



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

Apskričių valstybinėms mokesčių
inspekcijoms

DĖL DARBDAVIO DARBUOTOJO NAUDAI MOKAMŲ ĮMOKŲ, KURIOMS TAIKOMOS MOKESČIO LENGVATOS, ATRIBOJIMO NUO DARBO UŽMOKESČIO PAJAMŲ

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI), atsakydama į mokesčių mokėtojų teikiamus klausimus, ar gali darbdavys Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 14-1 punkte¹ numatytas pensijų įmokas į III pakopos pensijų fondus (toliau - įmokos) mokėti vietoj darbo užmokesčio, paaiškina, kad mokesčių įstatymas nedraudžia darbdaviui mokėti įmokas darbuotojų naudai vietoj darbo užmokesčio, tačiau tai sukelia tam tikras mokestines pasekmes.

GPMĮ skatina gyventojų kaupimą senatvės pensijai, gyvybės ir sveikatos draudimą darbdavio lėšomis šio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 14-1 punkte įtvirtinta lengvata.

Pagal GPMĮ nuostatas tiek darbuotojui mokamas darbo užmokestis, tiek darbdavio darbuotojo naudai mokamos įmokos laikomos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, tačiau šių darbdavio mokamų išmokų / darbuotojo gaunamų pajamų (pinigais ir natūra) apmokestinimas iš esmės skiriasi. Darbuotojo darbo užmokestis apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu (toliau - GPM), valstybinio socialinio draudimo bei sveikatos draudimo įmokomis (toliau – VSD ir PSD įmokos), o GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 14-1 punkte numatytos įmokos nėra apmokestinamos nei GPM, nei VSD bei PSD įmokomis. Dėl tokio iš esmės skirtingo apmokestinimo režimo praktikoje kyla klausimai dėl šių dviejų išmokų atribojimo mokesčio lengvatų taikymo aspektu.

Mokesčių administratorius darbo užmokestį supranta taip, kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos darbo kodekse (toliau - Darbo kodeksas). Darbo kodeksas apibrėžia, kad *darbo užmokestis - tai atlyginimas už darbą, darbuotojo atliekamą pagal darbo sutartį*. Darbo užmokestį sudaro bazinis darbo užmokestis; papildoma darbo užmokesčio dalis, nustatyta šalių susitarimu ar mokama pagal darbo teisės normas ar darbovietėje taikomą darbo apmokėjimo sistemą; priedai už įgytą kvalifikaciją; priemokos už papildomą darbą ar papildomų pareigų ar užduočių vykdymą; premijos už atliktą darbą, nustatytos šalių susitarimu ar mokamos pagal darbo teisės normas ar darbovietėje taikomą darbo apmokėjimo sistemą; premijos, darbdavio iniciatyva skiriamos paskatinti darbuotoją už gerai atliktą darbą, jo ar įmonės, padalinio ar darbuotojų grupės veiklą ar veiklos rezultatus. Darbo kodeksas taip pat nustato, kad kiekvienoje darbo sutartyje turi būti

¹ 14¹) darbuotojo naudai darbdavio mokamų **gyvybės draudimo įmokų** pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2013 m. sausio 1 d., kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam, kuriam iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiam Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai, ir draudimo įmokų **už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą**, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas, **ir pensijų įmokų** į pensijų sąskaitą pensijų fonde suma, per mokestinį laikotarpį neviršijanti 25 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų. Informaciją apie asmens duomenų tvarkymą galima rasti adresu www.vmi.lt skiltyje [Asmens duomenų apsauga](#).

nustatytas darbo užmokestis per mėnesį, išskyrus atvejus, kai šį darbo užmokestį nustato darbo teisės normos.

Taigi darbo užmokesčio pajamomis laikomas darbuotojo pagal darbo sutartį gautas darbo sutartyje nustatytas atlyginimas už darbą ir šios pajamos jų gavimo momentu priskiriamos su darbo santykiais susijusioms apmokestinamosioms pajamoms. Remdamasi išdėstytu, VMI aiškina, kad **darbdavio pagal pensijų kaupimo sutartį pervestos sumos, kurios įskaitomos kaip sumokėta įmoka, jeigu jos mokamos vietoj darbo užmokesčio, apmokestinamos kaip darbuotojui išmokėtas darbo užmokestis**, t. y., į pensijų fondą pervesta suma nelaikoma darbdavio darbuotojo naudai sumokėta pensijų įmoka, o laikoma darbuotojo lėšomis (iš gauto darbo užmokesčio, kuris turi būti apmokestintas GPMĮ nustatyta tvarka) sumokėta pensijų įmoka.

Darbdavio darbuotojo naudai sumokėtomis įmokomis pagal GPMĮ nuostatas taip pat nepripažįstamos į pensijų fondus sumos, kurias pagal Darbo kodekso nuostatas ar kitas darbo teisės normas darbdavys turi išmokėti darbuotojui nutraukus darbo sutartį (pvz., išeitinės išmokos, kompensacijos ir kt.). Tokios su darbo santykiais susijusios, apmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos turi būti apmokestinamos pervedimo į pensijų fondą momentu.

Darbdavio darbuotojo naudai mokamos įmokos nėra atlyginimas už atliekamą darbą ir nėra darbo užmokesčio sudedamoji dalis. Atitinkamos įmokos mokamos ne už darbą, o todėl, kad asmuo dirba įmonėje ir darbdaviui svarbu jį turėti, išlaikyti pavaldume ilgą laiką. **Taigi įmokos savo esme yra atskira ir papildoma priemonė, skatinanti darbuotojo motyvaciją bei lojalumą darbdaviui ir ši priemonė yra šalia darbo užmokesčio, o ne vietoj jo.** Atsižvelgiant į tai, dėl darbdavio noro prisidėti prie darbuotojo pensijos kaupimo, draudimo, taip pat nauda, gauta teikiant kitas motyvacinės priemones, neturėtų sumažėti darbuotojo darbo užmokesčio pajamos, nes tokiu atveju sumažėja darbuotojo socialinės garantijos bei finansinės galimybės pačiam mokėti pensijų įmokas.

Pagal Darbo kodekso nuostatas darbo užmokesčiu nelaikomos įmonės darbo užmokesčio fonde turimos sumos, kurių panaudojimas tik planuojamas. Todėl tuo atveju, kai į pensijų fondus pervedamos sumos, dėl kurių mokėjimo dar nėra šalių susitarimo, įtvirtinto darbo sutartyje ar dėl kurių išmokėjimo nėra darbdavio sprendimo, įtvirtinto vidaus teisės akte, jos gali būti laikomos darbdavio darbuotojo naudai sumokėtomis įmokomis.

VMI nuomone, sąlygos dėl įmonėje taikomos darbuotojus motyvuojančios priemonės prisidedant prie jų kaupimo senatvei, draudimo ar kitų motyvuojančių priemonių taikymo, turėtų būti aprašytos vidinėje įmonės tvarkoje (programoje) ir šių motyvacinių priemonių taikymas bei joms darbdavio numatytų sumų paskirstymas yra darbdavio ar darbdavio ir darbuotojo susitarimo dalykas. Darbo užmokesčio planavimo ir kitų motyvacinių priemonių tvarkos bei jos suderinimo su darbuotojais procedūrų etapo VMI pagal priskirtą kompetenciją neaiškina ir nereguliuoja.

Remdamasi išdėstytu, VMI mano, kad darbdavio išmokos savo esme gali būti laikomos darbdavio darbuotojo naudai sumokėtomis įmokomis, kurioms gali būti taikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 14-1 punkte numatyta mokesčio lengvata, kai:

1) Įmokų mokėjimas vykdomas vadovaujantis tokių įmokų mokėjimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis ir

2) Darbdavio patiriamos išlaidos darbuotojų naudai savo esme yra papildoma motyvacinė priemonė, skatinanti darbuotojų lojalumą darbdaviui, kai siekiama prisidėti prie darbuotojo ilgalaikio kaupimo bei draudimo sutartyse numatytais tikslais.

Kriterijai, kuriais remiantis galėtų būti laikoma, kad nurodytos sąlygos yra tenkinamos, VMI nuomone, yra tokie:

- tarp pensijų fondo valdymo įmonės ir darbuotojo vardu pensijų įmokas mokančio asmens (darbdavio) yra sudaryta pensijų kaupimo sutartis, iš kurios turinio matyti, kas yra įmokų mokėtojas, įmokų mokėjimo periodiškumas bei įmokų dydis arba

- sutartis sudaryta tarp pensijų fondo valdymo įmonės ir pensijų fondo dalyvio (įmonės darbuotojo), o tarp darbuotojo ir darbdavio yra rašytinis susitarimas, kuriame aptartos darbdavio mokamų įmokų mokėjimo sąlygos (įmokų dydis, mokėjimo periodiškumas ir kitos sąlygos) ir

- pensijų įmokos nėra išsiimamos anksčiau nei pasibaigia dalyvavimas pensijų fonde.

Pavyzdžiai

1. Darbdavys, siekdamas motyvuoti savo darbuotojus ir prisidėti prie ilgalaikio kaupimo darbuotojų pensijai, priklausomai nuo jo vidaus politikos ir finansinių galimybių, moka vienodas įmokas į III pakopos pensijų fondų sąskaitas visiems bendrovės darbuotojams (pvz., pasibaigus bandomajam laikotarpiui, darbdavys perveda po 100 Eur į kiekvieno darbuotojo pensijų fondo sąskaitas sutartu periodiškumu - kas mėnesį, kas ketvirtį ir pan.).

2. Darbdavys moka reguliarias įmokas, kurios proporcingos darbuotojų darbo užmokesčiui. Darbdavio nustatytas įmokos dydis - tam tikras procentas (pvz., 3 proc.) nuo darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio. Pvz., darbuotojui darbo sutartyje nustatytas darbo užmokestis - 1000 Eur, darbdavys moka - 1000 Eur darbo užmokestį ir 30 Eur dydžio įmoką darbuotojo naudai perveda į pensijų fondo sąskaitą.

3. Darbdavys numato (planuoja) padidinti darbuotojui darbo užmokestį (bazinį darbo užmokestį ir savo iniciatyva išmokėti darbuotojui premiją, kurios neprivalo mokėti šalių susitarimu ar pagal darbo teisės normas ar darbovietėje taikomą darbo apmokėjimo sistemą). Darbuotojo ir darbdavio sutarimu, darbuotojas pasirenka ne darbo užmokesčio padidinimą, o dalyvavimą darbdavio siūlomoje motyvavimo priemonėje, kuri numato darbdavio išsipareigojimą prisidėti prie darbuotojo kaupimo senatvės pensijai III pakopos pensijų fonde. Darbuotojo prašymu darbo užmokesčio didinimui planuojamas skirti lėšas, darbdavys pervedinėja tiesiogiai į darbuotojo sąskaitą pensijų fonde. Darbuotojo ir darbdavio pasirašytame tarpusavio susitarime yra numatyta, kad įmokos į darbuotojo III pakopos pensijų fondą yra skirtos ilgalaikiam pensijų kaupimui ir negali būti atsiimamos nesulaukus pensinio amžiaus. Darbuotojas darbdavio sumokėtų įmokų neatsiima iki pensinio amžiaus.

1, 2 ir 3 pavyzdžiuose pateiktais atvejais darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms gali būti taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 14-1 punkte numatyta lengvata.

4. Darbdavys paskyrė darbuotojui priedą ar/ir premiją, įformindamas tai darbo sutarties pakeitimu dėl darbo užmokesčio padidinimo ar darbdavio įsakymu dėl tokių išmokų skyrimo. Darbdavys leidžia darbuotojui pasirinkti, koku būdu gauti paskirtą priedą ar/ir premiją, t. y. pervesti paskirtą priedą ar premiją į darbuotojo sąskaitą III pakopos pensijų fonde, ar - į jo asmeninę sąskaitą banke. Tarkime, darbuotojas, siekdamas „sutaupymo“ naudos dėl mokestinės lengvatos, prašo paskirtą priedą ir/ar premiją pervesti į jo sąskaitą pensijų fonde. Toks paskirto priedo ar premijos pervedimas į pensijų fondo sąskaitą laikomi išmokėtu/gautu darbo užmokesčiu, kuriam GPMĮ 17 str. 1 d. 14-1 punkte numatyta lengvata netaikoma.

Mokesčių administratorius kontrolės veiksmų metu analizuoja konkrečią situaciją ir vertina, ar tokiu būdu nėra mokamas darbo užmokestis (jo dalis). Požymiai, kurie leidžia mokesčių administratoriui manyti, kad įmokos galimai yra mokamos vietoj darbo užmokesčio, yra tokios:

- darbo užmokestis yra sumažinamas ir jo sumažinimą sąlygoja ne finansinė darbdavio padėtis ar kitos objektyvios priežastys, o tai, kad tokiu būdu darbo užmokesčio sumažinimo sąskaita) norima prisidėti prie darbuotojo kaupimo pensijai;

- darbdavys įmokas moka nemažindamas darbo užmokesčio (t. y. papildomai), tačiau darbuotojas šias įmokas išsiima nesulaukęs pensinio amžiaus;

- darbuotojų, kurių naudai darbdavys moka įmokas, numatytas vidinėje įmonės tvarkoje (programoje), darbo užmokestis už tokių pat ar panašių darbo funkcijų atlikimą yra mažesnis nei tų darbuotojų, kurių naudai įmokos nėra mokamos ir tokie skirtumai nėra susiję su kitomis aplinkybėmis (pvz., darbuotojo darbo stažu, darbuotojo naudingumu, lojalumu darbdaviui ir pan.).

Tokie pat principai taikomi vertinant ir kitų motyvacinių priemonių teikimą darbuotojams (pvz., sudarant su jais pasirinkimo sandorius).

Tik tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, kad įmokos / išmokos, nors ir mokamos pagal atitinkamą veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, tačiau tuose teisės aktuose įtvirtintomis teisėmis naudojamosi siekiant mokestinės naudos, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 10 str., 69 str. numatytu turinio viršenybės prieš formą principu, gyventojų gauta nauda (darbdavio sumokėtos sumos) gali būti apmokestintos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką

laikomos A klasės pajamomis ir kurioms taikomas GPMĮ 6 str. 1-1 dalyje nustatytas pajamų mokesčio tarifas.

Tokia mokesčių administratoriaus pozicija atitinka Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) praktiką (LVAT 2018-08-22 nutartis administracinėje byloje Nr.A-1010-438/2018).

VMI pažymi, kad piktnaudžiavimas gali būti konstatuojamas tik įvertinus konkretaus atvejo aplinkybių visumą ir įrodžius, kad įmokos/išmokos mokamos siekiant mokestinės naudos. Mokestinės prievolės darbdaviui gali kilti tik tuo atveju, kai jo mokamos įmokos pagal savo esmę (tikslą) atitinka susitarimą su darbuotoju dėl darbo užmokesčio mokėjimo būdo. Piktnaudžiavimo teise faktą mokesčio administratorius gali konstatuoti mokesčių mokėtojo (darbdavio) patikrinimo metu.

Kai darbdavys susitaria su darbuotojais, kad kaupimas, draudimas ar kitos motyvacinės priemonės nėra darbo užmokesčio dalis bei imasi kitų, efektyvių vidaus tvarkos priemonių, kad įmokos nebūtų išsiimamos, tai galės būti vertinama kaip aplinkybė, kad mokesčių įstatymuose numatyta atsakomybė neturėtų būti taikoma. Atsakomybė ir prievolė sumokėti mokestį darbdaviui neturėtų kilti dėl pavienių įmokų atsiėmimo atvejų, kai tai nėra vykdoma sistemiškai, pagal tam tikrą „schemą“, taip pat nustačius, kad darbdavys ėmėsi prevencinių priemonių bei elgėsi sąžiningai, tačiau pensijų įmokas darbuotojas išsiėmė dėl kitų su darbdaviu nesuderintų ir/ar jam nežinomų priežasčių. Prevencinėmis priemonėmis mokesčių administratorius galėtų pripažinti darbdavio pastangas užtikrinti, kad darbuotojas pagal pensijų kaupimo sutartį sumokėtų įmokų neišimintų nesulaukęs pensinio amžiaus: informavimas vidinėse tvarkose, rašytinis susitarimas su darbuotojais, kuriame būtų aptartos įmokų mokėjimo sąlygos ir tvarka, rašytinis susitarimas su pensijų fondo valdymo įmone dėl bendradarbiavimo bei tuo tikslu nustatytų prevencinių priemonių ir pan. VMI nuomone, atsakomybė darbdaviui ir prievolė sumokėti mokestį neturėtų kilti ir tais atvejais, kai darbuotojas darbdavio sumokėtas įmokas ar jų dalį atsiima pasibaigus darbo teisiniams santykiams, jeigu nenustatomos aplinkybės, leidžiančios situaciją vertinti kitaip.

VMI taip pat pažymi, kad tuo atveju, kai darbdavio išmokėta išmoka pagal mokesčio mokėjimo tvarką laikoma A klasės pajamomis, nuo kurių pajamų mokestį turi apskaičiuoti, išskaičiuoti ir GPMĮ nustatyta tvarka sumokėti darbdavys, mokesčių administratorius pasinaudoti reikalavimu įvykdyti mokestines prievoles ne mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, o tiesiogiai mokesčių mokėtojui (fiziniam asmeniui), gali tik išimtiniais, ypatingais atvejais. Viena iš tokių atvejų: kai mokesčių administratorius nustato, kad mokestinė nepriemoka susidarė dėl pajamų gavusio gyventojo sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos mokestį išskaičiuojantis asmuo, veikdamas sąžiningai ir rūpestingai, nežinojo ir negalėjo žinoti (LVAT 2013-11-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; LVAT 2018-11-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1021-438/2018; LVAT 2019-01-30 nutartis administracinėje byloje Nr.eA-3153-556/2019).

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė