaši su Lietuvoje galiojančia LEZ lengvata – tam tikrose teritorijose įsisteigusios įmonės gali pretenduoti į valstybės pagalbą. Ši lengvata Lenkijoje galioti nenustoja ir šią numatyta taikyti iki 2026 m., tačiau matoma, kad žvelgiant į ateitį Lenkija keičia investicijų ir verslumo skatinimo strategiją ir neapsiribos tik tam tikromis zonomis – visa Lenkijos teritorija buvo suskirstyta į atitinkamas zonas. Lietuvos atveju, tokia alternatyva taip pat turėtų būti svarstoma, kadangi dabar galiojanti LEZ lengvata gali naudotis tik labai ribotas subjektų ratas – lengvata taikoma tik konkrečioje zonoje kuri yra ribota teritorijos atžvilgiu. Išplečiant dabar taikomas lengvatos taikymo sąlygas, verslumas ir investicijos būtų dar labiau skatinamos Lietuvoje.

Taigi, išanalizavus esamą LEZ lengvatą Lietuvoje, darytina išvada, kad ateityje tokia lengvata galėtų būti plečiama tiek teritoriniu atžvilgiu, remiantis Lenkijos pavyzdžiu. Tokia

⁶⁵ Polish Investment & Trade Agency: Polish Investment Zone Act on support for new investments. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.paih.gov.pl/why_poland/Polish_Investment_Zone>.

išvada grindžiama tuo, kad fizinė erdvė Lietuvos LEZ senka ir tokios lengvatos išplėtimas visoje teritorijoje yra alternatyva šia problema išspręsti.

2.3.2. LEZ lengvatos turinys

Aptariamos pelno mokesčio lengvatos kontekste, reikia daryti atskirtį tarp įmonių įregistruotų zonos įmonėmis iki 2018 m. sausio 1 d. ir įmonių įregistruotų po šios datos, atsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo pakeitimus⁶⁶. Zonos įmonėms taikomos šios lengvatos:

- Įregistruotoms iki 2018 m. sausio 1 d. – 6 mokestinius laikotarpius įmonė nemoka pelno mokesčio, kitus 10 mokestinių laikotarpių moka 50 proc. sumažintą pelno mokestį.
- Įregistruotoms po 2018 m. sausio 1 d. – 10 mokestinių laikotarpių įmonė nemoka pelno mokesčio, kitus 6 mokestinius laikotarpius moka 50 proc. sumažintą pelno mokestį.

Svarbu paminėti, kad zonos įmonei nustojus atitikti aptariamos lengvatos sąlygas, mokestinė lengvata nustojama taikyti, tačiau vėl patekus į lengvatos taikymo sąlygų apimtį lengvata prasitęsia – ji nepradedama skaičiuoti iš pradžių. Galima daryti išvadą, kad zonos įmonė lengvatiniu pelno apmokestinimu daugiausiai gali naudotis 16 mokestinių laikotarpių. Pasibaigus lengvatiniam terminui, t.y. 16 metų zonos įmonė mokės pelno mokestį be lengvatų, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis.

Kaip matoma, įstatymų leidėjas siekdamas pritraukti dar daugiau investicijų pasirinko suteikti dar labiau patrauklesnį pelno apmokestinimo režimą zonos įmonėms, apkeičiant lengvatiniu apmokestinimo terminus.

Svarbu nepraleisti pro akis vieno iš esminių atvejo, kuomet LEZ lengvata būtų apskritai netaikoma, tiek pirmuoju tiek antruoju šios lengvatos atveju. Pelno mokesčio įstatyme numatyta, kad ši LEZ lengvata yra taikoma tiek, kiek ji yra suderinama su 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamento (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius, (OL 2014 L 187, p. 1) (toliau – Komisijos reglamentas)⁶⁷ nuostatomis. Šis Komisijos reglamentas nustato atvejus, kai valstybių narių teikiama pagalba įmonėms yra suderinama su vidaus rinka. Vienas iš atvejų, kuomet LEZ lengvata būtų laikoma nesuderinama su Komisijos

⁶⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-6 75 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas. *TAR*, 2017, nr. 20681.

⁶⁷ 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius. *OJL 2014 m. 187*, p. 1-78.

reglamentu tai, kai valstybės narės teikiama pagalba vienetai viršija Europos Sąjungos nustatytus apribojimus. Konkrečiai Komisijos reglamento 14 straipsnio 12 dalis numato, kad pagalbos intensyvumas, negali viršyti didžiausio pagalbos intensyvumo, nustatyto regioninės pagalbos žemėlapyje. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. birželio 25 d. nutarimą nr. 9257 „Dėl Lietuvos Respublikos 2014-2020 metų regioninės pagalbos žemėlapyje“⁶⁸ buvo patvirtinti numatytam laikotarpiui regioninės pagalbos intensyvumo limitai, laikantis bendros taisyklės, kad didžiausias pagalbos intensyvumas negali viršyti 25 procentų bendrojo subsidijos ekvivalento. Viršijus šiuos dydžius, kuomet aptariamam pagrindui LEZ įmonė negali naudotis LEZ lengvata, ši privalo mokėti pelno mokesčių taikant 5 straipsnio bendrąsias nuostatas⁶⁹. Tačiau, kad būtų laikomasi šių nuostatų ir LEZ įmonės viršijančios leistiną paramos dydį nebesinaudotų LEZ lengvata Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2013 m. rugpjūčio 21 d. nutarimu nr. 91-4526 nustatė, valstybės pagalbos LEZ įmonėms teikimo ir priežiūros tvarką⁷⁰, iš kurios sekė LR ūkio ministro įsakymu patvirtinta „Regioninės valstybinės pagalbos teikimo LEZ schema“⁷¹. Iš šios schemos matoma, kad valstybės pagalba suprantama kaip pelno, nekilnojamojo turto ir žemės nuomos mokesčio lengvatos. Schemoje toliau nurodoma, kad LEZ valdymo bendrovė kasmet pateikia LR ūkio ministerijai informaciją apie LEZ įmonėms suteiktą pagalbą, tuomet LR ūkio ministerija informaciją turi perduoti mokesčių administratoriui ir būtent tai yra tas kontrolės mechanizmas, kuriam veikiant LEZ įmonės nebegalėtų naudotis LEZ lengvata, kai yra viršijamas valstybės paramos limitas. Tačiau tikėtina, jog šis mechanizmas, praktikoje neveikia – nesant vienai atsakingai institucijai už šios informacijos valdymą, tokia kontrolė praktikoje, tikėtina, nėra tinkamai įgyvendinama. Toks sudėtingas mechanizmas, kuomet informacija turi būti perduodama per keletą institucijų, yra perteklinis ir turėtų būti supaprastintas tam, kad būtų tinkamai praktikoje įgyvendinamas. Įpareigotiems subjektams nevykdant priežiūros ir kontrolės pareigų LEZ įmonės gali viršyti numatytus valstybės paramos limitus ir neteisėtai naudotis šia lengvata, dėl ko kiekvienais metais valstybės biudžetas negauna dalies pelno mokesčio. Šiai problemai išspręsti turėtų būti nustatomas paprastesnis mechanizmas, pavyzdžiui nustatant tiesioginę prievolę LEZ įmonėms teikti

⁶⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. birželio 25 d. nutarimas nr. 571 „Dėl Lietuvos Respublikos 2014-2020 metų regioninės pagalbos žemėlapyje“. *TAR*, 2014, nr. 9257.

⁶⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/23a3f4a1-b5b7-44d5-89ae-c8c664f0b556>>.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas nr. 754 „Dėl valstybės Pagalbos laisvosiose ekonominėse zonos zonos įmonėms teikimo ir priežiūros tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2013, nr. 91-4526.

⁷¹ Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2014 m. liepos 29 d. įsakymas nr. 4-512 „Dėl regioninės valstybės pagalbos teikimo laisvosiose ekonominėse zonos zonos schemos patvirtinimo“. *TAR*, 2014, nr. 10606.

informaciją mokesčių administratoriui apie jų gaunamą valstybės paramą. Vieno lygio kontrolės sistema būtų efektyvesnė ir kontrolės mechanizmas potencialiai galėtų veikti ir praktikoje. Kadangi šiuo metu kontrolės mechanizmas neveikia, dalis LEZ įmonių naudojami pelno mokesčio lengvata neturėdami tam teisės – šios įmonės turėtų skaičiuoti pelno mokestį pagal įprastus pelno mokesčio tarifus. Todėl šioje vietoje kyla klausimas, nustatius veikiantį kontrolės mechanizmą, kas nutiktų toms LEZ įmonėms, kurios nemokėjo pelno mokesčio, nors privalėjo jį mokėti. Valstybės neveiklumas ir nesugebėjimas tinkamai sureguliuoti kontrolės mechanizmo iš esmės reikštų, kad LEZ įmonės privalėtų grąžinti pelno mokesčio permokas, kadangi lengvata naudojosi neteisėtai. Mokesčių administratorius už neteisingai paskaičiuotą pelno mokestį vienetams taip pat galėtų paskirti baudas, delspinigius, tačiau tokia išeitis gali atgrasinti potencialius investuotojus Lietuvoje. Todėl šią situaciją spręsti įstatymų leidėjui reikėtų pasitelkti netradicinius įrankius ir to pavyzdys galėtų būti jau precedentą turinti mokesčių amnestija, kuri būtų nukreipta būtent šios situacijos išsprendimui.

Taigi matoma, kad LEZ pelno mokesčio lengvatos kontrolės mechanizme yra spraga, kurią pataisyti yra delsiama, dėl ko kenčia valstybės biudžetas. Atsižvelgiant į LEZ lengvatą, kaip ypatingai skatinančią investicijas ir skatinančią regionų plėtrą, šios lengvatos reguliavimo vientisumas turėtų būti užtikrinamas siekiant ir toliau pritraukti investicijas Lietuvoje. Tam turi būti nustatytas konkretus ir praktiškai veikiantis kontrolės mechanizmas.

3. Papildomos galimybės skatinant verslumą ir investicijas Lietuvoje

Tiesioginių užsienio investicijų statistikoje, Vidurio ir Rytų Europos valstybių kontekste, Lietuva atsilieka. Lietuvoje tiesioginės užsienio investicijos 2014 – 2018 m. laikotarpyje sudarė 26 proc. gamybos dalies (atitinkamai Estijoje – 36 proc., Čekijoje – 39 proc., Vengrijoje – 53 proc.)⁷². Atsižvelgiant į užsienio valstybių praktiką, Lietuvos Pelno mokesčio įstatymas galėtų būti tobulinamas, siekiant pritraukti daugiau tiesioginių investicijų ir Lietuvoje. Šiuo metu Lietuvos Respublikos Seime yra pateiktas pasiūlymas įgyvendinti stambaus investicinio projekto iniciatyvą, kurios įgyvendinimas kaip tikimasi turėtų atnešti konkurencinį pranašumą siekiant pritraukti investicijas Lietuvoje. Autoriaus nuomone ir be šios šiuo metu esančios iniciatyvos, turėtų būti svarstoma ir kita iniciatyva, t.y. pelno apmokestinimo momento keitimas pagal Estijos ir Latvijos pavyzdžius. Toliau pateikiama šių iniciatyvų analizė ir vertinimas.

3.1. Stambus investicinis projektas

2020 m. sausio 16 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateikė Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projektą⁷³ (toliau – Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektas) svarstyti Lietuvos Respublikos Seimui, kuriuo siūloma papildyti jau anksčiau aptartą Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnį. Konkrečiai Lietuvos Respublikos ekonomikos ir inovacijų ministerijos parengtame Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekte, numatoma Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnį papildyti 16² ir 16³ dalimis. Šio Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto aiškinamajame rašte numatoma, kad pakeitimai siūlomi siekiant įgyvendinti, jau anksčiau aptartą Septynioliktąją Lietuvos Respublikos Vyriausybės programą, o konkrečiai Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano⁷⁴ 4.2.7. punkte numatytą darbą – „Stambių didelės pridėtinės vertės gamybos investicijų projektų pritraukimo specialaus reguliavimo numatymas siekiant mažinti jiems tenkančią administracinę naštą, būtinų procesų kiekį ir trukmę, sudaryti palankias sąlygas pradėti ir plėtoti veiklą“. Taigi, matoma, kad viena iš mokesstinės politikos kryptių

⁷² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. TAR, 2020, nr. XIIIIP-4475.

⁷³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo 2020 m. sausio 16 d. projektas. TAR, 2020, nr. 20-351.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimas nr. 167 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo. TAR, 2017, nr. 4172.

Lietuvoje yra stambių investicijų pritraukimas ir tam įgyvendinti yra pasitelkiamos įvairios priemonės. Toliau aptariama, kokia mokestinė lengvata yra siūloma šiuo projektu.

3.1.1. Stambaus investicinio projekto lengvatos subjektai ir taikymo sąlygos

Aptariamame Pelno mokesčio įstatymo projekte numatoma, kad mokestinė lengvata gali būti suteikiama juridiniams asmenims, kurie įgyvendina stambų projektą pagal galiojančią stambaus projekto investicijų sutartį. Pirmiausia, reikėtų atsižvelgti į subjektui apibrėžti pasirinktą sąvoką – juridinis asmuo. Anksčiau jau aptarta, kad pelno mokesčio kontekste vietoje sąvokos juridinis asmuo yra naudojama vieneto sąvoka, taip siekiant, kad ši sąvoka būtų platesnė ir apimtų galimai užsienio juridinius asmenis, kurie Lietuvos teisės aktu prasme gali ir nebūti juridiniai asmenys. Todėl manytina, kad šiuo atveju nuoseklumo dėlei turėtų būti pasirenkama vieneto sąvoka apibrėžti subjektui. Tokį siūlytiną pasirinkimą patvirtina ir aptariamo įstatymo projekto aiškinamasis raštas – čia matoma, kad įstatymų leidėjo tikslai ir yra nukreipti į užsienio investuotojus, tad toks pakeitimas turėtų būti svarstomas⁷⁵.

Antras kriterijus, kuris apibrėžia subjektą yra iš dalies jau susijęs su šios mokestinės lengvatos sąlygomis – subjektas turi būti sudaręs stambaus projekto investicijų sutartį. Kas yra laikoma stambiu projektu, kas yra investicijų sutartis – šios sąvokos ir paaiškinimai nėra numatomi įtraukti į Pelno mokesčio įstatymą. Šios sąvokos yra pateikiamos Lietuvos Respublikos investicijų įstatymo Nr. VIII-1312 1, 2, 9(1), 12, 13 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo ketvirtuoju(2) skirsniu įstatymo projekte (toliau – Investicijų įstatymo pakeitimo projektas), kuris iš esmės yra labai susijęs su šios lengvatos taikymu. Investicijų įstatymo pakeitimo projektas pateikia daug specialiųjų nuostatų ir siekiant pilno šios lengvatos taikymo turėtų būti priimtas kartu su Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis dėl stambaus investicinio projekto. Pagal minėtą įstatymą nustatoma, kad stambaus investicinio projekto investicijų sutartis – tai įgaliotos institucijos ir investuotojo sudaryta investicijų sutartis, pagal kurią įgyvendinamas stambus investicinis projektas. Tokioje sutartyje turėtų būti numatyta šalių teisės ir pareigos ir kitos šios sutarties sąlygos. Tam, kad nebūtų spragu, Investicijų įstatymo pakeitimo projektas numato (ir iš esmės atkartuoja Pelno mokesčio įstatyme numatytą įtvirtinti lengvatą), kas yra stambus investicinis projektas – tai apdirbamosios gamybos arba duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų ir susijusios veiklos investicijų projektas, dėl kurio asmuo įsipareigoja per 5 metus nuo

⁷⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. TAR, 2020, nr. XIIIIP-4475.

įsigaliojimo dienos sukurti 200 darbo vietų ir atlikti daugiau kaip 30 milijonų eurų kapitalo investicijas. Iš sąvokos matoma šios lengvatos panašumas su anksčiau aptarta LEZ lengvata, kurios taikymo sąlygos taip pat yra susijusios su kapitalo investicijomis ir darbuotojų skaičiumi. Esminis skirtumas tarp šių lengvatų yra tai, kad stambų investicinį projektą asmuo Lietuvoje gali vykdyti tik sudaręs stambaus projekto investicijų sutartį, o LEZ lengvatos atveju išankstinio susitarimo su valstybe nėra reikalaujama. Tokio kriterijaus atsiradimą galima būtų grįsti lengvatos sąlygų dydžiu, kadangi minimalios investicijos turi siekti 30 milijonų eurų, o numatomas minimalus įdarbinamų darbuotojų skaičius – 200. Užsienio investuotojams gali kilti klausimas, kokia yra šios sutarties reikšmė, kadangi vienetas teisę naudotis lengvata įgis tik įgyvendinus sutartyje numatytas sąlygas. Turima omenyje, kad užsienio investuotojas Stambaus projekto investicijų sutartį įsipareigoja per 5 metus įgyvendinti reikiamo kiek investicijas ir įdarbinti numatomą darbuotojų skaičių, tačiau to laikotarpio metu vienetas negalės naudotis stambaus projekto lengvata, tad šiam gali kilti klausimas kam tokia sutartis yra reikalinga. Į šiuos potencialus užsienio investuotojo klausimus atsako Investicijų įstatymo pakeitimo projekto aiškinamasis raštas, kuriame numatoma, kad reguliavimas dėl Stambaus investicinio projekto sutarties sudarymo yra reikalingas pačio potencialaus investuotojo naudai. Nekyla klausimų, kad siekiant įgyvendinti stambų projektą investuotojas susidurtų su daugybe administracinių barjerų, kadangi projekto metu keliami reikalavimai atitikti teritorijų planavimo, statybos, planuojamos ūkinės veiklos poveikio aplinkai vertinimo ir dar daugybėje sričių. Todėl stambaus investicinio projekto atveju, įstatymų leidėjas Investicijų įstatymo pakeitimais siekia šiuos administracinius reikalavimus iš dalies supaprastinti, o tam ir yra reikalingas Stambaus projekto investicijų sutartis, kurios derinimo metu potencialiam investuotojui būtų suteikiama šios lengvatos. Taigi matoma kokia yra Stambaus investicinio projekto sutarties reikšmė – šios sutarties įtvirtinimas siejamas ne tik su įsipareigojimu įvykdyti sąlygas mokestinėms lengvatomis pasinaudoti, bet ir administracinei naštai sumažinti.

Stambaus investicinio projekto mokestinė lengvatos sąlygos dėl minimalaus 30 mln. eurų kapitalo investicijų ir 200 darbuotojų įdarbinimo ribos skaičiavimus manytina bus taikomas analogiškos taisyklės, kaip ir LEZ lengvatos atveju. Tai reiškia, kad atitinkamą kapitalo investicijų dydį turės patvirtinti nepriklausomas auditorius, o darbuotojų skaičius nustatomas atsižvelgiant į taip pat prieš tai aptartą vidutinio metinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo tvarką. Kalbant apie šias ribas svarbiausia nubrėžti liniją tarp siūlomų Pelno mokesčio įstatymo 16² ir 16³ dalių – atitinkamai šiose dalyse nustatoma skirtinga kapitalo investicijų riba – pirmajame 30 mln. eurų, o antrajame 100 mln. eurų. Lingvistiškai lyginant

šias dvi dalis, be kapitalo investicijų kartelės, matomas vienintelis skirtumas – antruoju atveju, įstatymas numatoma, kad taikyti šią lengvatą leidžia tik suderinus papildomai su Europos Komisijos išduotu leidimu teikti valstybės pagalbą sąlygomis. Papildomo kriterijaus nustatymas gali atrodyti nelogiškas, kadangi didesnio kiekio kapitalo investicijos atneša daugiau naudos valstybei ir jos ekonomikai, tačiau nustatomas dar vienas svarbus reikalavimas. Šio papildomo barjero nustatymas antruoju atveju sietinas su didesne rizika, kylančia dėl didelio kapitalo investicijų kiekio. Tam, kad šios rizikos būtų įvertinamos objektyviaus šaltinio ir taip siekiant užtikrinti, kad pati valstybė tokią sutartį sudarytų nerizikingomis sąlygomis, nustatomas reikalavimas gauti Europos Komisijos leidimą tokiam projektui. Iš esmės šis saugiklis yra kontrolės mechanizmas, tam kad Europos Komisija galėtų įvertinti ar planuojama sudaryti Stambaus investicinio projekto sutartis galimai nepažeistų ES valstybės pagalbos teikimo vienetais taisyklių, t.y. maksimalių nustatomų ribų. Taigi, iš esmės matoma, kad LEZ lengvatos atveju aptarta problema, kai nėra efektyviai užtikrinama atitiktis valstybės pagalbos taisyklėms, šiuo atveju didelės rizikos akivaizdoje Europos Komisija imasi iniciatyvos užtikrinti kontrolę.

Svarbi stambaus investicinio projekto lengvatos sąlyga yra vykdomos veiklos pobūdis – tai duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų (prieglobos) ir susijusi veikla arba apdirbamosios gamybos veikla. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto aiškinamajame rašte nurodoma, kad būtent ši veikla stambiam investiciniam projektui pasirinkta atsižvelgiant į potencialiai didžiausią pridėtinę vertę Lietuvos ekonomikos vystymuisi ir augimui turinti veikla. Potencialūs investuotojai neturėtų susidurti su problemomis nustatant ar jų planuojama veikla atitiks šiuos kriterijus, kadangi EVRK pateikia išsamų sąrašą iš ko susideda duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų (prieglobos) ir kita susijusi veikla – tai yra 63.1 EVRK klasifikatoriaus kodas, o apdirbamoji gamyba apima visą EVRK C sekciją⁷⁶.

Taigi, matoma iš numatomų subjektų rato, kad aptariama lengvata yra nukreipta į užsienio investuotojus. Išanalizavus lengvatos taikymo sąlygas matomas panašumas su LEZ lengvata, tačiau stambaus investicinio projekto lengvatoje sąlygų kartelės yra daug aukštesnės, o taip pat esminė sąlyga skirianti šias lengvatas yra stambaus investicinio projekto sutartis.

⁷⁶ Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius, 2 redakcija (EVRK 2 red.). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://osp.stat.gov.lt/static/evrk2.htm>>.

3.1.2. Stambaus investicinio projekto lengvatos turinys

Aptariamos Stambaus investicinio projekto lengvata – tai stambų investicinio projektą įgyvendinančio vieneto atleidimas nuo pelno mokesčio ne ilgiau nei 20 metų. Lingvistiškai žvelgiant į lengvatos turinio apibrėžimą kyla klausimas, kaip turėti būti nustatoma, kurį laikotarpį bus taikoma ši lengvata. Konstrukcija „ne ilgiau nei 20 metų“ suponuoja, kad lengvata nebus taikoma lygiai 20 metų visiems vienetais, įgyvendinantiems stambų investicinį projektą. Tad siekiant teisinio apibrėžtumo ir aiškumo potencialiems investuotojams, įstatymų leidėjas turės tikslinti siūlomą įstatymo variantą arba priimti atskiras taisykles, kuriomis remiantis būtų nustatomas tikslus lengvatos taikymo terminas. Tai yra ypač svarbu dėl to, kad abejose 16² ir 16³ dalyse numatomas tas pats 20 metų lengvatos taikymo terminas. Iš to kyla neaiškumas, ar termino taikymas priklausys nuo kapitalo investicijų kiekio. Toks reguliavimas suponuoja, kadangi tiek 30, tiek 100 mln. eurų kapitalo investicijų atveju būtų galimybė naudotis lengvata tokį patį laikotarpį.

Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto aiškinamajame rašte nėra pateikiama argumentacija, kodėl pasirinktas būtent toks terminas vienetai atleisti nuo mokėtino pelno mokesčio. Nesunku sulygtinti šią lengvatą su LEZ lengvata, su kuria aptariama lengvata turi daug panašumų. Lyginant šias lengvatas matoma, kad atsižvelgiant į aukštesnes stambaus investicinio projekto lengvatos sąlygų karteles, tai turėtų atsispindėti ir lengvatos turinyje, todėl iš dalies galima priėti prie išvados, kad stambaus investicinio projekto lengvatos trukmė turėtų būti ilgesnė nei LEZ lengvatos. Tačiau konkretūs skaičiavimai ar kriterijai, pagal kuriuos buvo pasirinktas toks terminas, nepateikiami – tai pastebima ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarijos teisės grupės išvadoje „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nr. IX-675 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto”⁷⁷. Todėl, įstatymo projekto aiškinamasis raštas turės būti papildytas kokiais kriterijais remiantis toks terminas buvo pasirinktas.

Svarbu pastebėti, kad tokį ilgą terminą vienetas būtų atleidžiamas nuo pelno mokesčio mokėjimo tik tokiu atveju, jeigu visą šį laikotarpį būtų išlaikoma atitinkamų kapitalo investicijų dydis (30 arba 100 mln. eurų ir daugiau) ir taip pat išlaikoma 200 darbuotojų ir daugiau.

Taip pat pastebėtina, kad 16³ dalyje numatyta lengvatos sąlyga yra identiška su LEZ lengvatos sąlyga – valstybės pagalbos ribojimas, norint naudotis stambaus investicinio projekto pelno mokesčio lengvata. Šiuo metu nėra parengta atitinkami šią lengvatą

⁷⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarijos teisės grupės 2020 m. sausio 23 d. išvada nr. 209 “Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nr. IX-675 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto”.

įgyvendinantys analogiški teisės aktai, analizuoti LEZ lengvatos kontekste, tačiau tikėtina šios spragos būtų užpildytos priėmus stambaus investicinio projekto lengvatą ir šią įtvirtinus įstatymuose. Tačiau svarbu pabrėžti, jog yra taikomas tas pats principas – valstybės pagalba, negali viršyti Europos Sąjungos teisės aktuose nustatyto maksimalaus leistino valstybės pagalbos intensyvumo. Kaip buvo aptarta LEZ lengvatos kontekste, taip pat ir stambaus investicinio projekto lengvatos efektyvumui užtikrinti privalo būti nustatyti praktiškai veikiantys kontrolės mechanizmai, kurie užtikrintų kad laikomasi valstybės paramos limitu neviršijimo sąlygos.

Stambų investicinį projektą reguliuojančiuose teisės aktuose nėra numatyta, kad ši mokestinė lengvata būtų taikoma tik užsienio investuotojams. Kaip ir prieš tai išsiaiškinta, šios lengvatos subjektu galėtų būti bet kuris vienetas, tai reiškia, kad ši lengvata gali būti taikoma ir Lietuvos apmokestinamajam vienetui. Tačiau iš įstatymų leidėjo matomos pozicijos ši lengvata vis tik yra nukreipta į užsienio investuotojus. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto aiškinamasis raštas aiškiai deda akcentus, jog ši lengvata yra nukreipta į užsienio kapitalą ir investicijų pritraukimą iš užsienio investuotojų. Autoriaus nuomone, palaikytina pozicija, kad Lietuvos mokesčių rezidentai galėtų reikšti pretenzijas dėl diskriminavimo tokioje mokesčių politikoje nerezidentų atžvilgiu, t.y. potencialių užsienio investuotojų atžvilgiu. ESTT praktikoje ne kartą akcentuota diskriminacijos esmė – t.y. draudžiama ne tik tiesioginė diskriminacija (pvz. dėl pilietybės), bet ir visos netiesioginės diskriminacijos formos, kuriomis taikant skirtingus kriterijus iš esmės pasiekiamas toks pats rezultatas⁷⁸. Stambaus investicinio projekto lengvatos atveju įstatymų leidėjas aiškų akcentą deda ir akivaizdžiai dėmesį nukreipia į tik užsienio investuotojus ir tai gali būti traktuojama kaip užuomazga netiesioginės diskriminacijos formos atsiradimui investavimo ir verslumo skatinimo srityje. Žinoma, kol aptariama stambaus investicinio projekto lengvata nėra įgyvendinta, negalima įvertinti, kiek realu ja būtų pasinaudoti esamiems Lietuvos pelno mokesčio rezidentams. Vis tik darytina išvada, kad įstatymų leidėjo pozicija turėtų būti neutrali, neišskiriant, jog tam tikros mokesčių lengvatos yra nukreiptos tik į nerezidentus.

3.2. Vienetų pelno apmokestinimo momentas

Lietuvoje vienetų pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu tada, kai jis yra uždirbamas. Pelno mokesčio įstatymas numato, jog pelno mokesčio mokestinis laikotarpis yra metai,

⁷⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1995 m. vasario 14 d. sprendimas *Schumacker* C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.

kurie sutampa su kalendoriniais metais. Bendroji pelno mokesčio taisyklė yra ta, kad vienetai turi pateikti metines pelno mokesčio deklaracijas pateikti iki kito mokestinio laikotarpio 6 mėnesio 15 dienos (birželio 15 d.). Tačiau be šios bendrosios taisyklės, Pelno mokesčio įstatymas numato prievolę mokėti avansinį pelno mokestį – šį privalo mokėti tie vienetai, kurių pajamos praėjusį mokestinį laikotarpį viršijo 300 000 eurus. Avansinį pelno mokestį vienetai gali apskaičiuoti ir sumokėti pasirenkant iš dviejų atveju – 1) už pirmus 6 mokestinio laikotarpio mėnesius pagal faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą už mokestinį laikotarpį, buvusį prieš praėjusį mokestinį laikotarpį, o mokestį už 7-12 mokestinio laikotarpio mėnesius moka pagal praėjusį mokestinį laikotarpį faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą, ir 2) vienetai gali pasirinkti mokėti numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą.

Iš pateikto Pelno mokesčio įstatymo ištraukų, matoma, kad abiem atvejais vienetų pelnas apmokestinamas tą laikotarpį, kada jis yra uždirbamas. Tik priklausomai nuo vieneto turėtų pajamų mokamas arba metinis pelno mokestis arba avansinis pelno mokestis. Iš to seka bendroji taisyklė, jog kiekvienas Lietuvoje veikiantis vienetas kasmet bent vieną kartą turi sumokėti pelno mokestį į valstybės biudžetą – skirtumas tik tas, jog viena dalis mokesčio mokėtojų pelno mokestį sumoka per keletą kartų, o kita dalis vienu mokėjimu. Žinoma, ši taisyklė turi išimtį – vienetas mokestiniu laikotarpiu veikęs nuostolingai realaus pelno mokesčio nemoka, kadangi apmokestinamoji bazė yra neigiama.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) valstybių narių kontekste, tokia vienetų pelno apmokestinimo sistema yra įprasta, kad pelnas yra apmokestinamas tada, kai jis yra uždirbamas. Tai iliustruoja keletas pavyzdžių – Lenkijoje pelno mokestį vienetai moka už pajamas uždirbtas užsiimant verslu, investuojant kapitalą arba parduodant turtą. Pelno mokestis taip pat nustatytas mokėti avansu – t.y. mokamas kiekvieną mėnesį iki 20 mėnesio dienos⁷⁹. Panašiai pelno mokestis surenkamas ir Vokietijoje – čia vienetai taip pat moka avansinį pelno mokestį kiekvieną ketvirtį už pajamas gautas verčiantis verslu, investicijas, turto pardavimo pajamas viršijančias turto savikainą⁸⁰. Matoma, kad Lietuvos pelno mokestis surenkamas panašiai kaip ir kitose panašaus ekonominio išsivystymo lygio valstybėse.

Tačiau tokia vienetų pelno apmokestinimo tvarka nėra vienintelė tarp EBPO valstybių – Baltijos šalys Estija ir Latvija yra pasirinkusios taikyti kitokią vienetų pelno

⁷⁹ Company tax in EU – Poland. Oficiali Europos Sąjungos svetainė. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/poland/index_en.htm>.

⁸⁰ Company tax in EU – Germany. Oficiali Europos Sąjungos svetainė. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index_en.htm>.

apmokestinimo tvarką, kurią grindžia siekiu pritraukti verslą. Estijoje jau nuo 2000 m., o Latvijoje nuo 2018 m. vienetų pelnas apmokestinamas tada, kai šis yra paskirstomas akcininkams, t.y. pvz. išmokant dividendus⁸¹. Viešumoje vis dažniau pasigirsta, kad toks pelno apmokestinimo modelis galėtų būti potencialiai taikomas ir Lietuvoje dėl patrauklumo investuotojams. Tokioje pelno apmokestinimo sistemoje nėra periodinės prievolės mokėti pelno mokestį, kaip tai yra įprasta kitose ES šalyse, o vienetai pelno mokestį sumoka tik tada, kai priimamas sprendimas šį išmokėti akcininkams. Tokioje sistemoje iš esmės vienetai gali patys nuspręsti, kada nori sumokėti pelno mokestį, kas labiausiai siejasi su grynujų pinigų srautų sureguliuavimu (angl. *cash-flow*). Įmonės yra suinteresuotos bent kuri laiką „laimėti“ daugiau apyvartinių lėšų ir renkasi tą įmokų skaičiavimo būdą, kuris joms leistų mokėti mažiau pelno mokesčio⁸². Valstybė nustatydama pelno mokestį, kuomet pats vienetas gali nuspręsti, kada toks mokestis yra sumokamas, suteikia vienetai laisvę, kuri didelėms įmonių grupėms gali būti svarbus svirtas, renkantis kur vykdyti veiklą. Pavyzdžiui vienetas tam tikru mokestiniu laikotarpiu susiduria su likvidumo problemomis, t.y. grynujų pinigų apyvartos problemomis, tad tokioje sistemoje vienetas gali rinktis nepaskirstyti pelno ir tokiu atveju pelno mokestis būtų atidedamas tolimesniam laikui. Tokia sistema valstybės atžvilgiu iš esmės išlieka neutrali ir neigiamų padarinių negali turėti, kadangi vienetai anksčiau ar vėliau uždirbtą pelną (jeigu įmonė pelninga) skirstys akcininkams, todėl valstybės biudžetas pelno mokesčiu anksčiau ar vėliau pasipildys. Kad tokia sistema veiktų, pelno mokestį reguliuojantys teisės aktai privalėtų turėti saugiklius, kurie užkirstų kelią pelną persikelti į kitas valstybes, ir tokiu būdu apskritai išvengti pajamų apmokestinimo. Taip pat kitas galimas neigiamas tokios pelno mokesčio sistemos aspektas – valstybei gali tapti sunkiau prognozuoti, kiek pajamų valstybės biudžetas surinks. Pavyzdžiui Lietuvoje 2019 m. pelno mokesčio surinkimo prognozė buvo viršyta ir buvo surinkta 102,73 proc. planuoto surinkti pelno mokesčio⁸³, tačiau tokios tikslios prognozės gali nepavykti, kuomet vienetai patys nuspręš, kada sumokėti pelno mokestį. Tam, kad Lietuvos biudžetas išvengtų staigių neprognozuotų svyravimų, prie tokios pelno apmokestinimo sistemos reikėtų pereiti palaiptai. Taip pat atsižvelgus į tai, kad pelno mokestis Lietuvos Respublikos biudžeto pajamose sudaro apie

⁸¹ BUNN, Daniel. *Better than the rest*. Tax Foundation, 2019. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://taxfoundation.org/estonia-tax-system-latvia-tax-system/>>.

⁸² BUDRYTĖ Algė ir MACIULAITYTĖ Elena. Biudžeto iš pelno mokesčio prognozavimas. Pinigų studijos, 2005, Nr. 3, p. 5-24.

⁸³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/NB_apzvalga_2019-02/df276f85-9e85-46b2-993d-f6afc6e7b3af>.

7 proc. (2019 m.)⁸⁴, taikant laipsnišką perėjimą prie kitokios pelno apmokestinimo sistemos, mokesčiniu laikotarpiu sumokamo pelno mokesčio svyravimai neturėtų didelės įtakos bendrai surankamoms valstybės biudžeto pajamoms. Taigi, tokia vienetų pelno apmokestinimo sistema, gali atnešti konkurencinį pranašumą prieš kitas ES valstybes, siekiant pritraukti verslą ir investicijas į Lietuvą.

Aptariamos pelno mokesčio sistemos pranašumą patvirtina ir JAV tyrimų centras „*Tax Foundation*“. 2019 metais šis centras atliko tyrimą, kurio metu vertino 36 EBPO valstybių mokesčių sistemas, pagal tai kiek valstybių mokesčių sistemos yra konkurencingos. Pelno mokesčio srityje būtent Latvija ir Estija buvo įvertintos pirma ir antra vietomis atitinkamai⁸⁵. Lietuva šiame vertinime pelno mokesčio srityje taip pat buvo įvertinta aukštu reitingu suteikiant trečią vietą. Taigi galima teigti, kad ir dabartinė Lietuvos pelno mokesčio sistema yra konkurencinga EBPO valstybių kontekste. Tačiau, šalia šio tyrimo yra pateikiama rekomendacijos valstybėms perimti praktiką iš Estijos ir Latvijos, kadangi tokia sistema suteikia laisvės vienetams ir užtikrina neutralumą valstybės biudžetui⁸⁶. Estijos pavyzdį kaip gerą praktiką apibūdina ir kiti autoriai – šie pastebi, kad per pasaulio ekonomikos krizę Estija patyrė mažiausią nuosmukį tarp Baltijos šalių, ji greitai atsigavo ir įstojo į Europos ekonominę ir pinigų sąjungą. Greitas Estijos atsigavimas gali būti grindžiamas tuo, jog ten buvo sukurta paprasta ir aiški pelno apmokestinimo Sistema ir būtent tai pritraukė verslininkus investuoti Estijoje⁸⁷. Autorius pritaria argumentui, kad Estijos pelno apmokestinimo sistema galėjo prisidėti prie greito ekonomikos atsigavimo Estijoje ekonomikos krizės akivaizdoje. Tokioje situacijoje įmonėms yra labai svarbu užtikrinti grynųjų pinigų srautų stabilumą, kuomet pajamos gali būti kritusios, todėl pelno apmokestinimo momento pasirinkimas yra labai svarbus siekiant išvengti bankroto. Tačiau tik iš dalies pritariama argumentui, jog pelno apmokestinimo sistemos paprastumas gali būti reikšmingas veiksnys siekiant pritraukti investicijas ir verslą. Praktikoje stambios įmonės, potencialūs investuotojai kreipiasi į mokesčių konsultantus, kurie vertina mokesčines rizikas prieš investuojant tam tikroje valstybėje. Todėl apmokestinimo sistemos paprastumas praktiškai naudingas gali būti konsultantams, kurie turi pateikti vertinimą

⁸⁴ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys “2019 m. Biudžetas glaustai” [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Žiniasklaida/2019%20m_%20biudžetas%20gl austai.pdf>.

⁸⁵ BUNN, Daniel ir ASEN, Elke. International Tax Competitiveness Index 2019. Tax Foundation, 2019. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>>.

⁸⁶ BUNN, Daniel. *Better than the rest*. Tax Foundation, 2019. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://taxfoundation.org/estonia-tax-system-latvia-tax-system/>>.

⁸⁷ PILIPAVIČIŪTĖ, Karolina ir Korsakienė, Renata. *Tiesioginiai mokesčiai Lietuvoje: vertinimas ir tobulinimo perspektyvos*. Acta AVADA, 2016, nr. 3, p. 42-52.

įmonėms, tačiau jau tik nuo pačio mokesčių rizikų įvertinimo turinio priklausytų investuotojų pasirinkimas steigtis vienoje ar kitoje valstybėje. Žinoma, ne visos įmonės gali samdyti mokesčių konsultantus, todėl daliai jų teisinio reglamentavimo paprastumas gali būti reikšmingas, tačiau tai nebus esminis faktorius, kuris turės įtakos renkantis investavimo kryptis.

2018 m. buvo atliktas tyrimas, kurio metu buvo vertinama pelno mokesčio surinkimas Lietuvos, Latvijos ir Estijos valstybėse 2000 – 2016 m. imtyje. Šiuo laikotarpiu Latvijoje dar nebuvo įsigalioję teisės aktai, nustatantys prieš tai aptartą pelno apmokestinimo sistemą, o Estijoje visu tyrimo imties laikotarpiu galiojo esama apmokestinimo sistema. Tyrimo metu buvo prieita prie išvadų, kad labiausiai visose šiose valstybėse pelno mokesčio surinkimas priklauso nuo BVP – šiam augant, kyla ir pelno mokesčio surinkimas, o kartu su krentančiu BVP, sumažėjo ir pelno mokesčio įplaukos į nacionalinį biudžetą. Tačiau nagrinėjamos temos kontekste, svarbus šio tyrimo rezultatas yra tai, kad Estijoje pelno mokesčio surinkimas yra labai stipriai susijęs su tiesioginėmis investicijomis⁸⁸. Darytina išvada, kad Estijoje esantis pajamų apmokestinimo modelis galimai nulemia, jog pelno mokesčio surinkimas yra priklausomas nuo tiesioginių užsienio investicijų. Tokia išvada aptariamame tyrime padaryta nebuvo, nes tyrimas nebuvo atliekamas lyginant pajamų apmokestinimo sistemas Baltijos valstybėse, tačiau manytina, kad tokia išvada turi pagrindo. Norint pasikliauti tokia išvada, turėtų būti atliekamas platesnės apimties tyrimas siekiant išsiaiškinti, ar kitose EBPO valstybėse, kuriose pajamų apmokestinimo sistema yra panaši su Lietuvos ir Latvijos 2000 – 2016 m. imtyje. Jeigu sutiktume su tokia išvada, kyla klausimas kokią reikšmę valstybei turi tai, kad jos pelno mokesčio surinkimas yra priklausomas nuo tiesioginių užsienio investicijų? Galima pasvarstyti, jog dėl nenumatytų veiksnių sumažėjus užsienio investicijoms, valstybės biudžetas galimai prarastų dalį pajamų, tačiau tam reikėtų vertinti konkrečią nenumatytą aplinkybę. Todėl sunku įvertinti, kokią reikšmę tai gali turėti, tačiau prieš perimant pajamų apmokestinimo sistemos modelį iš Estijos, reikia atsižvelgti į tokią galimą riziką.

Svarbu pabrėžti, kad esminis investicijų ir verslo pritraukimo į bet kurią valstybę tikslas yra surinkti daugiau mokesčių, skatinti ekonomikos augimą. Todėl aptartos pelno mokesčio sistemos įdiegimas Lietuvoje privalėtų būti įgyvendinamas protingai ir atsižvelgiant į tai, kad tokia sistema yra labai rizikinga. Įmonės gali pradėti kurti mokesčių planavimo schemas, pagal kurias pajamos paliktų Lietuvą ir būtų perkeliamos į kitas valstybes, taip Lietuvos biudžetą paliekant nepapildytą. Kaip matoma iš prieš tai aptartų lengvatų, kad

⁸⁸ SNITKIENĖ Kamilė, SENKUS Kastytis ir BUDRIONYTĖ Ramunė. *Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 2018, tomai 17-18.

Lietuvos mokesčių politika yra nukreipta į investicijų skatinimą, tačiau bet koks investicijų skatinimas turi būti pasvertas ir pamatuotas, ar šis atneš valstybei naudą, kurios tikimasi. Tam negalimas mokesčių įstatymų lengvabūdiškas keitimas, tuo labiau gajaus populizmo kontekste, kuomet žadėtos lengvatos verslui priimamos nepasvėrus ar jos atneš naudos tiek verslui ir valstybei.

Taigi, apibendrinus teigtina, kad Lietuvoje vienetų pelno apmokestinimo sistema turėtų palaipsniui artėti prie Estijos ir Latvijos apmokestinimo sistemos. Tokiu atveju Lietuva turėtų didelį plusą konkurencinėje investicijų pritraukimo aplinkoje tarp savo lygos konkurenčių.

IŠVADOS

1. Mokestinės lengvata iš pirmo žvilgsnio gali sietis su mokesčių mokėtojų nelygybe, tačiau analizuojant mokesčio lengvatos ir mokesčių teisės principų santykį atskleidžiama, jog mokestinė lengvata neprieštarauja nei vienam iš šių principų. Visa tai pagrindžia mokestinės lengvatos bruožai – mokestinės lengvatos yra įtvirtinamos įstatymu, nustatomos konkrečios taikymo sąlygos, kurios skelbiamos viešai ir kiekvienas asmuo atitinkantis šias sąlygas gali pasinaudoti mokestine lengvata.
2. Lietuvos teisinėje bazėje trys esminės mokesčių lengvatos skatinančios verslumą ir investicijas Lietuvoje yra investicinio projekto, MTEP ir LEZ lengvatos. Bendras visų šių lengvatų bruožas yra tam tikrų investicijų skatinimas:
 - investicinio projekto lengvata skatinama investicijos į ilgalaikį turtą, kuris plėstų ar kitaip efektyvintų vienetų veiklą.
 - MTEP lengvata skatinamos investicijos į mokslinius tyrimus, inovatyvių ir naujoviškų sprendimų ieškojimą versle.
 - LEZ lengvata yra skatinamos investicijos į tam tikras konkrečias zonas, taip siekiant regionų plėtrą.

Analizuojant šias mokesčių lengvatas prieita prie bendrų išvadų, kad lengvatų įgyvendinimas praktikoje sukelia neaiškumų mokesčių mokėtojams dėl galimų įvairių situacijų ir sudėtingo kai kurių lengvatų reguliavimo mechanizmo.

3. Investicinio projekto lengvatoje vienetams esminės problemos kyla tam tikras sąnaudas priskiriant prie sąnaudų susijusių su investiciniu projektu. Bendroji taisyklė numato, kad investicinio projekto lengvata taikoma toms investicijoms, kurios yra būtinos investiciniam projektui ir yra neatsiejamos nuo tokio projekto. Probleminis šio reguliavimo aspektas yra tai, kad nėra numatytas išsamus kriterijų sąrašas, kuriais remiantis tam tikros patirtos sąnaudos įgyvendintos investicinio projekto metu yra konkrečiai tiesiogiai susijusios ir objektyviai reikalingos investiciniam projektui. Be to, tikėtina, kad investicinio projekto lengvata nebūtų pripažįstama tokia situacija, kai vienetas neįsigyja visos reikalingos įrangos investiciniam projektui įgyvendinti, dalį reikalingos įrangos perka paslaugomis iš kito subjekto, tačiau tokią autoriaus prieitą išvadą turėtų patvirtinti Mokestinių ginčų komisija. Per kelis mokestinius laikotarpius išsidėsčiusio investicinio projekto atveju, vienetas atskaito konkretų mokestinį laikotarpį faktiškai patirtas

išlaidas, tačiau tam turi būti atsižvelgiama ir vertinama vieneto apskaita, sutartiniai įsipareigojimai.

4. MTEP darbų samprata iš esmės nėra įtvirtinta įstatymu ir tai galimai pažeidžia reikalavimų mokesťines lengvatas nustatyti įstatymu, todėl MTEP darbų sąvoka turėtų būti išsamiai apibrėžta ir Pelno mokesčio įstatyme. Pelno mokesčio lengvata susijusi su MTEP darbais yra specifinė, nes yra labai susijusi su mokslu, inovacijomis, dėl to vienetams gali kilti sunkumų sprendžiant ar atliekami darbai patenka į MTEP darbų apimtį. Dėl šios priežasties MTEP darbų sąvoka turi būti aiškiai pateikiama Pelno mokesčio įstatyme. Be to, mokesčių administratorius turėtų kiekvienu atveju atsargiai vertinti, ar atliktų fundamentiniai tyrimų sąnaudos visais atvejais gali būti priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms. Tokią išvargą, autorius grindžia praktine situacija, kuomet subjektai gali atlikti fundamentinius tyrimus, tačiau negauti rezultato, kurio buvo tariamai tikimasi ir taip piktnaudžiauti šia lengvata. Be to, vienetai dėmesį turėtų atkreipti į darbuotojų dirbančių su MTEP darbo sutartis ir šiose išsamiai nustatyti, kokias funkcijas šie darbuotojai atliks. Toks saugiklis leis atskaityti būtent tas sąnaudas, kurios yra susiję su MTEP darbais.
5. LEZ lengvata Lietuvoje yra gana ribota ir taikoma tik tam tikrose zonose, todėl turi būti svarstoma išplėsti šios lengvatos taikymo teritoriją. Taip kiekvienas asmuo galėtų naudotis šios lengvatos teikiama nauda. Kita šios lengvatos, problema yra valstybės paramos limito esamo kontrolės aparato neveiksmingumas. Dėl per daug sudėtingo kontrolės mechanizmo šis yra neveiksmingas, dėl ko nėra surenkamas pelno mokestis ir dalis LEZ įmonių neteisėtai naudojami šia lengvata. Todėl, autoriaus nuomone, siūlytina kontrolės mechanizmą supaprastinti – nustatant vieno lygmens kontrolės mechanizmą, tam kad šis būtų efektyvus ir įgyvendinamas praktikoje.
6. Stambaus investicinio projekto iniciatyva nesidubliuotų su esamomis mokesčių lengvatomis skatinančiomis verslumą ir investicijas, kadangi ši lengvata nukreipta į didelius projektus, kuriems kapitalo investicijų reikalavimas prasideda nuo 30 mln. eurų. Ši lengvata Lietuvos teisinėje sistemoje yra iš tikrųjų reikalinga ir galėtų atnešti papildomą konkurencinį pranašumą tarp kaimyninių valstybių siekiant pritraukti kapitalą į Lietuvą. Specifinis stambaus investicinio projekto bruožas – sutarties su valstybe sudarymas neturėtų būti vertinamas kaip papildomas administracinis reikalavimas. Valstybės mokesčių politika per stambaus investicinio projekto lengvatą parodo, kad valstybė yra suinteresuota bendradarbiauti su stambiais užsienio investuotojais, suteikiant ne tik pelno

mokesčio lengvatą, bet ir mažinant administracinę naštą, padedant užtikrinti atitiktį įvairių sričių reikalavimams. Būtent sutarties sudarymo procese turėtų vykti komunikacija tarp užsienio investuotojų dėl šių įvairių lengvatinių sąlygų. Įgyvendinant šią lengvatą įstatymų leidėjas turėtų aiškiai komunikuoti ir nurodyti, jog šia lengvata nėra siekiama pritraukti tik užsienio investicijas, tačiau ji yra taikytina ir Lietuvoje jau šiuo metu įsisteigusiems verslams.

7. Lietuvos vienetų pelno apmokestinimo sistema yra panaši su daugelio EBPO valstybių pelno apmokestinimo sistemomis – didžioji dalis įgyvendina panašią arba identišką pelno mokesčio sistemą. Tačiau Latvijos ir Estijos pavyzdys parodo, kad jų taikoma pelno apmokestinimo sistema yra efektyvesnė ir patrauklesnė verslui. Nors pagal tai, kaip mokesstinė lengvata yra suprantama teisės aktuose, siūlomi pakeitimai nėra mokesstinė lengvata, tačiau tokia sistema įmonėms praktikoje galėtų reikšti mokesčinę lengvatą. Šiuo atveju mokestinė lengvata pasireikštų tuo, kad pelno apmokestinimo momento pasirinkimas perduodamas įmonių diskrecijai.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.
2. Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 119-2772.
3. Lietuvos Respublikos Akmenės laisvosios ekonominės zonos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) *Valstybės žinios*, 2011, nr. 164-7800.
4. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 59-1916.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
6. Lietuvos Respublikos investicijų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 66-2127.
7. Lietuvos Respublikos Kauno laisvosios ekonominės zonos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 109-2474.
8. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
10. Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas. *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 redakcija iki 2018 m. sausio 1 d. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
14. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 11, 17, 30, 39, 55 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-1 straipsniu įstatymas. *TAR*, 2018, nr. 20938.

15. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38-2, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX-1 skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000.
16. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 5, 12, 22, 30, 33, 46-1 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas. *TAR*, 2017, nr. 20681.
17. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 12, 13, 17, 18, 21, 23, 26, 28, 30, 31, 38-1, 47, 50 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo 17(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 47-1749.
18. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su visais pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.
19. Lietuvos Respublikos statybos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 32-788.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“. *TAR*, 2016, nr. 28737.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 13 d. nutarimas nr. 167 “Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos įgyvendinimo plano patvirtinimo. *TAR*, 2017, nr. 4172.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas nr. 754 “Dėl valstybės Pagalbos laisvosiose ekonominėse zonose zonos įmonėms teikimo ir priežiūros tvarkos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2013, nr. 91-4526.
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. birželio 25 d. nutarimas nr. 571 „Dėl Lietuvos Respublikos 2014-2020 metų regioninės pagalbos žemėlapiu“. *TAR*, 2014, nr. 9257.
24. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl pranešimo apie vykdomą investicinį projektą rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 22-887.
25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų eksperimentinės plėtos darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320.
26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1183 „Dėl sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų eksperimentinės plėtos darbų sąnaudoms tvarkos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 136-5320,
27. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. birželio 6 d. nutarimas “Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtos etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 66-3344.

28. Verslo apskaitos standartai patvirtinti Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu nr. 1. Valstybės žinios, 2004, nr. 20-616.
29. Vidutinio metinio darbuotojų skaičiaus pagal sąrašą apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymu nr. 134. Valstybės žinios, 2002, nr. 51-1955.
30. Ūkio subjektų vykdomų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veiklų vertinimo Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūroje tvarkos aprašas patvirtintas Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktoriaus įsakymu nr. 2V-72. Valstybės žinios, 2012, nr. 85-4480.
31. Rekomendacijos dėl mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros procesų dokumentavimo patvirtintos Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūros direktoriaus įsakymu nr. 2V-72. Valstybės žinios, 2012, nr. 85-4480.
32. Regioninės valstybės pagalbos teikimo laisvosiose ekonominėse zonose schema patvirtinta Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2014 m. liepos 29 d. įsakymu nr. 4-512. TAR, 2014, nr. 10606.

Europos sąjungos teisės aktai

33. 2014 m. birželio 17 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 651/2014, kuriuo tam tikrų kategorijų pagalba skelbiama suderinama su vidaus rinka taikant Sutarties 107 ir 108 straipsnius. *OJ L 2014 m. 187*, p. 1-78.

Tarptautiniai teisės aktai

34. 1999 m. lapkričio 23 d. Tarybos Verslo apmokestinimo elgesio kodekso darbo grupės ataskaita 1999 m. lapkričio 29 d. ECOFIN Tarybos posėdžiui, SN 4901/99.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai

35. 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.

Specialioji literatūra

36. BUDRYTĖ Algė ir MAČIULAITYTĖ Elena. Biudžeto iš pelno mokesčio prognozavimas. Pinigų studijos, 2005, Nr. 3, p. 5-24.
37. BUNN, Daniel ir ASEN, Elke. International Tax Competitiveness Index 2019. Tax Foundation, 2019. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>.
38. BUNN, Daniel. *Better than the rest*. Tax Foundation, 2019. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/estonia-tax-system-latvia-tax-system/>.
39. Company tax in EU – Germany. Oficiali Europos Sąjungos svetainė. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index_en.htm.
40. Company tax in EU – Poland. Oficiali Europos Sąjungos svetainė. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/poland/index_en.htm.
41. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys “2019 m. Biudžetas glaustai” [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Žiniasklaida/2019%20m_%20biudzetas%20glaustai.pdf.
42. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2020-02-19 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>.
43. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2020-01-01 redakcija). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>.
44. LUKAS, Mindaugas. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.
45. MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Teisė, 2004, t. 53, p. 117–139.

46. MEDELIENĖ Aistė ir SUDAVIČIUS Bronius. Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011.
47. PILIPAVIČIŪTĖ, Karolina ir Korsakienė, Renata. *Tiesioginiai mokesčiai Lietuvoje: vertinimas ir tobulinimo perspektyvos*. Acta AVADA, 2016, nr. 3, p. 42-52.
48. Polish Investment & Trade Agency: Polish Investment Zone Act on support for new investments. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.paih.gov.pl/why_poland/Polish_Investment_Zone>.
49. SNITKIENĖ Kamilė, SENKUS Kastytis ir BUDRIONYTĖ Ramunė. *Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, 2018, tomai 17-18.
50. SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė, 2010, t. 76.
51. SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčiai kaip teisės kategorija. Teisė, 2006, t. 58.
52. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „Pelno mokesčio lengvatos“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+Pelno+mokescio+lengvatos.pdf/23a3f4a1-b5b7-44d5-89ae-c8c664f0b556>>.
53. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos leidinys „VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga“. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/NB_apzvalga_2019-02/df276f85-9e85-46b2-993d-f6afc6e7b3af>.

Teismų praktika

54. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1995 m. vasario 14 d. sprendimas *Schumacker* C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.
55. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *Weald Leasing Ltd*. C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804.
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371/2011.
57. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1883-13.
58. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. liepos 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2131 281/2018.

Kiti šaltiniai

59. Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius, 2 redakcija (EVRK 2 red.). [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://osp.stat.gov.lt/static/evrk2.htm>>.
60. Frascati vadovas 2015: *Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros duomenų rinkimo bei teikimo rekomendacijos. Mokslinės, technologinės ir inovacinės veiklos vertinimas (lietuviškas leidimas)*. Vilnius, Lietuvos inovacijų centras, 2017, 377 p. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://lic.lt/wp-content/uploads/2017/09/Frascati-vadovas-2015-1.pdf>>.
61. Lietuvos statistikos departamentas: *Moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra Lietuvoje*. Vilnius, 2016. [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą: <<https://osp.stat.gov.lt/services-portlet/pub-edition-file?id=27980>>.
62. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. rugpjūčio 28 d. sprendimas dėl UAB "VI" 2018-06-26 skundo nr. S-141 (7-111/2018).

Trauvax preparatoires

63. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo 2020 m. sausio 16 d. projektas. TAR, 2020, nr. 20-351.
64. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. TAR, 2020, nr. XIIIIP-4475.
65. Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarijos teisės grupės 2020 m. sausio 23 d. išvada nr, 209 "Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nr. IX-675 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto".

SANTRAUKA

Darbe analizuojamos ir vertinamos Lietuvos teisinėje bazėje esančios pelno mokesčio lengvatos, kurios autoriaus nuomone skatina verslumą ir investicijas Lietuvoje, aptariama problematika kylanti praktikoje įmonėms naudojantis šiomis lengvatomis, vertinama piktnaudžiavimo rizika lengvatomis. Taip pat vertinama ar mokesčių lengvatos pasiekia savo tikslus – t.y. ar Lietuvoje formuojama mokesčių politika atspindi siekį pritraukti investicijas ir verslumą Lietuvoje. Pirmoje dalyje analizuojama mokesčių lengvatos samprata – vertinamas santykis su bendraisiais mokesčių teisės principais. Apibrėžiami mokesčių lengvatų tikslai, pateikiamas teisės mokslo doktrinoje esantis mokesčių lengvatų formų apibūdinimas, jo vertinimas. Antroje dalyje analizuojamos konkrečios pelno mokesčio lengvatos – investicinio projekto lengvata, LEZ lengvata ir MTEP darbų lengvata. Kiekviena iš šių lengvatų analizuojamos išskiriant tris esminių mokestinės lengvatos elementus – mokesčio lengvatos subjektas, taikymo sąlygos ir lengvatos turinys. Todėl išsamiai pateikiamas šių mokesčių lengvatų reguliavimas Lietuvos įstatymuose, analizuojamas mokesčių lengvatų sąlygų pritaikymas praktikoje, aptiriamos kylančios problemos ir neaiškumai mokesčių mokėtojams. Pateikiama siūlytini problemų sprendimo variantai, kaip pelno mokesčių lengvatų reguliavimas galėtų būti tobulinamas, tam kad būtų pasiekiami šių mokestinių lengvatų tikslai. Trečioje dalyje analizuojama potencialiai Lietuvoje taikytinos pelno mokesčio lengvatos, kurios galėtų dar labiau prisidėti prie investicijų pritraukimo ir verslumo skatinimo Lietuvoje. Analizuojama dabar esanti iniciatyva stambaus investicinio projekto ir pateikiamas siūlymas įvertinti apskritai pelno mokesčio pertvarkymo galimybę į tokį mokestį, kuris būtų surenkamas ne kasmet, tačiau tuomet kai įmonės nuspręstų paskirstyti pelną įmonėje.

Darbo rezultatai atskleidžia, kad aptariamų pelno mokesčio lengvatų taikyme praktikoje mokesčių mokėtojai susiduria su neaiškumais, kurių ne visi yra išsamiai paaiškinami Pelno mokesčio įstatymo komentare, ar kituose mokesčių administratoriaus leidiniuose. Taip pat prieinama prie išvadų, kad esanti iniciatyva stambiam investiciniam projektui turėtų būti įgyvendinama Pelno mokesčio įstatyme tam, kad būtų pritraukti stambūs investuotojai. Papildoma iniciatyva keisti įmonių pelno apmokestinimo momentą vertintina kaip taip pat svarstyтина, kadangi iš praktikos pavyzdžių matoma šios teikiama nauda.

SUMMARY

The paper analyzes and evaluates the corporate income tax reliefs in the Lithuanian legal framework, which in the author's opinion promotes entrepreneurship and investment in Lithuania, discusses the problems arising in practice for companies using these reliefs, and assesses the risk of abuse of reliefs. It also assesses whether tax incentives are achieving their objectives – whether the tax policy formed in Lithuania reflects the wish to attract investment and entrepreneurship in Lithuania. The first part analyzes the concept of tax reliefs - assesses the relationship with the general principles of tax law. The objectives of tax reliefs are defined, the description of the forms of tax reliefs in the doctrine of law and its evaluation are presented. The second part analyzes specific corporate income tax reliefs - investment project relief, FEZ relief and R&D relief. Each of these reliefs is analyzed by distinguishing three essential elements of the tax relief - the subject of the tax relief, the conditions of application and the content of the relief. Therefore, the regulation of these tax reliefs in Lithuanian laws is presented in detail, the application of tax benefit conditions in practice is analyzed, emerging problems and uncertainties for taxpayers are discussed. Suggested solutions to how the regulation of corporate tax reliefs could be improved in order to achieve the objectives of these tax reliefs are presented. The third part analyzes the potentially applicable corporate income tax relief in Lithuania, which could further contribute to attracting investment and promoting entrepreneurship in Lithuania. The current initiative for a large investment project is analyzed and a proposal is made to assess the possibility of transforming corporate tax into a tax that would be collected not annually, but when companies decide to distribute profits within the company.

The results of the work reveal that in the application of the income tax reliefs in question, taxpayers face uncertainties, not all of which are explained in detail in the commentary to the Law on Income Tax or in other publications of the tax administrator. It is also concluded that the existing initiative for a large investment project should be implemented in the Corporate Income Tax Act in order to attract large investors. An additional initiative to change the moment of taxation of corporate profits should also be considered, as examples of practice show the benefits.