



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

DĖL ŪKIO SUBJEKTŲ PATIRIAMŲ IŠLAIDŲ MELIORACIJOS IR KELIŲ TVARKYMUJ PRISKYRIMO LEIDŽIAMIESM ATSKAITYMAMS

VMI prie FM¹, vadovaujantis MAĮ², teikia paaiškinimą apie PMĮ³ ir GPMĮ⁴ nuostatų taikymą subjektų (įskaitant vykdančių žemės ūkio veiklą) patiriamų išlaidų melioracijos ir kelių tvarkymo darbų priskyrimą leidžiamiesm atskaitymams.

Dėl patiriamų išlaidų melioracijos tvarkymo darbams

MĮ⁵ 3 straipsnyje yra numatyta, kad žemės sklype esantys melioracijos statiniai yra žemės sklypo priklausiniai ir nuosavybės teise priklauso žemės sklypo savininkui, jeigu sutartis nenustato kitaip, išskyrus valstybei nuosavybės teise priklausančius melioracijos ir hidrotechnikos statinius, nurodytus MĮ 3 straipsnio 2 dalyje⁶.

Vadinasi, melioracijos statiniai nuosavybės teise gali priklausyti žemės sklypo savininkui tiek fiziniam, tiek juridiniam asmeniui arba valstybei (juos patikėjimo teise valdo ir naudoja savivaldybės).

MĮ 5 straipsnyje numatyta, kad žemės savininkai ar kiti naudotojai naujas melioracijos sistemas statyti, melioracijos statinius remontuoti ir rekonstruoti privalo Statybos įstatymo⁷ ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Šiame straipsnyje taip pat numatyta, kad žemės savininkai ar kiti naudotojai turi leisti statyti, prižiūrėti, remontuoti bei rekonstruoti jų žemėje melioracijos statinius, reikalingus kitų savininkų žemei melioruoti, o žemės savininkams ir kitiems naudotojams dėl to padaryti nuostoliai atlyginami įstatymų nustatyta tvarka. Pagal MĮ 10 straipsnį, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka valstybė gali teikti finansinę paramą melioruotos žemės savininkams melioracijos statinių statybos, rekonstravimo, remonto ir priežiūros darbams atlikti. Tam tikslui naudojamos valstybės biudžeto, Europos Sąjungos struktūrinių ir kitų fondų lėšos.

¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM)

² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMĮ)

⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – GPMĮ)

⁵ Lietuvos Respublikos melioracijos įstatymas (toliau – MĮ)

⁶ Minėto straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad valstybei nuosavybės teise priklauso: sureguliuoti upeliai, grioviai, nuvedantys vandenį nuo daugiau kaip vieno žemės savininko ar kito naudotojo sklypo, juose esantys melioracijos statiniai, tvenkinių, kurie ribojasi su dviejų ir daugiau žemės savininkų ar kitų naudotojų žeme, hidrotechnikos statiniai, polderiai ir kitos melioracijos sistemos, jeigu jose mechanškai keliamas vanduo, kanalizuoti grioviai ir drenažo rinktuvai, jeigu jų skersmuo yra 12,5 cm ir didesnis ir jeigu jie yra pastatyti už valstybės lėšas, nepaisant to, kas yra žemės sklypo, kuriame yra šie melioracijos statiniai, savininkas.

⁷ Lietuvos Respublikos statybos įstatymas

Vadovaujantis MĮ 10 straipsniu, valstybei nuosavybės teise priklausančių melioracijos statinių priežiūros, remonto, rekonstravimo darbus finansuoja valstybė. Valstybei nuosavybės teise priklausančių melioracijos statinių rekonstravimą dėl būtinumo statyti inžinerinius statinius, nesusijusius su žemės melioravimu, finansuoja inžinerinių statinių statytojai. Kitų melioracijos statinių rekonstravimą dėl būtinumo statyti inžinerinius statinius, nesusijusius su žemės melioravimu, finansuoja inžinerinių statinių statytojai, jeigu nesusitariama kitaip.

Dėl atliekamų žemės savininkų - juridinių asmenų melioracijos tvarkymo darbų

Jeigu žemės savininkai - juridiniai asmenys, stato nuosavybės teise priklausančioje žemėje sau nuosavybės teise priklausančias melioracijos sistemas, tai vadovaujantis PMĮ 13 straipsniu, sukurta melioracijos sistema priskiriama juridinio asmens ilgalaikiam turtui, kuriam skaičiuojamas nusidėvėjimas. Tokiu būdu atliekant minėtų melioracijos sistemų remontą, taikomos PMĮ 20 str. nuostatos. Pažymėtina, kad apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, tik faktiškai patirtos išlaidos, pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, gali būti priskiriamos leidžiamiems arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams (eliminavus finansinę paramą melioruotos žemės savininkams melioracijos statinių statybos, rekonstravimo, remonto ir priežiūros darbams atlikti).

Tuo atveju, jeigu juridinis asmuo savo lėšomis atlieka savo vykdomai veiklai reikalingų valstybei nuosavybės teise priklausančių melioracijos statinių priežiūros, remonto, rekonstravimo darbus pagal MĮ 10 straipsnio nuostatas, tai tik juridinio asmens faktiškai patirtų išlaidų suma, vadovaujantis PMĮ 17 straipsniu, gali būti priskiriama juridinio asmens leidžiamiems arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams (neįskaitant finansavimo lėšų).

Tuo atveju, kai melioracijos darbai atliekami juridinio asmens ne savo nuosavybės teise priklausančioje žemėje, o kito žemės savininko sklype (privataus asmens, t. y. ne valstybei priklausančiame sklype), bet melioracijos darbai yra atliekami melioraciją atliekančio juridinio asmens lėšomis ir yra reikalingi melioraciją atliekančio asmens vykdomai veiklai, o žemės savininkui melioracijos darbų nereikia ir jis jų nekompensuoja, ir jie bus įregistruoti juridinio asmens, atliekančio melioracijos darbus, vardu, tai pagal MĮ 5 straipsnio nuostatas, tik juridinio asmens faktiškai patirtų išlaidų suma, vadovaujantis PMĮ 17 straipsniu, gali būti priskiriama juridinio asmens leidžiamiems arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams (neįskaitant finansavimo lėšų).

Dėl gyventojų, vykdančių individualią veiklą

Pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 303 patvirtintu Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašo (toliau - Aprašas) 5 p. nuostatas, žemės įsigijimo išlaidos negali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų.

Atsižvelgiant į tai, kad vykdomos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios gyventojų, vykdančių individualią veiklą, patirtos įprastinės šiai veiklai vykdyti išlaidos, VMI prie FM nuomone, melioracijos sistemų įrengimo bei remonto darbų faktiškai patirtos išlaidos, kaip individualioje veikloje naudojamų žemės sklypų priežiūros, gerinimo bei sausinimo darbų sąnaudos, pavyzdžiui siekiant ženklesnio auginamų žemės ūkio produktų derliaus, gali būti priskiriamos individualią veiklą vykdančio gyventojų leidžiamiems atskaitymams. Įvertinant tai, kad pagal minėto aprašo 5 punktą žemei nusidėvėjimas neskaičiuojamas, atlikto sausinimo sistemų atstatymo darbų vertė negali būti priskirta ilgalaikiam turtui. Todėl, vadovaujantis šiomis nuostatomis, nuosavoje žemėje atliktų minėtų darbų vertė, nepriklausomai nuo jų masto, leidžiamiems atskaitymams priskiriama tą mokestinį laikotarpį, kurį šie darbai buvo atlikti. Jeigu nuomojamos žemės sausinimo sistemų atstatymo darbų vertė individualią veiklą vykdančiam gyventojui yra reikšminga, tokios sumos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams turėtų būti priskiriamos lygiomis dalimis per nuomos sutartyje nustatytą žemės sklypo naudojimo individualioje veikloje laikotarpį, pradedant nuo kito mėnesio

po minėtų darbų užbaigimo dienos, o tuo atveju, kai sudaryta neterminuota sutartis, - per laikotarpį, ne trumpesnę kaip 36 mėnesiai (Aprašo 15 punktą). Jeigu žemės sklypo nuomos sutartis nutraukiama anksčiau nustatyto termino, žemės sausinimo sistemų atstatymo sąnaudų dalis, tenkanti laikotarpiui nuo sutarties nutraukimo datos iki sutartyje numatyto nuomos termino pabaigos, leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriama. Žemės sausinimo sistemų atstatymo darbų vertė leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriama ir tuo atveju, jeigu žemės sklypas nenaudojamas individualios veiklos pajamoms gauti.

Kai melioracijos darbai atliekami gyventojų ne savo nuosavybės teise priklausančioje žemėje, o kito žemės savininko sklype (ne valstybei priklausančiame), bet melioracijos darbai yra atliekami melioraciją atliekančio gyventojų lėšomis ir yra reikalingi melioraciją atliekančio asmens vykdomai individualiai veiklai, ir melioracijos įrenginiai įregistruojami melioraciją atlikusio gyventojų vardu, o žemės savininkui melioracijos darbų nereikia ir jis jų nekompensuoja, tai pagal MĮ 5 straipsnio nuostatas, tik gyventojų, vykdančių individualią veiklą, faktiškai patirtų išlaidų suma, vadovaujantis GPMĮ 18 straipsniu, gali būti priskiriama individualios veiklos leidžiamiesiems atskaitymams (neįskaitant finansavimo lėšų).

Dėl melioracijos tvarkymo patirtų išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu tais atvejais, kai tvarkomi melioracijos įrenginiai, priklausantys valstybei, nėra ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš ūkio subjekto veiklos uždirbamomis pajamomis

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas teisės aktų nuostatas, ūkio subjektų patirtos išlaidos dėl melioracijos tvarkymo priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu ir tais atvejais, kai tvarkomi melioracijos įrenginiai, priklausantys valstybei, nėra ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su ūkio subjekto veiklos uždirbamomis pajamomis ir yra būtinos (individualios veiklos atžvilgiu ir įprastinės) veiklai vykdyti.

Dėl kelių tvarkymo išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams

Pagal Kelių įstatymo⁸ 4 straipsnį keliai nuosavybės teise priklauso valstybei, savivaldybėms, fiziniams ar juridiniams asmenims.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-05-11 nutarimo Nr. 155 „Dėl Kelių priežiūros tvarkos aprašo tvarkos patvirtinimo“ 3.3 punkte numatyta, kad gatvių, kurios nėra valstybinės reikšmės kelių tąsa ir nuosavybės teise priklauso savivaldybėms, taisymo ir priežiūros darbų užsakovo funkcijas atlieka ir jų vertę apskaito savininkai ir (ar) valdytojai. Minėto nutarimo 4 punkte įtvirtinta, kad kelius prižiūrintys juridiniai ir (ar) fiziniai asmenys privalo prižiūrėti kelią, kad jis būtų techniškai tvarkingas, o taip pat taisyti (remontuoti) kelio dalį, kad šis objektas atitiktų jam keliamus reikalavimus ir atliktų savo funkcijas.

Įvertinus aukščiau išdėstytas teisės aktų nuostatas, nepriklausomai nuo to, kas yra kelio savininkas (ar valstybė, ar pats juridinis asmuo) mokesčių mokėtojais patiria kelių taisymo išlaidas.

Dėl juridinių asmenų patirtų išlaidų kelių tvarkymui priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams pelno mokesčio atžvilgiu tais atvejais, kai tvarkomi keliai, priklausantys valstybei, nėra ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš juridinio asmens veiklos uždirbamomis pajamomis

Vadovaujantis PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatomis, leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos visos faktiškai patirtos įprastinės tokios veiklos vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.

Atsižvelgiant į šias nuostatas, jeigu juridiniai asmenys tvarko kelius, priklausančius valstybei ir kurie nėra juridinio asmens sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš juridinio asmens veiklos uždirbamomis pajamomis, tai faktiškai patirtos tokio asmens išlaidos yra priskiriamos leidžiamiesiems arba ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams. Minėtų išlaidų

⁸ Lietuvos Respublikos kelių įstatymas (toliau – Kelių įstatymas)

priskyrimas priklauso nuo atliekamų darbų - ar tai bus atliekamas einamasis kelio remontas, ar įrengiamas naujas, ar rekonstruojamas jau esantis infrastruktūros objektas (kelias).

Kai atliekamas infrastruktūros objekto (kelio) einamasis remontas, tai faktiškai patirtos išlaidos yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams vadovaujantis PMĮ 17 str. 1 dalimi tą mokestinį laikotarpį, kada buvo atliktas remontas.

Kai juridinis asmuo savo lėšomis (pats arba pagal sutartį su kitais ūkio subjektais) įrengia arba rekonstruoja infrastruktūros objektus (pvz., kelią, automobilių stovėjimo aikštelę ar pan.), kurie yra būtini (reikalingi) vieneto veikloje, tai tokio infrastruktūros objekto sukūrimo sąnaudos priskiriamos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kainai, nuo kurios apskaičiuota nusidėvėjimo suma, nustatant apmokestinamąjį pelną, priskiriama ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Ilgalaikio turto įsigijimo kaina ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskiriama dalimis per ne trumpesnę nei PMĮ 1 priedėlyje tai turto grupei nustatytą nusidėvėjimo laikotarpį tik tuo atveju, jei nusidėvėjimo sumos yra apskaičiuotos PMĮ 18 ir 19 straipsniuose nustatyta tvarka, t. y. jeigu turtas bus naudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Todėl darytina išvada, kad nepriklausomai nuo to, kas yra kelio savininkas (ar valstybė, ar pats juridinis asmuo), kelių taisymo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Dėl gyventojų, vykdančių individualią veiklą, patirtų išlaidų kelių tvarkymui priskyrimo leidžiamiems atskaitymams gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu tais atvejais, kai tvarkomi keliai, priklausantys valstybei, nėra gyventojų sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš individualios veiklos gaunamomis (uždirbamomis) pajamomis

Nuolatinis Lietuvos gyventojas vykdamas individualią veiklą, gavęs arba uždirbęs pajamų iš individualios veiklos, gali jas sumažinti leidžiamiems atskaitymams priskirtomis patirtomis išlaidomis. Nepriklausomai nuo to, kas yra kelio savininkas (ar valstybė, ar pats gyventojas), kelių taisymo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tuo atveju, jeigu tvarkomi keliai, priklausantys valstybei, nėra gyventojų sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš individualios veiklos gaunamomis (uždirbamomis) pajamomis ir būtų įprastinės šios veiklos išlaidos.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė