



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

2016-05-20 Nr. (18.32-31-1E)-RM-14696

**DĖL PELNO MOKESČIO ĮSTATYMO ĮTAIKYMO ĮGYVENDINANT VIEŠOJO IR PRIVATAUS SEKTORIŲ PARTNERYSTĖS PROJEKTUS**

VMI prie FM, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, teikia paaiškinimą apie Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) nuostatų taikymo ypatumus dažniausiai pasitaikančiais privačių subjektų (toliau - PS) sudarytų su viešuoju subjektu partnerystės (toliau - VPSP) projektų sutarčių atvejais.

Vadovaujantis Investicijų įstatymo nuostatomis, viešojo ir privataus sektorių partnerystė - valstybės arba savivaldybės institucijos (toliau - valdžios subjektas) ir privataus subjekto įstatymuose nustatyti bendradarbiavimo būdai, kuriais valstybės arba savivaldybės institucija perduoda jos funkcijoms priskirtą veiklą privačiam subjektui, kuris investuoja į šią veiklą ir jai vykdyti reikalingą turtą, už tai gaudamas įstatymų nustatytą atlyginimą.

Atsižvelgiant į tai, kad kiekvienas konkretus VPSP partnerystės projektas yra unikalus ir savitas, kiekvienu atveju jis gali būti vertinamas ir nagrinėjamas atskirai, ir tik įvertinus visas konkrečias VPSP projekto sutarties sudarymo aplinkybes galima paaiškinti konkretaus VPSP projekto apmokestinimo pelno mokesčiu ypatumus. Rašte pateikiami dažniausiai pasitaikantys VPSP projektų sutarties sudarymo bei įgyvendinimo atveju iškilę PS pelno mokesčio apmokestinimo klausimai.

**Dėl pagal VPSP projektą naujai sukurto nekilnojamojo turto perdavimo ir nuosavybės teisės įforminimo.**

Pagal PMĮ nuostatas, VPSP projektams taikomos bendrosios apmokestinimo sąlygos, kurios priklauso nuo sudarytos VPSP projekto sutarties. Dažniausiai pasitaikantys VPSP projektų sutarties atvejai dėl pagal VPSP projektą naujai sukurto nekilnojamojo turto:

- **kai naujai sukurtą turtą PS naudoja nuosavybės teise;**

Jeigu pagal VPSP projekto sutarties sąlygas PS sukuria naują ilgalaikį turtą, kuris per minėtos sutarties laikotarpį nuosavybės teise priklausys PS (sukūrus naują turtą, jį nuosavybės teise Nekilnojamojo turto registre užregistruos PS) ir bus naudojamas PS ekonominėje veikloje, tai visa to turto įsigijimo (pagaminimo) kaina (neatsižvelgiant į tai, kad statybos darbai kainavo daugiau nei buvo planavęs PS) į sąnaudas perkeliama ir iš pajamų atskaitoma dalimis, skaičiuojant nusidėvėjimą. Pats PS nusistato (pasirenka) ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo laikotarpį, ne trumpesnį negu nustatyti PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvai (metais) ir likvidacinę vertę.

Šiuo atveju, sukūrus turtą, jis nuosavybės teise priklausys PS, ir bus naudojamas PS ekonominėje veikloje, o valdžios subjektui bus perleistas sutarties įgyvendinimo pabaigoje balansine verte (be atlyginimo). Šiuo atveju turto perdavimas įforminamas priėmimo-perdavimo aktu.

Atsižvelgiant į tai, visos PS per VPSP projekto vykdymo laikotarpį iš valdžios subjekto gautos pajamos už naujo objekto sukūrimą ir pajamos už kitas paslaugas bei pajamos gautos iš trečiųjų asmenų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos PS pelno mokesčio bazei, o su tokių pajamų uždirbimu susijusios sąnaudos (taip pat ir apskaičiuotas to turto nusidėvėjimas) - leidžiamiems atskaitymams.



- **kai naujai sukurto turto nuosavybės teisė perleidžiama valdžios subjektui;**

Jeigu PS sukūrus naują turtą, jį nuosavybės teise Nekilnojamojo turto registre užregistruos valdžios subjektas, t. y. nuosavybės teisė iš karto perduodama valdžios subjektui, toks objekto perdavimas laikomas turto pardavimu už jo tikrąją rinkos kainą (PMĮ 40 str. 1 d.), nesvarbu, kada už šį turtą bus atlyginama: iš karto perdavus turtą ar dalimis per visą sutarties galiojimo laikotarpį, o to turto įsigijimo (pasigaminimo) kaina - leidžiamais atskaitymais. Tokiu atveju laikoma, kad dalis iš valdžios subjekto per sutarties vykdymo laikotarpį gaunamų pajamų priskiriama įmonės pajamoms už teikiamas objekto aptarnavimo, priežiūros ir kt. paslaugas, o kita dalis - apmokėjimui pagal turto pirkimo - pardavimo sutartį. Šiuo atveju išrašoma PVM sąskaita - faktūra.

Kadangi pagal PMĮ 18 straipsnio nuostatas PS yra nudėvimas arba amortizuojamas jo ilgalaikis turtas, tai šiuo atveju perduoto (perduoto valdžios subjektui) ir PS nuosavybės teise nepriklausančio turto nusidėvėjimas mokesčių tikslais neskaičiuojamas.

Tuo atveju, kai pagal VPSP projekto sutarties sąlygas turtas perleidžiamas mažesne kaina, negu turto sukūrimo savikaina, ir mokestinį laikotarpį gaunamas nuostolis, šis nuostolis gali būti priskirtas vėlesnių mokesčių laikotarpių ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

- **kai naujai sukurtas turtas priėmimo - perdavimo aktu perduodamas valdžios subjektui, tačiau nuosavybės teisė per VPSP projekto sutarties laikotarpį lieka PS nuosavybe.**

Pateiktu atveju sukurtas ilgalaikis turtas per VPSP projekto sutarties galiojimo laikotarpį lieka PS nuosavybe, neatsižvelgiant į formalų turto perdavimą priėmimo-perdavimo aktu. Šiuo pateiktu atveju PS pajamoms priskiriamos suteiktų paslaugų pajamos, o leidžiamiems atskaitymams - su tų pajamų uždirbimu susijusios išlaidos, įskaitant apskaičiuotą ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą.

#### **Dėl privataus subjekto VPSP sutarties galiojimo laikotarpiu atlikto esminio turto pagerinimo.**

Pagal VPSP projekto sutartį PS gali būti suteikta teisė vykdyti veiklą, susijusią su infrastruktūros, taip pat naujo arba jam perduoto valdyti ir naudoti valstybės ar savivaldybės turto atnaujinimu, t.y. rekonstravimu ar remontu. Taikant PMĮ nuostatas dėl PS atlikto esminio pagerinimo išskiriami keli atvejai:

- **kai PS pagal sudarytas VPSP projekto sutarties sąlygas sukuria naują objektą ir jį naudoja VPSP projektui vykdyti, o valdžios subjektui nuosavybės teisė į šį turtą perleidžiama tik suėjus VPSP projekto numatytam terminui ir atlieka tokio turto rekonstravimą arba remontą, kuris pailgina turto tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes;**

Šiuo atveju laikoma, kad atliekamas **PS nuosavo turto remontas**, kuris savo esme laikomas turto esminiu pagerinimu, t.y. pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba turtas rekonstruojamas, tai pagal PMĮ 20 straipsnio 1 dalies nuostatas, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remontuoto arba rekonstruoto turto įsigijimo kaina. Atlikto esminio turto pagerinimo darbų vertė sąnaudoms yra priskiriama skaičiuojant nusidėvėjimą per perimtam turtui taikomą nusidėvėjimo laikotarpį.

Jeigu pagal VPSP sutarties sąlygas PS esminį nuosavo turto pagerinimą atliktų likus 2 metams iki VPSP sutarties galiojimo pabaigos, tai, atitinkamai, ir turto pagerinimo darbų vertės nusidėvėjimas galėtų būti skaičiuojamas per likusius 2 metus, kuriuos turtas bus naudojamas pajamoms uždirbti.

- **kai PS atlieka perimto turto iš valdžios subjekto panaudos pagrindais pagal panaudos sutartį rekonstravimą arba remontą, kuris pailgina turto tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes;**

Šiuo atveju taikomos PMĮ 20 straipsnio 3 dalies nuostatos - „Pagal nuomos sutartį, kurioje nenumatytas nuosavybės teisės perėjimas pirkėjui visiškai apmokėjus turto vertę,

arba pagal panaudos sutartį turimo ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimo arba remonto, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, sąnaudos atskaitomos iš nuomininko ar panaudos gavėjo pajamų lygiomis dalimis per nuomos arba panaudos laikotarpį pradedant nuo kito mėnesio, po darbų užbaigimo, o tais atvejais, kai sudaryta neterminuota sutartis, - per įstatymo 1 priedėlyje atitinkamoms turto grupėms nustatytą laikotarpį, bet ne trumpesnę kaip 3 metai“.

Pažymėtina, kad jeigu pagal VPSP projekto sutarties sąlygas PS esminį turto pagerinimą atliktų likus 2 metams iki VPSP projekto sutarties galiojimo pabaigos, tai leidžiamiems atskaitymams galima būtų priskirti tik esminio turto pagerinimo darbų vertės dalį, proporcingai tenkančią laikotarpiui, kurį po atlikto turto pagerinimo tas turtas buvo naudojamas pajamoms uždirbti, t.y. 2 metus.

- kai PS atlieka iš valdžios subjekto patikėjimo teise perimto turto rekonstravimą arba remontą, kuris pailgina turto tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes.

Šiuo atveju atliktų esminio turto pagerinimo darbų vertė sąnaudoms būtų priskiriama skaičiuojant jos nusidėvėjimą per perimtam turtui taikomą nusidėvėjimo laikotarpį, netrumpesnę nei nustatyta PMĮ 1 priedėlyje.

Jeigu pagal VPSP sutarties sąlygas PS esminį turto pagerinimą atliktų likus 2 metams iki VPSP sutarties galiojimo pabaigos, tai atitinkamai ir turto pagerinimo darbų vertės nusidėvėjimas galėtų būti skaičiuojamas per likusius 2 metus, kuriuos turtas bus naudojamas pajamoms uždirbti.

#### **Dėl rezervo kaupimo sukurtos infrastruktūros esminiam pagerinimui atlikti.**

Pagal PMĮ 7 straipsnio nuostatas, pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą. Pajamos pripažįstamos vadovaujantis kaupimo principu, t. y. registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą.

PS, vykdamas VPSP projekto sutartį, už ateityje atliekamus infrastruktūros pagerinimo (remonto) darbus, periodiškai gaus išankstinius mokėjimus (avansą), t.y. bus kaupiamas rezervas būsimiems darbams atlikti, kuris apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną PS pajamomis nepripažįstamas. Šiuo atveju PS pajamos būtų pripažįstamos tada, kai faktiškai būtų atlikti infrastruktūros pagerinimo darbai.

Tačiau, jeigu, įvykdžius VPSP projekto sutartyje numatytus infrastruktūros pagerinimo darbus, už juos PS gauta išankstinių mokėjimų suma būtų didesnė, negu faktiškai uždirbtos pajamos, t.y. esminis infrastruktūros pagerinimas būtų atliktas už mažesnę, nei sukauptą avansų, sumą, tokiu atveju skirtumas taip pat būtų pripažįstamas PS pajamomis, jeigu ši avansų gauta suma nebūtų gražinta valdžios subjektui.

Jeigu, įvykdžius VPSP projekto sutartyje numatytus infrastruktūros pagerinimo darbus, už juos PS gauta išankstinių mokėjimų suma būtų mažesnė, negu faktiškai uždirbtos pajamos, t.y. esminis infrastruktūros pagerinimas būtų atliktas už didesnę, nei sukauptą avansų, sumą, tokiu atveju į sąnaudas įtraukiama visa faktiškai patirtų išlaidų suma, neatsižvelgiant į tai, kad už sutartyje numatytus infrastruktūros pagerinimo darbus sukauptų avansų suma yra mažesnė.

**Dėl pelno (nuostolio), atsiradusio (susidariusio) dėl palūkanų apskaičiavimo finansinėje apskaitoje, taikant apskaičiuotų palūkanų metodą.**

Sistemiškai vertinant PMĮ nuostatas, visos privataus subjekto pagal VPSP projektą sutarties vykdymo laikotarpiu iš valdžios subjekto gautos pajamos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos pelno mokesčio bazei, o su tokių pajamų uždirbimu susijusios faktiškai patirtos sąnaudos - leidžiamiems atskaitymams. Vadovaujantis PMĮ 7 straipsniu, tais atvejais, kai pagal 18 Verslo apskaitos standarto nuostatas PS privalo

apskaičiuoti palūkanas diskontuojant visas gautinas sumas, ir finansinėje apskaitoje pripažinti tiek palūkanų pajamas, tiek palūkanų sąnaudas, tai apskaičiuodamas pelno mokestį, PS palūkanų pajamų atskirai apskaičiuoti ir šių pajamų bei sąnaudų pripažinti neturi.

Atsižvelgiant į PMĮ 7 straipsnio nuostatas, pelnas (nuostolis), atsiradę (susidarę) dėl PS finansinėje apskaitoje palūkanų apskaičiavimo taikant apskaičiuotų palūkanų metodą, pelno mokesčio apskaičiavimui įtakos neturi.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

