



Baltijos–Amerikos partnerystės programa (BAPP),
kurią finansuoja JAV Tarptautinės plėtros agentūra ir
Atviros visuomenės institutas

Ketvirtas skyrius
NVO MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE

TURINYS

1. IŽANGA

2. KAM LIETUVOJE TEIKIAMOS MOKESČIŲ LENGVATOS

2.1 Įstatymuose vartojamos sąvokos ir jų turinys

2.1.1 Pelno nesiekiantys subjektai

2.1.2 Paramos gavėjai

2.2. Mokesčių lengvatų gavėjai: išvados ir diskutuoti klausimai

3. NVO MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE IR JŲ PROBLEMATIKA

3.1 Neapmokestinama parama

3.2 Pelno mokesčio lengvatos

3.3 Dviejų procentų gyventojų pajamų mokesčio skyrimas

3.4 Lengvatos paramos teikėjams

3.5 Bendra NVO mokesčių lengvatų Lietuvoje charakteristika

4. IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. ĮŽANGA

Galima teigti, kad NVO mokesčių lengvatos – tai, ko gero, „jautriausia“ NVO teisinio reglamentavimo sritis. Viena vertus, šios lengvatos suteikia NVO daugiau galimybių veikti, kita vertus, dėl šių lengvatų egzistavimo NVO yra nustatyta nemažai papildomų veiklos ribojimų ir pareigų, taip jos yra išskiriamos iš kitų ūkio subjektų. NVO teikiamų mokesčių lengvatų klausimas jau buvo pradėtas nagrinėti ankstesniame skyriuje „Viešosios naudos teisinė analizė“, tačiau tai buvo daroma bendrais bruožais, siekiant įvertinti esamas ir potencialias viešąjį interesą tenkinančių organizacijų mokesčių lengvatas. Tuo tarpu šiame skyriuje mokesčių lengvatos aptariamos gerokai detaliau, įvertinant pagrindinius jų bruožus ir trūkumus.

Visų pirma bus įvardinti kriterijai, pagal kuriuos NVO gali gauti lengvatines sąlygas, o ypač „pelno nesiekiančio subjekto“ sąvoka nes būtent ji yra itin svarbi kalbant apie mokesčių lengvatas, kuriomis naudojasi nevyriausybinės organizacijos. Toliau analizuojamos pagrindinės mokesčių lengvatos ir jų problematika – siekiama nustatyti pagrindines reglamentavimo sritis, šiuo metu tobulintinas ir galbūt keistinas siekiant sklandžios NVO plėtros. Galiausiai pateikiama apibendrinamoji visų dabar egzistuojančių mokesčių privilegijų charakteristika ir pristatyti siūlymai, kaip, atsižvelgiant į viešosios naudos statuso atsiradimą, šios privilegijos galėtų būti reformuotos ir sujungtos į tam tikrą *systemą*.

Prieš pereinant prie pačių lengvatų apibūdinimo, būtina pabrėžti, kad ypač kalbant apie mokesčių lengvatas yra gana sudėtinga nubrėžti ribą tarp teisinio reglamentavimo ir valstybės vykdomos ekonominės ir socialinės politikos. Kitaip tariant, ekspertai sutinka, kad daugeliu atveju NVO mokesčių lengvatų klausimai neapsiriboja teisiniu įvertinimu, tačiau reikalauja ir gilesnio pobūdžio analizės. Vis dėlto šiame tyrime siekiama pateikti būtent *teisinį* dabartinių NVO lengvatų įvertinimą, o pateikiami siūlymai yra arba grynai teisinio pobūdžio, arba tiesiogiai susiję su viešosios naudos statusu, kurio ekonominė ir politinė reikšmė buvo aptarta ankstesniame skyriuje.

2. KAM LIETUVOJE TEIKIAMOS MOKESČIŲ LENGVATOS

Ankstesniame skyriuje pakankamai detaliai aptartos drauge su paramos gavėjo statusu gaunamos lengvatos, tačiau svarbu suvokti, kad paramos gavėjai nėra vieninteliai, kurie naudojami mokesčių lengvatomis. Mokesčių įstatymuose vartojamos kelios pagrindinės sąvokos, kurios tarpusavyje yra susijusios, tačiau jų jokių būdu negalima laikyti sinonimais. Skiriasi ne tik jų atsiradimo tikslas, bet ir turinys, o tai gali sukelti painiavos nagrinėjant, *ka* gi iš tiesų remia valstybė mokesčių lengvatomis. Dėl to, prieš pereinant prie konkrečių lengvatų analizės, svarbu bent trumpai aptarti minėtas sąvokas.

2.1 Įstatymuose vartojamos sąvokos ir jų turinys

2.1.1 Pelno nesiekiantys subjektai¹

„*Pelno nesiekiantis vienetas*“ – sąvoka, įstatymų leidėjo vartojama kalbant apie pelno ir gyventojų pajamų mokestį. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 2 straipsnio nuostatą pelno nesiekiantys vienetai suprantami kaip juridiniai asmenys: 1) kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, ir 2) kurie gauto pelno pagal jų veiklą reglamentuojančius teises aktus neturi teises skirstyti savo steigėjams ir (arba) jų dalyviams. Taigi **pagal šį apibrėžimą nustatant, subjektas yra priskiriamas prie pelno nesiekiančių subjektų ar ne, esminę reikšmę turi organizacijos nusistatyti tikslai ir tai, ką ji yra numačiusi savo įstatuose** (arba ką jai yra numatę konkretūs įstatymai). Organizacijos vykdoma veikla tiesiogiai nedaro įtakos jos, kaip pelno nesiekiančio vieneto, statusui.

Labai panaši sąvoka – „*pelno nesiekiantis juridinis asmuo*“ – įtvirtinta ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (toliau – PVM įstatymas). Sąvokos panašios, tačiau pagrindinis skirtumas yra tas, kad, be šių dviejų ką tik išvardytų požymių, PVM įstatymas numato ir tai, kad „tais atvejais, kai kitus pelno nesiekiančio juridinio asmens požymius atitinkančio asmens veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors to asmens veiklos tikslas nėra pelno siekimas, taikant PVM įstatymą toks asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu“. Kitaip sakant, tais atvejais, **kai yra kalbama apie PVM lengvatas organizacijoms, būtent pati veikla, o ne jos tikslas lemia PVM mokesčių lengvatų buvimą arba ne.**

Tuo tarpu kituose įstatymuose, pavyzdžiui, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme, konkrečios sąvokos nėra, *pateikiamas tik tam tikrų organizacijų rūšių sąrašas* („<...> Mokesčiu neapmokestinamas šis juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas – pelno nesiekiančių organizacijų, veikiančių pagal Asociacijų įstatymą, nekilnojamasis turtas (ar jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai; – religiniu bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas, naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai; – neigaliųjų draugijų ir jų įmonių nekilnojamasis turtas <...>“ ir t. t.), kuri apibūdinant net negalima pasakyti, kad klasifikuojama pagal teisinės formas. **Pagal šį įstatymą mokesčių lengvatos organizacijoms yra teikiamos vien dėl jų teisinės formos ir tam tikrais atvejais atsižvelgiant į tikslą, kuriam naudojamas turtas.**

Visoms šioms nuostatomis suvienodinti Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI) teritorinėms mokesčių inspekcijoms yra pateikusi pelno nesiekiančių subjektų apmokestinimo išaiškinimą², kuriame yra suformulavusi bendrą ir, kaip galima spėti, visus mokesčių įstatymus aiškinant taikytiną sąvoką – tai

¹ Labai svarbu pabrėžti, kad teorijoje, daugelio valstybių teisėje, taip pat organizacijų teisinį statusą reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos įstatymuose jau gana seniai yra atsisakyta sąvokos „*pelno nesiekiantis*“ subjektas, vienetas, organizacija ir vartojamas praktiškesnis ir turinio atžvilgiu neabejotinai tikslesnis terminas „*ne pelno siekianti*“ organizacija. Dėl to tik kalbant apie Lietuvą ir nagrinėjant jos *mokesčių* teisės aktus (todėl, kad ši sąvoka yra vartojama visuose mokesčių įstatymuose ir jų išaiškinimuose) yra būtina pereiti prie „*pelno nesiekiančių subjektų*“ termino.

² „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“. Reg Nr. (18.10-31-1)-R-8196. 2006-09-21.

„*pelno nesiekianti organizacija*“. Šiai sąvokai apibūdinti VMI remiasi Civilinio kodekso nuostata dėl viešųjų juridinių asmenų ir apibrėžia, kad „pelno nesiekiančioms organizacijoms gali būti priskiriami viešieji ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus“, ir taip pat pateikia pavyzdinį tokių organizacijų sąrašą („– viešosios įstaigos, įregistruotos pagal Viešųjų įstaigų įstatymą; – asociacijos<...>; – labdaros ir paramos fondai <...>; – daugiabučių namų savininkų bendrijos <...>; – sodininku bendrijos, – religines bendrijos bendruomenės ir centrai <...>; – Auditorių rūmai <...>“ ir kt.). Sąrašas nėra baigtinis – paskutiniame punkte yra nustatyta, kad į šią sąvoką patenka ir „kiti viešieji ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, atitinkantys pelno nesiekiantiems vienetams nustatytus kriterijus“. **Kitaip sakant, pelno nesiekiančiai organizacijai VMI yra nustačiusi papildomą tikslo kriterijų (tenkinti viešuosius interesus), taip pat numatytas viešojo juridinio asmens statuso reikalavimas.**

Vertinant visas minėtas sąvokas galima teigti, kad jos visus ūkio subjektus tartum dalija į dvi pagrindines grupes – pelno siekiančius ir pelno nesiekiančius. Tai leidžia kalbėti apie mokesčių lengvatas itin plačiam organizacijų ratui, nes, kaip matyti iš pateiktų sąvokų, pateikti apibrėžimai yra gana „atviri“ ir palieka nemažai erdvės interpretacijai. Tai leidžia daryti išvadą, kad iš esmės **lengvatos, teikiamos pelno nesiekiantiems asmenims, šiuo metu tiesiogiai neturi nieko bendro su tuo, organizacija yra NVO ar ne.** Šiame kontekste būtina pabrėžti, kad nors sąvokos ir panašios (bei jas mėginta galutinai apibendrinti minėtu VMI išaiškinimu), vis dėlto jos nėra suvienodintos įstatymų lygmeniu, o tai būtų rekomenduotina kalbant apie mokesčių reglamentavimą.

Grįžtant prie šiame tyrime pateikiamų siūlymų galima teigti, kad su visomis ką tik išvardytomis sąvokomis susijusi problema yra ta, jog nepaisant visų paaiškinimų sąvokos „pelno nesiekiantis“ turinys niekur taip ir nebuvo konkrečiai aptartas. Pavyzdžiui, neaišku, ką formaliai reiškia toks kriterijus kaip „pagrindinis tikslas nėra pelno siekimas“. Galima spėti, kad užtenka tokį tikslą numatyti savo įstatuose, tačiau konkrečiai to įtvirtinta niekur nėra. Kita vertus, minėtame išaiškinyje pateikta nuoroda į viešųjų interesų tenkinimą gali būti laikoma siaurinančia „pelno nesiekiančio subjekto“ turinį ir diskriminacine grupinės naudos organizacijų atžvilgiu. Galima teigti, kad minimos problemos tėra teorinio pobūdžio, tačiau iš tiesų dėl jau minėto mokesčių lengvatų temos „jautrumo“, tokios problemos gali tam tikroms organizacijoms (pvz., užsiimančioms tik ūkine komercine ar investicine veikla, tenkinančioms tik savo narių interesus) skaudžiai atsiliiepti praktikoje.

2.1.2 Paramos gavėjai

Paramos gavėjo teisinis statusas jau buvo pakankamai detaliai aptartas trečiame skyriuje nagrinėjant viešąją naudą. Kita vertus, kadangi šis statusas suteikia nemažai mokesčių lengvatų tiek paramos gavėjams, tiek teikėjams, verta jį paminėti ir čia, ypač nagrinėjant šio statuso reikšmę ir santykį su pelno nesiekiančiais subjektais.

Kaip jau minėta, paramos gavėjo statusas yra tiesiogiai susijęs su parama ir jos apmokestinimu, t. y. šiuo metu neabejotinai aktualus visoms NVO. Kalbant detaliau, jis suteikia teisę gauti neapmokestinamą paramą, 2 procentų nuo gyventojų pajamų mokesčio paramą ir tam tikras PVM mokesčio lengvatas, taip pat palengvina organizacijoms lėšų paiešką, nes leidžia paramos teikėjams gauti pelno mokesčio lengvatą (pastarosios priklauso nuo paramos teikimo *tinkamiems* paramos gavėjams). Suvokiant paramos svarbą NVO veiklai, ko gero, galima teigti, kad turinio atžvilgiu šio statuso įgijimas daugeliui organizacijų yra net reikšmingesnis nei buvimas pelno nesiekiančiu subjektu.

Taigi svarbu aptarti, kaip šis statusas yra įgyjamas ir kokie yra su juo susiję reikalavimai. Pagrindinis teisės aktas, kuriame jis yra įtvirtintas, – tai Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas. Čia pateikiamas potencialių paramos gavėjų sąrašas, kuris nėra baigtinis. Sąraše pateikiamos tam tikros

teisinės formos, tačiau galiausiai numatoma, kad paramos gavėjais gali būti ir „kiti juridiniai asmenys, kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautasis pelnas negali būti skiriamas jų steigėjams, dalininkams ar nariams“, kitaip sakant, yra pateikiama nuoroda į pelno nesiekiančių vienetų apibrėžimą. Taigi galima pagrįstai teigti, kad **paramos gavėjais gali tapti visi norą pareiškę pelno nesiekiantys subjektai.**

Iš aptartos nuostatos matyti, kad vienintelis dalykas, kurį turi padaryti organizacija kaip pelno nesiekiantis subjektas, norintis dar papildomai tapti ir organizacija – paramos gavėja, – tai pateikti prašymą Juridinių asmenų registrui. Nėra numatyta jokių papildomų teisinės formos ar tikslo ribojimų, nei kad yra numatyta pelno nesiekiantiems subjektams apskritai. Taip pat, kaip ir pelno nesiekiančių subjektų atveju, nėra svaru, organizacija yra NVO ar ne, kokio pobūdžio yra jos vykdoma veikla ir panašiai. Tai leidžia daryti išvadą, kad nors vienas ir kitas statusas skiriasi ir suteikia skirtingo tipo privilegijų, vis dėlto galiausiai ir vienas, ir kitas yra prieinami visoms organizacijoms be jokių papildomų reikalavimų, skirtingai nei tinkamas įstatų suformulavimas. Negalima teigti, kad toks „visuotinis prieinamumas“ yra blogas reiškinys, tačiau, ekspertų nuomone, **toks paramos gavėjo statusas, koks jis yra dabar, tiesiog suteikia valdžios institucijoms galimybę kontroliuoti paramos srautus ir nustato organizacijoms prievolę pateikti papildomą ataskaitą.** Vertinant koncepcijos atžvilgiu tokia kontrolė gali būti vykdoma ir kitaip, o dabartinis statusas kelia daugiau painiavos nei teikia naudos NVO sektoriaus plėtrai.

2.2 Mokesčių lengvatų gavėjai: išvados ir diskutuoti klausimai

Taigi apibendrinant ką tik analizuotų sąvokų panašumus ir skirtumus bei su mokesčių lengvatų gavėjais Lietuvoje susijusią padėtį galima pateikti tokias išvadas ir iš jų kylančius diskusinius klausimus:

- Pelno nesiekiančiu vienetu organizacija tampa įsisteigdama, pasirinkusi atitinkamą teisinę formą ir tinkamai parengusi savo įstatus. Pateikusi prašymą (dažniausia taip pat – dar steigdamasi), praktiškai be jokių papildomų reikalavimų ji gali taip pat įgyti paramos gavėjo statusą.
Klausimas: kiek tikslingas ir veiksmingas toks statuso „atskyrimas“ ir kokia yra reali jo nauda?

- Nė viena minėta sąvoka tiesiogiai nėra siejama su NVO apibrėžimu siaurąja prasme – vienintelė sąsaja gali būti randama per nuorodas į teises formas. Drauge su NVO į mokesčių lengvatų gavėjų ratą įeina daugelis kitų organizacijų (daugiabučių namų bendrijos, garažų eksploatavimo bendrijos, profesinės sąjungos ir kt.).
Klausimas: ką konkrečiai remia ir nori remti valstybė, suteikdama visas įmanomas mokesčines lengvatas tokiam plačiam subjektų ratui?

Atsakymai į pateiktus klausimus, ekspertų nuomone, yra svarbūs sprendžiant bet kuriuos tolesnius NVO sektoriaus plėtros ir rėmimo klausimus.

3. NVO MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE IR JŲ PROBLEMATIKA³

3.1 Neapmokestinama parama paramos gavėjams

Ankstesniuose šio tyrimo skyriuose ne kartą minėta, kad NVO sektoriaus finansavimo šaltinių hierarchijoje parama užima ypatingą vietą, todėl tinkamas šios finansavimo priemonės sureguliuavimas itin svarbus. Pirma, tai, kad gauta parama yra neįskaitoma į pelno mokesčio bazę, nustato Pelno mokesčio įstatymas. Antra, neapmokestinama ne bet kokia parama, o tik tinkamai panaudota Labdaros ir paramos įstatymo nustatytiems tikslams. Neapmokestinamą paramą gali gauti ne visi pelno nesiekiantys asmenys, o tik paramos gavėjo statusą turinčios organizacijos.

Labdaros ir paramos įstatymas pakankamai plačiai apibrėžia, kaip parama gali būti panaudota, pateikdamas tik dvi išimtis, kam parama vis dėlto *negali*⁴ būti naudojama. Tai „partijoms ar politinėms kampanijoms finansuoti <...>“ ir „perduodama kaip įnašas juridiniam asmeniui, kurio dalyvis yra paramos gavėjas“. Pabrėžtina, kad VMI šią nuostatą yra išaiškinusi⁵ ir nustačiusi, jog „ši punkto nuostata reiškia, kad gauta parama negali būti naudojama investicinėje veikloje (steigiant vienetus, išigyjant veikiančių vienetų akcijas)“. Toks įstatymo aiškinimas neleidžia organizacijoms, gavusioms solidaus dydžio paramą, susikurti finansavimosi mechanizmo, o tai galėtų būti įgyvendinta, jeigu gautos lėšos būtų investuojamos, o ne tiesiog laikomos banko sąskaitoje. Užsienio šalių praktikoje toks finansavimasis yra itin paplitęs fondų veiklos atveju, nes pastarieji paprastai užsiima paieška didelių lėšų, kurias vėliau perskirsto visam nevyriausybiniam sektoriui. Akivaizdu, kad galiojant tokiai įstatymo normai, kokią šiuo metu įtvirtina Labdaros ir paramos įstatymas, tokia praktika Lietuvoje neįmanoma.

Kitas klausimas dėl neapmokestinamos paramos Lietuvoje yra susijęs su tarptautinėmis organizacijomis.

Pirma, Labdaros ir paramos įstatymas gana griežtai nustato, kad labdaros ir paramos gavėjai pagal šį įstatymą gali būti *tik Lietuvoje* gyvenantys ar registruoti asmenys. Kitaip sakant, **norėdamos sulaukti lengvatų, susijusių su paramos ir labdaros teikimu** (pvz., nemokėti pelno mokesčio už tą dalį, kurią panaudojo paramai), **organizacijos gali remti tik Lietuvoje esančius asmenis ar organizacijas**.

Antra, kaip nurodo PMĮ 5 straipsnis, kuriame nustatomi mokesčių tarifai, „užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje, <...> apmokestinamos be atskaitymų, taikant 10 procentų mokesčio tarifą“, t. y. neatsižvelgiant į tam tikras nedideles išimtis **organizacijos gauta „lietuviška parama“ užsienyje, apmokestinama 10 procentų pelno mokesčiu, sumokamu į Lietuvos biudžetą**. Tokia nuostata stabdo tarptautinių fondų veiklą Lietuvoje, taip pat „lietuviškų“ organizacijų pagalbą mažiau ekonomiškai stiprioje valstybėje veikiančiam nevyriausybiniam sektoriui.

Atlikus visų trijų Baltijos valstybių teisinės aplinkos ir paramos apmokestinimo tyrimą⁶, nustatyta, kad Lietuvoje ši aplinka yra pati nepalankiausia, o tai reiškia, jog mūsų šalis pralaimi tarptautinėje arenoje konkuruodama dėl paramos iš užsienio. Vertinant tokias įstatymo nuostatas, darytinos išvados, kad šiuo metu įstatymų bazė skatina NVO „uždarumą“ ir yra nepalanki Lietuvos ir užsienio nevyriausybių organizacijų kooperacijai. Pasaulyje stiprėjant globalizacijos tendencijoms, toks reglamentavimas nėra

³ Šiame skyriuje nagrinėjamos mokesčių lengvatos nėra vienintelės, kurias gauna NVO kaip pelno nesiekiantys vienetai ar paramos gavėjai, tačiau jos, ekspertų nuomone, yra reikšmingiausios.

⁴ Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo 10 straipsnio 2 dalis.

⁵ „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“. Reg Nr. (18.10-31-1)-R-8196. 2006-09-21.

⁶ „Operating a Foundation in the Baltics: Executive Summary“. Sorainen law offices. 2007 m.

perspektyvus ir neužtikrina Lietuvos organizacijoms galimybės (ką jau kalbėti apie paskatinimą) integruotis į tarptautinę NVO bendruomenę.

Apibendrinant su paramos gavėjų apmokestinimu susijusias nuostatas, galima teigti, kad nors dabar gana daug subjektų gali jomis naudotis, vis dėlto yra keletas reglamentavimo spragų, kurios trukdo paramos institutu naudotis specifinėms organizacijų grupėms, daugiausiai – fondams ir tarptautinėms organizacijoms.

3.2 Pelno mokesčio lengvatos

Pakeitus Pelno mokesčio įstatymą, pelno nesiekiantys vienetai, tarp jų ir NVO, pelno mokesčių moka taip:

- 1) kai NVO mokesčio laikotarpio ūkinės komercinės veiklos pajamos neviršija 1 milijono litų, 25 tūkstančiai litų apmokestinamojo pelno apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą;
- 2) kai NVO mokesčio laikotarpio ūkinės komercinės veiklos pajamos viršija 1 milijoną litų, visas pelnas apmokestinamas 15 procentų pelno mokesčiu.

Akivaizdu, kad taikyti pelno mokesčių nevyriausybinių sektoriaus juridiniams asmenims yra nelogiška dėl kelių priežasčių. Visų pirma norminiuose teisės aktuose visuomenei naudingos veiklos vykdymas yra įvardijamas kaip šių organizacijų tikslas. Nors ir suteikiama galimybė vykdyti komercinę veiklą, tačiau iš tokios veiklos gautos pajamos (pelnas) turėtų būti (pagal dabar galiojančius įstatymus) naudojamas siekiant patenkinti socialiai naudingus poreikius. Be to, NVO veiklą reglamentuojantys teisės aktai nenumato galimybės paskirstyti gautą iš komercinės veiklos pelną jos nariams arba steigėjams. Pelnas privalo būti panaudotas siekiant tų visuomenei naudingų tikslų, kurie įtvirtinti kiekvienos ne pelno organizacijos steigimo dokumentuose. Apmokestinamas šiuos specifinius juridinius asmenis pelno mokesčiu, įstatymų leidėjas tarsi riboja galimybes efektyviai vykdyti prigimtine nevyriausybinių sektoriaus organizacijų veiklą, nes dalis pajamų, kurios galėtų būti panaudojamos visuomenės poreikiams tenkinti, yra sumokama į valstybės biudžetą kaip pelno mokesčiai. Taip pat galima teigti, kad sumokėtas pelno mokesčiai valstybės taip pat naudojamas socialinių programų įgyvendinimui.

Kita vertus, akivaizdu, kad toks dalinis apmokestinimas pelno mokesčiu buvo įtvirtintas siekiant apsaugoti nuo piktnaudžiavimo lengvatomis. Šiuo metu rinkoje pastebima tendencija užsiimti verslu ne po visuotinai priimtinių pelno siekiančių juridinių asmenų „skraiste“ (pvz., UAB, individualių įmonių), bet, kaip jau aptarta antrame šio tyrimo skyriuje, pasirenkama tokia juridinio asmens teisinė forma, kuri priskiriama NVO sektoriui, pavyzdžiui, viešosios įstaigos. Tarkim, viešoji įstaiga „Autoverslo vystymo agentūra“ net neslėpdama deklaruoja tikslą „versle automobilių nuomą paversti paprasta ir patogią paslauga, kuri prisitaiko prie kliento poreikių ir simbolizuoja geriausią kainą už geriausią kokybę“⁷. Tačiau reikia tikėtis, kad tokie atvejai tėra atsitiktiniai ir ateityje netaps įprasta norma verslininkams siekiant naudotis viešojo sektoriaus juridiniams asmenims taikomomis lengvatomis vien dėl pelno.

Taigi, ekspertų nuomone, **negalima absoliutinti pelno mokesčio atsisakymo idėjos, tačiau ir dabartinė padėtis yra kvestionuotina, t. y. atsižvelgiant į pelno nesiekiančių subjektų esmę reikėtų diskutuoti apie alternatyvas, kaip tokio apmokestinimo būtų galima bent iš dalies atsisakyti.** Viena iš tokių alternatyvų – gautą iš komercinės veiklos pelną būtų galima apmokestinti tik mokesčiu administratoriui nustačius, kad NVO sektoriui priskirtino juridinio asmens veikla yra orientuota vien siekti pelno, o visuomenei naudingi tikslai yra tik deklaratyvūs, t. y. apmokestinant pelno mokesčiu galėtų būti taikoma PVM analogija. Kita alternatyva būtų susijusi su šiame tyrime plačiai aptartu viešosios

⁷ <www.autobest.lt>

naudos statusu, kuri turinčios organizacijos galėtų būti visiškai atleistos nuo pelno mokesčio mainais į „aukštesnio lygio“ kontrolę ir savikontrolę.

3.3 Dviejų procentų gyventojų pajamų mokesčio skyrimas

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 34 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad mokesčio administratorius nuolatinio Lietuvos gyventojų prašymu, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka privalo pervesti Lietuvos vienietams, pagal Labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą, iki 2 procentų pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, – iki 2 procentų mokesčių išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos. Tokiu būdu įstatymas įtvirtina teisę visiems apmokestinamąsias pajamas gaunantiems Lietuvos gyventojams dalyvauti remiant NVO sektoriui priklausančias organizacijas. Akivaizdu, kad fiziniai asmenys – svarbi paramos teikėjų grupė, taigi tokio pobūdžio parama gali atnešti daug naudos nevyriausybiniam sektoriui.

Abejonių kelia tai, kad Lietuvos gyventojas vadinamąją 2 procentų paramą gali skirti bet kuriam pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui. Taigi pati valstybė sukūrė prielaidas nemažai daliai Lietuvos gyventojų tokia galimybe pasinaudoti tenkinant savo ar tam tikros interesų grupės poreikius. Jau 2003 metais, t. y. tik įsigaliojus minėtai GPMĮ pataisai, pasitaikė atveju, kai fiktyviai buvo steigiamos nevyriausybines organizacijos (pvz., asociacijos, viešosios įstaigos), kurių steigėjų tikslas buvo ne visuomenei naudingos veiklos vykdymas, o tik siekimas gauti minėtą 2 procentų paramą. Šiuo atveju, įtvirtindama GPMĮ Lietuvos gyventojų teisę teikti paramą iki 2 procentų pajamų mokesčio, ne tik valstybė paranda dalį surenkamo gyventojų pajamų mokesčio, bet ir neįgyvendinamas įtvirtinant šią nuostatą keltas tikslas – skatinti paramos teikimą nevyriausybiniam sektoriui ir visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimą.

Dėl šių priežasčių siūlytina nustatyti atitinkamus ribojimus, siaurinant sąrašą nevyriausybinių organizacijų, kurios gali gauti 2 procentų paramą, vėl galbūt siejant šią paramą su aptartu viešosios naudos statusu. Pirma, ribojantis kriterijus turėtų būti tai, kad iš pelno nesiekiančių organizacijų, kurios gali gauti 2 procentų paramą, sąrašo turėtų būti išbrauktos organizacijos, kurios jau vien dėl teisinės formos yra akivaizdžiai priskirtinos prie grupinės naudos viešųjų juridinių asmenų. Tokiomis organizacijomis laikytinos profesinės sąjungos ir susivienijimai, sodininkų ir daugiabučių namų savininkų bendrijos. Antra, tokia parama galėtų būti teikiama tik toms viešosios naudos organizacijoms, kurios įrodytų mokesčių administratoriui realios viešąją naudą teikiančios veiklos vykdymą, ir šitaip būtų apsaugoma nuo tokių organizacijų, kurios pagal savo teisinę formą ir galėtų būti priskiriamos prie viešosios naudos organizacijų (pvz., asociacijos), tačiau fiktyviai įsteigtos tik siekiant gauti šią paramą. Pavyzdžiui, juridiniam asmeniui, siekiančiam gauti PVM mokėtojo statusą, būtina įrodyti, kad jo veikla bus vykdoma realiai ir nėra pagrindo įtarti galimą PVM grobstymą. Todėl panaši procedūra paramos „grobstymo“ prevencijai vykdyti galėtų būti taikoma ir NVO sektoriaus organizacijoms, siekiančioms būti įtrauktoms į sąrašą juridinių asmenų, galinčių gauti 2 procentų paramą.

3.4 Lengvatos paramos teikėjams

Neapsirinktume teigdami, kad privatūs pelno siekiantys juridiniai asmenys sudaro nemenką teikiamos paramos nevyriausybiniam sektoriui dalį. Todėl šiuo atžvilgiu yra aktualus su paramos teikimu susijęs teisinis reguliavimas, taikomas pelno siekiantiems juridiniams asmenims. Pagrindinė tokia paskata

nustatyta Pelno mokesčio įstatymo 28 straipsnyje, kuriame teigiama, 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 turta, 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“.

Kita vertus, pabrėžtina, kad įstatymų leidėjas, reglamentuodamas paramos teikimą, tarsi vadovaujasi prieštariniais standartais, t. y. paramos teikimą reguliuojančiomis normomis pelno siekiantis juridinių asmenų sektorius yra tarsi skatinamas teikti paramą nevyriausybiniam, visuomenei naudinga veiklą vykdančiam sektoriui, tuo tarpu kitos normos dėl neaiškių priežasčių įtvirtina nepagrįstus šios socialiai naudingos veiklos ribojimus. Štai Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (ABĮ) 59 straipsnyje nustatyta, kad bendrovė metinėms išmokoms (tantjemoms) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams, darbuotojų premijoms ir kitiems tikslams gali skirti ne daugiau kaip 1/5 grynojo ataskaitinių finansinių metų pelno. Šiame ABĮ straipsnyje prie minėtų „kitų tikslų“ priskiriamas ir paramos teikimas. **Vadinasi, įstatymų leidėjas, įtvirtindamas atitinkamas Pelno mokesčio įstatymo normas, paramos teikimą skatina, o ABĮ nustato šios srities ribojimus.** Nėra aišku, tokia norma ABĮ atsirado dėl teisėkūros netobulumo ar tikslingai, tačiau ją būtina keisti atsisakant tokių nepagrįstų ribojimų, atskirai išskiriant, kad ši ABĮ straipsnio nuostata netaikoma toms paskirstomo pelno išlaidoms, kurios skirtos paramai.

3.5 Bendra NVO mokesčių lengvatų Lietuvoje charakteristika

Apibendrinant tai, kas buvo pasakyta kalbant apie lengvatų gavėjus ir pačias privilegijas, būtų galima pateikti tokius NVO mokesčių lengvatų Lietuvoje bruožus:

- *Lengva prieiga.* Visi pelno nesiekiantys juridiniai asmenys gali gauti mokesčių lengvatų, kai kurių – automatiškai, kai organizacija steigiamą, kitų – pateikę prašymą Juridinių asmenų registru. Neatsižvelgiant į keletą išimčių, nekeliama jokių kitokių reikalavimų, kaip tik tinkama teisinė forma ir tinkamai suformuluoti organizacijos įstatai.
- *Privilegijų bendrumas.* Kadangi praktiškai visomis mokesčių lengvatomis su tam tikromis išimtimis gali naudotis visi pelno nesiekiantys asmenys, privilegijos sudaro tam tikrą visumą, t. y. gaudama vieną lengvatą organizacija įgyja teisę naudotis ir visomis kitomis. Vienintelis organizacijos „pasirinkimas“ – tai tapti paramos gavėja arba ne. Tačiau, kaip jau minėta ankstesniuose skirsniuose, parama paprastai sudaro reikšmingą nevyriausybinių organizacijų pajamų dalį, dėl to organizacijos vienaip ar kitaip renkasi įgyti šį statusą.
- *Bendri ir griežti „saugikliai“.* Šis naudojimosi lengvatomis aspektas nebuvo detaliam aptartas šiame skyriuje, tačiau akivaizdu, kad suteikiamų „lengvatų visumą“ nustato organizacijoms tam tikrą „prievolių visumą“. Kadangi lengvatos yra lengvai prieinamos daugeliui subjektui, natūralu, kad nustatyti reikalavimai yra gana aukšti – kitokia situacija sunkiai įmanoma norint kontroliuoti, ar privilegijomis nėra piktnaudžiaujama. Neigiamas tokio reglamentavimo aspektas, kad šiuo metu tiek moksleivių būrelis, tiek tarptautiniu lygiu veikiančiai nacionalinei organizacijai taikomi vienodi atskaitingumo už gaunamas lengvatas ir jų administravimo reikalavimai. Be abejo, šie reikalavimai sąlygiškai skiriasi. Tai priklauso nuo vykdomos veiklos ir gaunamų pajamų

pobūdžio, tačiau iš esmės jiems įgyvendinti reikia specifinių žinių, kurios nėra vienodai prieinamos visoms organizacijoms, o tai itin apsunkina kai kurių organizacijų veiklą⁸.

Baigiant NVO mokesčių lengvatų Lietuvoje charakteristiką verta atkreipti dėmesį į R. Šimašiaus citatą⁹:

„<...> ne pelno organizacijos paprastai turi specifinių privilegijų bei papildomų apribojimų ir pareigų. Privilegijos atsispindi mokesčių teisėje, ypač normose, reglamentuojančiose ne pelno organizacijų rėmimo tvarką, o teisių apribojimai susiję visų pirma su ne pelno organizacijų struktūra ir finansų tvarkymu. <...>

Didžiausias pavojus šioje srityje yra tai, jog nustatytas lengvatomis besinaudojančių organizacijų griežtas reglamentavimas, specialiai ar atsitiktinai apimantis *bet kokią* ne pelno veiklą, taps sunkiai pakeliamu ir taip apribos ne pelno veiklos galimybes.“

Kaip jau ne kartą minėta, šio tyrimo tikslas – pateikti tokius teisinio reglamentavimo siūlymus, kurie užtikrintų stabilią NVO sektoriaus plėtrą Lietuvoje. Vertinant dabartinę NVO teisinę bazę, o ypač mokesčių lengvatų visumą kaip plėtros paskatą, svarbu atkreipti dėmesį būtent į šią nevyriausybinų organizacijų teisių ir pareigų pusiausvyrą, apie kurią kalba autorius pateiktoje citatoje.

Atsižvelgiant į pateiktas charakteristikas, ekspertų nuomone, Lietuvos atveju ši pusiausvyra yra abejotina, todėl būtinas yra kokio nors pobūdžio organizacijų ir jų gaunamų lengvatų diferencijavimas. Viena iš tokių galimybių – viešosios naudos statuso įvedimas, kuris buvo pristatytas ankstesniame skyriuje. Tai leistų diferencijuoti ne tik organizacijų lengvatas, bet ir jų kontrolės mechanizmus, o tai „atlaisvintų“ nemažai, ypač smulkesnių ir mažiau veiklos vykdančių NVO nuo dažnai pernelyg didelių atskaitomybės ir administravimo reikalavimų.

⁸ Plačiau šie reikalavimai ir jų įtaka organizacijų veiklai nagrinėjama antroje tyrimo dalyje „Praktiniai iššūkiai“.

⁹ Šimašius R. Ne pelno organizacijos ir jų reglamentavimas, 2007. P. 23.

4. IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Pelno nesiekiančių subjektų sąvokos šiuo metu Lietuvos teisės aktuose nėra suvienodintos, taip pat nėra visiškai aiškus jų turinys. VMI yra pateikusi išaiškinimą, kuriame mėginama šias sąvokas suvienodinti ir pateikti jų išaiškinimus, tačiau pastarasis yra siauriamojo pobūdžio ir nėra palankus visoms NVO. Dėl to būtų rekomenduotina suvienodinti visuose mokesčių įstatymuose vartotinas pelno nesiekiančius subjektus apibūdinančias sąvokas ir įstatymų įgyvendinamųjų teisės aktų lygmeniu susitarti dėl konkretaus jų turinio, nepaliekant plačių interpretacijos galimybių mokesčių administratoriui.
2. Dabar Lietuvoje mokesčių lengvatomis yra remiamos ne konkrečiai NVO, bet praktiškai visi pelno nesiekiantys subjektai, t. y., neatsižvelgiant į keletą išimčių, gaunant mokesčių lengvatas, nėra svarbi organizacijos veikla.
3. Nors buvimas pelno nesiekiančiu vienetu ir tapimas paramos gavėju suteikia NVO skirtingo tipo privilegijų, vis dėlto galiausiai tiek viena, tiek kita yra prieinama visoms organizacijoms be jokių papildomų reikalavimų, negu kad tinkamas įstatų suformulavimas. Tai leidžia daryti išvadas, kad toks paramos gavėjo statusas, koks jis yra dabar, tiesiog suteikia valdžios institucijoms galimybę kontroliuoti paramos srautus ir nustato organizacijoms prievolę pateikti papildomą ataskaitą. Atkreiptinas dėmesys, kad tokia kontrolė gali būti vykdoma ir kitaip, o dabartinis statusas sukelia daugiau painiavos nei teikia naudos NVO sektoriaus plėtrai.
4. Dauguma mokesčių privilegijų NVO šiuo metu turėtų būti pakoreguotos atsižvelgiant į jų problematiką: turėtų būti užtikrinta galimybė teikti neapmokestinamą paramą į užsienį, peržiūrėtas Pelno mokesčio įstatymas, užtikrinti apsaugos nuo piktnaudžiavimo 2 procentų parama mechanizmai, panaikinta (ar kitaip keistina) ABĮ nustatyta riba pelno siekiantiems paramos teikėjams teikti paramą.
5. Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių lengvatos Lietuvoje pasižymi šiais bruožais: a) lengva prieiga; b) privilegijų bendrumas; c) bendri ir griežti „saugikliai“. Akivaizdu, kad gaunama „lengvatų visuma“ nustato visoms organizacijoms tam tikrą „prievolių visumą“, kurioms įgyvendinti reikia specifinių žinių nevienodai prieinamų visoms organizacijoms. Šitai itin apsunkina kai kurių organizacijų veiklą.
6. Ekspertų nuomone, Lietuvos atveju būtinas yra kokio nors pobūdžio organizacijų ir jų gaunamų lengvatų (kartu – atskaitingumo reikalavimų) diferencijavimas. Viena iš tokio diferencijavimo galimybių – viešosios naudos statuso įvedimas.