Pelno mokesčio lengvatos

TURINYS

1. Mokesčio lengvatos samprata 2
2. Lengvatinio tarifo taikymas 4
   2.1. Pelno mokesčio 5 proc. tarifo taikymas pagal PMĮ 5 str. 2 dalį 4
      2.1.1. Reikalavimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 str. 2 dalį 4
      2.1.2. Apribojimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą 6
   2.2. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas pelno nesiekiantiems vienetams 11
   2.3. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas vienetams, turintiems socialinės įmonės statusą 17
   2.4. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas vienetams, vykdantiems žemės ūkio veiklą 23
3. Lengvatos, susijusios su išmokomis, kuriomis leidžiama mažinti apmokestinamąjį pelną 27
   3.1. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos 27
   3.2. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos vienetams, atitinkantiems PMĮ 18 str. 3 dalyje nustatytus kriterijus 36
   3.3. Paramai skirtos išmokos kaip sąnaudos pagal PMĮ 28 str. 39
   3.4. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto 46
   3.5. Mokestinio laikotarpio nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų 63
4. Pelno mokesčiu neapmokestinamos pajamos 72
5. Vienetai, atleisti nuo prievolės mokėti pelno mokestį 92
6. Pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms 94
7. Pelno mokesčio lengvata vienetams, kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys 100

Pelno mokesčio lengvatos

1. Mokesčio lengvatos samprata

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 8 str. įtvirtintas teisingumo ir visuotinio privalomumo principas reiškia, kad mokesčiai yra visuotinai privalomi ir kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Kiekvieną mokestį ir kaip ekonominę, ir kaip teisinę kategoriją apibūdina jo struktūrą sudarantys elementai. Kaip yra išaiškinęs Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas mokesčiai turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas (1998 m. spalio 9 d. nutarimas, Žin., 1998, Nr. 91-2533). Vėlesnėje Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje plėtojama, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu (pavyzdžiui, 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, Žin., 2000, Nr. 23-585). Taigi *mokesčio lengvatos*, kaip įtvirtinta MAĮ 2 str. 9 dalyje, *yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis*. MAĮ įtvirtinta mokesčių lengvatos sąvoka reiškia, kad: 1) mokesčių lengvata yra skirta mokesčių mokėtojui ar jų grupei ir 2) mokesčių lengvata yra mokesčio įstatyme nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, palankesnės palyginti su įprastinėmis. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos reiškia, kad mokesčio lengvatai būdingos tokios formos: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas) arba mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas). Atleidimas nuo mokesčio – tai mokesčio mokėtojo ar apmokestinamojo objekto, kurie atitinka įstatymo nustatytas sąlygas, atleidimas nuo atitinkamo mokesčio. Šiuo atveju pagal atitinkamą mokesčio įstatymą asmuo ar objektas nors ir laikomas mokesčio mokėtoju ar apmokestinamuoju objektu, tačiau jie (asmuo ar objektas) atleidžiami nuo mokėtino mokesčio. Mokesčio nuolaida – tai situacija, kuomet mokesčio mokėtojas ar apmokestinamasis objektas nėra atleidžiamas nuo mokesčio, tačiau jam sumažinama mokėtina mokesčio suma, jeigu tenkinamos mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos. Taigi atleidimo nuo mokesčio (mokesčio išimtys) ir mokesčių nuolaidos bendras bruožas – abi mokesčio lengvatos formos taikomos, esant išskirtinėms sąlygoms, numatytoms atitinkamo mokesčio įstatyme.

Skirtumas – pirmosios formos atveju yra atleidžiama nuo mokesčio, antrosios formos atveju mažinama mokėtina mokesčio suma.

Kaip išaiškino Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A^{556} - 2164/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A^{442}-2316/2011) pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Minėtose nutartyse teismas pažymėjo, kad mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Taigi lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas jos taikymo ribas, nei ją aiškinant sisteminiu, nei kitais teisės aiškinimo ir taikymo metodais, negali būti taikoma teisiniams mokestiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų.

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

Taigi šiame leidinyje, siekiant įgyvendinti vienodą pelno mokesčio lengvatų taikymo praktiką Lietuvos vienetams, apmokestinant pelno mokesčiu, pateiktinos ir nagrinėtinos šiuo metu galiojančias pelno mokesčio lengvatas reglamentuojančios nuostatos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMĮ).

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratorius gali pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jeigu atitinkami veiksmai bus vykdomi tik siekiant pasinaudoti pelno mokesčio lengvata. MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtina, kad *tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.*

2. Lengvatinio tarifo taikymas

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

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

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

Pagal PMĮ 5 str. 2 dalį *(nuostatos taikomos apskaičiuojant 2012 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį) vienetų (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių* ***darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių*** *ir mokestinio laikotarpio pajamos* ***neviršija 1 milijono litų****, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas* ***taikant 5 procentų mokesčio tarifą****, išskyrus atvejus, nustatytus šio straipsnio 3 dalyje.* Apmokestinti 2012 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną 5 proc. mokesčio tarifu vienetai gali tuo atveju, jei tie vienetai atitinka 3 sąlygas:

- vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne didesnis kaip 10 žmonių **ir**
- mokestinio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 1 mln. litų **ir**
- vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas pagal 2002 m. gegužės 15 d. finansų ministro įsakymą Nr. 134 „Dėl vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo, pasirenkant sutrumpintas arba trumpas metinės finansinės atskaitomybės ataskaitas, tvarkos patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr. 51-1955; 2004, Nr. 19-598).

Mokestinio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 1 mln. litų – pajamos turi neviršyti 1 mln. litų per mokestinį laikotarpį. PMĮ 6 straipsnyje įtvirtinta, kad mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai. Jie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita. Pagal PMĮ 6 straipsnio 2 dalį centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali nustatyti

kitokį mokestinį laikotarpį, negu nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, su sąlyga, kad tas mokestinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokestinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių, gavus vietos mokesčio administratoriaus leidimą. Šio mokestinio laikotarpio pajamos turi būti ne didesnės kaip 1 mln. litų. Tais atvejais, kai pirmasis mokestinis laikotarpis trumpesnis negu 12 mėnesių (pvz., vienetas įsiregistravo mokesčio mokėtoju ir pradėjo veiklą nuo kalendorinių metų birželio 1 d.), tai to pirmojo mokestinio laikotarpio pajamos taip pat turi būti ne didesnės negu 1 mln**.** litų. Skaičiuojant, ar pajamos nėra didesnės už šią sumą, atsižvelgiama į visas pajamas, t.y. ir į tas, kurios, vadovaujantis PMĮ 12 straipsniu, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. **Turto pardavimo atveju** pajamoms, nustatant, ar pajamos nėra didesnės už 1 mln**.** litų, priskiriamos turto vertės padidėjimo pajamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka (netaikoma prekių pardavimo atveju). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad į pajamų sumą neįtraukiamas neigiamas rezultatas, gautas pardavus turtą.

Vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų – šias sąlygas reglamentuojančios nuostatos paaiškintos skyrelyje 2.1.2. ,,Apribojimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą".

PMĮ 5 str. 2 dalies nuostatos taikomos ir žemės ūkio veiklą vykdantiems vienetams.

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

Pelno mokesčio 5 proc .tarifo taikymo pavyzdys

2012 metų rugsėjo mėnesį įsteigta mažoji bendrija, kurios 2012 metų rodikliai atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos – 800 tūkst. litų (neviršija 1 mln. litų),
- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius - 9 darbuotojai (neviršija 10 darbuotojų), įmonei taip pat paslaugas teikia pagal civilinę (paslaugų) sutartį mažosios bendrijos vadovas ir dar yra 9 mažosios bendrijos nariai.
- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad mažoji bendrija atitinka visas 5 str. 2 dalyje nustatytas 3 sąlygas todėl ši įmonė gali 2012 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

Pavyzdys, kada pelno mokesčio 5 proc. tarifas netaikomas

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

UAB Y 2012 metų rodikliai atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas:

- įmonės mokestinio laikotarpio pajamos – 1,8 mln litų (viršija 1 mln. litų),
- įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 9 darbuotojai,
- įmonė neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

Atsižvelgiant į tai, kad UAB Y neatitinka visų 5 str. 2 dalyje nustatytų 3 sąlygų (įmonės mokestinio laikotarpio pajamos yra 1,8 mln.t. y. viršija 1 mln. litų), ši įmonė negali 2012 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2.1.2. Apribojimai taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą

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

Pagal PMĮ 5 str. 3 dalies 1 punktą 5 proc. pelno mokesčio tarifas *netaikomas* ***vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai.*** Pagal Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo (Žin., 2003, Nr. 112-4991) 6 str. 3 dalį individualios įmonės savininkas negali būti kitos individualios įmonės savininku. Taigi ši punkto nuostata taikoma tik toms individualioms įmonėms, kurių šeimos nariai yra ir kitų individualių įmonių savininkai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.

Pavyzdys, kada taikomas apribojimas

Individualios įmonės X 2012 mokestinių metų rodikliai atitiko PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, t.y. šios įmonės pajamos per mokestinį laikotarpį sudarė 990 tūkst. litų, įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius buvo 9 darbuotojai. Tačiau įmonės X savininko žmona turi individualią įmonę, ji yra tos įmonės savininkė. Atsižvelgiant į tai, individuali įmonė X ir žmonos individuali įmonė, nors ir atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, apmokestindamos 2012 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, negali taikyti 5 proc. lengvatinio pelno mokesčio tarifo, nes jos atitinka PMĮ 5 str. 3 d. 1 punkto nuostatas.

Pavyzdys, kada apribojimas netaikomas

Individualios įmonės X 2012 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pajamos 800 tūkst. litų, ir įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 8 darbuotojai. Tačiau šios individualios įmonės savininko žmona turi individualią įmonę ir ji yra tos įmonės savininkė. 2012 metais liepos mėn. žmonos individuali įmonė yra likviduota.

Atsižvelgiant į tai, kad 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį žmonos individuali įmonė likviduota – t. y. individualios įmonės X savininko žmona paskutinę mokestinio laikotarpio dieną nėra kitos individualios įmonės savininkė, todėl individuali įmonė X, apmokestindama 2012

mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, gali taikyti PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytą lengvatinį pelno mokesčio tarifą, jeigu neatitinka kitų PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

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

Pavyzdžiai, kada taikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2012 metais UAB X mokestinio laikotarpio pajamos sudarė 700 tūkst. litų (nebuvo didesnės už 1 mln. litų); vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 9 darbuotojai. UAB X akcininkas Y paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo UAB X 70 proc. akcijų, t.y. daugiau kaip 50 proc., o jo žmona turi individualią įmonę ir yra tos įmonės savininkė. Atsižvelgiant į tai, kad UAB X akcininko Y šeimos narys, t.y. jo žmona turi individualią įmonę, UAB X negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti, taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Taip pat kadangi individualios įmonės savininkės (žmonos) šeimos nario turimos akcijos UAB X viršija 50 proc., žmonos individuali įmonė, nors ir atitikdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, taip pat negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti, taikant PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytą lengvatinį 5 proc. pelno mokesčio tarifą.

2 Pavyzdys

Individualios įmonės Y 2012 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pajamos 600 tūkst. litų, ir įmonės vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius yra 8 darbuotojai. Tačiau šios individualios įmonės savininkas yra viešosios įstaigos (pelno nesiekiančios organizacijos) steigėjas ir vienintelis šios įstaigos dalininkas.

Atsižvelgiant į tai, kad 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį individualios įmonės savininkui priklauso 100 proc. viešosios įstaigos dalininko kapitalo, ši individuali įmonė Y, apmokestindama 2012 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną, negali taikyti PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatyto lengvatinio pelno mokesčio tarifo.

Pavyzdys, kada netaikomas apribojimas

LR gyventojas N turi individualią įmonę Y. 2012 m. rudenį įkuriama mažoji bendrija, kurios nariais tampa gyventojai M ir N. Įnašai kiekvieno gyventojo į mažąją bendriją yra to paties dydžio (lygūs – t. y. po 50 procentų dalių). Jei šios įmonės (individuali įmonė Y ir mažoji bendrija) atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas lengvatai taikyti (vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų), tuomet individuali įmonė Y ir mažoji bendrija galės apmokestinamąjį pelną apmokestinti, taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą.

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

Pavyzdys, kada taikomas apribojimas

UAB A yra tikrosios ūkinės bendrijos dalyvis, kurio įnašas į tikrąją ūkinę bendriją yra 60 proc. visų įnašų sumos. UAB A taip pat paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 90 proc. UAB X akcijų. Ir tikrojoje ūkinėje bendrijoje, ir UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų. Kadangi tas pats UAB A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 proc. UAB X akcijų ir tikrosios ūkinės bendrijos įnašų, tikroji ūkinė bendrija ir UAB X negali apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. 2012 metų apmokestinamajam pelnui turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

Pavyzdžiai, kada netaikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2012 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius - 5 žmonės, pajamos – 700 tūkst. litų. Tačiau UAB X akcininkas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 100 proc. UAB X akcijų ir 50 proc. UAB Y akcijų. Akcininkas A ir jo šeimos nariai nėra individualių įmonių savininkai. Kadangi tas pats UAB X ir UAB Y akcininkas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną

valdo ne daugiau kaip 50 proc. akcijų, UAB X ir UAB Y, jei atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, gali 2012 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 Pavyzdys

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

3 Pavyzdys

2012 metais rugsėjo mėnesį įsteigiama mažoji bendrija, kurios nariais yra gyventojai A ir B. Įnašai kiekvieno gyventojo į mažąją bendriją yra to paties dydžio (lygūs) – t. y. po 50 proc. Taip pat gyventojas A paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo 51 proc. UAB X akcijų. Tiek mažojoje bendrijoje, tiek UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų.. Tų metų mažosios bendrijos ir UAB X apmokestinamajam pelnui gali būti taikomas 5 proc. pelno mokesčio tarifas.

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

Pavyzdžiai, kada taikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2012 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius 9, šios UAB X metinės pajamos 800 tūkst. litų, tačiau du UAB X akcininkai A ir B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo po 30 proc. UAB X akcijų ir po 40 proc. UAB Y akcijų. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų, UAB X ir UAB Y, nors ir atitikdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, negali 2012 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tų metų apmokestinamajam pelnui turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

2 Pavyzdys

2012 metais įkuriama mažoji bendrija. Mažoji bendrija turės du narius – gyventoją A ir B (įnašų dalys lygios – t. y. po 50 proc.). Tačiau gyventojas A kartu su gyventoju B paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 70 proc. akcijų UAB X. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų, UAB X ir jiems kartu priklauso 100 proc. įnašų mažosios bendrijos, nors ir atitikdama PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus, mažoji bendrija ir UAB X negali 2012 metų apmokestinamojo pelno apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu. Tų metų apmokestinamajam pelnui turi būti taikomas 15 proc. pelno mokesčio tarifas.

3 pavyzdys

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

Pavyzdžiai, kada netaikomas apribojimas

1 Pavyzdys

2012 metais UAB X vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius 9, šios UAB X metinės pajamos 990 tūkst. litų, tačiau du UAB X dalyviai (akcininkai) paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 50 proc. UAB X akcijų ir 50 proc. akcijų kitoje UAB Y. Atsižvelgiant į tai, kad UAB X du dalyviai kartu valdo ne daugiau kaip 50 proc. akcijų kitame vienete, t.y. neatitinka PMĮ 5 straipsnio 3 d. 4 punkte nustatytų kriterijų, todėl UAB X gali apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

2 Pavyzdys

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

3 Pavyzdys

Tikrosios ūkinės bendrijos dalyviai yra gyventojai A ir B, kurių įnašų dalys lygios – t. y. po 50 proc. Gyventojai A ir B kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną kartu valdo 50 proc. UAB X akcijų. Ir UAB X, ir tikroji ūkinė bendrija atitinka PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytus kriterijus. Atsižvelgiant į tai, kad paskutinę mokestinio laikotarpio dieną abu akcininkai kartu valdo ne daugiau kaip 50 proc. akcijų UAB X, nors jiems kartu priklauso 100 proc. įnašų tikrosios ūkinės bendrijos, tikroji ūkinė bendrija ir UAB X gali 2012 metų apmokestinamąjį pelną apmokestinti 5 proc. pelno mokesčio tarifu.

PMĮ 5 str. 3 dalies punktuose minimos sąvokos ,,šeimos nariai“ ir ,,vieneto dalyviai“.

PMĮ nenustatyta šeimos narių sąvoka. Pagal PMĮ 2 str. 41 dalį *kitos šiame įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme ir Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse, kiek tai neprieštarauja šiam*

Įstatymui (išskyrus Civilinio kodekso įsakmiai nurodytus atvejus). Taigi šiuo atveju pagal PMĮ 2 str. 41 dalį reikia vadovautis Civiliniu kodeksu (Žin., 2000, Nr. 74-2262).

Civilinio kodekso trečiojoje knygoje ,,Šeimos teisė“ nėra bendro šeimos narių sąvokos apibrėžimo, todėl šiuo atveju būtina atsižvelgti į teisinio reguliavimo tikslą ir reguliuojamų santykių ypatumus, nustatančius nario ryšį su šeima. Apibrėžiant dalyvio šeimos narius yra privalomos tokios sąlygos: giminystės ryšys, gyvenimas kartu su dalyviu ir bendro ūkio tvarkymas. Atsižvelgiant į tai, dalyvio šeimos narys yra kartu gyvenantis sutuoktinis (sugyventinis), jų vaikai, pilnamečių vaikų sutuoktiniai (sugyventiniai), tėvai, vaikaičiai, jei jie kartu gyvena ir turi bendrą ūkį.

PMĮ 2 str. 6 dalyje nustatyta vieneto dalyvio sąvoka. *Vieneto dalyvis – asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į vieneto turtą, arba asmuo, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į vieneto turtą, bet įgyja prievolinių teisių ir (arba) pareigų, susijusių su vienetu.* Vieneto dalyviai yra akcinių bendrovių akcininkai, ūkinių bendrijų tikrieji nariai ir nariai komanditoriai, žemės ūkio bendrovių ar kooperatinių bendrovių pajininkai, individualių (personalinių) įmonių savininkai ir pan. Vieneto dalyviais gali būti bet kurie juridiniai ar fiziniai asmenys, įskaitant užsienio vienetus ir užsienio valstybių gyventojus. Pagal Civilinio kodekso 2.48 nuostatas juridinio asmens turtas yra atskirtas - juridiniai asmenys turtą valdo, naudoja ir disponuoja nuosavybės ar patikėjimo teise. Juridinio asmens dalyviai neišsaugo nuosavybės teisių į juridiniam asmeniui perduodamą turtą (išskyrus patikėjimo teise perduotą turtą), tačiau įgyja tam tikrų prievolinių teisių ir (ar) prisiima su juridiniu asmeniu susijusių pareigų, kurių pobūdis priklauso nuo juridinio asmens teisinės formos. Pavyzdžiui, akcinės bendrovės akcijų įsigiję asmenys (akcininkai) įgyja tam tikrų turtinių ir neturtinių teisių bei pareigų, nustatytų Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme (Žin., 1994, Nr. 55-1046). Juridinio asmens steigėjui ar dalyviui nuosavybės teise priklauso tik toks turtas, kurį juridinis asmuo valdo, naudoja ir disponuoja patikėjimo teise (Civilinio kodekso 2.48 str.). Patikėjimo teise turtą valdo, naudoja ir disponuoja valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat gali valdyti ir kiti asmenys (Civilinio kodekso 4.107 str.).

2.2. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas pelno nesiekiantiems vienetams

Atkreiptinas dėmesys, kad dėl pelno nesiekiančių vienetų apmokestinimo yra išleistas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“, patalpintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje adresu http://www.vmi.lt/lt/. Šiame leidinyje „Pelno mokesčio lengvatos“ nagrinėjami tik

atitinkami aspektai: 1) pelno nesiekiančių vienetų samprata; 2) pelno nesiekiančių vienetų pajamų apmokestinimas; 3) pelno nesiekiančių vienetų apmokestinamojo pelno apskaičiavimas; 4) pelno nesiekiančių vienetų finansinės atasakaitos.

Pagal PMĮ 5 str. 4 dalį *pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos* ***neviršija 1 milijono litų****,* ***apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą****, apmokestinama taikant* ***0 procentų mokesčio tarifą****, o* ***likusi apmokestinamojo pelno dalis*** *– taikant* ***15 procentų mokesčio tarifą****. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.* Lengvata taikoma pelno nesiekiantiems vienetams, kurie atitinka nustatytas PMĮ 5 str. 4 dalies sąlygas.

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

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

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

Pelno nesiekiančių organizacijų steigimą, veiklą ir likvidavimą reguliuojančiuose įstatymuose numatyta, kad pelno nesiekiantys vienetai be viešąjį interesą tenkinančios veiklos turi teisę vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamas. Jeigu vienetas nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią veiklą, pvz., teikia tarpininkavimo arba kitas su viešojo intereso teikimu nesusijusias paslaugas, vykdo prekybą) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, laikoma, kad vienetas neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijams.

Pavyzdys, kada subjektas laikomas pelno nesiekiančiu vienetu

Viešosios įstaigos Tarptautinė mokykla Lietuvoje (toliau – Mokykla) pagrindiniai veiklos tikslai yra organizuoti ikimokyklinį ugdymą, teikti pradinį, pagrindinį ir vidurinį išsilavinimą.

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

Pavyzdys, kada subjektas nelaikomas pelno nesiekiančiu vienetu

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

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

Pelno nesiekiančių vienetų pajamų apmokestinimas. Pelno nesiekiantys vienetai pelno mokestį moka tik nuo ūkinės komercinės veiklos pajamų. Jeigu pelno nesiekiančio vieneto ūkinės komercinės veiklos pajamos per mokestinį laikotarpį neviršija 1 mln. litų, tai toks vienetas apmokestinamąjį pelną apmokestina taip:

- 25 tūkstančius litų per mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno dalį - taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o

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

Jeigu ūkinės komercinės veiklos pajamos didesnės kaip 1 mln. litų, visas apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą.

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

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

- pajamos už parduotas prekes, atsargas ir ilgalaikį turtą;

- kaip parama gautų materialinių vertybių pardavimo pajamos, išskyrus atvejus, kai jos parduodamos paramos ar labdaros renginiuose;

- pajamos už suteiktas mokamas paslaugas (už paskaitas, išleistus leidinius, pravestus mokamus renginius, mokamas sveikatos priežiūros bei švietimo paslaugas ir pan.);

- turto nuomos pajamos;

- pajamos už suteiktas reklamos paslaugas (ūkinės veiklos pajamomis nelaikomos reklamos paslaugos, teikiamos pagal įsipareigojimą paramos teikėjui Labdaros ir paramos įstatymo (Žin., 1993, Nr. 21-506; 2000, Nr. 61–1818; toliau – LPĮ) nustatyta tvarka, jeigu reklamos paslaugų sąnaudos neviršija 10 proc. suteiktos paramos vertės);

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

- pajamos už parduotus vertybinius popierius;

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

- mokslinių tiriamųjų darbų pajamos;

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

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

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

Pelno nesiekiančio vieneto finansavimą sudaro:

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

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

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

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

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

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

Pelno nesiekiančių vienetų apmokestinamojo pelno apskaičiavimas. Apskaičiuojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną, pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, apmokestinamasis pelnas, kurį privalo deklaruoti ir apmokestinti pelno nesiekiantys vienetai, apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

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

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

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

Per mokestinį laikotarpį viešuosius interesus tenkinančiai veiklai nepanaudotas apmokestinamasis pelnas (jo dalis) gali būti panaudotas, atsižvelgiant į mokesčio apskaičiavimo ir

perskaičiavimo senaties terminus, nustatytus Mokesčių administravimo įstatyme, kitais 5 vėlesniais vienas po kito einančius mokestiniais laikotarpiais viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti. Jeigu likučio suma kitais mokestiniais laikotarpiais panaudojama ne tokiai veiklai finansuoti arba nepanaudojama per aukščiau minėtą terminą, pelno nesiekiantis vienetas privalo ją apmokestinti pateikdamas to mokestinio laikotarpio, kurį toks pelnas buvo apskaičiuotas, deklaraciją.

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

Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinė apskaita vedama ir finansinės ataskaitos sudaromos pagal Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo ir politinės kampanijos dalyvių neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisykles **(su pakeitimais)**, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. lapkričio 22 d. įsakymu Nr. 1K-372 (Žin, 2004, Nr. 171-6342; **2012, Nr. 129-6505,** toliau – Taisyklės). Taisyklių 2 punkte numtatyta, kad šias Taisykles taiko **viešosios įstaigos**, **asociacijos, rūmai, labdaros ir paramos fondai**, **daugiabučių namų savininkų bendrijos**, **sodininkų bendrijos, garažų statybos ir eksploatavimo bendrijos, politinės partijos ir kiti pelno nesiekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys**, išskyrus biudžetines įstaigas ir viešąsias įstaigas, kurios pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymą priskiriamos prie viešojo sektoriaus subjektų ir kurios taiko viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus. Šias Taisykles taiko turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, susijusių su ūkine komercine veikla, buhalterinei apskaitai ir finansinių ataskaitų sudarymui **tradicinės religinės bendruomenės**, **bendrijos ir centrai** tuo atveju, kai jie vykdo ūkinę komercinę veiklą ir pajamos iš tokios veiklos per ataskaitinius finansinius metus viršija 25 tūkstančius litų. Šias Taisykles rekomenduojama taikyti **profesinėms sąjungoms.**

Pagal Taisyklių 151 punktą *finansinių ataskaitų rinkinį sudaro šios finansinės ataskaitos: 1. balansas; 2. veiklos rezultatų ataskaita; 3. aiškinamasis raštas.* Taisyklių 157 punkte numatyta, kad *finansinės ataskaitos skelbiamos viešai įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka.*

2.3. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas vienetams, turintiems socialinės įmonės statusą

Kaip įtvirtinta PMĮ 5 str. 5 dalyje ***vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 procentų mokesčio tarifą****, jeigu:*

1) per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ***ir***

2) per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, ***ir***

3) mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą.

Minėta norma reiškia, kad apmokestinti apmokestinamąjį pelną 0 proc. pelno mokesčio tarifu vienetai gali tuo atveju, jei tie vienetai atitinka visas 3 sąlygas:

1) per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, **ir**

2) per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, **ir**

3) mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą.

Socialinių įmonių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymas (Žin., 2004, Nr. 96-3519, toliau - SĮĮ).

Pirmoji sąlyga PMĮ 5 str. 5 dalyje lengvatiniam 0 proc. pelno mokesčio tarifui taikyti yra, kad, *per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus.* Pažymėtina, kad SĮĮ 4 str. 1 dalyje yra nustatytos šios 6 tikslinės asmenų grupės:

1) neįgalieji, turintys sunkų, vidutinį ar lengvą neįgalumo lygį, ar neįgalieji, kuriems nustatytas neviršijantis 55 procentų darbingumo lygis arba didelių, vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis;

2) ilgalaikiai bedarbiai, kurių nedarbo trukmė nuo įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje dienos yra ilgesnė kaip dveji metai;

3) asmenys, kuriems iki senatvės pensijos amžiaus likę ne daugiau kaip penkeri metai, jeigu nedarbo trukmė nuo įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje dienos yra ilgesnė kaip vieni metai;

4) vaiko motina (įmotė) arba tėvas (įtėvis), vaiko globėjas arba rūpintojas, vieni auginantys vaiką (įvaikį) iki aštuonerių metų arba neįgalų vaiką (įvaikį) iki 18 metų (iki 2005 m. liepos 1 d. pripažintą vaiku invalidu), ar kitas asmuo, prižiūrintis sergantį ar neįgalųjį šeimos narį, kuriam Neįgalumo ir darbingumo nustatymo tarnybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos sprendimu nustatytas specialusis nuolatinės slaugos ar nuolatinės priežiūros (pagalbos) poreikis, jeigu nedarbo trukmė nuo įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje dienos yra ilgesnė kaip šeši mėnesiai;

5) asmenys, grįžę iš laisvės atėmimo vietų, kai laisvės atėmimo laikotarpis buvo ilgesnis kaip šeši mėnesiai, ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo jų paleidimo iš pataisos įstaigų dienos yra įsiregistravę teritorinėje darbo biržoje, ir jeigu šios registracijos trukmė yra ne trumpesnė kaip šeši mėnesiai;

6) asmenys, priklausomi nuo narkotinių, psichotropinių ir kitų psichiką veikiančių medžiagų, baigę psichologinės socialinės ir (ar) profesinės reabilitacijos programas, jeigu nedarbo trukmė nuo įsiregistravimo teritorinėje darbo biržoje dienos yra ilgesnė kaip šeši mėnesiai.

Pagal SĮĮ 4 str. 2 dalį *neįgalieji, turintys sunkų, vidutinį ar lengvą neįgalumo lygį, ar neįgalieji, kuriems nustatytas neviršijantis 55 procentų darbingumo lygis arba didelių, vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis, siekiantys įsidarbinti socialinėje įmonėje, darbo biržoje įsiregistruoti neprivalo. Jie turi pateikti darbdaviui neįgaliojo pažymėjimą*. SĮĮ 4 str. 3 dalyje reglamentuojama, kad *teritorinė darbo birža privalo parengti turimą informaciją apie šioje darbo biržoje įregistruotus, šio straipsnio 1 dalies 2–6 punktuose nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms priklausančius asmenis, jeigu tokios informacijos pageidauja socialinės įmonės statuso siekiantis ar jį turintis juridinis asmuo.* Be to, pagal SĮĮ 4 str. 4 dalį *šio straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktuose nurodyti asmenys priskiriami nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms dar vienus metus po to, kai pirmą kartą įsidarbino socialinėje įmonėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie buvo bent vieną kartą atleisti iš darbo socialinėje įmonėje, ar ne.* Kaip numatyta SĮĮ 4 str. 5 dalyje *teritorinė darbo birža teikia rekomendacijas socialinei įmonei dėl konkrečių asmenų, priklausančių tikslinėms asmenų grupėms, įdarbinimo.* Vieneto darbuotojų pagal SĮĮ 4 straipsnį priklausančių tikslinės asmenų grupėms dalis nuo vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus apskaičiuojama vadovaujantis Tikslinėms grupėms priklausančių darbuotojų dalies nuo vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo tvarkos aprašu, patvirtintu Socialinės apsaugos ir darbo ministro 2004 m. rugsėjo 29

d. įsakymu Nr. A1-225 (Žin., 2004 Nr. 149 – 5434, toliau – Taisyklės). Pagal Taisyklių 12 punktą *socialinės įmonės kalendorinis metinis vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas sudedant visų metų mėnesių vidutinius sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ir gautą sumą dalijant iš 12. Jei teisės aktuose reikalaujama apskaičiuoti vidutinį sąrašuose esančių darbuotojų skaičių už trumpesnį nei kalendoriniai metai laikotarpį (nuo socialinės įmonės statuso įgijimo dienos), tai vidutinis to laikotarpio sąrašuose esančių darbuotojų skaičius apskaičiuojamas sudedant to laikotarpio kiekvieno mėnesio vidutinius sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ir gautą sumą dalijant iš tų mėnesių skaičiaus.* Nuoseklią tvarką, kaip turi būti nustatoma vieneto darbuotojų pagal SĮĮ 4 straipsnį priklausančių tikslinės asmenų grupėms dalis nuo vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, reglamentuojama Taisyklių nuostatose.

Socialinės įmonės statuso įgijimas reglamentuojamas SĮĮ 8 str. Jame nustatyta, *kad socialinės įmonės statusą juridiniam asmeniui jo prašymu Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka suteikia Vyriausybės įgaliota institucija. Prašymai suteikti socialinės įmonės statusą priimami nuo einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dienos iki rugsėjo 30 dienos. Prie prašymo suteikti socialinės įmonės statusą pridedami šie dokumentai:*

1) dokumentai, patvirtinantys šio įstatymo 3 straipsnyje nustatytų reikalavimų atitikimą;

2) veiklos (verslo) planas;

3) tikslinėms asmenų grupėms priklausančių asmenų socialinių įgūdžių lavinimo ir socialinės integracijos priemonių planas;

4) praėjusių finansinių metų įmonės finansinių ataskaitų rinkinys;

5) jeigu buvo atliktas paskutinių finansinių metų auditas, jo ataskaitų ir išvadų dėl įmonės veiklos tęstinumo kopijos;

6) turto nuosavybės ar valdymo teisę ne mažiau kaip trejus metus nuo numatomos darbo vietos įsteigimo (pritaikymo) patvirtinančių dokumentų kopijos. Šių dokumentų kopijos pateikiamos tuo atveju, jeigu įmonė, naudodamasi valstybės pagalba, numato įsteigti (pritaikyti) darbo vietas ir šis turtas užtikrina tokios darbo vietos įsteigimą (pritaikymą). Veiklos (verslo) plano ir tikslinėms asmenų grupėms priklausančių asmenų socialinių įgūdžių lavinimo ir socialinės integracijos priemonių plano struktūrą ir vertinimo kriterijus nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Socialinės įmonės statusas nesuteikiamas, jeigu:

1) pateikti ne visi reikalingi dokumentai;

2) juridinis asmuo neatitinka šio įstatymo 3 straipsnyje nustatytų sąlygų;

3) nustatoma, kad juridinis asmuo pateikė apie save neišsamią arba klaidingą informaciją;

4) pateiktas veiklos (verslo) planas neatitinka Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų kriterijų;

5) tikslinėms asmenų grupėms priklausančių darbuotojų socialinių įgūdžių lavinimo ir socialinės integracijos priemonių planas neatitinka Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų kriterijų;

6) juridinis asmuo yra įsiskolinęs savo darbuotojams, turi neatidėtų įsiskolinimų Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui ar Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui;

7) su prašymu suteikti socialinės įmonės statusą kreipiasi juridinis asmuo, kuriam anksčiau šio įstatymo 11 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktuose nurodytais pagrindais panaikintas socialinės įmonės statusas, jeigu nuo sprendimo panaikinti socialinės įmonės statusą priėmimo dienos praėjo mažiau kaip vieni metai. Atsisakius suteikti socialinės įmonės statusą, tas pats juridinis asmuo gali iš naujo kreiptis dėl jo suteikimo ne anksčiau kaip po trijų mėnesių nuo dienos, kurią buvo priimtas sprendimas nesuteikti socialinės įmonės statuso, išskyrus šio straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytą atvejį, atsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalyje nurodytus prašymų suteikti socialinės įmonės statusą priėmimo terminus.

SĮĮ 9 str. reglamentuoja prašymo suteikti socialinės įmonės statusą nagrinėjimą, 10 str. socialinės įmonės pažymėjimą, 11 str. socialinės įmonės statuso netekimą**,** o 12 str. Juridinių asmenų registro duomenis apie socialinę įmonę.

Taigi pirmoji sąlyga yra PMĮ 5 str. 5 dalyje nustatytai pelno mokesčio lengvatai taikyti vienetui per mokestinį laikotarpį, jeigu vidutinis sąrašuose esančių, SĮĮ 4 str. 1 dalyje nurodytų tikslinėms grupėms priklausančių darbuotojų skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus.

Antroji sąlyga PMĮ 5 str. 5 dalyje lengvatiniam 0 proc. pelno mokesčio tarifui taikyti yra, kad *per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų*. Nustatant, kokios veiklos yra priskirtinos socialinių įmonių neremtinoms veikloms, vadovaujamasi Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 29 d. nutarimu Nr. 1501 patvirtintu Socialinių įmonių neremtinos veiklos rūšių sąrašu (Žin., 2004, Nr. 173 - 6399, toliau -nutarimas).

Pagal nutarimo nuostatas socialinių įmonių neremtinos veiklos (nurodytos pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus klases) yra šios:

1. Medžioklės, gaudymo spąstais ir medžioklės patirties skleidimo ir susijusių paslaugų veikla (01.50*).
2. Kasyba ir karjerų eksploatavimas (C sekcija).
3. Gėrimų gamyba (15.91–15.95).
4. Tabako gaminių gamyba (16).

5. Kokso, rafinuotų naftos produktų ir branduolinio kuro gamyba (DF sekcija).

6. Laivų statyba ir remontas (35.11).

7. Statybos ar griovimo įrenginių nuoma (su operatorių samdymu) (45.5).

8. Variklinių transporto priemonių ir motociklų pardavimas; automobilių degalų mažmeninė prekyba (50.1, 50.3–50.5).

9. Didmeninė ir komisinė prekyba, išskyrus prekybą variklinėmis transporto priemonėmis ir motociklais (51).

10. Mažmeninė prekyba, išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą; asmeninių ir namų ūkio reikmenų taisymas (52.1–52.4, 52.6).

11. Transportas, sandėliavimas ir ryšiai (60.1–63.2, 63.4, 64.2).

12. Finansinis tarpininkavimas (J sekcija).

13. Nekilnojamasis turtas, nuoma ir kita verslo veikla (70–71).

14. Teisinė veikla (74.11).

15. Tyrimo ir apsaugos veikla (74.6).

16. Azartinių lošimų ir lažybų organizavimo veikla (92.71).

(* Čia ir toliau – Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus klasė).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad PMĮ 5 str. 5 dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata gali būti taikoma vienetui, jeigu mokestiniu laikotarpiu jis nevykdo veiklos, nustatytos minėtame nutarime, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų. Pajamų iš neremtinos veiklos dalis yra nustatoma visose vieneto uždirbtose pajamose, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse.

Trečioji sąlyga PMĮ 5 str. 5 dalyje lengvatiniam 0 proc. pelno mokesčio tarifui taikyti yra, kad *mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą*. Socialinės įmonės statusui įgyti vienetas turi tenkinti visas šias SĮĮ nustatytas sąlygas – t. y. pagal SĮĮ 3 str. 1 dalį *socialinė įmonė – šio įstatymo nustatyta tvarka šį statusą įgijusi Lietuvos Respublikoje įsteigta įmonė ar kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje įsteigta įmonė ar jos filialas (toliau – juridinis asmuo), kai tenkinamos visos šios sąlygos:*

1) darbuotojai, priklausantys šio įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms socialinėse įmonėse įdarbinamų asmenų tikslinėms grupėms, sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus ir tikslinėms asmenų grupėms priklausančių darbuotojų skaičius yra ne mažesnis kaip keturi. Socialinėse įmonėse įdarbinamų asmenų tikslinėms grupėms priklausančių darbuotojų dalis nuo vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus apskaičiuojama Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Vyriausybė) ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka (pagal minėtą Tikslinėms grupėms priklausančių darbuotojų dalies nuo vidutinio

sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo tvarkos aprašą, patvirtintą Socialinės apsaugos ir darbo ministro 2004 m. rugsėjo 29 d. įsakymu Nr. A1-225 (Žin., 2004 Nr. 149 – 5434)*;*

2) Lietuvos Respublikoje įsteigto juridinio asmens steigimo dokumentuose yra nurodyta šio juridinio asmens veikla, susijusi su tikslinėms asmenų grupėms priklausančių asmenų įdarbinimu, jų darbinių ir socialinių įgūdžių lavinimu ir socialine integracija, o kitoje Europos ekonominės erdvės valstybėje įsteigta įmonė ar jos filialas yra pateikę atitinkamus dokumentus, įrodančius, kad Europos ekonominės erdvės valstybėje, kurioje jie yra įsteigti, teisės aktais jiems suteikta tokia teisė;

3) nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, kurį tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliota institucija, arba iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų šio juridinio asmens pajamų, taip pat nevykdo laikinojo įdarbinimo veiklos.

Socialinės įmonės statuso suteikimo tvarka nustatyta Socialinės apsaugos ir darbo ministro 2004 m. rugsėjo 29 d. įsakymu Nr. A1-225 patvirtintame Socialinės įmonės statuso suteikimo juridiniams asmenims tvarkos apraše (Žin., 2004 Nr. 149 – 5434). Šiame apraše taip pat yra nustatyta neįgaliųjų socialinės įmonės statuso suteikimo tvarka.

PMĮ 5 str. 5 dalyje nustatyta pelno mokesčio lengvata taip pat taikoma neįgaliųjų socialinėms įmonėms, jeigu atitinka visas PMĮ 5 str. 5 dalyje nustatytas sąlygas.

Pagal minėto Socialinės apsaugos ir darbo ministro 2004 m. rugsėjo 29 d. įsakymu Nr. A1-225 patvirtintą Socialinės įmonės statuso suteikimo juridiniams asmenims tvarkos aprašo 41 punktą *panaikinus neįgaliųjų socialinės įmonės statusą, socialinės įmonės statusas gali išlikti, jei juridinis asmuo atitinka šio tvarkos aprašo 3 punkte nustatytas sąlygas. Šiuo atveju juridiniam asmeniui gali būti išduodamas socialinės įmonės pažymėjimas. Panaikinus neįgaliųjų socialinės įmonės statusą, neįgaliųjų socialinės įmonės pažymėjimas turi būti grąžintas Lietuvos darbo biržai.*

Pagal SĮĮ 11 str. 1 dalį *socialinės įmonės statuso netenkama, jeigu:*

1) juridinis asmuo pateikia prašymą panaikinti socialinės įmonės statusą;

2) juridiniam asmeniui iškeliama bankroto byla, priimamas sprendimas likviduoti ar reorganizuoti juridinį asmenį;

3) socialinė įmonė daugiau kaip šešis mėnesius iš eilės per einamųjų metų laikotarpį neatitiko bent vienos šio įstatymo 3 straipsnyje nustatytos sąlygos;

4) socialinė įmonė nesilaiko įsipareigojimų pagal sutartį dėl subsidijų išmokėjimo ir panaudojimo tvarkos;

5) paaiškėja, kad socialinė įmonė piktnaudžiavo savo socialinės įmonės statusu ar vykdė nesąžiningą konkurenciją, ar netinkamai naudojo pagalbai skirtas lėšas, ar nepateikė jų panaudojimo ataskaitos arba kitaip pažeidė jos veiklą reglamentuojančius teisės aktus.

Jeigu vienetas mokestinio laikotarpio viduryje praranda socialinės įmonės statusą, jam už visą mokestinį laikotarpį netaikoma pelno mokesčio lengvata.

2.4. Lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymas vienetams, vykdantiems žemės ūkio veiklą

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

Lengvata yra skirta žemės ūkio veiklą vykdantiems vienetams. Šiuo atveju paminėtina Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-172/2012, kuroje buvo kilęs ginčas dėl to, ar vienetas galėjo taikyti pelno mokesčio lengvatą dėl vykdomos žemės ūkio veiklos. Šioje byloje išaiškinta, kad vienetas neturėjo teisės pasinaudoti mokestine lengvata, nes jo faktiškai vykdyta veikla neatitiko žemės ūkio veiklai taikytinų kriterijų. Todėl akcentuotina, kad norint taikyti lengvatą, svarbu nustatyti, kas laikytina pajamomis iš žemės ūkio veikos.

PMĮ 2 str. 28 dalyje reglamentuojama, kad pajamos iš žemės ūkio veiklos – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 str. 33 dalyje (Žin., 2002, Nr. 73-3085) ***pajamos iš žemės ūkio veiklos*** *– pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamos iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus.* Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme (nauja įstatymo redakcija nuo 2008 m. gruodžio 31 d., Žin., 2008, Nr. 81-3174, toliau – ŽMKPĮ) 2 str. 19 dalį žemės ūkio produktų gamyba – veikla, apimanti pirminę gamybą ir (ar) jos metu gautų savo žemės ūkio produktų pirminį perdirbimą. Žemės ūkio produktų gamybą apibrėžiančios sąvokos suprantamos taip, kaip nustatyta ŽMKPĮ:

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

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

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

Paslaugų žemės ūkiui sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. sausio 25 d. nutarimu Nr. 76. (toliau – nutarimas). Šio nutarimo 2. 1 punkte įtvirtinta, kad *šiuo nutarimu patvirtintas Paslaugų žemės ūkiui sąrašas taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2012-ųjų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas iš žemės ūkio veiklos, taip pat apskaičiuojant 2012-ųjų ir vėlesnių metų pajamas iš žemės ūkio veiklos, žemės ūkio veiklos subjektams siekiant gauti ir (ar) gavus Europos Sąjungos ir (ar) nacionalinę paramą, valstybės pagalbą, ar kitiems tikslams, kai toks apskaičiavimas būtinas* Jame įtvirtintas paslaugų žemės ūkiui sąrašas:

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

2. Žemės ūkio augalų sėjos ir sodinimo darbai.

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

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

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

6. Ūkinių gyvūnų produktyvumo kontrolė.

7. Veislinių ūkinių gyvūnų sėklinimo ir kergimo paslaugos.

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

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

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

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

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

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

Kooperatinių bendrovių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas (Žin., 1995, Nr. 27-60; 2002, Nr. 57-2296). Pagal šio įstatymo 2 str. 1 dalį ***kooperacija*** *– įstatymu pagrįstas veiklos ir išteklių sutelkimas dalyvių bendriems tikslams įgyvendinti. Tuo tikslu gali būti steigiamos kooperatinės bendrovės*. Pagal minėto įstatymo 2 str. 2 dalį ***kooperatinė bendrovė*** *– įstatymų nustatyta tvarka fizinių ir (arba) Lietuvos Respublikoje įsteigtų juridinių asmenų, kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje ar Europos ekonominės erdvės valstybėje įsteigtų juridinių asmenų ar kitų organizacijų ir jų filialų įsteigta įmonė, skirta narių ekonominiams, socialiniams ir kultūriniams poreikiams tenkinti. Jos nariai įneša lėšas kapitalui sudaryti, tarpusavyje pasiskirsto riziką ir naudą pagal narių prekių ir paslaugų apyvartą su šia bendrove ir aktyviai dalyvauja kooperatinės bendrovės valdyme*.

Taigi žemės ūkio veiklą vykdančių Lietuvos vienetų pajamoms iš žemės ūkio veiklos priskirtinos pajamos, gautos iš vykdomos žemės ūkio veiklos.

Taip pat žemės ūkio veikla užsiimančių vienetų, gautos tiesioginės ar kompensacinės išmokos, pajamų lygiui palaikyti ar kompensuoti pajamų netekimą, priskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

Žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų, kurių pajamos iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, per mokestinį laikotarpį sudaro daugiau kaip 50 proc., t.y. 50,01 proc. ir daugiau, visų jų pajamų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. pelno mokesčio tarifą. Jeigu žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų mokestinio laikotarpio pajamos iš žemės ūkio veiklos sudaro 50 proc. ir mažiau visų jo pajamų, tai tokiam vienetui taikoma bendra

apmokestinamojo pelno apmokestinimo taisyklė, t. y. 2010 metų ir vėlesnių mokestinių metų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant vieną iš PMĮ 5 straipsnyje nurodytų pelno mokesčių tarifų (15 proc. arba 5 proc.). Pavyzdžiui, jei žemės ūkio veiklą vykdančio vieneto darbuotojų vidutinis sąrašinis skaičius neviršija 10 žmonių ir vieneto mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. litų, ir vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų, tai apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. mokesčio tarifą.

Pavyzdys, kada taikoma lengvata žemės ūkio veiklą vykdantiems vienetams pagal PMĮ 5 str. 6 dalį

Žemės ūkio kooperatyvas Y (toliau – kooperatyvas) 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį apskaičiavo 150 000 Lt apmokestinamojo pelno. Kooperatyvas 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį uždirbo 300 000 Lt pajamų, iš jų:

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

15 000 Lt kitų pajamų (5 proc. visų pajamų);
15 000 Lt neapmokestinamųjų pajamų pagal PMĮ 12 str. 2 punktą (5 proc. visų pajamų);
Kadangi kooperatyvas gavęs 270 000 Lt pajamų už realizuotą pieną, įsigytą iš savo narių, kurie verčiasi žemės ūkio veikla, tenkina PMĮ 5 str. 6 dalyje nustatytus reikalavimus t.y. pajamų dalis iš žemės ūkio veiklos sudaro 90 proc. visų pajamų, todėl 2012 metais apmokestinamasis pelnas gali būti apmokestinamas 5 proc. tarifu.

Pavyzdys, kada netaikoma lengvata žemės ūkio veiklą vykdantiems vienetams pagal PMĮ 5 str. 6 dalį

Žemės ūkio kooperatyvas X (toliau – kooperatyvas) 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį apskaičiavo 700 000 Lt apmokestinamojo pelno. Kooperatyvas 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį uždirbo 7 500 000 Lt pajamų, iš jų:

- 1 500 000 Lt pajamų už derliaus nuėmimo darbus (sudaro 20 proc. visų pajamų);
- 1 000 000 Lt pajamų už parduotus įsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus (sudaro 13,33 proc. visų pajamų);
- 5 000 000 Lt kitų pajamų (sudaro 66,67 proc. visų pajamų).

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

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

3.1. Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudos

PMĮ 17^1 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta lengvata, skatinanti vienetus vykdyti eksperimentinę plėtrą ir mokslinius tyrimus. Jeigu yra tenkinamos visos PMĮ 17^1 straipsnyje **numatytos sąlygos, tuomet atitinkamos sąnaudos, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, gali būti tris kartus atskaitomos iš vieneto pajamų.** Tai šiuo atveju PMĮ yra numatytos mokesčių mokėtojui ar jų grupei išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, kadangi leidžiama tokias sąnaudas atskaityti ne vieną, o tris kartus.

Pagal PMĮ 17^1 straipsnio 1 dalį *apskaičiuojant pelno mokestį, sąnaudos, išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas, patirtos moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos, jeigu atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vieneto vykdoma įprastine ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.*

Visų pirma detalizuotina **mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros samprata.**

Mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau – MTEP) sąvokos apibrėžtos PMĮ 2 str. 18 dalyje – t. y. ***moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra*** *– kaip šios sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme.* Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme (Žin., 2009, Nr. 54-2140, toliau – MSĮ) 4 straipsnyje įtvirtinami tokie mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros apibrėžimai:

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

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

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

Nuo 2012 m. birželio 14 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 650 Dėl rekomenduojamos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikacijos aprašo patvirtinimo (toliau – Nutarimas; Žin., 2012, Nr. 66-334). Šio nutarimo tikslas – palengvinti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros išlaidų apskaitą ir įdiegti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros etapų klasifikaciją, kurioje būtų detalizuotas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros skirstymas į etapus pagal veiklos pobūdį ir siekiamus rezultatus ir kuri galėtų būti taikoma planuojant, finansuojant, skatinant bei vertinant mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veiklas. Pagal nutarime įtvirtintas nuostatas, ūkio subjektui ar mokesčių administratoriui kilus neaiškumų dėl vykdomos veiklos priskyrimo MTEP, galima kreiptis į Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūrą, kuri atliks veiklos vertinimą ir pateiks ekspertines išvadas. Tokiu būdu tiek mokesčių administratorius, tiek veiklą vykdantis ūkio subjektas bus užtikrintas, kad atitinkama veikla atitinka MTEP veiklos reikalavimus.

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

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

Technologija *– įrankių, mechanizmų, techninių priemonių, gebėjimų, sistemų ar organizacinių metodų praktinio pritaikymo būdas, paprastai naudojamas materialiam (medžiaga, įrenginys, veislė, gyvūnų linija), virtualiam (programinė įranga, algoritmai) ar sociokultūriniam (politikos, sporto, mokymo, meno kūrimo, auklėjimo, gydymo, verslo ir panašūs procesai) objektui sukurti.*

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

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

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

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

- projektu siekiama išspręsti mokslinę ar technologinę problemą – įgyti naujų žinių apie reiškinių esmę ar stebimą tikrovę, sukurti naują medžiagą, produktą, įrenginį, metodą ar technologiją, arba jau sukurtą iš esmės patobulinti;
- projekte naujai pritaikomos žinios ir technologijos;
- yra didelė tikimybė, kad projekto rezultatai bus naudingi, pritaikomi ir įdomūs ne tik jį vykdančiai organizacijai; tikėtina, kad šie rezultatai bus patentuotini;
- didžioji dauguma projekto vykdytojų yra asmenys, įgiję aukštąjį išsilavinimą, nemaža jų dalis turi mokslo laipsnį ar ilgalaikės darbo MTEP projektuose patirties;
- projekto vykdymui naudojami visuotinai pripažinti mokslinių tyrimų metodai arba kuriami nauji metodai.

MTEP neabejotinai priskirtini projektai, pilnai ar dalinai finansuojami nacionalinių ar tarptautinių programų, skirtų MTEP veiklai skatinti. Tas pats pasakytina apie veiklas, kurios yra

logiškas neseniai nurodytų būdu finansuotų projektų tęsinys, ir veiklas, kurios tapo tokių projektų prielaida.

MTEP paprastai nelaikoma ši veikla:

- **Mokymas ir rengimas**. Mokymas ir personalo parengimas, pavyzdžiui, gamtos mokslų, inžinerijos, medicinos, žemės ūkio, socialinių ir humanitarinių mokslų srityse, atliekamas universitetuose ir specialiosiose aukštojo išsilavinimo institucijose, nėra MTEP.
- **Kita susijusi mokslinė ir technologinė veikla**. MTEP nepriskiriama mokslo ir techninės informacijos paslaugos, pavyzdžiui, mokslinės ir techninės informacijos rinkimas, kodavimas, klasifikavimas ir skleidimas, analizė, vertinimas, mokslinės ir technologinės literatūros vertimas ir redagavimas, statistiniai tyrimai bei perspektyvų rengimas, kokybės kontrolė, konsultavimo paslaugos.

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

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

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

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

Taip pat MTEP yra priskiriami išsamūs bandymai, kurių pagrindu yra atliekamas tolesnis projektavimas bei inžinerija. Jeigu pradinė gamybos fazė nelemia tolesnio projektavimo ir

inžinerijos, ji neturėtų būti laikoma MTEP, kadangi pirminis tikslas jau yra ne tolesnis produktų tobulinimas, o gamybos proceso pradžia.

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

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

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

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

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

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

Kad programinės įrangos kūrimo projektas būtų laikomas MTEP, jis turi būti užbaigiamas priklausomai nuo mokslinės ir/ar technologinės pažangos, o projekto tikslu turi būti laikomas sistemingas mokslinės ir/arba technologinės problemos sprendimas. Esamos programos ar sistemos atnaujinimas, papildymas ar pakeitimas gali būti laikomas MTEP, jeigu skatina mokslinę ir/arba technologinę pažangą, pasireiškiančią žinių gausėjimu. Mokslinė ir arba technologinė pažanga

programinėje įrangoje gali būti pasiekta net jeigu projektas nėra baigtas, kadangi nesėkmė gali suteikti kompiuterinės programinės įrangos kūrėjams žinių, pavyzdžiui, kad tam tikras būdas yra nesėkmingas.

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

- tyrimai, padedantys kurti naujas teorinės informatikos teoremas ir algoritmus;
- informacinių technologijų plėtra operacinių sistemų, programavimo kalbų, duomenų valdymo, komunikacinės programinės įrangos ir programinės įrangos kūrimo priemonių lygiu;
- interneto technologijų kūrimas;
- programinės įrangos projektavimo, tobulinimo, sklaidos ir palaikymo metodų moksliniai tyrimai;
- programinės įrangos kūrimas, lemiantis pažangą bendrose informacijos kaupimo, perdavimo, saugojimo, atkūrimo, valdymo ar vizualizavimo srityse;
- eksperimentinė veikla, siekiant užpildyti programinės įrangos tobulinimo technologijos žinių spragas;

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

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

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

- **Administravimas ir kita pagalbinė veikla, kuri nėra vykdoma vien tik MTEP tikslams**. Administravimo ir biuro veikla, vykdoma ne vien tik MTEP, pavyzdžiui, centrinių finansų ir personalo departamentų veikla, nelaikoma MTEP. Atkreiptinas dėmesys, kad

administruojančio personalo, t. y. MTEP nedalyvaujančių darbuotojų, darbo užmokesčio, nuo jų apskaičiuotų PSD ir VSD įmokų sąnaudos nėra MTEP darbų sąnaudos.

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

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

MTEP darbų sąnaudos nekaupiamos – atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį patiriamos. Remiantis PMĮ 17^1 str . 1 dalies nuostatomis, MTEP veiklos sąnaudas (išskyrus ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudas), patirtas tuo mokestiniu laikotarpiu, galima atskaityti iš pajamų tris kartus, jei atliekami MTEP darbai yra susiję su vieneto įprastine vykdoma ar numatoma vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda.

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

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

PMĮ 17^1 str. 2 dalyje reglamentuojama, *kad mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos iš pajamų atskaitomos šio Įstatymo 18 straipsnyje nustatyta tvarka.* Taigi MTEP veikloje naudojamo ilgalaikio turto, pavyzdžiui, pastatytų ar įsigytų pastatų, įrengimų, kompiuterinės įrangos, licencijų ir panašiai, nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos iš pajamų atskaitomos vieną kartą, PMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka.

Pagal PMĮ 17^1 str. 3 dalį, *kai mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbai įsigyjami iš kito vieneto ar fizinio asmens, dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas tik tais atvejais, jei įsigyti mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbai atlikti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, kuri nepriklauso Europos ekonominei erdvei, tačiau su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.* Tais atvejais, kai MTEP darbai įsigyjami iš kitos įmonės ar

fizinio asmens, dėl tokio įsigijimo patirtos sąnaudos atskaitomos iš pajamų tris kartus tik tuo atveju, jei įsigyti MTEP darbai atlikti:

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

MTEP lengvata, įtvirtinta PMĮ 17^1 straipsnio nuostatose, gali pasinaudoti:

- Lietuvos vienetas (užsakovas), kuris perka MTEP darbus, atliktus Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, iš kito vieneto ar fizinio asmens, **arba**
- Lietuvos vienetas (vykdytojas), kuris pats vykdo MTEP, kurie yra susiję su įprastine to vieneto vykdoma veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda, ir juos parduoda kitam vienetui.

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

Pavyzdys, kada sąnaudos nelaikomos MTEP sąnaudomis

Vienetas įsigyja patentą, suteikiantį teisę gaminti ir platinti tam tikrus patentuotus maisto papildus. Patento įsigijimo sąnaudos nelaikomos MTEP sąnaudomis PMĮ 17^1 straipsnio prasme.

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

Tuo atveju, jeigu vienetas MTEP darbus perka iš kitų asmenų ir vėliau juos tik perparduoda kitiems asmenims, PMĮ 17^1 straipsnio nuostatose įtvirtinta lengvata netaikoma.

PMĮ 17^1 str. 2 dalyje įtvirtinta, kad *sąnaudų priskyrimo mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų sąnaudoms tvarką tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė.* Sąnaudų, priskiriamų MTEP darbų sąnaudoms, pripažinimo tvarka nustatyta 2008 m. lapkričio 19 d. Lietuvos

Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1183 (Žin., 2008, Nr. 136-5320; toliau – Nutarimas). Pagal Nutarimo 3 punktą *apmokestinamasis vienetas privalo turėti apmokestinamojo vieneto vadovo ar jo įgalioto asmens patvirtintą MTEP darbų dokumentaciją, kurioje aprašyti atliekami MTEP darbai (jų tikslai, vykdymo eiga, kita svarbi informacija).* MTEP darbų dokumentacijoje turėtų būti pateikiama: apibūdinimas kuo pasireiškia vieneto vykdomų MTEP darbų naujumas ir pažanga, mokslinės arba technologinės problemos ar neapibrėžtumo sprendimas, kokie metodai, atliekant MTEP darbus, yra taikomi, kokie MTEP darbų vykdymo rezultatai yra gauti (numatomi gauti), kaip tie rezultatai yra (arba bus) panaudojami vieneto veikloje, kokios sąnaudos yra patirtos MTEP darbams atlikti, sąnaudų sumos, pritaikius MTEP lengvatą, paskaičiavimas, jeigu vienetas taiko MTEP veikloje naudojamam ilgalaikiam turtui trumpesnius nusidėvėjimo normatyvus – tai informacija apie tokį turtą ir jo nusidėvėjimo sumas ir pan. Jeigu apmokestinamasis vienetas sąnaudas patiria atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbų dokumentacijoje turi būti nurodyti nusistatyti pagrįsti kriterijai, pagal kuriuos apmokestinamojo vieneto sąnaudos proporcingai priskiriamos MTEP darbų sąnaudoms.

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

1. MTEP darbuose tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio ir nuo jo apskaičiuotų privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD) *ir valstybinio socialinio draudimo įmokų sąnaudos* (toliau – VSD). Jei darbuotojas tiesiogiai nedalyvauja MTEP darbuose, pavyzdžiui, atlieka tik MTEP projektų planavimo ir (ar) valdymo funkcijas, tuomet šio darbuotojo darbo užmokesčio ir nuo jų apskaičiuotų PSD bei VSD įmokų sąnaudos MTEP sąnaudoms nepriskiriamos. Jeigu darbuotojas atlieka ne tik MTEP projektų planavimo ir (ar) valdymo funkcijas, bet ir pats vykdo MTEP darbus, tai pagal vieneto nusistatytus pagrįstus kriterijus MTEP darbams tenkanti darbuotojo darbo užmokesčio dalis ir nuo jos apskaičiuotos PSD ir VSD įmokos gali būti priskiriamos MTEP sąnaudoms.

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

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

4. sąnaudos, patirtos perkant paslaugas (mokslinio pobūdžio konsultacines paslaugas, patalpų ir (arba) įrengimų nuomos, komunalinių paslaugų, remonto, sandėliavimo, telekomunikacijų ir kitas paslaugas), tiesiogiai susijusias su MTEP darbais ir būtinas MTEP darbams atlikti. Patalpų nuomos, komunalinių paslaugų pirkimo bei panašios sąnaudos MTEP darbų sąnaudomis visa apimtimi pripažįstamos tais atvejais, kai vienetas MTEP darbams vykdyti

turi atskirą struktūrinį padalinį, t. y. atskiras patalpas, arba, pavyzdžiui, vieneto veiklos vykdymo patalpose yra įsteigta atskira laboratorija. Jeigu vienetas minėtas sąnaudas patiria atlikdamas ne vien tik MTEP darbus, MTEP darbams tenkančios sąnaudos, remiantis vieneto nusistatytais pagrįstais kriterijais, turi būti proporcingai paskirstytos (pavyzdžiui, pagal patalpų plotą).

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

6. nuo šiame skyriuje nurodytų sąnaudų apskaičiuotos pirkimo ir sumokėto importo pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurios neatskaitomos pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271) nuostatas.

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

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

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

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

vienetai gali tam tikras ilgalaikio turto grupes nudėvėti ar amortizuoti, nesilaikant PMĮ 1 priedėlyje numatytų normatyvų.

PMĮ 18 str. 3 dalyje reglamentuojama, kad *vienetai, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių* ***darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių*** *ir mokestinio laikotarpio pajamos* ***neviršija 500 tūkstančių litų*** *bei kurie* ***neatitinka šio Įstatymo 5 straipsnio 3 dalyje nustatytų kriterijų****, ilgalaikio turto grupėms, išskyrus naujus pastatus, naudojamus veiklai, ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimą, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d., taip pat gyvenamuosius namus ir kitus pastatus,* ***gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus****, neatsižvelgdami į normatyvus, nustatytus šio Įstatymo 1 priedėlyje.* Taigi vienetai gali taikyti šias nuostatas tik tokiu atveju, jeigu atitinka visas 3 sąlygas:

- vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių;
- mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų;
- vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų kriterijų.

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

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

ILGALAIKIO TURTO NUSIDĖVĖJIMO ARBA AMORTIZACIJOS NORMATYVAI (METAIS)

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais	Normatyvas metais, jei turtas yra skirtas naudoti ir naudojamas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje
MATERIALUSIS TURTAS			
Veiklai naudojami nauji pastatai ir pastatų, įtrauktų į Lietuvos Respublikos nekilnojamųjų kultūros vertybių registrą, rekonstravimas, jei pastatai pastatyti arba rekonstravimas atliktas nuo 2002 m. sausio 1 d.	tiesinis arba dvigubo balanso	8	8
Gyvenamieji namai	tiesinis	20	20

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais	Normatyvas metais, jei turtas yra skirtas naudoti ir naudojamas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje
Kiti anksčiau neišvardyti pastatai	tiesinis	15	15
Mašinos ir įrengimai	tiesinis arba dvigubo balanso	5	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)	tiesinis	8	2
Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus)	tiesinis	8	8
Geležinkelio riedmenys (šilumvežiai, vagonai, cisternos), laivai	tiesinis	8	8
Vamzdynai, lėktuvai, ginklai	tiesinis	15	15
Baldai, išskyrus naudojamus viešbučių veiklai	tiesinis	6	6
Inventorius, baldai, naudojami viešbučių veiklai	tiesinis arba dvigubo balanso	6	6
Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Lengvieji automobiliai:			
1) naudojami trumpalaikės automobilių nuomos veiklai, vairavimo mokymo paslaugoms ar transporto paslaugoms teikti – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4	4
2) kiti lengvieji automobiliai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis	6	6
3) kiti lengvieji automobiliai	tiesinis	10	10
Krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai – ne senesni kaip 5 metų	tiesinis arba dvigubo balanso	4	4
Kiti krovininiai automobiliai, priekabos ir puspriekabės, autobusai	tiesinis	4	4
Kitas anksčiau neišvardytas materialusis turtas	tiesinis arba produkcijos	4 (išskyrus taikant produkcijos metodą)	2 (išskyrus taikant produkcijos metodą)
NEMATERIALUSIS TURTAS			
Programinė įranga	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)

Ilgalaikio turto grupė	Metodas	Normatyvas metais	Normatyvas metais, jei turtas yra skirtas naudoti ir naudojamas mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros veikloje
Įsigytos teisės	tiesinis arba dvigubo balanso	3	2 (išskyrus taikant dvigubo balanso metodą)
Kitas nematerialusis turtas	tiesinis	4	2
PRESTIŽO VERTĖ			
Prestižo vertė	tiesinis	15	15

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

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

PMĮ 28 str. reglamentuojama pelno mokesčio lengvata, teikiant paramą ir labdarą. **Atkreiptinas dėmesys, kad Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos yra išleidusi leidinį „Mokesčių lengvatos teikiant paramą ir labdarą“, kuris patalpintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje adresu http://www.vmi.lt/lt/. Šiame leidinyje „Pelno mokesčio lengvatos“ nagrinėjami tik atitinkami aspektai: 1) labdaros ir paramos teikėjai; 2) labdaros ir paramos gavėjai; 3) labdaros ir paramos samprata.**

PMĮ 28 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą* ***turintiems teisę teikti labdarą ir paramą, iš pajamų leidžiama atskaityti visas išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį)****, įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos labdarai ir paramai, jei šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.* Šioje dalyje nustatyta, kad vienetams, turintiems teisę teikti labdarą bei paramą – t. y. pelno nesiekiantiems vienetams, leidžiama iš pajamų atskaityti visas Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo (Žin., 2000,

Nr. 61-1818, toliau - LPĮ) nustatyta tvarka labdarai ir paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę. Tačiau, apskaičiuojant 2006 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną, paramai ar labdarai skirtos išmokos grynais pinigais, viršijančios 250 MGL dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį, iš pajamų neatskaitomos.

PMĮ 28 str. 1 dalyje reglamentuojamos lengvatos taikymo pavyzdys

Viešoji įstaiga vykdo ūkinę komercinę veiklą ir per 2012 metų mokestinį laikotarpį uždirbo 600 000 Lt šios veiklos pajamų. Mokestinio laikotarpio leidžiami ir ribojamo dydžio leidžiami atskaitymai (be paramai ir labdarai skirtų išmokų) sudarė 300 000 Lt, apmokestinamasis pelnas – 300 000 Lt. Per mokestinius metus viešoji įstaiga kitai viešajai įstaigai banko pavedimu pervedė 80 000 Lt paramos bei suteikė 50 000 Lt labdarą vienam labdaros gavėjui grynais pinigais, t. y. labdarai ir paramai skyrė 130 000 Lt. 2012 metų MGL – 130 Lt. Vadovaujantis PMĮ 28 str. 1 dalies nuostatomis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš pajamų gali būti atskaitoma 80 000 Lt viešajai įstaigai banko pavedimu pervesta paramos suma ir 32 500 Lt (130 Lt x 250) neviršijanti grynais pinigais suteiktos labdaros suma. Labdaros grynais pinigais dalis – 17 500 Lt (50 000 Lt – 32 500) Lt, viršijanti 250 MGL negali būti priskirta ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Vadinasi, viešoji įstaiga ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali priskirti 112 500 Lt, o 17 500 Lt priskiriama neleidžiamiems atskaitymams.

PMĮ 28 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą* ***turintiems teisę teikti tik paramą, iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį)****, įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos paramai, tačiau* ***ne didesnes kaip 40 procentų mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius****.* Šiame straipsnyje nustatyta, kad vienetams, turintiems teisę teikti paramą – t. y. pelno siekiantiems vienetams, leidžiama iš pajamų du kartus atskaityti LPĮ nustatyta tvarka paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę, bet ne didesnes kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą, o nuo 2008 m prasidėjusio mokestinio laikotarpio ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių mokestinius nuostolius. Paramai skirtos lėšos, didesnės kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių atskaitymus, atskaityti

negalima. Iš pajamų taip pat neatskaitomos išmokos grynais pinigais, viršijančios 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį.

PMĮ 28 str. 2 dalyje reglamentuojamos lengvatos taikymo pavyzdys

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

Labdaros ir paramos teikėjai. LPĮ 5 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad *labdara pagal šį įstatymą pripažįstama, kai ją teikia tik Lietuvos Respublikoje registruoti labdaros ir paramos fondai, asociacijos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės, bendrijos ir centrai, tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriai (padaliniai), jeigu labdaros teikimas numatytas jų įstatuose arba religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų kanonuose, statutuose ir kitose normose bei veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir jeigu jie pagal šio įstatymo nuostatas turi teisę gauti paramą. Asociacijų, ar kitų narystės pagrindais veikiančių organizacijų savo nariams perduotos piniginės lėšos, turtas (įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes) bei suteiktos paslaugos pagal šį įstatymą nepripažįstamos labdara.*

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

1) Lietuvos Respublikos fiziniai ir juridiniai asmenys, išskyrus politines partijas, politines organizacijas, valstybės ir savivaldybės įmones, biudžetines įstaigas, valstybės bei savivaldybių institucijas ir Lietuvos banką. Įmonių, kuriose valstybei ir (ar) savivaldybei nuosavybės teise priklausančios akcijos visuotiniame akcininkų susirinkime suteikia daugiau kaip 50 procentų balsų, parama pagal šį įstatymą yra pripažįstama, jeigu jos neturi mokestinių nepriemokų Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui, savivaldybių biudžetams ar fondams, į kuriuos mokamus mokesčius administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, taip pat įsiskolinimų su praleistais mokėjimo terminais Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui bei laiku neįvykdytų skolinių įsipareigojimų pagal paskolos sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, pasirašytus su Finansų ministerija, arba pagal sutartis su valstybės garantija;

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

Pagal LPĮ 12 str. 1 *dalį paramos teikėjai, išskyrus fizinius asmenis bei asmenis, nurodytus šio straipsnio 2 dalyje* (juridiniai asmenys, kurie pagal LPĮ nuostatas turi teisę gauti paramą), *privalo tvarkyti pagal šį įstatymą teikiamos paramos apskaitą: joje nurodyti duomenis apie konkrečius paramos gavėjus, paramos dalyką ir jo vertę. Paramos teikėjai Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka ir terminais privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai mėnesio ir metinę ataskaitas apie suteiktą paramą. Mėnesio ataskaita teikiama tais atvejais, kai nuo kalendorinių metų pradžios vienam paramos gavėjui suteiktos paramos suma viršija 50 000 Lt.*

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

1) neįgalieji (invalidai);

2) ligoniai;

3) vaikai našlaičiai ir be tėvų globos likę vaikai;

4) nedirbantys pensininkai, negaunantys kitų pajamų, išskyrus pensijas ir kitas socialines išmokas;

5) bedarbiai;

6) asmenys, kuriems Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka pripažintas nukentėjusiųjų teisinis statusas;

7) šeimos (asmenys), kurių gaunamos pajamos negali patenkinti jų minimalių socialiai priimtinų poreikių, kurių mastą nustato savivaldybės;

8) asmenys, savivaldybių nustatyta tvarka pripažinti nukentėjusiais nuo karo ir gaivalinių nelaimių, gaisrų, ekologinių katastrofų, epidemijų, užkrečiamųjų ligų protrūkių.

Šie nurodyti asmenys tokiais pripažįstami pagal atskirus įstatymus ir kitus teisės aktus.

Pagal LPĮ 7 str. **paramos gavėjais gali būti Lietuvos Respublikoje įregistruoti***:*

1) labdaros ir paramos fondai;

2) biudžetinės įstaigos;

3) asociacijos;

4) viešosios įstaigos;

5) religinės bendruomenės, bendrijos ir religiniai centrai;

6) tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriai (padaliniai);

7) kiti juridiniai asmenys, kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams.

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

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

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

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

Šiuo atveju paminėtina, pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A^{10}-841/2007. Šioje byloje nustatyta, kad pareiškėjas (įmonė), pasinaudojęs Pelno mokesčio įstatyme numatyta galimybe, iš apmokestinamojo pelno atskaitė paramos, suteiktos viešajai įstaigai, sumą. Mokestinio patikrinimo metu, be kita ko, buvo nustatyta, kad 2003 metais minėta viešoji įstaiga gavo iš pareiškėjo 810 996 Lt ir pervedė pareiškėjui 782 876 Lt, o 2004 metais – gavo 524 000 Lt ir pervedė 883 232 Lt. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, galinčių patvirtinti, kad šios nurodytos sumos, kurias viešoji įstaiga pervedė pareiškėjui 2003 ir 2004 metais, buvo apmokėjimas už nuomą ir suteiktas paslaugas, kaip buvo nurodyta šios įstaigos kasos išlaidų orderiuose ir pavedimuose. Byloje taip pat nebuvo įrodymų, kad tokios paslaugos buvo iš tikrųjų suteiktos. Remdamasi šiomis bei kitomis byloje nustatytomis aplinkybėmis, teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog tokiu būdu viešoji įstaiga tiesiog grąžindavo pareiškėjui pinigus, gautus iš jo paramos forma, ir kad paramos sutartys buvo sudarytos siekiant gauti mokestinę naudą. Teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju teisėtai ir pagrįstai sumas, kurias pareiškėjas pervedė viešajai įstaigai kaip paramą ir kurios vienokia ar kitokia forma buvo jam grąžintos, priskyrė apmokestinamajam pelnui. Kaip pažymėjo teisėjų kolegija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) nustato, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną

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

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

Taip pat, pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 30 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A^{602}-158/2012 ginčas iš esmės kyla dėl to, ar pareiškėjo viešajai įstaigai pervesta 3500000 litų suma mokestine prasme gali būti pripažinta suteikta parama ir, ar ta suma gali būti mažinami į biudžetą mokėtini mokesčiai.

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

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

Teisėjų kolegija, patikrinusi bylą, nusprendė, kad mokesčių administratorius, atlikęs tinkamą faktinių aplinkybių vertinimą ir remdamasis pakankamais byloje esančiais įrodymais, atkūrė ir išaiškino visas tikrajam sandorio turinio nustatymui reikšmę turinčias aplinkybes, bei pagrįstai nustatė mokestinės naudos siekimą, kaip išimtinį tikslą pareiškėjo veiksmuose, t. y. sandorio sudaryme. Todėl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog mokesčių

administratorius, vadovaudamasis MAĮ nuostatomis, visiškai pagrįstai pareiškėjo paramą viešajai įstaigai įvertino kaip sandorį, kuriuo siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą pasinaudojant mokesčių įstatymuose numatyta lengvata. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo konstatuota, jog pareiškėjui teisėtai ir pagrįstai nurodyta sumokėti į biudžetą atitinkamas pelno mokesčio ir socialinio mokesčio sumas, neatsižvelgiant į fiktyviai sudarytą paramos sandorį.

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

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

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

Pagal Lietuvos Respublikos Loterijų įstatymą (Žin., 2003, Nr. 73-3341, toliau - LĮ) privalomai teikiama parama nėra savanoriškas paramos suteikimas, todėl vienetų privalomo dydžio paramai skirtinoms sumoms netaikomos PMĮ 28 str. 2 dalyje nustatytos lengvatos. LĮ 7 str reglamentuojama, kad *loterijų organizatoriai 8 procentus nominalios išplatintų loterijos bilietų vertės privalo skirti labdarai arba paramai Labdaros ir paramos įstatyme nustatytiems labdaros arba paramos gavėjams.*

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

1) gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį;

2) iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 minimalių gyvenimo lygių (toliau – MGL) dydžio sumą.

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

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

3.4. Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto

PMĮ 46[1] str. yra reglamentuojama, kaip apmokestinamasis pelnas sumažinamas dėl vykdomo investicinio projekto. Šiame straipsnyje įtvirtinta lengvata, kuria siekiama skatinti vienetus vykdyti investicinius projektus – t. y. numatyta speciali apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarka vienetams, vykdantiems investicinius projektus.

PMĮ 46[1] straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad *vienetas, **vykdantis investicinį projektą, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti** šiame straipsnyje nustatyta tvarka. Apmokestinamąjį pelną galima sumažinti per mokestinį laikotarpį, už kurį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas mažinamas, faktiškai patirtų išlaidų šioje dalyje nurodytus reikalavimus atitinkančiam turtui įsigyti dydžiu. Apmokestinamasis pelnas mažinamas, jeigu turtas yra reikalingas vieneto investicinio projekto vykdymui **ir**:*

*1) turtas yra priskirtinas šio Įstatymo 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms „mašinos ir įrengimai“, „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“, **ir***

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

Šis straipsnis reglamentuoja apmokestinamojo pelno sumažinimo tvarką dėl vykdomo investicinio projekto 2009–2013 metais.

Visų pirma detalizuotina **investicinio projekto samprata**.

Investicinio projekto sąvoka apibrėžta PMĮ 2 str. 12[1] dalyje: ***investicinis projektas*** *– vieneto investicijos į šio Įstatymo 46[1] straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą ilgalaikį turtą, skirtos naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui. Vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi).* Ši sąvoka apibrėžia, kas yra

investicinis projektas pagal PMĮ nuostatas. Tai – vieneto investicijos į materialųjį ir nematerialųjį turtą, nurodytą PMĮ 46[1]str. 1 dalyje, skirtos šiems tikslams:

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

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

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

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

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

Pavyzdžiai, kada investicijos atitinka investicinio projekto sąvoką

1 Pavyzdys

2012 metais įregistruotas naujas vienetas, kuris planuoja vykdyti ortopedinės avalynės gamybą. Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu bus laikomas visas vieneto įsigytas

šiai veiklai vykdyti reikalingas ilgalaikis turtas, kuris tiesiogiai dalyvaus šiame gamybos procese ir bus būtinas šiame gamybos procese dalyvausiančio turto eksploatavimui ir aptarnavimui užtikrinti bei atitinkantis PMĮ 46^1 str. 1 dalyje nustatytus kriterijus. Šios naujai įregistruoto vieneto investicijos atitinka investicinio projekto sąvoką.

2 Pavyzdys

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

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

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

Pavyzdys, kada investicijos neatitinka investicinio projekto sąvokos

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

Išradimų apsaugos forma yra laikomas patentas, kuris yra išduodamas Lietuvos Respublikos patentų įstatyme (Žin., 1994, Nr. 8-120 ; Žin., 2011, Nr. 4-127) nustatyta tvarka. Šio įstatymo 2 str. 20 dalyje nustatyta, kad *tarptautinė patento paraiška – pagal Patentinės kooperacijos sutartį paduota patento paraiška,* o 12 dalyje reglamentuojama, kad *Patentinės kooperacijos sutartis – Patentinės kooperacijos sutartis, pasirašyta 1970 m. birželio 19 d. Vašingtone, peržiūrėta 1979 m. rugsėjo 28 d. ir 1984 m. vasario 3 d.*

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

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

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

Vienetas, vykdantis investicinį projektą, apmokestinamąjį pelną gali sumažinti tik ilgalaikio turto, atitinkančio PMĮ 46^1str. 1 dalyje nustatytus kriterijus, įsigijimo išlaidomis.

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

Pavyzdžiai, kada ilgalaikis turtas priskiriamas investiciniam projektui

1 Pavyzdys

Vienetas, kurio pagrindinė veikla yra šaldytuvų gamyba, nusprendžia didinti gamybos pajėgumus, t.y. plėsti gamybos apimtis ir dalį pagamintos produkcijos eksportuoti į kitas užsienio šalis. Tuo tikslu, 2009 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Vienetas įsigyja šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingą turtą, t.y. gamybai skirtas mašinas ir įrengimus, įrengia priešgaisrinės apsaugos sistemą bei papildomai įsigyja kompiuterizuotas gamybos valdymo/sandėlio bei buhalterinės apskaitos programas.

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

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

Investicinio projekto reikalavimus atitinkančiam turtui nepriskiriamas toks turtas, kuris yra įtrauktas į kitas nei 46^1 str. 1 d. 1 punkte nurodytas PMĮ 1 priedėlio ilgalaikio turto grupes, - priešgaisrinės apsaugos sistema („Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus“).

2 Pavyzdys

Vienetas, užsiimantis didmenine ir mažmenine prekyba, nusprendžia didinti paslaugų teikimo pajėgumus, t.y. įdiegti naują prekybos formą – elektroninę prekybą. Tuo tikslu, 2009 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Pajėgumų didinimo tikslais priimami nauji darbuotojai, kuriems kuriamos darbo vietos, t.y. šiems darbuotojams perkami kompiuteriai, programų licencijos ir pan.

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

3 Pavyzdys

Vienetas nusprendžia didinti gaminamos produkcijos pajėgumus ir tuo tikslu 2009 metais pradeda vykdyti investicinį projektą. Vienetas, be naujai įsigytų šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingų gamybai skirtų mašinų ir įrengimų, dar ketina investuoti į pagamintos produkcijos laikymui skirtą turtą. Tuo tikslu, vienetas įsigyja naują produkcijos laikymui bei kokybei išsaugoti skirtą turtą, t.y. laikymo talpas (rezervuarus). Padidėjusioms gamybos apimtims valdyti ir nepertraukiamam gamybos procesui užtikrinti vienetas ketina pertvarkyti gamybos proceso stebėjimo, kontrolės ir valdymo sistemą, ir įsigyja gamybos proceso kontrolei ir valdymui reikalingą turtą (programinę įrangą, kompiuterius, gamybos procese naudojamos žaliavos būklės ir kokybės stebėjimo įrengimus ir pan.). Vykdant investicinį projektą, vieneto šiuo tikslu įsigytas turtas, skirtas pagamintai produkcijai saugoti ir laikyti, o taip pat turtas, įsigytas gamybos proceso stebėjimui, kontrolei ir valdymui užtikrinti yra laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu.

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

Pavyzdys, kada ilgalaikis turtas priskiriamas investiciniam projektui

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

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

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

Vienetas sumažindamas apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo investicinio projekto, apie pradėtą (-us) vykdyti investicinį (-ius) projektą (-us), pagal PMĮ 46^1str. 6 dalį, privalo apie tai informuoti vietos mokesčių administratorių. Kad būtų galima įvertinti PMĮ 46^1str. taikymo pagrįstumą, vienetas privalo turėti juridinę galią turinčius turto įsigijimo dokumentus, taip pat dokumentus, įrodančius, kad turtas nenaudotas bei pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus, įvedimo į eksploataciją aktus, pranešimą apie vykdomą investicinį projektą ir kitus dokumentus,

įrodančius turto reikalingumą investicinio projekto vykdymui bei jo naudojimo vieneto veikloje laikotarpį. Patikrinimo metu paaiškėjus, kad investicijų lengvata pagal PMĮ 46^1str. pritaikyta nepagrįstai, vienetui bus taikomos įstatymuose nustatytos sankcijos už mokesčių sumokėjimą ne laiku.

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

Remiantis **PMĮ 46^1 str. 1 dalimi**, vieneto mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti mažinamas per šį mokestinį laikotarpį faktiškai patirtomis turto, reikalingo įgyvendinant investicinį (-ius) projektą (-us), įsigijimo išlaidomis, jeigu šis turtas:

1) priskirtinas PMĮ 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms:

- „mašinos ir įrengimai“,

- „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“,

- „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“,
- „programinė įranga“,

- „įsigytos teisės“, **ir**

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

Pagal aukščiau minėtą turto grupę „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, įrenginiams yra priskiriamos mašinos, prietaisai, įtaisai energijai, medžiagoms gaminti ir informacijai priimti, perduoti ar keisti. Pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymą (Žin., 1996, Nr. 32-788; 2001, Nr. 101-3597) statiniams yra priskiriami pastatai (gyvenamieji, pramoniniai, komerciniai, biurai, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kiti) ir inžineriniai statiniai ar mišrios rūšies statiniai (su inžineriniais statiniais sujungti pastatai), taip pat statinių priestatai, antstatai ir jų dalys, įrenginių, technologinių inžinerinių sistemų ir statinio inžinerinių sistemų statybinės konstrukcijos. Vieneto investicijos į pastatus ir žemę nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Atkreiptinas dėmesys, kad ilgalaikiam turtui, atitinkančiam PMĮ 46^1 str. 1 dalyje nustatytus kriterijus, yra priskiriami visi statiniai, išskyrus pastatus (gyvenamuosius, pramoninius, komercinius, biurus, sveikatos apsaugos, švietimo, poilsio, žemės ūkio ir kitus) – jie yra įtraukti į kitas PMĮ 1 priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes.

Turto grupei „Mašinos ir įrengimai“ priskiriamos jėgos ir darbo mašinos bei įrengimai naudojami įvairiose pramonės šakose produktų gamybai, apdirbimui, paslaugų teikimui (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.). Šiai turto grupei nepriskiriamos transporto priemonės - geležinkelio riedmenys, lėktuvai, laivai,

lengvieji ir krovininiai automobiliai, įtraukti į kitas PMĮ 1 priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes.

Pavyzdys, kaip taikomos PMĮ 46^1 str. 1 dalies nuostatos

Vienetas investuoja į naftos perdirbimo įrenginį kaip kompleksą, kuris pagal 1 Priedėlyje nurodytas ilgalaikio turto grupes apskaitytinas turto grupėje „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“, tačiau šis įrenginys yra išskaidytas į atskirais turto vienetais apskaitomas sudedamąsias dalis, t.y. tokias kaip vamzdynai, elektros perdavimo įrenginiai, teršalų valymo įrenginiai bei kita įranga. Dalis tokio įrenginio sudėtinių dalių, pavyzdžiui, elektros perdavimo įrenginiai neatitinka investiciniam turtui keliamų reikalavimų, t.y. nepriskirtini PMĮ 46^1 str. 1 dalyje nurodytoms ilgalaikio turto grupėms (šis turtas priskiriamas turto grupei „Elektros perdavimo ir ryšių įtaisai (išskyrus kompiuterių tinklus)“.

Šiuo atveju, kadangi atskiri turto vienetai, sudarantys naftos perdirbimo įrenginį, negali būti pradedami naudoti, kol neužbaigtas montuoti visas kompleksas, todėl šis turtas, t.y. naftos perdirbimo įrenginys, yra vertinamas ir suvokiamas kaip vientisas turto vienetas „įrenginys“ ir laikomas investicinio projekto reikalavimus atitinkančiu turtu, nors atskiri turto vienetai, sudarantys šį įrenginį, yra apskaitomi kitose, nei PMĮ 46^1 str. 1 dalyje nurodytos, ilgalaikio turto grupėse.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Jeigu vykdomas ilgalaikis investicinis projektas ir įsigyjami bei instaliuojami keli turto vienetai, kurie negali būti pradedami naudoti vieneto veikloje, kol neužbaigtas visas investicinis projektas, tai tokiu atveju 2 metų laikotarpis skaičiuojamas atgal nuo tos dienos, kai toks turtas yra

paruoštas naudoti (instaliuotas, sumontuotas ir pan.) ir galėtų būti naudojamas, jei investicinis projektas būtų baigtas.

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

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

Pavyzdys, kada atsargos priskiriamos investiciniam projektui

Vienetas gamybai skirtų įrengimų sukonstravimui (pasigaminimui) ir instaliavimui reikalingų medžiagų įsigyja tiek iš rangovų, tiek panaudoja savo sandėlyje esančias atsargas. Prieš kelis metus įsigytos atsargos vieneto apskaitoje yra apskaitytos tuo pačiu nomenklatūriniu numeriu kaip ir naujai įsigyjamos tokios pat rūšies komplektuojamos medžiagos. Vienetui vykdant investicinį projektą, t.y. kai jis trunka ilgiau nei vienerius mokestinius metus, nebaigtos statybos projekto išlaidų pripažinimo momentas yra laikomas vidinio apskaitos dokumento, t.y. atsargų nurašymo į nebaigtos statybos projektą akto, surašymo momentas. Atitinkamai ir apmokestinamasis pelnas yra mažinamas tą mokestinį laikotarpį, kurį yra surašytas vidinis apskaitos dokumentas, kuriuo investiciniam projektui reikalingos atsargos iš sandėlio yra perkeliamos į nebaigtos statybos sąskaitą, nepriklausomai nuo to, kada šios atsargos buvo įsigytos. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad turto gamyboje naudojamoms komplektavimo medžiagoms, skirtingai nei turtui, nėra vertinama jų pagaminimo data, t.y., neatsižvelgiama kurį mokestinį laikotarpį jos įsigytos. Tačiau šios atsargos turi būti nenaudotos.

Jei turtas įsigytas iki 2009 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios, tai tokio turto faktiška įsigijimo kaina, pagal šio straipsnio nuostatas, apmokestinamojo pelno nemažina.

Pavyzdys, kaip turtas priskiriamas investiciniam projektui priklausomai nuo metų

Pastaba. Pavyzdyje mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais

Vienetas 2013 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą. Šiam investiciniam projektui įgyvendinti reikalingas turtas – įrenginiai, kuriamas dalimis, t.y. rangovas atsiskaito už atskirus etapus: 2013 metais išrašoma sąskaita už įrenginių pagaminimą (450 000 Lt), o 2014 metais - už instaliavimą ir paleidimą (40 000 Lt). Turtas, atitinkantis investicinio projekto reikalavimus, įvedamas į eksploataciją 2014 metais. Vieneto apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas už 2013 metus sumažinamas įrenginių faktiška įsigijimo kaina 450 000 Lt. Kadangi apmokestinamasis pelnas, pagal PMĮ 46^1 str. 4 dalį, gali būti sumažinamas tik per 2009-2013 metų mokestinius laikotarpius vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina, todėl vieneto apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas už 2014 metus nemažinamas.

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

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

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

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

Vienetas 2012 metais sudarė lizingo sutartį, pagal kurią įsigijo įrengimus. Pagal 2012 metais iš lizingo bendrovės gautą sąskaitą įrengimų įsigijimo kaina yra 300 000 Lt. Pasibaigus lizingo sutarčiai įrengimai pereis vieneto nuosavybėn. Įrengimai, atitinkantys investicinio projekto reikalavimus, pradėti naudoti 2012 metais. Prie minėtos lizingo sutarties pridėtame mokėjimų grafike (kuris yra neatsiejama sutarties dalis) nustatyta, kad vienetas šiuos įrengimus privalo išsipirkti per 2012-2013 metus, kiekvienais metais sumokėdamas po 100 000 Lt.

Vieneto apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas už 2012 metus sumažinamas gautoje sąskaitoje nurodyta turto faktiška įsigijimo kaina 300 000 Lt.

Pagal PMĮ 46[1] str. 2 *dalį apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas ne daugiau kaip 50 procentų. Jei šio straipsnio 1 dalyje nurodytų išlaidų suma yra didesnė nei 50 procentų už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno sumos, šią sumą viršijančios išlaidos gali būti perkeliamos už vėlesnius keturis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius apskaičiuotoms apmokestinamojo pelno sumoms sumažinti, atitinkamai mažinant perkeliamą tokių išlaidų sumą. Tačiau už kiekvieną mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas negali būti sumažintas daugiau kaip 50 procentų.*

Vieneto mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas ne daugiau kaip 50 procentų.

Jeigu per mokestinį laikotarpį vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina yra didesnė nei 50 procentų už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno sumos, tai šią sumą viršijanti turto įsigijimo kainos dalis gali būti perkeliama ne ilgiau kaip keturis vienas po kito einančius mokestinius metus, apskaičiuotoms apmokestinamojo pelno sumoms sumažinti. Tačiau kiekvieno mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas negali būti sumažintas daugiau kaip 50 procentų**.**

Apmokestinamasis pelnas, pagal šio straipsnio 4 dalies nuostatą, gali būti sumažintas per 2009-2013 metų mokestinius laikotarpius vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina. Todėl, jeigu vienetas įsigyja turtą ne vienerius mokestinius metus, tai kiekvienų mokestinių metų įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina (viršijanti 50 procentų už mokestinį laikotarpį apskaičiuoto apmokestinamojo pelno sumos) perkeliama į kitus mokestinius metus iš eilės ta tvarka, kokia yra įsigyjamas turtas, t.y. pirmiausiai perkeliama anksčiausiai įsigyto turto įsigijimo kaina.

Pagal PMĮ 46[1] str. 3 dalį *šio straipsnio 1 dalyje nurodytas faktiškai patirtų išlaidų dydis turi būti sumažintas tam tikslui panaudotų nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, kitų valstybės pinigų fondų, savivaldybių fondų, Europos Sąjungos ir kitos finansinės paramos lėšų suma, jeigu tokios lėšos ar tokia parama buvo gauta.*

Jeigu investiciniam projektui įgyvendinti reikalingo turto tam tikra įsigijimo kainos dalis numatoma finansuoti iš nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto, kitų valstybės pinigų fondų, savivaldybių fondų, Europos Sąjungos ir kitos finansinės paramos lėšų, tai vieneto įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina

turi būti sumažinama šia panaudota finansinės paramos lėšų suma, jeigu tokios lėšos gautos ar numatytos gauti.

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

Tuo atveju, jeigu vykdant investicinį projektą, įsigyjami keli turto vienetai, iš kurių dalis turto vienetų neatitinka investicinio projekto reikalavimų, o finansuojamas tam tikras procentas nuo visos turto vienetų įsigijimo kainos ir neįmanoma nustatyti, kiek paramos tenka konkrečiam turto vienetui, tai tokiu atveju, vienetas pats turi nusistatyti kriterijų proporcijai išskaičiuoti, t.y. kiek paramos tenka investicinio projekto reikalavimus atitinkančiam turtui.

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

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

Vienetas 2012 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą, kurio metu yra atliekami naujos gamybos linijos įrengimo darbai bei įsigyjamas ir sumontuojamas gamybos procese dalyvausiantis turtas (mašinos ir įrengimai, kompiuterinė technika, programinė įranga). Šio investicinio projekto tikslas – padidinti vieneto gamybos pajėgumus.
Investicinio projekto vertė – 10 mln. Lt, iš kurių pagal sutartį su Europos Sąjungos fondais 75% (t.y. 7,5 mln. litų) apmokės pats vienetas nuosavomis lėšomis, o likusius 25% (t.y. 2,5 mln. litų) – Europos Sąjungos fondai. Kadangi sutartis su Europos Sąjungos fondais nenustato jokių apribojimų finansuoti tinkamam turtui, faktiškai vienetas projekto įgyvendinimo eigoje gali pats pasirinkti, ar už konkretaus turto vieneto įsigijimą apmokėti nuosavomis, ar finansinės paramos lėšomis.
Atsižvelgiant į tai, kad šio investicinio projekto, dalinai finansuojamo Europos Sąjungos fondų lėšomis, finansavimas susietas ne su konkrečiais turto vienetais, bei iš anksto yra žinoma bendra nuosavų ir finansinės paramos lėšų proporcija, ši proporcija turi būti taikoma kiekvieną mokestinį laikotarpį patirtoms išlaidoms. Pavyzdžiui, tuo atveju, jei 2012 m. projekto įgyvendinimui iš viso

būtų skirta 6 mln. litų (iš kurių vienetas savo lėšomis padengtų 5,5 mln. litų), o 2013 m. – likę 4 mln. litų (iš kurių vienetas savo lėšomis padengtų 2 mln. litų), tuomet vienetas 2012 m. investicinių projektų lengvatai galėtų priskirti 4,5 mln. litų (6 mln. litų * 75%), o 2013 – 3 mln. litų (4 mln. litų *75%).

PMĮ 46^1 str. 4 dalyje reglamentuojama, kad *šiame straipsnyje nustatyta tvarka apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas tik per 2009–2013 metų mokestinius laikotarpius patirtomis išlaidomis.* Ši nuostata reiškia, kad vieneto apmokestinamasis pelnas gali būti sumažintas tik per 2009-2013 metų mokestinius laikotarpius įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina.

Pagal PMĮ 46^1 str. 5 dalį *ilgalaikis turtas, dėl kurio įsigijimo šiame straipsnyje nustatyta tvarka buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas, vieneto veikloje turi būti naudojamas ne trumpiau negu 3 metus. Jeigu toks ilgalaikis turtas naudojamas vieneto veikloje trumpiau, išskyrus vieneto pabaigą ir atvejus, kai turtas nebenaudojamas ar perleidžiamas dėl teisės aktų reikalavimų, prarandamas dėl nenugalimos jėgos (force majeure) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veiklos, dėl sumažinto apmokestinamojo pelno neapskaičiuotas pelno mokestis turi būti sumokėtas į valstybės biudžetą perskaičiuojant ir apmokestinant praėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamuosius pelnus. Toks perskaičiavimas neatliekamas, kai ilgalaikis turtas naudojamas vieneto veikloje trumpiau negu 3 metus dėl to, kad reorganizavimo ar perleidimo atvejais pereina įsigyjančiajam vienetui, tačiau tik tuo atveju, jeigu įsigyjantysis vienetas perimtą turtą naudoja iki tol, kol sueis 3 metai nuo ilgalaikio turto naudojimo jį perleidusiame vienete pradžios. Įsigyjantysis vienetas, perėmęs ilgalaikį turtą reorganizavimo ar perleidimo atvejais ar dėl teisės aktų reikalavimų, gali tęsti apmokestinamojo pelno sumažinimą, kaip tai būtų daręs ilgalaikį turtą perleidęs ir galimybių dėl tokio ilgalaikio turto įsigijimo sumažinti apmokestinamąjį pelną netekęs vienetas.*

PMĮ 46^1 str. 5 dalies nuostatos **taikomos apskaičiuojant 2011 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį.** Jei vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka investiciniam projektui įgyvendinti reikalingo turto faktiška įsigijimo kaina sumažina apmokestinamąjį pelną, tai toks turtas, pagal šios dalies nuostatas, vieneto veikloje privalo būti naudojamas ne trumpiau negu trejus metus, t.y. tris ir daugiau metų.

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

Jeigu turtas vieneto veikloje naudojamas tam tikrą laiką, pvz., vienerius ar dvejus metus, o trečiaisiais metais dėl tam tikrų priežasčių turtas veikloje nebenaudojamas, tai pagal šios dalies nuostatas, vienetas privalo perskaičiuoti ir apmokestinti atitinkamų praėjusių mokestinių laikotarpių

apmokestinamuosius pelnus, kurie buvo sumažinti dėl šio turto įsigijimo, ir mokesčių administratoriui pateikti patikslintas tų mokestinių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas. Tačiau, šios nuostatos netaikomos, jei vienetas pasibaigia arba tais atvejais, kai turtas nebenaudojamas ar perleidžiamas dėl teisės aktų reikalavimų (pvz., vadovaujantis ES Tarybos direktyvomis ir (ar) Lietuvos Respublikos teisės aktais dėl tam tikro sektoriaus (pvz., energetikos) pertvarkymo) arba prarandamas dėl nenugalimos jėgos (force majeure) ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veiklos. Pelno mokestis dėl turto perleidimo reorganizuojant neperskaičiuojamas ir tais atvejais, kai teisės aktuose nėra tiesioginio reikalavimo perleisti turtą, tačiau juose nurodyti reikalavimai, pvz., dėl atitinkamų verslo sričių (veiklų) atskyrimo ir kontrolės perdavimo gali būti įgyvendinti tik perleidžiant turtą.

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

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

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

Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr. 74-2262) 2.95 straipsnio nuostatas, juridinis asmuo pasibaigia nuo jo išregistravimo iš juridinių asmenų registro, likvidavimo arba reorganizavimo atvejais. Reorganizavimas - tai juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros.

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

Šiuo nuostatos taikomos ir šiais atvejais:

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

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

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

Pažymėtina, kad šios dalies nuostatos taikomos, jei reorganizavimas ar perleidimas baigtas 2011 metų ar vėlesnių metų mokestiniais laikotarpiais.

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

1 Pavyzdys

Vienetas, teikiantis krovinių pervežimo paslaugas, 2011 metais nusprendė plėsti savo vykdomą veiklą, t.y. gaminti baldus. Tuo tikslu 2011 metais pradėtas vykdyti investicinis projektas. Šiam investiciniam projektui įgyvendinti įsigytas turtas, atitinkantis investicinio projekto reikalavimus, perdavimo naudoti aktu į eksploataciją įvestas 2011 metais.

Šis vienetas apmokestinamojo pelno apskaičiuoja:

2011 metais – 24 000 Lt;

2012 metais - 20 000 Lt.

Dėl vieneto vykdomo investicinio projekto, apmokestinamasis pelnas sumažinamas:
2011 metais – 12 000 Lt,
2012 metais – 10 000Lt.

Tarkime, kad turtas 2013 metais, t.y. trečiaisiais turto naudojimo veikloje metais, dėl tam tikrų priežasčių veikloje nebenaudojamas.

Kadangi turtas vieneto veikloje yra naudojamas trumpiau negu trejus metus, tai pagal šios dalies nuostatas, vienetas turi perskaičiuoti 2011 ir 2012 mokestinių metų apmokestinamąjį pelną ir pelno mokestį turi sumokėti į valstybės biudžetą bei pateikti mokesčių administratoriui patikslintas šių mokestinių laikotarpių metines pelno mokesčio deklaracijas.

2 Pavyzdys

Lietuvos bendrovė A 2010 metais nutarė atlikti gamybos proceso esminį pagerinimą ir įsigijo konvejerinę liniją duonos gaminiams pakuoti, apie vykdomą investicinį projektą numatyta tvarka informavo vietos mokesčių administratorių. 2012 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį bendrovė A reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte nurodytu atveju ir iš bendrovės A, toliau tęsiančios veiklą, buvo atskirta jos dalis, iš kurios proporcingai priskirtų turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų pagrindu buvo sukurti du nauji vienetai B ir C. Konvejerinė linija buvo perleista įsigyjančiajam vienetui B. Vienetas B išnuomojo šį ilgalaikį turtą bendrovei A. Neatsižvelgiant į tai, kad bendrovė A tęsia vykdomą investicinį projektą, ji negalės toliau naudotis investicinio projekto lengvata, nes ilgalaikis turtas nuosavybės teise priklauso vienetui B.

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

1 Pavyzdys

Lietuvos vienetas A 2010 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą ir įsigijo gamybinius įrenginius. 2011 metais vienetas A reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 4 punkte (padalijimas) numatyta tvarka ir investiciniam projektui naudojamą turtą perdavė naujai įkurtam Lietuvos vienetui B. Vienetas B šį turtą ketina naudoti savo veikloje iki tol, kol sueis 3 metai nuo naudojimo vienete A pradžios, todėl vienetas B gali toliau naudotis investicinio projekto lengvata, susijusia su perimtu iš įsigyjamojo vieneto turtu, nes nuo 2011 metų prasidėjusio mokestinio laikotarpio įsigyjančiajam vienetui perėmus iš jį perleidusio vieneto turtą ir naudojant jį iki tol, kol jam sueis 3 metai, galima naudotis investicinio projekto lengvata.

2 Pavyzdys

Lietuvos bendrovė Y 2010 metais pradėjo vykdyti investicinį projektą ir įsigijo gamybinius įrenginius duonai ir pyrago gaminiams kepti. ES bendrovė X ir Lietuvos bendrovė Y 2011 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį reorganizavosi PMĮ 41 str. 2 d. 1 punkte (prijungimas) nurodytu atveju. Po reorganizavimo ES bendrovė X gauto turto, teisių ir pareigų pagrindu toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje ir turimus gamybinius įrenginius priskyrė nuolatinei buveinei. Įsigyjantysis vienetas (bendrovė X) ketina perimtą ilgalaikį turtą naudoti iki tol, kol sueis 3 metais nuo jo naudojimo jį perleidusioje bendrovėje Y pradžios, todėl bendrovė X gali toliau naudotis investicinio projekto lengvata.

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

Pagal PMĮ 46^1 str. 6 dalį *vienetas, ketinantis sumažinti apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo investicinio projekto, pradėjęs vykdyti investicinį projektą, apie tai centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais turi informuoti vietos mokesčių administratorių.*

Vienetas, ketinantis sumažinti apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo investicinio projekto, apie pradėtą (-us) vykdyti investicinį (-ius) projektą (-us), iki mokestinio laikotarpio, kurį toks projektas (-ai) pradėtas (-i) vykdyti, pabaigos, apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (teritoriniam skyriui), kurioje mokesčių mokėtoju įregistruotas pranešimą teikiantis vienetas, arba Valstybinei mokesčių inspekcijai prie finansų ministerijos (jei vienetas yra didysis mokesčių mokėtojas) turi pateikti laisvos formos rašytinį pranešimą, patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2009 m. vasario 20 d. įsakymu Nr. VA-17 „Dėl pranešimo apie vykdomą investicinį projektą rengimo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau - pranešimas).

Vienetas, pradėjęs vykdyti investicinį (-ius) projektą (-us) iki 2009 m sausio 1 d. ir ketinantis sumažinti apmokestinamąjį pelną per 2009-2013 metų mokestinius laikotarpius įsigyto turto faktiška įsigijimo kaina, pranešimą apie tokį (-ius) projektą (-us), aukščiau minėta tvarka, turi pateikti iki 2009 m. pasibaigiančio mokestinio laikotarpio pabaigos.

Pagal minėtų Taisyklių 4 punktą *pranešime turi būti nurodomi tokie vieneto duomenys: 1. pavadinimas, 2. mokesčių mokėtojo kodas, 3. buveinės adresas, 4. pranešimo data.* Pagal šių Taisyklių 5 punktą *pranešime turi būti nurodoma informacija apie vieneto pradėtą vykdyti investicinį projektą: 1. trumpas investicinio projekto tikslų aprašymas, 2. investicinio projekto įgyvendinimo metu numatyto įsigyti turto, atitinkančio PMĮ 46^1 str. 1 dalyje nurodytus reikalavimus, pavadinimas (-ai), 3. numatytos patirti turto, reikalingo įgyvendinant investicinį projektą, įsigijimo išlaidos (neįskaitant Europos Sąjungos ar kitos finansinės paramos lėšų), 4. preliminarus laikotarpis, per kurį numatomi atlikti investicinio projekto įgyvendinimo darbai.* Taisyklių 6 punkte nustatyta, kad *pranešime taip pat turi būti nurodomas mokestinis laikotarpis, nuo kurio vienetas ketina sumažinti apmokestinamąjį pelną dėl vykdomo (-ų) investicinio (-ių) projekto (-ų).*

Pranešime pateikiamos informacijos detalumą vienetas pasirenka savo nuožiūra, atsižvelgdamas į vykdomo projekto apimtis, tačiau pranešime nurodoma informacija turi aiškiai apibrėžti investicinio projekto tikslus.

Po pranešimo pateikimo, t.y. investicinio projekto eigoje pasikeitus pateiktai informacijai, pvz. pasikeitus numatytoms patirti turto, reikalingo įgyvendinant investicinį projektą, įsigijimo

išlaidoms arba įsigijus kitą nei numatyta pranešime turtą, tikslinti pranešime pateiktos informacijos nebeprivaloma.

Vienetas, vykdantis kelis investicinius projektus ar investicinius projektus, kurie yra tarpusavyje susiję, pats nusprendžia, ar šiuos projektus laikyti atskirais investiciniais projektais, ar vienu bendru projektu. Vienetas, pradėjęs vykdyti kelis investicinius projektus, informaciją apie šiuos pradėtus vykdyti investicinius projektus, aukščiau minėta tvarka, gali pateikti viename pranešime.

3.5. Mokestinio laikotarpio nuostolių perdavimas tarp vienetų grupės vienetų

Pagal PMĮ 7 str. 1 dalį *pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal šio skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir šio straipsnio nuostatas.* Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (Žin., 2001, Nr. 99-3516; 2008, Nr. 79-3098, toliau – ĮFAĮ) 4 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas, vadovaujasi šiais bendraisiais apskaitos principais: 1) įmonės; 2) įmonės veiklos tęstinumo; 3) periodiškumo; 4) pastovumo; 5) piniginio mato; 6) kaupimo; 7) palyginimo; 8) atsargumo; 9) neutralumo; 10) turinio viršenybės prieš formą.* Kaip reglamentuojama ĮFAĮ 5 str. *kiekviena įmonė, kuri sudaro finansines ataskaitas, laikoma atskiru apskaitos vienetu. Į apskaitą įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos.* Mokesčių teisės prasme įmonės (vieneto) principas reiškia, kad apmokestinamos būtent vieneto pajamos, o atskaitomos iš pajamų, nustatant apmokestinamąjį pelną būtent vieneto sąnaudos. Todėl šiuo atveju PMĮ 56^1 str. 1 dayje įtvirtinta nuostata, kad esant atitinkamoms sąlygoms vienetas gali perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetui, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, vertintina kaip nuostata, numatanti mokesčių mokėtojui ar jų grupei išskirtines apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis – t. y. lengvata. Šiuo atveju leidžiama vienetui apmokestinamąjį pelną susimažinti ne savo, tačiau kito vieneto mokestiniais nuostoliais, todėl tokia nuostata laikytina įmonės (vieneto) principo išimtimi.

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

PMĮ 56^1 str. 1 dayje reglamentuojama, kad *vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali* ***perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius*** *(ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetui, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai (ar jų dalis),* ***jeigu:***

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

2) mokestiniai nuostoliai perduodami tarp vienetų grupės vienetų, kurie toje grupėje be pertraukų yra ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant iki mokestinių nuostolių perdavimo dienos, ***arba***

3) mokestinius nuostolius perduoda ar perima vienetų grupės vienetas (vienetai), kuris (kurie) toje grupėje yra nuo jo (jų) įregistravimo dienos ir bus vienetų grupėje be pertraukų ne trumpiau kaip dvejus metus skaičiuojant nuo jo (jų) įregistravimo dienos.

Mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tarp vienetų grupės vienetų, o pagal šio straipsnio nuostatas vienetų grupe laikoma tokia grupė, kurioje patronuojantis vienetas valdo dukterinio vieneto akcijas (dalis, pajus) ar kitas teises į paskirstytinojo pelno dalį. Todėl mokestiniai nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių Lietuvos vienetų (ar tokiems Lietuvos vienetams), kurių teisinė forma yra akcinė bendrovė (uždaroji akcinė bendrovė), įskaitant Europos bendrovę, kooperatinė bendrovė (kooperatyvas), įskaitant Europos kooperatinę bendrovę, žemės ūkio bendrovė ar ūkinė bendrija (kokiais atvejais Lietuvos vienetui gali būti perduodami užsienio vieneto mokestiniai nuostoliai reglamentuojama PMĮ 56^1 str. 4 dalyje).

Šio straipsnio nuostatos pelno nesiekiantiems vienetams netaikomos.

Nagrinėjama PMĮ 56^1 str. 1 dalies nuostata reiškia, kad:

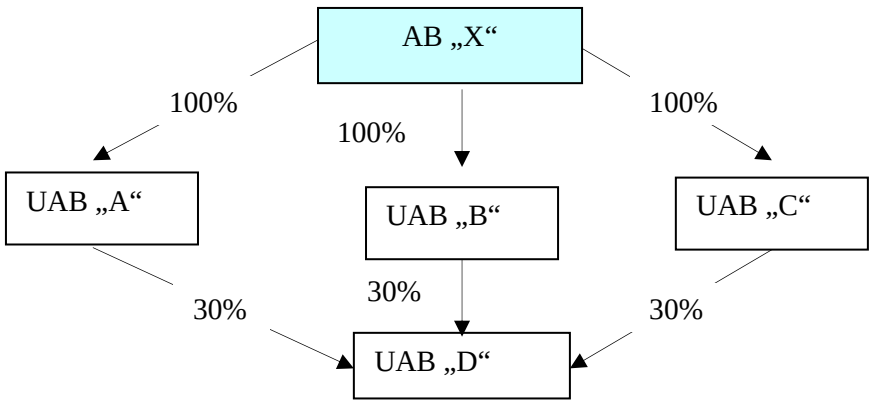
- nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių vienetų, kurie du metus be pertraukų iki nuostolių perdavimo dienos (imtinai) yra vienetų grupėje, kurioje patronuojantis vienetas tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) nuostolių perdavime dalyvaujančio kiekvieno dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį;
- nauji įregistruoti vienetų grupės vienetai gali dalyvauti nuostolių perdavime, jei nuostolių perdavimo dieną jie priklauso tai vienetų grupei, tačiau tik tuo atveju, jei šie vienetai tai vienetų grupei priklausys ir po nuostolių perdavimo dienos, o tos grupės patronuojantis vienetas nuo jų įregistravimo dienos du metus be pertraukų, įskaitant nuostolių perdavimo dieną, tiesiogiai arba netiesiogiai valdys ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) jų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį.

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

Nuostoliai gali būti perduodami pelningiems vienetų grupės vienetams tiek pagal vertikalią, tiek pagal horizontalią vienetų grupės struktūrą, t.y., nesvarbu, ar nuostoliai perduodami tiesiogiai, ar netiesiogiai valdomo dukterinio vieneto patronuojančiam vienetui ar atvirkščiai, ar nuostoliai perduodami tarp dukterinių vienetų neturinčių tiesioginio ar netiesioginio pavaldumo, jei vienetų grupėje patronuojantis vienetas mokestinių nuostolių perdavimo dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) kiekvieno mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį.

Pavyzdys, kaip perkeliami vienetui kito vieneto mokestiniai nuostoliai

schema



Šioje vienetų grupėje patronuojantis vienetas AB „X“ netiesiogiai per UAB „A“, UAB „B“ ir UAB „C“ (kuriose jis turi po 100 proc. akcijų) valdo 90 proc. UAB „D“ akcijų (30 proc. akcijų per UAB „A“, 30 proc. – per UAB „B“ ir 30 proc. – per UAB „C“). Nuostoliai gali būti perduodami tik tarp tokių vienetų grupės vienetų, kuriuose patronuojantis vienetas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) kiekvieno nuostolių perdavime dalyvaujančio dukterinio vieneto akcijų. Todėl UAB „D“ mokestinio laikotarpio nuostolius gali perduoti bet kuriam šios vienetų grupės vienetui, kaip ir bet kuris šios vienetų grupės vienetas – UAB „A“, UAB „B“, UAB „C“, UAB „D“ ar patronuojantis vienetas AB „X“, gali perduoti mokestinius nuostolius vienas kitam, jeigu bus tenkinami ir kiti PMĮ 56^1 straipsnio reikalavimai.

Taikant PMĮ 56^1 str. 1 dalies nuostatas, laikoma, kad vienetai yra vienetų grupėje, jei tos grupės patronuojantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų tiesiogiai ar netiesiogiai

valdo ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) dukterinių vienetų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinąjį pelną ne trumpiau kaip 24 mėnesius **bet kurią minėto laikotarpio dieną**, įskaitant nuostolių perdavimo dieną, nepaisant to, ar per minėtą laikotarpį jis įsigijo (perleido) to paties vieneto akcijų (dalių, pajų) bei nepaisant to kito vieneto kapitalo pokyčių (pvz., naujų akcijų emisijų ar kapitalo mažinimų).

Jeigu vienetų grupės patronuojantis vienetas minėtu dvejų metų laikotarpiu perleidžia dukterinio vieneto akcijas pagal atpirkimo (angl. Repurchase agreement, repo) sandorį, kuris iš esmės yra vertybiniais popieriais garantuota terminuota paskola (t.y. vertybiniai popieriai yra užstatas už pasiskolinamas lėšas), tai galima laikyti, kad šie vienetai buvo vienetų grupėje be pertraukų, tik tuo atveju, jei toks sandoris numato pardavėjo įsipareigojimą tas akcijas atpirkti, ir jei dėl tokio sandorio visa rizika, nauda ir dukterinio vieneto valdymas ir kontrolė lieka patronuojančiam (perleidžiančiam) vienetui.

Vienetas iš kito vienetų grupės vieneto perimtais mokestinio laikotarpio nuostoliais gali sumažinti apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną tik to mokestinio laikotarpio, kurio apskaičiuotus nuostolius (ar jų dalį) jam perdavė tas kitas vienetų grupės vienetas. Pavyzdžiui, jei nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų mokestiniai laikotarpiai sutampa su kalendoriniais metais ir nuostolius perduodantis vienetas perduoda 2012 metų nuostolius, tai juos perimantis vienetas šių nuostolių suma gali sumažinti taip pat tik 2012 metų apmokestinamąjį pelną.

Paprastai tai pačiai vienetų grupei priklausančių vienetų mokestiniai laikotarpiai sutampa. Tačiau, jei nuostolių perdavime dalyvaujančių vienetų mokestiniai laikotarpiai nesutampa, tai nuostolius perimantis vienetas gali sumažinti apmokestinamąjį pelną tik to mokestinio laikotarpio, kuris prasideda tais pačiais metais kaip ir kito vienetų grupės vieneto tas mokestinis laikotarpis, kurio apskaičiuotus nuostolius jis jam perdavė. Pavyzdžiui, jei nuostolius perimančio Lietuvos vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, o kitas vienetų grupės vienetas jam perduoda nuostolius mokestinio laikotarpio, kuris prasideda 2012 m. rugsėjo 1 d. ir baigiasi 2013 m. rugpjūčio 31 d., tai nuostolius perimantis Lietuvos vienetas šio mokestinio laikotarpio nuostoliais gali sumažinti 2012 metų apmokestinamąjį pelną

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

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

Šios dalies nuostatos neriboja nuostolių perdavimo tarp tokių vienetų grupės vienetų, kurie vykdo skirtingą veiklą (t.y. nuostolius patiria ir pelną uždirba iš skirtingų veiklos rūšių), išskyrus

vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių nuostolius, kuriems taikomi PMĮ 56^1 str. 2 dalies reikalavimai. Pavyzdžiui, gamybos įmonė gali perduoti veiklos nuostolius didmeninės prekybos įmonei, o draudimo įmonė – bankui.

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

Jei vienetas vykdo investicinį projektą ir naudojasi PMĮ 46^1 straipsnyje nustatyta lengvata, tai toks vienetas iš kito vienetų grupės vieneto perimtais nuostoliais gali sumažinti tik tą apmokestinamojo pelno dalį, kuri lieka pritaikius PMĮ 46^1 straipsnyje nustatytą lengvatą (iš apmokestinamojo pelno atėmus faktiškai patirtas išlaidas PMĮ 46^1 straipsnyje nurodytus reikalavimus atitinkančiam turtui įsigyti, tačiau ne daugiau kaip 50 proc. to mokestinio laikotarpio apmokestinamojo pelno sumos).

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

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

Jei dėl nuostolius perimančio ir perduodančio vienetų mokestinių laikotarpių skirtumo, atitinkamo mokestinio laikotarpio nuostolius vienetas perduoda nuostolius perimančiam vienetui pasibaigus jo metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikimo terminui, tai tuos nuostolius

perėmęs vienetas turi perskaičiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą to mokestinio laikotarpio metinę pelno mokesčio deklaraciją.

Nuostolius perduodantis vienetas gali perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetų grupės vienetui, kuris tais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamąjį pelną, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai (ar jų dalis). Todėl nuostoliai turi būti perduodami ne anksčiau kaip pasibaigus juos perduodančio ir priimančio vieneto mokestiniams laikotarpiams.

Jei naujas įregistruotas vienetų grupės vienetas, pasinaudojęs nuostolių perdavimo – perėmimo galimybe, nustatyta šios dalies 3 punkte (t.y. galimybe perimti nuostolius iki jų perėmimo dienos neišbuvus vienetų grupėje du metus be pertraukų), nepraėjus dviem metams nuo jo įregistravimo dienos jau nėra tos vienetų grupės vienetas, tai tokiu atveju nuostolius perėmęs vienetas turi patikslinti pelno mokesčio deklaraciją to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais buvusio tos vienetų grupės vieneto nuostoliais. Šios nuostatos taikomos ir tuo atveju, kai nuostolius perėmęs vienetas neišbuvęs vienetų grupėje dvejus metus, skaičiuojant nuo jo įregistravimo dienos, yra likviduotas.

Vienetas, taikantis PMĮ 56^1 straipsnio nuostatas, turi turėti įrodymus, pagrindžiančius vienetų grupės struktūrą, patronuojančio vieneto tiesiogiai ar netiesiogiai valdomų dukterinių vienetų nepertraukiamo valdymo laikotarpį, akcijų paketo dydį. Svarbu, kad iš dokumentų galima būtų nustatyti ar patronuojantis vienetas iki nuostolių perdavimo arba nuo naujo vienetų grupės vieneto įregistravimo du metus nepertraukiamai valdė ne mažiau kaip 2/3 nuostolių perdavime dalyvaujančių dukterinių vienetų akcijų.

Pagal PMĮ 56^1 str. 2 dalį *šiame straipsnyje nustatyta tvarka perduotais mokestiniais nuostoliais, patirtais dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, gali būti sumažinta tik iš vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma.* Tarp vienetų grupės vienetų leidžiama perduoti mokestinio laikotarpio nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, tačiau tokie nuostoliai gali būti atskaitomi tik iš juos perimančio vieneto vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos apskaičiuotos apmokestinamojo pelno sumos.

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

Pagal PMĮ 56^1 str. 3 dalį *šiame straipsnyje nustatyta tvarka perduotų mokestinių nuostolių juos perdavęs vienetas negali priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams šio Įstatymo 30 straipsnyje nustatyta tvarka.* Jei vienetas kitam vienetų grupės vienetui perduoda mokestinio laikotarpio nuostolius, tai jis perduotų nuostolių negali perkelti į kitus mokestinius laikotarpius PMĮ 30 straipsnyje nustatyta tvarka.

Taip pat analizuojant mokestinių nuostolių pekėlimą tarp Lietuvos vienetų grupės vienetų, svarbios PMĮ 56^1 str. 5 – 8 dalyse įtvirtintos nuostatos. PMĮ 56^1 str. 5 dalyje reglamentuojama, kad *paaiškėjus, kad mokestiniai nuostoliai, kuriais buvo sumažinta juos perėmusio Lietuvos vieneto apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma, buvo apskaičiuoti neteisingai, turi būti atitinkamai padidinta mokestinius nuostolius perėmusio Lietuvos vieneto dėl tokio perėmimo sumažinta apmokestinamojo pelno suma. Jeigu mokestinius nuostolius juos perdavęs vienetas apskaičiavo neteisingai, o kitam vienetui yra perdavęs tik dalį nuostolių, laikoma, kad pirmiausiai buvo perduoti neteisingai apskaičiuoti nuostoliai.* Jei mokestiniai nuostoliai, kuriais buvo sumažinta juos perėmusio Lietuvos vieneto apskaičiuota apmokestinamojo pelno suma, buvo apskaičiuoti neteisingai, tai paaiškėjus tokioms aplinkybėms, Lietuvos vienetas turi padidinti to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais kito vienetų grupės vieneto nuostoliais, apmokestinamąjį pelną, atitinkamai perskaičiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją.

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

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

Pagal PMĮ 56^1 str. 6 dalį, jeigu *šiame straipsnyje nustatyta tvarka mokestiniai nuostoliai (ar jų dalis) perduodami už atlygį, tai dėl tokio perdavimo gautas atlygis nelaikomas jį gavusio Lietuvos vieneto pajamomis, o patirtos išlaidos nelaikomos jas patyrusio Lietuvos vieneto leidžiamais atskaitymais.* Mokestiniai nuostoliai (ar jų dalis) šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti perduodami už atlygį. Lietuvos vieneto už perduotus nuostolius gautas atlygis, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, į jo pajamas neįtraukiamas. Nuostolius gavusio Lietuvos vieneto patirtos išlaidos – sumokėta atlygio kaina, nelaikoma šio vieneto leidžiamais atskaitymais.

Pavyzdys

AB „A“ 2012 metų mokestinio laikotarpio 200 000 Lt dydžio mokestinių nuostolių sumą už 30 000 Lt atlygį perdavė kitai įmonių grupės įmonei - UAB „B“. Apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, AB „A“ už perduotus nuostolius gauto atlygio neturi įtraukti į pajamas, o UAB „B“ sumokėto atlygio už perimtus nuostolius atitinkamai neturi priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Kaip reglamentuojama PMĮ 56^1 str. 7 dalyje *vienetas, turintis mokestinę nepriemoką, negali šiame straipsnyje nustatyta tvarka perduoti mokestinių nuostolių kitam vienetui.* Lietuvos vienetas negali perimti iš kito vienetų grupės vieneto nuostolių, jei nuostolius ketinantis perduoti vienetų grupės vienetas **tų nuostolių perdavimo dieną turi mokestinę nepriemoką**. Pagal MAĮ 2 str. 18 dalį *mokestinė nepriemoka – mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos*. MAĮ prasme mokestinė nepriemoka yra: mokesčio nepriemoka (t.y. mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma) ir laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos (t.y. apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, mokamos pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai, kurios nebuvo sumokėtos į biudžetą mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais).

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

Jei vienetas, neatsižvelgdamas į tai, kad nuostolių perdavimo dieną jis turėjo mokestinę nepriemoką, perduos kitam vienetų grupės vienetui mokestinio laikotarpio nuostolius, tai paaiškėjus tokiai aplinkybei nuostolius perėmęs Lietuvos vienetas turi padidinti to mokestinio laikotarpio, kurio apmokestinamasis pelnas buvo sumažintas jam perduotais kito vienetų grupės vieneto nuostoliais, apmokestinamąjį pelną, atitinkamai perskaičiuoti pelno mokestį ir pateikti patikslintą metinę pelno mokesčio deklaraciją.

Delspinigiai už laiku nesumokėtą mokestį skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka.

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

Pagal PMĮ 56^1 str. 8 dalį *vienetas šiame straipsnyje nustatyta tvarka už mokestinį laikotarpį apskaičiuotų mokestinių nuostolių perduoti negali, jeigu apmokestinamojo pelno apskaičiavimo už tą mokestinį laikotarpį atveju vienetas pelno arba jam tapataus mokesčio nemokėtų dėl vienetui taikytinų lengvatų (apmokestinamasis pelnas būtų buvęs apmokestintas taikant 0 procentų mokesčio tarifą arba vienetas būtų buvęs atleistas nuo mokesčio mokėjimo).* Šios dalies nuostatos draudžia vienetui perduoti mokestinio laikotarpio nuostolius, jei tą mokestinį laikotarpį jam būtų taikoma pelno mokesčio lengvata, jei jis apskaičiuotų apmokestinamąjį pelną – tačiau tik tuo atveju, jei jo apmokestinamasis pelnas būtų buvęs apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio (ar jam tapataus mokesčio) tarifą arba tas vienetas būtų buvęs atleistas nuo mokesčio mokėjimo. Pagal šias nuostatas mokestinio laikotarpio nuostolių kitam Lietuvos vienetui negali perduoti socialinės įmonės statusą turinti bendrovė, jei tuo mokestiniu laikotarpiu, kurio nuostolius ji ketina perduoti jai būtų taikomas 0 proc. tarifas arba laisvosios ekonominės zonos įmonė, kuri tuo mokestiniu laikotarpiu, kurio nuostolius perduoda, nuo pelno mokesčio atleista.

Be to, atkreiptinas dėmesys, kad 56^1 straipsnyje nustatyta tvarka gali būti perduodami tik už 2010 metų mokestinį laikotarpį ir už vėlesnius mokestinius laikotarpius apskaičiuoti mokestiniai nuostoliai.

4. Pelno mokesčiu neapmokestinamos pajamos

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

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

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

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

2) *gautos draudimo išmokos, neviršijančios prarasto turto arba patirtų nuostolių ar žalos vertės; darbuotojų naudai mokamų sugrąžintų draudimo įmokų dalis, viršijanti iš pajamų*

atskaitytas draudimo įmokas, taip pat draudimo išmokos dalis, viršijanti iš pajamų atskaitytas darbuotojų naudai mokamas draudimo įmokas;

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

Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (Žin., 2003, Nr. 94-4246; 2011, Nr. 145-6816, toliau – DĮ) 2 straipsnio 15 punkte įtvirtinta, kad ***draudimo išmoka*** *– pinigų suma, kurią įvykus draudžiamajam įvykiui draudikas privalo išmokėti draudėjui ar kitam asmeniui, turinčiam teisę į draudimo išmoką, arba kita draudimo sutartyje nustatyta išmokos mokėjimo forma.* Pagal DĮ 2 str. 21 punktą ***draudimo suma*** *– draudimo sutartyje nurodyta arba draudimo sutartyje nustatyta tvarka apskaičiuojama pinigų suma, kurios negali viršyti draudimo išmoka, išskyrus draudimo sutartyje nustatytus atvejus.* Civilinio kodekso 6.997 straipsnis numato, kad *turtinių interesų draudimo suma ir suma, kurios dydžio draudimo išmoką (draudimo suma) draudikas įsipareigoja išmokėti, nustatoma draudimo sutarties šalių susitarimu arba įstatymu. Ne gyvybės draudimo atveju, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis, draudimo suma negali viršyti tikrosios draudžiamo turto ar turtinės rizikos vertės (draudimo vertės).* Kadangi didžiausia draudimo išmoka yra lygi draudimo sumai, o pastaroji bendruoju atveju negali viršyti draudžiamojo turto tikrosios turto vertės, vadinasi, draudimo veiklą reglamentuojantys teisės aktai nustato, jog draudimo išmoka neturėtų viršyti prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos tikrosios vertės. Taigi draudimo išmoka, kuri yra ne didesnė už prarasto turto, patirtų nuostolių ar žalos vertę, pelno mokesčiu neapmokstinama.

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

Šios nuostatos taikomos apskaičiuojant 2010 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį.

3) *bankrutavusio vieneto pajamos, gautos už parduotą turtą;*

Įmonių bankroto procesą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (Žin., 2001, Nr. 31-1010). Pagal šio įstatymo 2 str. 5 dalį ***bankrutavusi įmonė*** *– teismo, o kai bankroto procesas vyksta ne teismo tvarka, – kreditorių susirinkimo pripažinta bankrutavusia ir dėl to likviduojama įmonė.* Bankrutavusių įmonių turtas parduodamas Įmonių bankroto įstatyme nustatyta tvarka.

Jeigu bankrutuojantis vienetas teismo sprendimu (neteisminio proceso atveju – kreditorių susirinkimo nutarimu) pripažįstamas bankrutavusiu, tai jo pajamos (po vieneto

paskelbimo bankrutavusiu), gautos už parduotą turtą, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Bankrutuojantiems vienetams šio punkto nuostata netaikoma.

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

Pagal Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (Žin., 2003, Nr. 94-4246; 2011, Nr. 145-6816) 30 straipsnio 1 *dalį steigėjai, į draudimo įmonę reorganizuojamas juridinis asmuo (asmenys) ar vykdytą veiklą keičiantis į draudimo įmonės veiklą juridinis asmuo privalo sudaryti organizacinį pinigų fondą, skirtą draudimo įmonės steigimo, reorganizavimo į draudimo įmonę ar veiklos rūšies keitimo išlaidoms padengti*. Draudimo įmonei įsiregistravus, nepanaudotas organizacinio fondo likutis priskiriamas draudimo įmonės neapmokestinamosioms pajamoms.

5) *pagal Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą veikiančių investicinių kintamojo kapitalo bendrovių ir uždaro tipo investicinių bendrovių investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną;*

Pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos investicinių kintamojo kapitalo bendrovių (toliau - IKKB) ir uždaro tipo investicinių bendrovių (toliau – UTIB), kurių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas (2003, Nr. 74-3424; Žin., 2012, Nr. 77-3977, toliau – KIS įstatymas), investicinės pajamos, išskyrus dividendus ir kitą paskirstytąjį pelną:

KIS įstatyme nustatytos dvi investicinių bendrovių formos: IKKB ir UTIB. Pagal KIS įstatymo 2 str. 12 dalį ***investicinė kintamojo kapitalo bendrovė*** *– investicinė bendrovė, kurios akcininkai turi teisę bet kada pareikalauti išpirkti savo akcijas, o jos kapitalo dydis kinta priklausomai nuo akcijų išleidimo ir išpirkimo. Investicinė kintamojo kapitalo bendrovė gali būti tik atvirojo tipo*. Pagal KIS įstatymo 2 str. 48 punktą ***uždarojo tipo investicinė bendrovė*** *– investicinė bendrovė, išleidžianti fiksuotą skaičių akcijų, išperkamų pasibaigus tos investicinės bendrovės įstatuose numatytam veiklos laikotarpiui arba kitu jos įstatuose iš anksto nustatytu laiku.* Kaip reglamentuojama KIS įstatymo 3 str. 3 dalyje *verstis investicinės kintamojo kapitalo bendrovės veikla gali tik akcinė bendrovė, turinti priežiūros institucijos išduotą investicinės kintamojo kapitalo bendrovės veiklos licenciją,* o 4 dalyje, kad *verstis uždarojo tipo investicinės bendrovės veikla gali tik akcinė bendrovė, turinti priežiūros institucijos išduotą uždarojo tipo investicinės bendrovės veiklos licenciją.*

Pagal KIS įstatymo nuostatas gali būti steigiami suderintieji ir specialieji kolektyvinio investavimo subjektai (toliau – KIS). Pagal KIS įstatymo 2 str. 21 dalį ***kolektyvinio investavimo subjektas*** *– investicinis fondas ar investicinė bendrovė, kurių tikslas – viešai siūlant investicinius vienetus ar akcijas kaupti asmenų lėšas ir padalijant riziką jas kolektyviai investuoti į šiame įstatyme nurodytą turtą laikantis šiame įstatyme nustatytų investavimo reikalavimų.* KIS įstatymo 2 str. 42 dalyje numatyta, kad ***suderintasis kolektyvinio investavimo subjektas*** *– Europos Sąjungos teisės reglamentuojamas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio vienintelis tikslas – viešai siūlant investicinius vienetus ar akcijas kaupti asmenų lėšas ir padalijant riziką jas kolektyviai investuoti į perleidžiamuosius vertybinius popierius ir (arba) kitą šio įstatymo VI skyriaus pirmajame skirsnyje numatytą likvidų turtą ir kurio investiciniai vienetai arba akcijos turi būti išperkami bet kada jų turėtojui pareikalavus.* KIS įstatymo 2 str. 41 dalyje reglamentuojama, kad ***specialusis kolektyvinio investavimo subjektas*** *– kolektyvinio investavimo subjektas, kurio investiciniai vienetai ar akcijos negali būti platinami kitoje valstybėje narėje šio įstatymo priede nurodytuose Europos Sąjungos teisės aktuose nustatyta tvarka ir kuriam netaikomi Europos Sąjungos teisės reikalavimai.* KIS įstatymo 36 straipsnyje reglamentuojama, kad *vadovaujantis šiuo įstatymu, suderintieji ir specialieji kolektyvinio investavimo subjektai Lietuvos Respublikoje gali būti steigiami investicinės bendrovės arba investicinio fondo veiklos forma, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Specialieji kolektyvinio investavimo subjektai skirstomi į rūšis ir tipus. Suderintieji kolektyvinio investavimo subjektai gali būti steigiami tik investicinio fondo arba investicinės kintamojo kapitalo bendrovės veiklos forma. Draudžiama steigti uždarojo tipo suderintuosius kolektyvinio investavimo subjektus. Vadovaujantis šiuo įstatymu, gali būti steigiami šių rūšių specialieji kolektyvinio investavimo subjektai:*

1) kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektai;

2) nekilnojamojo turto kolektyvinio investavimo subjektai;

3) privataus kapitalo kolektyvinio investavimo subjektai;

4) kolektyvinio investavimo subjektai, investuojantys į kitus kolektyvinio investavimo subjektus;

5) alternatyvaus kolektyvinio investavimo subjektai.

Specialieji kolektyvinio investavimo subjektai gali būti atvirojo tipo (atvirojo tipo investiciniai fondai ar investicinės kintamojo kapitalo bendrovės) arba uždarojo tipo (uždarojo tipo investiciniai fondai ar uždarojo tipo investicinės bendrovės).

Atsižvelgiant į tai, į kokius investavimo objektus pagal KIS įstatymą gali investuoti suderintieji KIS ir atitinkamos rūšies specialieji KIS, IKKB ir UTIB neapmokestinamosioms investicinėms pajamoms gali būti priskiriamos bendrovių akcijų, kitų kolektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų ir akcijų, depozitoriumo išduotų akcijų pakvitavimų perleidimo

pajamos, palūkanos už indėlius, obligacijas, pajamos iš investicijų į pinigų rinkos priemones (iždo vekselius, indėlio sertifikatus ir kt.) bei išvestines finansines priemones, o nekilnojamojo turto IKKB ar UTIB - taip pat ir pajamos iš investicijų į nekilnojamąjį turtą.

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

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

IKKB ar UTIB gali įsigyti kilnojamojo ir nekilnojamojo turto, kuris būtinas administraciniams jų poreikiams, tačiau šiems poreikiams įsigyto kilnojamojo ir nekilnojamojo turto perleidimo pajamos bei kitos su tokio turto naudojimu susijusios pajamos, pagal šį punktą, nelaikomos investicinėmis pajamomis.

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

Sveikatos priežiūros įstaigų klasifikaciją, jų steigimo tvarką ir veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas (1998 m. lapkričio 24 d. įstatymo Nr. VIII-940 redakcija, Žin., 1998, Nr. 109-2995). Kokios paslaugos apmokamos iš Privalomojo sveikatos draudimo biudžeto, yra nustatyta Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatyme (Žin., 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512). Kad už sveikatos priežiūros įstaigų suteiktas paslaugas būtų sumokėta iš Privalomojo sveikatos draudimo biudžeto, šios įstaigos turi būti sudariusios sutartis su teritorinėmis ligonių kasomis.

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

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

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

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

Šio punkto nuostatos netaikomos pajamoms, susidariusioms perskaičiuojant balanse apskaitomus užsienio valiuta denominuotus straipsnius.

Nuo **2005 metais prasidėjusio** mokestinio laikotarpio ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais prekybos tikslais naudojamų išvestinių finansinių priemonių pervertinimo (įvertinimo pagal tikrąją vertę), atliekamo teisės aktų nustatyta tvarka, pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (atitinkamai sąnaudos – neleidžiamiems atskaitymams, kaip reglamentuojama ir PMĮ 31 str. 1 d. 15 punkte). Perleidus tokias išvestines finansines priemones (įvykdžius iš išvestinių finansinių priemonių kylančias teises ir įsipareigojimus), turto vertės

padidėjimo pajamos apskaičiuojamos PMĮ 16 str. nustatyta tvarka, neatsižvelgiant į pervertinimo rezultatus.

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

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

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

Pagal Civilinio kodekso 6.71 str. *netesybos – tai įstatymų, sutarties ar teismo nustatyta pinigų suma, kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui, jeigu prievolė neįvykdyta arba netinkamai įvykdyta (bauda, delspinigiai). Netesybos gali būti nurodytos konkrečia pinigų suma arba užtikrinamosios prievolės sumos procentu.* Pagal Civilinio kodekso 6. 72 str. *susitarimas dėl netesybų nustatymo turi būti rašytinis.*

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

Gautos netesybos (baudos, delspinigiai) priskiriamos vieneto neapmokestinamosioms pajamoms, išskyrus tuos atvejus, kai netesybos gaunamos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 ,,Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 110-4021; 2002, Nr. 41-1544; 2004, Nr. 130-4684).

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

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

9) *iš neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų pelno mokesčio mokėtojų, kurių pajamos apmokestintos pelno mokesčiu pagal šį Įstatymą arba analogišku mokesčiu pagal užsienio valstybių atitinkamus teisės aktus, gautas pelnas ar jo dalis, išskyrus šio Įstatymo 39 straipsnyje nustatytus atvejus;*

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

Lietuvos vieneto – ūkinės bendrijos dalyvio iš tos ūkinės bendrijos gauto pelno (paskirstyto jungtinės veiklos sutartyje ar komanditorių sutartyje nustatytomis sąlygomis) dalis priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos dalyviams paskirstytas mokestinio laikotarpio pelnas buvo PMĮ nustatyta tvarka apmokestintas pelno mokesčiu.

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

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

10) *jūrų uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavos ir už jūrų uosto žemės nuomą surinktos lėšos;*

Įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytos jūrų, uostų, oro navigacinių paslaugų rinkliavų pajamos ir jūrų uosto žemės nuomos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Oro uostų rinkliavų pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, apskaičiuojant 2011 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį.

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

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (Žin., 2001, Nr. 99-3515) 18 str. 4 dalyje nustatyta, kad *klaidos apskaitos registruose, pastebėtos po metinių finansinių ataskaitų sudarymo ir patvirtinimo, taisomos tik surašant buhalterinę pažymą.*

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

Nuo 2004 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios, vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, privalo vadovautis arba vadovaujasi VAS, po metinių finansinių ataskaitų patvirtinimo paaiškėjusias klaidas taiso 7 VAS „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2011, Nr. 161-7673) nustatyta tvarka. Pagal šiame standarte nustatytą tvarką, praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaidos gali būti taisomos dviem būdais:

1) **Perspektyvinis būdas** – apskaitos politikos ir apskaitinio įvertinimo keitimo ir apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais;
2) **Retrospektyvinis būdas** – apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo būdas, kai keitimai ir taisymai daromi ne tik ataskaitinį laikotarpį ir būsimaisiais ataskaitiniais laikotarpiais, bet taisoma ir lyginamoji finansinių ataskaitų informacija.

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

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

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

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

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugpjūčio 2 d. nutarimu Nr. 935 (Žin., 2004, Nr. 123-4486, su pakeitimais) yra patvirtintas Lietuvos 2004–2006 metų bendrasis programavimo dokumentas (toliau - BPD), kuriame yra nustatyti prioritetai ir Europos Sąjungos struktūrinių fondų remiamos priemonės. Vienas iš numatytų prioritetų yra Kaimo plėtros ir žuvininkystės prioritetas, turintis dešimt Europos Sąjungos struktūrinių fondų remiamų priemonių.

Konkretūs dydžiai ir reikalavimai pareiškėjams, siekiantiems gauti paramą iš ES struktūrinių fondų pagal Lietuvos 2004-2006 metų bendrojo programavimo dokumento Kaimo plėtros ir žuvininkystės prioriteto priemonės „Veikla, susijusi su žvejybos laivynu“ veiklos sritį „Žvejybos laivų atidavimas į metalo laužą“ yra nustatyti 2004 m. liepos 20 d. Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro įsakymu Nr. 3D-449 „Dėl gairių pareiškėjams, teikiantiems projektus paramai gauti pagal Lietuvos 2004-2006 metų bendrojo programavimo dokumento (BPD) Kaimo plėtros ir žuvininkystės prioriteto žuvininkystės priemones patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr.124 – 4497; 2011-02-10 Nr.17-810).

Vienetų gautos kompensacijos pagal Lietuvos 2004-2006 metų bendrojo programavimo dokumento Kaimo plėtros ir žuvininkystės prioriteto priemonės "Veikla, susijusi su žvejybos laivynu“ veiklos sritį „Žvejybos laivų atidavimas į metalo laužą“ yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Šio punkto nuostata taikoma apskaičiuojant 2005 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną.

15) *turto vertės padidėjimo pajamos už vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimą kitam vienetui arba fiziniam asmeniui, jei akcijas perleidžiantis vienetas ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių šio vieneto akcijų arba jei akcijos buvo perleistos šio Įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių šio vieneto akcijų. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcijas perleidžiantis vienetas jas perleidžia šias akcijas išleidusiam vienetui;*

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

- Lietuvos vienetas arba

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

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

- perleidžiamos Lietuvos vieneto, kuris yra pelno mokesčio mokėtojas, akcijos, arba užsienio vieneto, kuris yra pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio mokėtojas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – užsienio vienetas), akcijos, **ir**

- akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų **arba**

- akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleidžia, turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų, jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nurodytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais.

Pagal Europos ekonominės erdvės susitarimą Europos ekonominei erdvei priklauso Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybės – narės bei Islandija, Lichtenšteinas ir Norvegija. Nuo 2012 m. sausio 1 d. Lietuvoje taikomos 47 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (su Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Islandija, Italija, Ispanija, Izraeliu, Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtine Karalyste, Kanada, Kazachstanu, Kinija, Korėja, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgu, Malta, Moldova, Nyderlandais, Norvegija, Prancūzija,

Portugalija, Rumunija, Rusija, Singapūru, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanu, Vengrija, Vokietija, Serbija, Makedonija).

Taikant šio punkto nuostatas laikoma, kad vienetas ne trumpiau kaip 2 metus (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais - 3 metus) be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių kito vieneto akcijų**,** jei jis tame kitame vienete nuosavybės teise turėjo (tiesiogiai valdė) 25 proc. plius 1 akcijos ar daugiau balsus suteikiančių akcijų paketą ne trumpiau kaip 24 mėnesius (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais - 36 mėnesius) bet kurią minėto laikotarpio dieną, nepaisant to, ar per minėtą laikotarpį jis įsigijo (perleido) to paties vieneto akcijų bei nepaisant to kito vieneto akcinio kapitalo pokyčių (naujų akcijų emisijų ar kapitalo mažinimų).

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

Jeigu vienetų dalyviai (vienetai) mainais gauna kito vieneto akcijų PMĮ 41 str. 2 d. 1-3 punktuose nustatytais vienetų reorganizavimo atvejais, o po reorganizavimo to kito vieneto akcijas perleidžia fiziniams ar juridiniams asmenims, tai turto vertės padidėjimo pajamos už perleistas akcijas neapmokestinamos, jeigu akcijas perleidžiantis vienetas tame vienete, kurio akcijas jis perleido, ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų. PMĮ 41 str. 2 d. 1-3 punktuose nustatytais vieneto reorganizavimo atvejais reikalavimas akcijas išlaikyti 3 metus netaikomas.

Jeigu vienetų dalyviai (vienetai) vietoj turėtų akcijų mainais gauna kito vieneto akcijų PMĮ 41 str. 2 dalies 4, 5 ir 7 punktuose nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais ir jų neišlaiko 3 metus (kaip tai nustatyta PMĮ 42 str. 10 dalyje), tai toks sandoris laikomas apmokestinamuoju sandoriu, t.y. išmainytų akcijų pardavimu už tikrąją rinkos kainą mainais gautų akcijų įsigijimo nuosavybėn dieną. Turto vertės padidėjimo pajamos už taip perleistas akcijas priskiriamos vieneto dalyvio neapmokestinamosioms pajamoms, jei jis tame vienete, kurio akcijas jis perleido mainais už kito vieneto akcijas, ne trumpiau kaip 3 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų. Šios nuostatos taikomos, apskaičiuojant 2009-ųjų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną.

Pavyzdys, kada taikoma PMĮ 12 str. 15 punkto lengvata

2010 m. sausio 19 d. akcinė bendrovė ,,A“ (toliau – bendrovė „A“), kurios mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais) įsigijo 60 proc. balsų teisę suteikiančių kitos (listinguojamos) akcinės bendrovės ,,B“ (toliau – bendrovė „B“) akcijų. Bendrovė „A“ prekiavo per vertybinių popierių biržą ir laikas nuo laiko pirkdavo (parduodavo) bendrovės „B“ akcijas, bet jos turimas bendrovės ,,B“ akcijų paketas visa laiką buvo didesnis kaip 25 proc.

2012 m. balandžio 27 d. bendrovė ,,A“ pardavė visas bendrovės ,,B“ akcijas. Kadangi bendrovė ,,A“ bendrovėje ,,B“ daugiau kaip 25 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų turėjo ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų, visa turto vertės padidėjimo pajamų suma už minėtų akcijų perleidimą priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

Akcijų prekybos per vertybinių popierių biržą laikotarpiu (iki visų akcijų pardavimo) turto vertės padidėjimo pajamos už bendrovės „B“ akcijas, parduotas iki 2012 m. sausio 18 d., turi būti priskiriamos bendrovės „A“ apmokestinamosioms pajamoms.

Nuo 2012 m. sausio 19 d. (t.y. nuo tos datos, kurią tenkinamos PMĮ 12 str. 15 punkte nustatytos sąlygos - bendrovė ,,A“ ne trumpiau kaip 2 metus (nuo 2010-01-19) be pertraukų bendrovėje ,,B“ turėjo daugiau kaip 25 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų), turto vertės padidėjimo pajamos už bendrovės „B“ akcijas, parduotas per vertybinių popierių biržą, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Pavyzdys, kada netaikoma PMĮ 12 str. 15 punkto lengvata

Bendrovė „X“, vadovaudamasi PMĮ 41 str. 2 d. 5 punktu, 2012 m. balandžio 15 d. perleido veiklos dalį bendrovei „Y“. Bendrovės „X“ akcininkė – UAB „Z“ už perleistą bendrovės „X“ veiklos dalį mainais gavo bendrovės „Y“ akcijų. 2013 metų lapkritį UAB „Z“ turimas bendrovės „Y“ akcijas pardavė kitam vienetui. Tokiu atveju akcijų mainai pagal PMĮ 41 str. 2 d. 5 punktą pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomi išmainytų bendrovės „X“ akcijų pardavimu už jų tikrąją rinkos kainą mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų įsigijimo nuosavybėn dieną (t.y. 2012 m. balandžio 15 d.), nes UAB „Z“ mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų neišlaikė 3 metų, kaip tai nustatyta PMĮ 42 str. 10 dalyje. Kadangi UAB „Z“ iki minėtų akcijų mainų bendrovėje „X“ turėjo 28 proc. balsavimo teisę suteikiančių akcijų trumpiau kaip 3 metus be pertraukų (nuo 2010 m. kovo mėn.), todėl šiuo atveju netaikomos PMĮ 12 str. 15 punkto nuostatos dėl turto vertės padidėjimo pajamų už taip perleistas akcijas neapmokestinimo. UAB „Z“ turto vertės padidėjimo pajamas už perleistas bendrovės „Y“ akcijas (UAB „X“ akcijų įsigijimo kainos ir mainais gautų bendrovės „Y“ akcijų rinkos kainos skirtumą) turės pripažinti 2012 metų apmokestinamosiomis pajamomis, atitinkamai perskaičiuoti apmokestinamąjį pelną ir patikslinti pelno mokesčio deklaraciją.

Jei akcijos (ar jų dalis) buvo perleistos pagal atpirkimo sandorį, tai atpirkimo sandorio galiojimo laikotarpis įskaitomas į nepertraukiamą 2 metų laikotarpį (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 d. nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais – 3 metų laikotarpį), jei šis sandoris nelaikomas vertybinių popierių pirkimo – pardavimo sandoriu.

Šio punkto nuostatos taikomos perleidžiant vienetų, pelno mokesčio mokėtojų, akcijas. Lengvata taikoma ir tuo atveju, jeigu vienetas, kurio akcijos perleidžiamos, pelno mokesčio (ar

jam tapataus mokesčio) nemoka dėl PMĮ ar atitinkamuose užsienio valstybių teisės aktuose nustatytų jam taikomų mokesčio lengvatų arba, kai jis patiria mokestinius nuostolius.

Šis punktas netaikomas, perleidžiant kitų vienetų dalis ar pajus, sudarančius jų kapitalą.

Turto vertės padidėjimo pajamos už užsienio vienetų akcijų perleidimą priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei tų užsienio vienetų kapitalas padalytas į akcijas, t.y., jeigu jų teisinė forma atitinka akcinę bendrovę, uždarąją akcinę bendrovę, įskaitant Europos bendroves, ar pan. Nuostata netaikoma, perleidžiant įvairių teisinių formų užsienio vienetų dalis, pajus ir pan.

Tačiau tuo atveju, kai perleidžiamos ne užsienio vieneto akcijos, o užsienio vieneto dalys, (pajai), bet pagal tos užsienio valstybės teisės aktus to vieneto teisinė forma savo esme atitinka akcinę, uždarąją akcinę ar analogiško tipo bendrovę, t.y. vienetas gali skirstyti pelną, bendrovę valdo dalininkai (pajininkai) bei valdomos tokio vieneto dalys (pajai) gali būti prilyginami akcijoms, t.y. suteikia iš esmės panašias teises kaip akcijos: suteikia balsavimo teisę, suteikia teisę gauti dividendus, dalių (pajų) savininkas gali nevaržomai perleisti šias dalis (pajus) bei vienetas yra pelno (ar jam tapataus) mokesčio mokėtojas, tai tokiu atveju yra taikomos PMĮ 12 str. 15 punkte nustatyta lengvata ir turto vertės padidėjimo pajamos perleidus tokias dalis (pajus) priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Sprendimas ar užsienio vieneto teisinė forma savo esme atitinka akcinę, uždarąją akcinę ar analogiško tipo bendrovę, bei perleidžiamos dalys (pajai), gali būti prilyginamos akcijoms, priimamas kiekvienu konkrečiu atveju, tik išnagrinėjus visas aplinkybes bei atitinkamus užsienio valstybės teisės aktus.

Turto vertės padidėjimo pajamos už šiame punkte nustatytų Lietuvos ar užsienio vienetų akcijų perleidimą (kai įvykdomos visos šio punkto sąlygos) priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ne tik tais atvejais, kai akcijos parduodamos kitam juridiniam ar fiziniam asmeniui, bet ir kai akcijos mainomos į kitus vertybinius popierius, taikant PMĮ 14 str. 5 dalies nuostatas (*tais atvejais, kai vertybiniai popieriai mainomi į kitą turtą, šio turto įsigijimo kaina yra šių vertybinių popierių tikroji rinkos kaina turto įsigijimo momentu*).

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

Akcijų įsigijimo data yra laikoma akcijų perėjimo vieneto nuosavybėn data.

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

Jei perleidus akcijas apskaičiuojami nuostoliai, tai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, šie nuostoliai gali būti pripažįstami leidžiamais atskaitymais tik PMĮ 30 str. 2 dalyje numatyta tvarka (PMĮ 30 str. 2 dalyje reglamentuojama, kad *nuostoliai dėl vertybinių popierių arba išvestinių finansinių priemonių perleidimo perkeliami į kitus mokestinius metus, tačiau dengiami tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. Nuostoliai dėl vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, ir kuris yra pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio mokėtojas, akcijų perleidimo, jei akcijas perleidžiantis vienetas šiame vienete ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų turėjo daugiau kaip 25 procentus balsus suteikiančių akcijų, atskaitomi iš mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau taip atskaitomų nuostolių suma negali būti didesnė už to mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių turto vertės padidėjimo pajamų sumą, o neatskaityta tokio nuostolio suma į kitus mokestinius metus neperkeliama*.).

Jei taikant šio punkto nuostatas mokestiniu laikotarpiu iš vienų Lietuvos ir/ar užsienio vienetų akcijų perleidimo apskaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos, o iš kitų - nuostoliai (nesvarbu ar perleidžiamos akcijos to paties ar skirtingų emitentų), tai apskaičiuojamas bendras šių akcijų perleidimo rezultatas – turto vertės padidėjimo pajamos arba nuostoliai, ir atitinkamai taikomos šio punkto nuostatos arba PMĮ 30 str. 2 dalis.

Jei vienetui mokestiniu laikotarpiu perleidus dalį turimų kito vieneto akcijų, likusi akcijų dalis sudarys 25 proc. ar mažiau balsų teisę suteikiančių akcijų tame vienete, kurio akcijos perleidžiamos, tai likusiai akcijų daliai šio punkto nuostatos netaikomos. Tačiau jei papildomai įsigijus vieneto, kurio akcijos buvo perleistos, akcijų, jos vėl sudarys daugiau kaip 25 proc. tokio vieneto balsų teisę suteikiančių akcijų, tai perleidus šias akcijas (ar jų dalį) šio punkto nuostatos bus taikomos, jei akcijos bus išlaikytos ne trumpiau kaip 2 metus (jei akcijos buvo perleistos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais – 3 metus), skaičiuojant nuo tos datos, kai visos įsigytos akcijos sudarys daugiau kaip 25 proc. to vieneto balsų teisę suteikiančių akcijų.

Jei vienetas priima sprendimą ir faktiškai parduoda turėtą daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių kito vieneto akcijų paketą (ar jo dalį) pagal kelis tiesioginius ar netiesioginius

sandorius, kurie įvykdomi ne tuo pačiu metu, tai laikotarpiu nuo pirmojo iki paskutiniojo sandorio realizavimo dar neparduotos akcijos gali sudaryti 25 proc. ar mažiau balsus suteikiančių akcijų tame kitame vienete. Tokiu atveju PMĮ 12 str. 15 punkto nuostatos gali būti taikomos, jei vienetas - akcijų pardavėjas, gali pateikti įrodymus, kad sandoriai ir/ar pavedimai dėl akcijų pardavimo buvo sudaryti visam numatytam parduoti akcijų paketui ir tas akcijų paketas buvo parduotas per objektyviai įmanomą protingą laikotarpį.

Pavyzdys, kokiais atvejais taikoma PMĮ 12 str. 15 dalyje reglamentuojama lengvata

2007 m. sausio 9 d. buvo įsteigta UAB ,,X“ su 100 000 Lt akciniu kapitalu, kurios akcininkai, UAB „Y“ ir UAB „Z“ įsigijo po 30 proc. balsų teisę suteikiančių akcijų, o likusius 40 proc. akcijų įsigijo UAB „W“. 2012 m. birželio 30 d. akcininkai pasirašė ketinimų protokolą, pagal kurį UAB „W“ pasitraukia iš UAB „X“ ir parduoda po 20 proc. akcijų abiems likusiems akcininkams. Sutartis dėl akcijų pardavimo su UAB „Y“ buvo sudaryta, ir akcijų nuosavybė jai perėjo 2012 m. liepos 15 d. Su UAB „Z“ analogiška sutartis buvo derinta ilgiau, ir pasirašyta, o akcijų nuosavybė šiai bendrovei perėjo 2012 m. liepos 31 d. Kadangi UAB ,,W“ turėjo daugiau kaip 25 proc. balsų teisę suteikiančių UAB „X“ akcijų ne trumpiau kaip 2 metus be pertraukų, visa turto vertės padidėjimo pajamų suma iš minėto akcijų perleidimo priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

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

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

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

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

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

Draudimo įmonių neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos:

1) Gyvybės draudimo įmokos, jei draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba jei gyvybės draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatymą (Žin., 2006, Nr. 82-3248; 2011, Nr. 146-6824, toliau – Profesinių pensijų kaupimo įstatymas).

Neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos draudimo įmonių uždirbtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kurių terminas ne trumpesnis kaip 10 metų, arba pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymą, neatsižvelgiant į tai, kad tokia sutartis sudaryta trumpesniam nei 10 metų draudimo laikotarpiui. Profesinių pensijų kaupimo įstatymo 26 str. 1 dalyje nustatytas minimalus pensinis amžius, kurio sulaukus įgyjama teisė į pensijų išmoką. Profesinių pensijų kaupimo įstatymo 26 str. 1 dalyje reglamentuojama, kad *teisė į pensijų išmokas įgyjama pensijų fondo dalyviui sukakus pensijų fondo taisyklėse nurodytą senatvės pensijos amžių. Šis amžius negali būti mažesnis kaip 55 metai.*

Jei galiojančios gyvybės draudimo sutarties terminas yra pakeičiamas iš 10 metų ir/ar ilgesnio į trumpesnį nei 10 metų terminą, tai pagal tokią sutartį draudimo įmonės nuo draudimo

sutarties sudarymo neapmokestinamosiomis pajamomis pripažintos įmokos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms (padidinama pelno mokesčio bazė) tą mokestinį laikotarpį, kurį draudimo sutarties terminas buvo pakeistas.

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

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

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

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

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

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

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

Ši nuostata taikoma apskaičiuojant 2009 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį.

Vienetų, vykdančių žemės ūkio veiklą, kaip ji suprantama pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymą (Žin., 2008, Nr. 81-3174, toliau – Įstatymas), gautos Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio tiesioginės ir kitos kompensacinės išmokos pajamų lygiui palaikyti yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

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

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

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

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

- tuo atveju, kai šios išmokos gaunamos palaikyti žemės ūkio veiklos pajamų lygiui ar kompensuoti pajamų netekimą, tai šios išmokos yra priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

- tuo atveju, kai žemės ūkio veikla užsiimantys vienetai gauna išmokas patirtoms išlaidoms (padarytoms investicijoms) kompensuoti, tokios išmokos laikomos dotacijoms ir joms taikomos bendros dotacijų apskaitos nuostatas.

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

1 Pavyzdys

Vienetui yra numatyta 2012 metais išmokėti 1 500 000 Lt tiesiogines išmokas už žemės ūkio naudmenų ir pasėlių plotus. Šiuo atveju, vieneto gauta išmoka pajamų lygiui palaikyti, apskaičiuojant 2012 metų apmokestinamąjį pelną, bus priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

2 Pavyzdys

Vienetui yra numatyta 2012 metais išmokėti 1 000 000 Lt prarastųjų pajamų kompensavimo išmokas pagal priemonę ,,Pirmas žemės ūkio paskirties žemės apželdinimas mišku“ bei – 800 000 Lt kompensacines išmokas už saugomose teritorijose, kurias įsteigė valstybės institucijos, nustatytus veiklos apribojimus.

Šiuo atveju, vieneto pajamų netekimui gautos išmokos (1 800 000 Lt), apskaičiuojant 2012 metų apmokestinamąjį pelną, yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

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

Vienetui yra numatyta 2012 metais mokėti tokias kompensacijas:

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

Visos išvardintos išmokos kompensuoja vieneto patirtas išlaidas.

Vieneto gautos išmokos patirtoms išlaidoms kompensuoti priskiriamos dotacijoms, kuriomis mažinamos sąnaudos. Šiuo atveju patirtoms išlaidoms kompensuoti gautos išmokos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, neapmokestinamosioms pajamoms nepriskiriamos.

5. Vienetai, atleisti nuo prievolės mokėti pelno mokestį

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

Pagal PMĮ 3 str. 2 dalį *šio Įstatymo nustatyta tvarka pelno mokesčio nemoka:*

1) biudžetinės įstaigos;

2) Lietuvos bankas;

3) valstybė ir savivaldybės;

4) valstybės ir savivaldybių institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos;

5) valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“;

6) Europos ekonominių interesų grupės.

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

1) Biudžetinės įstaigos – tai valstybės arba savivaldybių institucijos, steigiamos įstatymų nustatyta tvarka, visiškai arba iš dalies išlaikomos iš biudžeto ir taip įvardytos steigimo aktuose bei nuostatuose. Biudžetinės įstaigos yra steigiamos tam tikriems visuomenės poreikiams tenkinti. Biudžetinių įstaigų steigimo, reorganizavimo ir likvidavimo, valdymo, finansavimo ir kiti su jų veikla susiję pagrindai nustatyti Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatyme (Žin., 1995, Nr. 104-2322; 2010, Nr. 15-699). Šio įstatymo 2 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad *biudžetinė įstaiga – ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, įgyvendinantis valstybės ar savivaldybės funkcijas ir išlaikomas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų asignavimų, taip pat iš Valstybinio socialinio draudimo fondo, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų ir kitų valstybės pinigų fondų lėšų.*

2) Lietuvos bankas. Lietuvos banko steigimo, valdymo ir veiklos tvarką reguliuoja Lietuvos banko įstatymas (Žin., 1994, Nr. 99-1957; 2001, Nr. 28-890). Pagal šio įstatymo 1 str. 1 dalį *Lietuvos Respublikoje centrinis bankas yra Lietuvos bankas, kuris nuosavybės teise priklauso Lietuvos valstybei. Lietuvos bankas yra Europos centrinių bankų sistemos dalis. Lietuvos banko veiklos reglamentavimas suderintas su šio įstatymo priede nurodytais Europos Sąjungos teisės aktais.*

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

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

5) Valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“. Įsigaliojus 2002 m. birželio 20 d. Lietuvos Respublikos indėlių ir įsipareigojimų investuotojams draudimo įstatymui Nr. IX-975 (Žin., 2002, Nr. 65-2635), valstybės įmonės ,,Indėlių draudimas“ pavadinimas pakeistas į pavadinimą valstybės įmonė ,,Indėlių ir investicijų draudimas“ (toliau – Draudimas), nes Draudimui pavesta administruoti ne tik Indėlių draudimo fondą, bet ir Įsipareigojimų investuotojams draudimo fondą. Draudimo administruojami fondai gali būti investuojami Draudimo tarybos nustatyta tvarka į tarybos nustatytų šalių vyriausybių ir centrinių bankų vertybinius popierius. Pajamos iš lėšų investavimo yra proporcingai jų dydžiui paskirstomos Indėlių draudimo fondui ir Įsipareigojimų investuotojams draudimo fondui.

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

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

EEIG, kurių buveinė yra Lietuvos Respublikoje, toms sritims, kurių nereguliuoja Reglamentas, taikomas Lietuvos Respublikos Europos ekonominių interesų grupių įstatymas (Žin., 2004, Nr. 4-43).

6. Pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms

Kaip reglamentuojama Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo (Žin., 1995, Nr. 59-1462) 2 str. 1 dalyje *laisvoji ekonominė zona (toliau - zona) - tai ūkinei- komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra šio įstatymo nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo sąlygos. Šioje teritorijoje neturi būti nuolatinių gyventojų.*

PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nustatytos nuostatos, įtvirtinančios pelno mokesčio lengvatą laisvosios ekonominės zonos įmonėms, esant atitinkamoms nurodytoms sąlygoms. Taigi, jeigu tenkinamos visos PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punkte nurodytos sąlygos, mokesčių mokėtojai įgyja teisę taikyti šią lengvatą, perkeldami kapitalą į šias teritorijas. Todėl pelno mokesčio lengvata laisvųjų ekonominių zonų įmonėms vertintina ir kaip viena iš užsienio investicijų pritraukimo formų. Taigi tokiu atveju, nustatant palankesnes apmokestinimo sąlygas (lengvatą), skatinamas kapitalo pervedimas į laisvąsias ekonomines zonas. Pagal Laisvųjų ekonominių zonų įstatymo 3 str. *Lietuvos Respublikoje steigiamoje zonoje gali būti plėtojama prekybos, gamybos, importo ir eksporto, verslo ar kita Lietuvos Respublikos įstatymų nedraudžiama veikla. Veiklos rūšis nustato atskiras įstatymas dėl konkrečios zonos steigimo.*

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 2 punktą *laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, orlaivių ir erdvėlaivių bei susijusios įrangos gamybos, orlaivių ir erdvėlaivių remonto ir techninės priežiūros, su orlaivių techniniu aptarnavimu ir remontu susijusios veiklos (elektroninės ir optinės įrangos remonto, techninio tikrinimo ir analizės), kompiuterių programavimo veiklos, kompiuterių konsultacinės veiklos, kompiuterinės įrangos tvarkybos, kitos informacinių technologijų ir kompiuterių paslaugų veiklos, duomenų apdorojimo, interneto serverių paslaugų (prieglobos) ir susijusios veiklos, užsakomųjų informacinių paslaugų centrų veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir (arba) teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų, taip*

pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklomis susijusių paslaugų). Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus šioje dalyje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijų suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų. Šioje dalyje nustatyta lengvata jokiais atvejais negali būti taikoma kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

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

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

Lietuvos Respublikos investicijų įstatymo (Žin., 1999, Nr. 66-2127, toliau – IĮ) 3 straipsnio 4 dalies 1 punkte *kapitalo investicijos* sąvoka apibrėžiama kaip „investicijos ilgalaikiam materialiajam ir nematerialiajam turtui sukurti, įsigyti arba jo vertei padidinti“). Tačiau IĮ nenustato apribojimų, ar investuotojas gali investuoti ilgalaikį turtą įsigytą už nuosavas ar už skolintas lėšas. Todėl, nustatant 1 milijono eurų vertės kapitalo investiciją, į ją įtraukiamas turtas, įsigytas tiek už nuosavas, tiek už skolintas lėšas, tiek pagal pirkimo išsimokėtinai sutartis.

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

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

1. lizingo laikotarpio pabaigoje nuosavybės teisė į turtą pereina lizingo gavėjui;

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

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

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

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

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

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

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

3. lizingo gavėjas turi teisę pratęsti sutartį kitam laikotarpiui už mokestį mažesnį už rinkos kainą.

Šio standarto 7 punkte nustatyta, kad, *ar sandoris yra nuomos, ar lizingo, nustatoma lizingo laikotarpio pradžioje. Jeigu per nuomos ar lizingo laikotarpį šalys susitaria pakeisti sutarties sąlygas (išskyrus jos pratęsimo atvejį) ir dėl to pasikeičia nuomos rūšis, toks susitarimas apskaitoje registruojamas kaip naujas sandoris.*

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

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

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

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

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

lengvata, jei ne mažiau kaip 75 procentus įmonės pajamų sudaro pajamos iš tokios sandėlių nuomos.

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

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

PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 2 punkto lengvata taikoma tiek Laisvosios ekonominės zonos įmonėms, kurios teikia paslaugas, susijusias su jų pačių vykdoma PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 2 punkte nurodyta veikla, tiek įmonėms, kurios teikia paslaugas kitoms Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kurios vykdo PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 2 punkte nurodytą veiklą.

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

Laisvosios ekonominės zonos įmonės veikla yra prekyba atsarginėmis detalėmis ir krovininio autotransporto aptarnavimas. Įmonė teikia paslaugas Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kitiems Lietuvos bei užsienio pirkėjams bei transporto įmonėms. Įmonė gali naudotis pelno mokesčio lengvata, jei ne mažiau kaip 75 procentų įmonės pajamų sudaro pajamos iš šių paslaugų, suteiktų kitoms Laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms, kurios vykdo PMĮ 58 straipsnio 16 dalies 2 punkte nurodytą veiklą.

Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas (Žin., 1995, Nr. 59-1462, toliau – LEZPĮ) nustato laisvųjų ekonominių zonų steigimo, funkcionavimo ir likvidavimo Lietuvos Respublikoje tvarką bei sąlygas, taip pat laisvojoje ekonominėje zonoje veikiančių ūkio subjektų teisinį statusą. LEZPĮ 1 straipsnis numato, kad *įstatymo tikslas – sudaryti laisvojoje ekonominėje zonoje palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teisines ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio subjektams steigti zonose tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę- techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas, skatinti užsienio investicijas, steigti naujas darbo vietas.*

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

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

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

Laisvosios ekonominės zonos (toliau – LEZ) įmonės veikla – didmeninė prekyba zonoje sandėliuojamomis prekėmis. LEZ įmonė iš Lietuvos ir užsienio gamintojų nuosavybėn įsigytas prekes sandėliuoja šios zonos sandėliuose, pati atlieka kitas prekybai ir sandėliavimui būdingas operacijas (įsigytų prekių pakrovimo ir iškrovimo darbus, rūšiuoja, perpakuoja, suskirsto prekes į didesnes/mažesnes partijas ir pan.) ir parduoda užsienio ir Lietuvos rinkose.

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

Kai laisvosios ekonominės zonos įmonė vykdo gamybos veiklą, tai PMĮ 58 straipsnio 16 d. 2 punkto lengvata taikoma, jei pajamos iš šios veiklos sudaro 75 procentus ir daugiau šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų.

Tuo atveju, kai laisvosios ekonominės zonos įmonė atlieka produktų įpakavimą, fasavimą, pilstymą, apdirbimą, perdirbimą, tai PMĮ 58 straipsnio 16 d. 2 punkto straipsnio lengvata taikoma, jei pajamos iš šios veiklos sudaro 75 procentus ir daugiau šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų.

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

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

Lengvatos teikimo pradžia yra tas mokestinis laikotarpis, kurį yra įvykdytos visos 3 aukščiau minėtos sąlygos, t.y. kapitalo investicijos į įmonę pasiekia ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, ne mažiau kaip 75 procentus šios įmonės atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų sudaro pajamos iš nustatytos zonoje vykdomos veiklos ir įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

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

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

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

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

Pažymėtina yra tai, kad mokestiniai laikotarpiai, kuriais laisvosios ekonominės zonos įmonė neturi teisės taikyti šią pelno mokesčio lengvatą, nėra įskaičiuojami į šiame PMĮ 58 str. 16 d. 2 punkte nustatytus 6 ir 10 pelno mokesčio lengvatos taikymo mokestinius laikotarpius.

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

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

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

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

Pagal PMĮ 58 str. 16 dalies 3 punktą *juridiniai asmenys (išskyrus nurodytus šio Įstatymo 5 straipsnio 5 dalyje), kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų ir kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys, mažina apskaičiuotą pelno mokestį tokia tvarka:*

Riboto darbingumo asmenų dalis tarp visų dirbančių asmenų	*Apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas*
Daugiau kaip 50 %	*100 %*
40–50 %	*75 %*
30–40 %	*50 %*
20–30 %	*25 %*

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

Šiame punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata netaikoma socialinės įmonės statusą turintiems Lietuvos vienetams, turintiems teisę apmokestinamajam pelnui taikyti 0 proc. pelno mokesčio tarifą pagal PMĮ 5 str. 5 dalies nuostatas (kaip analizuota, ši nuostata numato, kad *vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 procentų mokesčio tarifą, jeigu: 1) per mokestinį laikotarpį vieneto darbuotojų, priklausančių Lietuvos Respublikos socialinių įmonių*

įstatymo 4 straipsnyje nurodytoms tikslinėms asmenų grupėms, skaičius sudaro ne mažiau kaip 40 procentų metinio vidutinio sąrašuose esančių darbuotojų skaičiaus, ir 2) per mokestinį laikotarpį vienetas nevykdo veiklos, įtrauktos į socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašą, tvirtinamą Lietuvos Respublikos Vyriausybės, arba per mokestinį laikotarpį iš tokios veiklos gautos pajamos sudaro ne daugiau kaip 20 procentų visų vieneto pajamų, ir 3) mokestinio laikotarpio paskutinę dieną vienetai turi socialinės įmonės statusą.

Nuo 2005 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio, nustatant asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijas, šių asmenų dalį tarp visų dirbančių asmenų turi būti vadovaujamasi Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1436 patvirtintu Asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, kategorijų, šių asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų apskaičiavimo ir pelno mokesčio lengvatos taikymo tvarkos aprašu (Žin., 2004, Nr. 166-6065; toliau - Aprašas).

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

1. invalidai ir (arba) asmenys, kuriems Lietuvos Respublikos invalidų socialinės integracijos įstatymo (Žin., 1991, Nr. 36-969; 2004, Nr. 83-2983) nustatyta tvarka nustatytas mažesnis negu 55 procentų darbingumo lygis;

2. senatvės pensijos amžių, nustatytą Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme (Žin., 1994, Nr. 59-1153; 2005, Nr. 71-2555), sukakę asmenys;

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

4. valstybės įmonėse prie pataisos namų dirbantys nuteistieji;

5. mokiniai, atliekantys gamybinę praktiką;

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

Pagal Aprašo 3 punktą *asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, dalis tarp visų dirbančių asmenų nustatoma dalijant mokestinio laikotarpio vidutinį sąrašuose esančių asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių iš vidutinio sąrašuose esančių visų darbuotojų skaičiaus.*

Aprašo 4 punkte nustatyta, kad *vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius nustatomas vadovaujantis finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. 134 „Dėl vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo, pasirenkant sutrumpintas arba trumpas metinės*

finansinės atskaitomybės ataskaitas, tvarkos patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr. 51-1955; 2004, Nr. 19-598). Dirbantys asmenys, nurodyti šio Aprašo 4 ir 6 punktuose, priskiriami prie darbuotojų neatsižvelgiant į tai, ar jie yra sudarę darbo sutartis. Apskaičiuojant vidutinį sąrašuose esančių asmenų, kuriems taikomas riboto darbingumo asmenų statusas, skaičių ir vidutinį sąrašuose esančių visų darbuotojų skaičių, ataskaitiniais metais laikomas mokestinis laikotarpis. Pagal Aprašo 5 punktą, *apskaičiuojant gautas pajamas, pelno mokesčio lengvata taikoma neatsižvelgiant į pajamas, gautas realizavus ne mažiau kaip vienerius metus eksploatuotas pagrindines priemones, gamybos atliekas, dėl gamybos apimties sumažėjimo ar gamybos profilio pasikeitimo tapusias nebereikalingas medžiagas, žaliavas, atsargines dalis ir inventorių.*

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

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

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