



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

2021-03-08 Nr. (18.18-31-1Mr) RM-10398

**DĖL GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO 17 STRAIPSNIO 1 DALIES 58 PUNKTO  
APIBENDRINTO PAAIŠKINIMO (KOMENTARO)**

VMI prie FM<sup>1</sup>, vadovaudamasi MAĮ<sup>2</sup> 25 straipsnio 1 dalies 2 punktu, VMI prie FM nuostatais<sup>3</sup>, ir atsižvelgdama į 2019 m. liepos 11 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-2311 bei siekdama suvienodinti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - GPMĮ) taikymo tvarką, parengė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 58 punkto apibendrintą paaiškinimą (komentarą; toliau - Komentaras).

Komentaro nuostatos (gavus visuomenės pastabas) pakartotinai suderintos su Lietuvos Respublikos finansų ministerija 2021-03-04 raštu Nr. ((14.41Mr)-5K-2022219)-6K-2101643.

Informuojame, kad minėto straipsnio Komentarą galite rasti VMI prie FM interneto svetainėje adresu: <https://www.vmi.lt/evmi/gyventoju-pajamu-mokestis>.

PRIDEDAMA. Komentaras, 4 lapai.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

<sup>1</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo

<sup>3</sup> patvirtintais Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 58 punkto apibendrintas paaiškinimas (komentaras)

**„58) darbuotojo pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens nauda, gauta įsigijus akcijų neatlygintinai ar už lengvatinę kainą, jeigu akcijos įsigyjamoms ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo.“**

(Pagal 2019 m. liepos 11 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-2311, taikomą nuo 2020 m. vasario 1 d.)

### Komentaras

1. Darbuotojo pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens gauta nauda, įsigijus akcijų neatlygintinai ar už lengvatinę kainą, apmokestinama kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, jeigu jos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 58 punktą.

Pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama darbuotojo iš darbdavio ar su juo susijusio asmens gauta nauda, įsigijus akcijas neatlygintinai ar už lengvatinę kainą, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

- akcijos įsigytos pagal pasirinkimo sandorį;
- akcijos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo pasirinkimo sandorio sudarymo.

2. Įsigijus akcijas neatlygintinai arba už lengvatinę kainą, gaunama pajamų natūra, todėl yra svarbu nustatyti gautos naudos vertę. Pajamos, gautos natūra, pripažįstamos, įvertinamos ir apskaičiuojamos, vadovaujantis GPMĮ 9 straipsnio nuostatomis (žr. šio straipsnio komentarą).

Tuo atveju, kai akcijos įsigyjamoms neatlygintinai, gauta nauda laikoma akcijų tikroji rinkos kaina jų įsigijimo nuosavybės momentu. Kai akcijos įsigyjamoms lengvatine kaina, gauta nauda laikomas skirtumas, apskaičiuotas iš akcijų tikrosios rinkos kainos, buvusios jų įsigijimo nuosavybės dieną, atėmus darbuotojo faktiškai už įsigyjamoms akcijas sumokėtą sumą.

Tikroji rinkos kaina suprantama taip, kaip ji apibrėžiama GPMĮ 2 straipsnio 20 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

Lengvata taikoma tik tuo atveju, kai pajamų natūra davėjas yra:

- gyventojų darbdavys, t. y. asmuo, su kuriuo gyventojas yra susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais) arba
- asmuo, su kuriuo gyventojų darbdavys yra laikomas susijusiu asmeniu.

Sąvoka „susijęs asmuo“ suprantamas taip, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 str. 19 dalyje ir PMĮ 2 str. 33 dalyje (žr. šių straipsnių komentarus).

Pajamų natūra davėju laikomas asmuo, su kuriuo sudarytas pasirinkimo sandoris.

3. Pajamų mokesčiu neapmokestinama nauda gali būti gauta tik pagal pasirinkimo sandorį. Vadinas, ne bet koku būdu įsigijus iš darbdavio ar su juo susijusio asmens akcijas neatlygintinai ar lengvatine kaina, gauta nauda priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms. GPMĮ sąvokos „pasirinkimo sandoris“ neapibrėžia, todėl ši sąvoka suprantama taip, kaip ją apibrėžia Lietuvos Respublikos finansų įstaigų įstatymas (toliau -FIĮ). FIĮ sąvoka „pasirinkimo sandoris“ apibrėžiama kaip sandoris, suteikiantis teisę, bet ne įsipareigojimą pirkti arba parduoti sandorio objektą už sutartą kainą sutartą dieną arba iki jos.

Pasirinkimo sandoris darbuotojo ir darbdavio ar su juo susijusio asmens santykiuose suprantamas kaip darbuotojų motyvavimo priemonė, skatinanti efektyviai prisidėti prie veiklos rezultatų gerinimo ir darbuotojų lojalumą darbdaviui, nes darbuotojui suteikiama teisė ateityje tapti įmonės akcininku. Lengvatos taikymo aspektu pasirinkimo sandoriu bus laikomas toks gyventojų su darbdaviu ar su juo susijusiu asmeniu sudarytas susitarimas dėl akcijų įsigijimo, kuris tenkins pasirinkimo sandorio esmę atitinkančias sąlygas:

- susitarimo sudarymo metu darbuotojui suteikiama tik teisė ateityje įsigyti iš darbdavio ar su juo susijusio asmens akcijas už sutartą kainą (įskaitant nulinę kainą) ir
- šia teise darbuotojas galės, bet neprivalės, pasinaudoti (realizuoti savo teisę).

Laikytina, kad ši sąlyga yra tenkinama, jeigu, pvz., pasirinkimo sandorio sutartyje yra įtvirtinta darbuotojo, kaip sutarties šalies, teisė bet kuriuo metu nuo sandorio sudarymo iki realizavimo atsisakyti teisės į akcijas. Darbuotojui neišreiškus atsisakymo, būtų laikoma, kad darbuotojas pasirinko realizuoti suteiktą teisę ir įgyti akcijų.

Lengvatos taikymo tikslais pasirinkimo sandorio objektu gali būti tik darbdavio ar su juo susijusio asmens akcijos.

4. Pasirinkimo sandorį patvirtinančiu dokumentu laikomas rašytinis dokumentas, patvirtinantis sudarytą sandorį (susitarimas, darbuotojui išduotas sertifikatas ir pan.). Pasirinkimo sandoriu nelaikomi turto pirkimo – pardavimo sandoriai (akcijų pirkimo – pardavimo sutartis, preliminari akcijų pirkimo – pardavimo sutartis ir pan.), net jei juose nuosavybės teisės perėjimas atidėtas tam tikram laikotarpiui.

5. Pajamų gavimo momentas yra data, kai darbuotojas įsigyja akcijas nuosavybės teise (realizuoja pasirinkimo sandoriu suteiktą teisę). Pajamų gavimo momentu vertinama, ar nuo pasirinkimo sandorio sudarymo praėjo ne mažiau kaip 3 metai. Pasirinkimo sandorio sudarymo data nustatoma pagal rašytinį dokumentą, patvirtinantį sudarytą sandorį (susitarimas, darbuotojui išduotas sertifikatas ir pan.). Jeigu akcijos įsigyjamos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo Pasirinkimo sandorio sudarymo, tokia iš darbdavio ar su juo susijusio asmens gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama. Tokio vertinimo neįtakoja aplinkybė, kad laikotarpyje nuo pasirinkimo sandorio suteikimo iki akcijų įsigijimo darbo santykiai, šalių susitarimu, buvo laikinai nutrūkę, jeigu pats pasirinkimo sandoris tuo laikotarpiu galiojo.

6. Ši pajamų mokesčio lengvata taikoma pajamoms, gautoms pagal pasirinkimo sandorius, kurie sudaryti ne anksčiau kaip 2020-02-01, atitinkamai, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos gali būti gautos ne anksčiau kaip 2023-02-02.

#### Pavyzdžiai

1. UAB „X“, siekdama pritraukti kvalifikuotą darbuotoją, 2020-02-01 sudaro su juo pasirinkimo sandorį, suteikiantį teisę po trijų metų darbo įmonėje leisti jam įsigyti įmonės akcijų už lengvatinę kainą. 2023-02-02 darbuotojas pasirenka įsigyti įmonės akcijas už lengvatinę kainą. Darbuotojo gauta nauda, įsigijus akcijas lengvatine kaina, pripažįstama pajamomis, gautomis natūra. Tokia darbuotojo gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes tenkinamos visos GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkte nustatytos sąlygos: akcijos įsigytos iš darbdavio, jos įsigytos pagal pasirinkimo sandorį ir įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo pasirinkimo sandorio sudarymo.

2. UAB „X“, siekdama užsitikrinti darbuotojų lojalumą ir skatindama juos efektyviai prisidėti prie įmonės veiklos rezultatų gerinimo, siūlo darbuotojams dalyvauti įmonės akcijų suteikimo plane. Pagal akcijų suteikimo plano sąlygas darbuotojas, dalyvaujantis plane, įgyja teisę ateityje, nustatytu terminu realizuoti šią savo teisę - įsigyti įmonės akcijų už nustatytą kainą. Darbuotojas 2020-02-01 pasirašo susitarimą dėl dalyvavimo akcijų plane ir įgyja teisę įsigyti akcijas lengvatine kaina, ir ši teisė galioja 5 metus. 2023-02-02 darbdavys pasiūlo įsigyti akcijas ir darbuotojas pasirenka savo teisę realizuoti, t. y. įsigyja įmonės akcijas už sutartą kainą (įskaitant 0 kainą), kuri yra mažesnė nei akcijų tikroji rinkos kaina. Darbuotojo gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra. Gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes laikoma, kad akcijos įsigytos pagal pasirinkimo sandorį ir jos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo pasirinkimo sandorio sudarymo .

3. Pagal su darbdaviu susijusio asmens – motininės įmonės siūlomą akcijų suteikimo planą grupės įmonės darbuotojui suteikiama teisė po 3 metų įsigyti įmonės akcijų už lengvatinę kainą. Ši teisė neprarandama, jei nutrūksta jo darbo santykiai su darbdaviu, tačiau darbuotojas pradeda dirbti kitoje grupės įmonėje. Pasirinkimo sandoris pasirašomas su motinine įmone. Praėjus metams po pasirinkimo sandorio sudarymo, darbuotojas pereina dirbti į kitą grupės įmonę ir dar po dviejų metų

realizuoja pasirinkimo sandoriu suteiktą teisę – įsigyja iš su darbdaviu susijusio asmens – motininės įmonės akcijas už lengvatinę kainą.

Iš motininės įmonės gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes laikoma, kad akcijos įsigytos iš su darbdaviu susijusio asmens pagal pasirinkimo sandorį ir jos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo.

Su darbdaviu susijęs asmuo laikomas pajamų natūra davėju neatsižvelgiant į tai, ar gyventojas darbdavys kompensuoja su akcijų suteikimu susijusias išlaidas, ar tokių išlaidų nekompensuoja.

7. Ši lengvata netaikoma :

- iki 2023-02-01 pagal pasirinkimo sandorius gautai naudai;
- nuo 2023-02-02 pagal pasirinkimo sandorius gautai naudai, jeigu akcijos įsigyjamoms anksčiau kaip po 3 metų nuo pasirinkimo sandorio sudarymo;
- naudai, gautai įsigijus iš darbdavio ar su juo susijusios asmens akcijas ne pagal pasirinkimo sandorį, o kitais pagrindais (būdais);
- pasirinkimo sandoriu suteiktos teisės realizavimo momentu pajamų natūra davėjas nėra gyventojas darbdavys ar su juo susijęs asmuo.

Pajamų mokestis nuo pajamų, gautų natūra, apskaičiuojamas, išskaičiuojamas, sumokamas ir deklaruojamas ta pačia tvarka, kaip ir nuo pinigais gautų pajamų.

Pavyzdžiai

1. Pagal darbdavio ir darbuotojo pasirašytą susitarimą darbuotojui yra priskiriamas menamų akcijų skaičius. Susitarime numatyta, kad tuo atveju, jeigu bus įvykdyti tam tikri iš anksto nustatyti įmonės rodikliai / tikslai, darbuotojo nuosavybėn bus perleistas toks pat skaičius tikrųjų įmonės akcijų, kiek asmeniui buvo priskirta apribotųjų akcijų vienetų susitarimo sudarymo metu. Po 3 metų, pasiekus nustatytus darbo rodiklius / tikslus, darbdavys menamus akcijų vienetus konvertuoja į tikrąsias akcijas ir jas neatlygintinai perveda į darbuotojo vertybinių popierių sąskaitą, t. y. akcijos darbuotojui suteikiamos automatiškai.

Pateiktu atveju darbdavio darbuotojui neatlygintinai suteiktos akcijos laikomos įsigytomis pagal pasirinkimo sandorį, jeigu darbuotojui buvo suteikta galimybė bet kuriuo metu nuo sandorio sudarymo iki realizavimo pasirinkti realizuoti teisę į akcijas, ar nerealizuoti, tačiau jis atsisakymo neišreiškė. Jeigu darbuotojui akcijos suteikiamos automatiškai, be teisės pasirinkti, GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvata netaikoma. Gauta nauda apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos

2. Darbuotojas dalyvauja su darbdaviu susijusios JAV įmonės skatinimo akcijomis plane. Akcijų įsigijimo planas numato, kad darbuotojo vardu JAV yra atidaroma kaupiamoji sąskaita, skirta kaupti lėšas akcijų pirkimui. Kiekvieną mėnesį darbdavys išskaičiuoja sutartą fiksuotą sumą iš darbuotojo neto darbo užmokesčio ir ją perveda į šią sąskaitą. Darbdavys kas mėnesį dar papildomai sumoka tam tikrą fiksuoto dydžio įmoką iš savo lėšų į minėtą kaupiamąją sąskaitą. Darbuotojas nei savo, nei įmonės lėšomis sumokėtomis įmokomis neturi teisės disponuoti 3 metus. Jei iš anksto nustatyti įmonės tikslai pasiekiami, po 3 metų darbuotojas iš palaipsniui sąskaitoje sukauptų lėšų nusiperka akcijas už jų rinkos kainą.

Pateiktu atveju laikoma, kad akcijos darbuotojui suteiktos ne pagal pasirinkimo sandorį, todėl GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvata netaikoma. Gauta nauda akcijų įsigijimo momentu apmokestinama kaip su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

3. Darbuotojams, dalyvaujantiems darbdavio pasiūlytame akcijų plane, neatlygintinai suteikiamos įmonės akcijos. Šių akcijų darbuotojai negali parduoti 3 metus, tačiau šiuo laikotarpiu jiems yra mokami dividendai. Pasibaigus nustatytam 3 metų terminui, jeigu asmuo vis dar dirba įmonėje ir pasiekia nustatytus darbo rezultatus, darbdavys suteikia teisę pilnai disponuoti akcijomis.

Pateiktu atveju laikoma, kad akcijos įsigytos ne pagal pasirinkimo sandorį, todėl GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvata netaikoma. Gauta nauda apmokestinama kaip su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

4. Pagal darbdavio siūlomą akcijų suteikimo planą darbuotojams, įsigijusiems įmonės akcijų už tikrąją rinkos kainą ir įvykdžiusiems papildomas sąlygas, suteikiama teisė ateityje neatlygintinai gauti premijinių akcijų. Tiems darbuotojams, kurie nusiperka akcijas ir neperleidžia jų nuosavybės kitiems asmenims, po 3 metų darbdavys neatlygintinai suteikia premijines akcijas, kurių kiekis priklauso nuo darbuotojo savo lėšomis įsigytų akcijų skaičiaus.

Tokie sutartiniai santykiai neatitinka pasirinkimo sandorio esmės, todėl GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvata netaikoma. Darbuotojo gauta nauda apmokestinama kaip su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.