



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

2017-10-17 Nr. (18.9-31-1E) RM-31738

DĖL ŽEMĖS ŪKIO SUBJEKTŲ PATIRIAMŲ IŠLAIDŲ MELIORACIJOS IR KELIŲ TVARKYMOI PRISKYRIMO LEIDŽIAMIES ATSKAITYMAMS

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM), vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, teikia paaiškinimą apie Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - GPMĮ) nuostatų taikymą žemės ūkio subjektų patiriamų išlaidų melioracijos ir kelių tvarkymo darbų priskyrimą leidžiamies atskaitymams.

Dėl žemės ūkio subjektų patiriamų išlaidų melioracijos tvarkymo darbams

Lietuvos Respublikos melioracijos įstatymo (toliau - MĮ) 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 šio straipsnio 2 dalyje. 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, tvenkiniai, 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.

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 įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Pagal MĮ 10 straipsnį, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka valstybė teikia 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.

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 leidžiamies arba ribojamų

dydžių leidžiamoms atskaitymams (eliminavus finansinę paramą melioruotos žemės savininkams melioracijos statinių statybos, rekonstravimo, remonto ir priežiūros darbams atlikti).

Tuo atveju, jeigu juridinis asmuo atlieka 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 leidžiamoms arba ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams (neįskaitant finansavimo lėšų).

Dėl subjektų, vykdančių individualią veiklą

Gyventojai, vykdančys žemės ūkio veiklą, priskiriami asmenims, vykdančiams 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 leidžiamoms 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 žemės ūkio veiklos leidžiamoms atskaitymams priskiriamos įprastinės ir būtinos žemės ūkio veiklai vykdyti išlaidos, VMI prie FM nuomone, melioracijos sistemų įrengimo bei remonto darbų faktinės patirtos išlaidos, kaip žemės ūkio veikloje naudojamų žemės sklypų priežiūros, gerinimo bei sausinimo darbų sąnaudos, siekiant ženklėsnio auginamų žemės ūkio produktų derliaus, gali būti priskiriamos žemės ūkio veiklą vykdančio gyventojų leidžiamoms atskaitymams. Įvertinant tai, kad pagal minėto aprašo 5 punktą žemei nusidėvėjimas neskaiciuojamas, 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, leidžiamoms atskaitymams priskiriama tą mokestinį laikotarpį, kurį šie darbai buvo atlikti. Jeigu nuomojamos žemės sausinimo sistemų atstatymo darbų vertė ūkininko ūkiui yra reikšminga, tokios sumos ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams turėtų būti priskiriamos lygiomis dalimis per nuomos sutartyje nustatytą žemės sklypo naudojimo individualioje žemės ūkio 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, leidžiamoms atskaitymams nepriskiriama. Žemės sausinimo sistemų atstatymo darbų vertė leidžiamoms atskaitymams nepriskiriama ir tuo atveju, jeigu žemės sklypas nenaudojamas individualios žemės ūkio veiklos ekonominei naudai gauti.

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

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas teisės aktų nuostatas, žemės ūkio subjektų patirtos išlaidos dėl melioracijos tvarkymo priskiriamos leidžiamoms atskaitymams pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu ir tais atvejais, kai tvarkomi melioracijos įrenginiai, priklausantys valstybei, nėra žemės ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš žemės ūkio veiklos uždirbamomis pajamomis.

Dėl kelių tvarkymo išlaidų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams

Pagal Lietuvos Respublikos kelių įstatymo (toliau - Kelių įstatymas) 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 žemės ūkio subjektas) mokesčių mokėtojai patiria kelių taisymo išlaidas.

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

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

Atsižvelgiant į šias nuostatas, jeigu žemės ūkio subjektai - juridiniai asmenys tvarko kelius, priklausančius valstybei ir kurie nėra žemės ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš žemės ūkio veiklos uždirbamomis pajamomis, tai faktiškai patirtos tokio asmens išlaidos yra priskiriamos leidžiamiesiems arba ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams. Minėtų išlaidų 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 leidžiamiesiems 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 leidžiamiesiems atskaitymams. Ilgalaikio turto įsigijimo kaina ribojamų dydžių leidžiamiesiems 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 žemės ūkio subjektas), kelių taisymo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiesiems arba ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams.

Dėl subjektų, vykdančių individualią veiklą patirtų išlaidų kelių tvarkymui priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu tais atvejais, kai tvarkomi keliai, priklausantys valstybei, nėra žemės ūkio subjekto sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš žemės ūkio veiklos uždirbamomis pajamomis

Atsižvelgiant į tai, kad gyventojai, vykdančys žemės ūkio veiklą, priskiriami asmenims, vykdančioms individualią veiklą, jų vykdomos žemės ūkio veiklos leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos įprastinės ir būtinos žemės ūkio veiklai vykdyti patirtos išlaidos. Todėl, VMI prie FM nuomone, nuolatinis Lietuvos gyventojas vykdančias individualią veiklą, gavęs arba uždirbęs pajamų iš šios veiklos, gali jas sumažinti leidžiamiesiems atskaitymams priskirtomis patirtomis išlaidomis, kurios yra susiję su tų pajamų gavimu arba uždirbimu.

Kaip jau aukščiau minėta, nepriklausomai nuo to, kas yra kelio savininkas (ar valstybė, ar pats žemės ūkio subjektas), kelių taisymo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams tuo atveju, jeigu tvarkomi keliai, priklausantys valstybei, nėra žemės ūkio subjekto - ūkininko sklype, tačiau toks tvarkymas yra susijęs su iš žemės ūkio veiklos uždirbamomis pajamomis.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

