

Pelno nesiekiančių juridinių asmenų apmokestinimo ypatumai

Atsižvelgiant į paskutinius Valstybinės mokesčių inspekcijos komentarus, matosi, kad griežtėja mokesčio administratoriaus pozicija dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų veiklos vertinimo, komercinės ir nekomercinės veiklos pajamų apmokestinimo bei gautos paramos panaudojimo.

Dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų statuso

Pagal LR Civilinio kodekso normas, viešieji juridiniai asmenys yra valstybės ir savivaldybės, jų institucijų ar kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas tenkinti viešuosius interesus. Tai gali būti viešosios įstaigos, asociacijos, labdaros ir paramos fondai, religinės organizacijos ir kiti.

LR Pelno mokesčio įstatymas nustato, kad 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 LR Pelno mokesčio įstatymo (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. Mokesčio administratorius yra paaiškinęs, kad 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 kriterijaus.

Atsižvelgiant į išdėstytą, galime daryti išvadą, kad net jeigu yra įsteigtas viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jo veikla pagrįdė yra komercinė, tai toks juridinis asmuo neatitinka PMĮ nurodyto pelno nesiekiančio vieneto apibrėžimo ir negali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata, kuri nustato, kad 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.

Dėl pelno nesiekiančių juridinių asmenų pajamų apmokestinimo

Pelno nesiekiantys juridiniai asmenys pelno mokestį moka tik nuo ūkinės komercinės veiklos pajamų. Mokesčio administratorius PMĮ komentare yra nurodęs, kad pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms priskiriamos pajamos:

- 1) uždirbtos pardavus prekes ar kitą turtą, suteikus apmokamas paslaugas; ir
- 2) kitos ūkinės komercinės veiklos pajamos, įskaitant pajamas, uždirbtas tenkinant viešąjį interesą. Tai gali būti kaip parama gautų materialinių vertybių pardavimo pajamos,

pajamos už paskaitas, išleistus leidinius, praveistus mokamus renginius, mokamas sveikatos priežiūros bei švietimo paslaugas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą pajamų išskyrimą, mokesčio administratorius atitinkamai nurodo išskirti ir sąnaudas, nurodydamas, kad pelno nesiekiančių organizacijų ūkinės komercinės veiklos pajamoms priskiriamos *tiesiogiai* iš tos ūkinės komercinės veiklos uždirbtos ir 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). Šios nuostatos dažniausiai ir nesilaiko ne pelno siekiančios organizacijos, t.y. leidžiamiems atskaitymams priskirdamos visas tokio juridinio asmens sąnaudas. Aišku, galima diskutuoti, ar tokia mokesčio administratoriaus nuomonė yra pakankamai pagrįsta, tačiau kaip jau sakiau, VMI pozicija pelno nesiekiančių organizacijų atžvilgiu griežtėja.

Atsižvelgiant į sąnaudų paskirstymo reikalavimus, mokesčio administratorius atitinkamai reikalauja, kad 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, 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.

Apskaičiuojant pelno nesiekiančių vienetų apmokestinamąjį pelną, jų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti, t.y. veiklai mokslo, kultūros, švietimo, meno, religijos, sporto, sveikatos apsaugos, socialinės globos ir rūpybos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis pripažįstamose srityse. Reikia atkreipti dėmesį, kad apmokestinamajam pelnui, tiesiogiai skiriamam tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti, nepriskiriamas apmokestinamasis pelnas, panaudotas ūkinės komercinės veiklos plėtrai ar investicijoms, 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. Mokesčio administratorius reikalauja, kad pelno nesiekiantys vienetai privalo turėti informaciją (įrodymus), kuri pagrįstų pajamų panaudojimą įstatuose numatytos visuomenei naudingos veiklos finansavimui.

Paramos panaudojimas ne pagal paskirtį

Mokesčio administratorius ypatingai sugriežtino kontrolę srityse, kai įmonė teikia paramą jos ar susijusių (kontroliuojančių) asmenų įsteigtoms pelno nesiekiančioms organizacijoms, kadangi kaip teigiama, tuo naudojamas kaip priedanga mokesčiams sumažinti. Dažniausiai pasitaikantys atvejai yra susiję su tuo, kai paramos teikėjo įmonė teikia paramą viešajai įstaigai, kuri yra įsteigta tenkinti paramos teikėjo akcininko asmeninius interesus, pvz., užsiimti automobilinio

sporto veikla ar suteikti su akcininku susijusioms įmonėms beprocentines paskolas. Kartais per pelno nesiekiančias organizacijas atsiskaitoma už realiai nesuteiktas patalpų nuomos, remonto paslaugas. Neseniai mokesčio administratorius aprašė atvejį, kai paramos teikėjas suteikė paramą jo įkurta pelno nesiekiančiai organizacijai, kuri skyrė labdarą gryniais pinigais paramos teikėjo akcininko tėvams.

Todėl VMI dabar griežčiau vertina kiekvieną tokį atvejį ir tikrina, ar parama buvo suteikta LR Labdaros ir paramos įstatyme nustatytiems tikslams, ar tik siekiant paramos teikėjo mokestinės ar privataus asmens naudos. Nustačiusi piktnaudžiavimus, taikomas turinio viršenybės prieš formą principas ir tuomet nukenčia ir paramos teikėjas (nepriskiriant paramos sąnaudų leidžiamiems atskaitymams) ir paramos gavėjas (priskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį bei sprendžiant klausimą dėl paramos gavėjo statuso panaikinimo).

Advokatas Arūnas Šidlauskas