



## VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

Lietuvos buhalterių ir auditorių  
asociacijai

2020-12-04 Nr.(18.17-31-1)RM-61375

### DĖL PAKLAUSIMO (MAŽŪJŲ BENDRIJŲ NARIŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO)

VMI prie FM<sup>1</sup>, išnagrinėjusi Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos paklausimą, atsako į pateiktus klausimus.

I. Kaip yra deklaruojamos ir apmokestinamos mažosios bendrijos nario uždirbtos pajamos iš mažosios bendrijos nuo 2020m. lapkričio 19d., kai:

1. Mažosios bendrijos narys, ne MB vadovas, suteikė buhalterinės apskaitos ir konsultacijų paslaugas savo mažajai bendrijai. Paslaugų teikimui naudoja mažosios bendrijos įrangą (kompiuteris, stalas, programa, patalpas, elektra ir t.t.). Paslaugos teikiamos MB patalpose. Darbo laikas nėra nustatytas, MB narys teikia paslaugas tada, kada jam patogiu ir nederina jų teikimo laiko su įmonės vadovu. Nuo 2020-11-19 iki 2020-12-31 suteiktų paslaugų vertė yra 17000 Eur, kuri atitinka rinkos kainą ir paskaičiuojama pagal sutartus darbų įkainius civilinėje paslaugų sutartyje.

Atsakymas. Pagal 2020 m. lapkričio 19 d. įsigaliojusį 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymą Nr. XIII-3359<sup>2</sup> MB<sup>3</sup> narys „gali sudaryti civilines sutartis su mažąja bendrija dėl paslaugų teikimo ir (ar) darbų mažajai bendrijai atlikimo, išskyrus darbo santykių požymius turinčias sutartis“. Atitinkamai, MB narys iš MB gali gauti rinkos kainas atitinkantį atlygį už MB suteiktas paslaugas ar atliktus darbus, kurio suma, atsižvelgiant į šiame įstatyme nustatytą apribojimą, negali viršyti 100 000 Eur per kalendorinius metus.

Kaip nurodyta paklausime, atlygis už buhalterinės apskaitos ir konsultacijų 2020-11-19 - 2020-12-31 laikotarpiu MB suteiktas paslaugas atitinka rinkos kainą, todėl tokios pajamos gali būti pripažįstamos gautomis pagal civilinę paslaugų sutartį. MB nario pagal paslaugų sutartį gautos pajamos deklaruojamos kaip pajamos už paslaugas 77 pajamų rūšies kodu<sup>4</sup>, pagal mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos gyventojų B klasės pajamoms, apmokestinamos taikant 15 proc. GPM<sup>5</sup>. Jeigu šios pajamos arba kartu su kitomis nesusijusiomis su darbo santykiais pajamomis<sup>6</sup> viršys 120 VDU<sup>7</sup>, tai 120 VDU viršijanti suma bus apmokestinama taikant 20 proc. GPM tarifą.

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

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymas.

<sup>3</sup> Mažoji bendrija.

<sup>4</sup> Išskyrus atvejus, kai pajamos už paslaugas ar atliktus darbus išmokamos atitinkamą individualią veiklą vykdančiam gyventojui, žymimas specialiais individualios veiklos pajamų rūšių kodais.

<sup>5</sup> Gyventojų pajamų mokestis.

<sup>6</sup> Išskyrus tantjemas, atlygį už veiklą stebėtojų taryboje, valdyboje ar paskolų komitete, autorinį atlyginimą, gautą iš darbdavio, pajamas iš pelno ir individualios veiklos pajamas.

<sup>7</sup> Vidutinių šalies darbo užmokesčių dydžio suma, taikoma apdraustųjų asmenų 2021 m. valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti.

2. MB yra audito įmonė, kuri turi du narius - auditorius. Vienas narys yra vadovas. Abu nariai dalyvauja audito atlikime ir jų dėka MB uždirba audito pajamas.

Kaip apsimokestina mažosios bendrijos nario, ne MB vadovo, suteiktos auditavimo paslaugos, jei paslaugų atlikimui yra naudojama mažosios bendrijos įranga. Darbo laikas nėra nustatytas, MB narys teikia paslaugas tada, kada jam patogu ir nederina jų teikimo laiko su įmonės vadovu, jei visas audito atlikimas jam yra priskirtas pilna apimtimi. Kur bus teikiamos paslaugos teikiamos: ar MB patalpose ar MB nario bute ar pas klientą - sprendžia pats narys. Nuo 2020-11-19 iki 2020-12-31 suteiktų paslaugų vertė yra 110'000 Eur, kuri atitinka rinkos kainą ir yra skaičiuojama pagal civilinių paslaugų sutartyje sutartus įkainius.

3. MB yra medicinos paslaugų įmonė, kuri turi du narius - medikus ir turinti licenciją vykdyti med. veiklą. Vienas narys yra vadovas. Abu nariai dalyvauja medicinos paslaugų teikime ir jų dėka MB uždirba licencijuojamos gydymo veiklos pajamas.

Kaip apsimokestina mažosios bendrijos nario, ne MB vadovo, suteiktos pacientų gydymo paslaugos, jei paslaugų atlikimui yra naudojama mažosios bendrijos įrangą ir patalpos. Darbo laikas nėra nustatytas, MB narys teikia paslaugas tada, kada nori arba kada yra užsakymai ir nederina jų teikimo laiko su įmonės vadovu, gali savarankiškai nuspręsti neteikti paslaugų. Paslaugos teikiamos MB patalpose arba išvykus pagal pacientų iškvietimus. Nuo 2020-11-19 iki 2020-12-31 suteiktų paslaugų vertė yra 18'000 Eur, kuri atitinka rinkos kainą ir skaičiuojama pagal dirbtas valandas sutartas civilinių paslaugų sutartyje.

4. MB yra medicinos paslaugų įmonė, kuri turi du narius - medikus ir turinti licencija vykdyti med. veiklą. Vienas narys yra vadovas. Vadovas šalia vadovavimo paslaugų teikia ir gydymo paslaugas. Kaip vadovo gydymo ir vadovavimo paslaugų pajamos būtų apmokestinamos iki 2020-11-19 ir po 2020-11-19, jei jų kaina atitinka rinkos kainą ir skaičiuojama pagal sutartus atlikto darbo įkainius civilinių paslaugų sutartyje.

#### Atsakymas į 2-4 klausimus.

Kaip jau minėta atsakyme į 1-ąjį klausimą, 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymas Nr. XIII-3359 nustatė MB nario teisę pagal civilines sutartis teikti paslaugas bei atlikti darbus savo įmonei, kurios teisinė forma yra MB, ir gauti iš jos už tai rinkos kainas atitinkantį atlygį, per kalendorinius metus neviršijantį 100 000 Eur sumos.

MBĮ 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIP-3227 aiškinamajame rašte kaip MBĮ pakeitimą paskatinusios priežastys (egzistuojantys teisiniai santykiai) nurodyti MB nario teisių apribojimai, draudžiantys su MB sudaryti nuomos, panaudos, paskolų paslaugų sutartis bei teikti kitas paslaugas, reikalingas MB veiklai užtikrinti. 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymu Nr. XIII-3359 šis apribojimas buvo panaikintas, sudarant prielaidas sudaryti šias MB veiklą užtikrinančias sutartis, o MB nariams - teisę į rinkos kainas atitinkantį atlygį už savo MB suteiktas paslaugas ar atliktus darbus.

Pateiktoje 2 situacijoje MB, vykdančios audito veiklą, nariai (auditoriai) audito paslaugas teikia ne pačiai MB (įmonei), kurios nariu jis yra, o MB - įmonės, kurios veiklos tikslas yra teikti audito paslaugas, klientams. Šiuo atveju MB nariai - auditoriai veikia vykdydami MB atžvilgiu prisiimtus įsipareigojimus, kurie įprastai aptariami MB nuostatuose ir kuriuos vykdydami papildomų civilinių paslaugų ar darbų atlikimo sutarčių sudaryti nereikia. Atsižvelgiant į tai, kad audito paslaugos suteiktos ne pačiai MB, 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymo Nr. XIII-3359 nuostata, suteikianti MB nariams teisę iš MB gauti atlygį už MB suteiktas paslaugas ar atliktus darbus, negali būti taikoma.

3-4 nurodytose situacijose medicinos paslaugas teikiančios MB nariai (medikai) teikia pacientų gydymo paslaugas. Atsižvelgiant į tai, kad gydymo paslaugos suteiktos ne pačiai MB, kurios veiklos tikslas - medicinos paslaugų teikimas pacientams, 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymo Nr. XIII-3359 nuostata negali būti taikoma.

Kadangi MB narių teisė gauti atlygį už MB klientams suteiktas paslaugas nėra numatyta, o audito bei medicinos paslaugas jie teikia narystės MB pagrindu, paklausimo 2-4 situacijose nurodytų 100 000 Eur neviršijančias pajamų sumas nėra teisinio pagrindo pripažinti gautomis MBĮ<sup>8</sup> 7 straipsnio 4 dalyje nustatytais pagrindais.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas.

2020 m. lapkričio 5 d. įstatymas Nr. XIII-3359 nepakeitė kitų<sup>9</sup> MBĮ nuostatų, reglamentuojančių MB nario teises, nepraplėtė MB nario teisių į kitokio pobūdžio išmokas nei buvo nustatyta iki aptariamo įstatymo įsigaliojimo. Todėl VMI prie FM laikosi pozicijos, kad nėra teisinio pagrindo iš MB gaunamas išmokas už mažosios bendrijos klientams suteiktas paslaugas, vykdant narystės pagrindu MB atžvilgiu prisiimtus įsipareigojimus<sup>10</sup>, GPMĮ taikymo aspektu laikyti kitokio pobūdžio išmokomis nei MB paskirstytuju pelnu ar avansu išmokamu pelnu. Asmeniniams poreikiams faktiškai išsiimtų lėšų suma, neviršijanti sumos, nuo kurių pagal VSDĮ<sup>11</sup> skaičiuojamos ir mokamos MB nario socialinio draudimo įmokos, priskiriama su darbo santykiais susijusioms pajamoms, deklaruojamoms 02 pajamų rūšies kodu.

Atsižvelgiant į tai, kad 2-4 situacijose MB nariai pajamas gauna už audito ar gydymo paslaugas teikiančios įmonės (MB) savo klientams bei pacientams suteiktas paslaugas, visos šiose situacijose nurodytos MB narių pajamos laikytinos pajamomis iš paskirstytojo pelno ar avansu išsiimamu pelnu, deklaruojamos 26 pajamų rūšies kodu, pagal mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamomis B klasės pajamoms, apmokestinamomis taikant 15 proc. GPM, ir (ar) su darbo santykiais susijusioms pajamoms, deklaruojamoms 02 pajamų rūšies kodu.

4 situacijoje nurodytu atveju gydymo paslaugas teikiančios vadovo (MB nario) pajamos, gautos už civilinėje (paslaugų) sutartyje numatytą vadovavimo MB veiklą, deklaruojamos 77 pajamų rūšies kodu (pajamos už kitas paslaugas), pagal mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms, apmokestinamos taikant 15 proc. GPM tarifą. Jeigu šios pajamos arba jos kartu su kitomis nesusijusiomis su darbo santykiais pajamomis viršys 120 VDU, tai 120 VDU viršijanti suma bus apmokestinama taikant 20 proc. GPM tarifą.

**Ar skiriasi ir kaip skiriasi viršuje išvardintais atvejais nurodytų pajamų apmokestinimas, jei išmokėjimo metu yra žinoma, kad MB negali paskirstyti avansu pelno (MBĮ 24 str.), nes ataskaitiniais metais jos veikla nuostolinga (MBĮ 26str. 9d. 5p.).**

**Atsakymas.** Išmokant MB nariui pagal civilinę sutartį už jai suteiktas paslaugas ar atliktus darbus rinkos kainas atitinkančias 100 000 Eur per kalendorinius metus neviršijančias sumas, MB pelno paskirstymo apribojimus nustatančios MBĮ 26 straipsnio nuostatos netaikomos (gali būti išmokama MB pasiskolintomis lėšomis).

**Kaip skiriasi viršuje išvardintais atvejais nurodytų pajamų apmokestinamas, jei už jas yra apmokėta iki 2020-11-19 ir po 2020-11-19?**

**Atsakymas.** Atsižvelgiant į iki 2020-11-18 d. galiojusį MBĮ apribojimą sudaryti civilines sutartis su MB ir gauti pajamas už suteiktas paslaugas ar atliktus darbus, už iki šios datos MB suteiktas paslaugas ar atliktus darbus 2020 m. lapkričio 5 d. įstatymo Nr. XIII-3359 nuostatos netaikomos, nesvarbu, ar už paslaugas bei darbus yra apmokama iki 2020-11-18 d. ar vėliau.

Ši 2020-11-19 įsigaliojusi MBĮ nuostata taikoma nuo 2020-11-19 MB nario gautoms pajamoms už tas paslaugas ar atliktus darbus, kurie MB buvo suteikti (atlikti) nuo 2020-11-19 dienos.

**Kaip skiriasi viršuje išvardintais atvejais nurodytų pajamų apmokestinimas, jei pajamos buvo uždirbtos ne 2020m., bet 2021m. ir jų metinė suma tenkanti vienam MB nariui viršijo 100'000 Eur.**

**Atsakymas** toks pat kaip dėl 2-4 situacijų.

**II. Pagal kokius principus (kokios sąlygos identifikuos) VMI nustatys, kad uždirbta pajamų suma pagal civilinę paslaugų sutartį viršijusi 100'000 Eur turėtų būti apmokestinama kaip pelno paskirstymas, o ne kaip lėšos skirtomis mažosios bendrijos narių asmeniniams poreikiams.**

**III. Pagal kokius principus bus skaičiuojama nėra viršyta 100'000 Eur suma, numatyta MBĮ 7str. 4d. , dėl 2020m. , kai 2020-11-19 MB įstatymo pakeitimas 2020 metais galiojo trumpiau nei 2 mėnesius.**

<sup>9</sup> Išskyrus jau aptartą vienintelę MB nario teisę sudaryti su MB civilines paslaugų ar darbų sutartis ir gauti už tai atlygį, neviršijantį 100000 Eur.

<sup>10</sup> 2 atveju - įsipareigojimą teikti audito paslaugas.

<sup>11</sup> Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas.

**Atsakymas.** MB nario asmeniniams poreikiams išsiimamos lėšos priskiriamos avansu išmokam pelnui. MBĮ 26 straipsnyje yra nustatyti reikalavimai MB nariui tenkanti finansinių metų pelno dalį sumažinti per finansinius metus jo avansu gauta pelno dalimi, o avansu išmokėtą pelno dalį, viršijančią jam tenkančią metų pelno dalį, grąžinti MB.

MB savo nariams išmokėtas išmokas ir gyventojai (MB nariai) pajamas deklaruoja mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, kai jau metiniai MB finansiniai rezultatai yra žinomi.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, mokesčių administratorius turės galimybę sugretinti MB deklaruojamus duomenis apie MB pelną, MB savo nariams išmokėtų sumų ir gyventojų (MB narių) deklaruojamus duomenis.

**IV. Pagal LR mokesčių administravimo įstatymą Mažoji bendrija nedeklaruoja VMI priskaičiuotų sumų MB nariams, jei jos nėra išmokėtos, išskyrus palūkanas. Ar bus MB nariams priskaičiuotų sumų deklaravimo pokyčiai susiję su 2020-11-19 MB įstatymo pakeitimu?**

**Atsakymas.** Pagal GPMĮ nuostatas turi būti deklaruojamos gyventojams išmokėtos išmokos (gyventojų gautos pajamos). VMI prie FM nenumato pokyčių dėl gyventojams priskaičiuotų, bet neišmokėtų sumų deklaravimo.

**V. Ar pagal 2020-11-19 MB įstatymo pokytį MB nariai, kurie neteikia vadovavimo paslaugų, nuo 2020-11-19 galės teikti paslaugas savo MB pagal individualios veiklos pažymą ar verslo liudijimą, jei tokias paslaugas galima teikti UAB-ai?**

**Atsakymas.** Individualią veiklą vykdančys gyventojai - MB nariai nuo 2020 m. lapkričio 19 d. gali suteikti paslaugas ar atlikti darbus savo MB ir už tai gauti atlygį, kuris apmokestinamas ir deklaruojamas taikant individualios veiklos pajamoms GPMĮ ir kituose teisės aktuose nustatytas taisykles.

**VI. Kaip bus deklaruojamos ir apmokestinamos MB nario pajamos, jei jos suteiktos pagal individualios veiklos pažymą mažajai bendrijai ir jų metinė suma viršijo MBĮ 7 str. 4d. nustatytą 100'000 Eur sumą?**

**Atsakymas.** 100 000 Eur viršijanti pajamų dalis, gauta už savo MB suteiktas paslaugas ar atliktus darbus, bus apmokestinamos kaip pajamos iš paskirstytojo pelno, kurioms nustatytas 15 proc. GPM tarifas.

**VII. Kokiais kriterijais vadovausis VMI, spręsdama kokie turėtų būti skaičiuojami mokesčiai, nustatant ar civilinė paslaugų sutartis turi darbo santykių požymius. Ar užteks vieno požymio, ar reikės visų požymių visumos, kad pasakyti, jog paslaugų sutartis turi darbo santykių požymių. Prašome išvardinti darbo santykių požymius, kuriuos vertintų VMI.**

**Atsakymas.** Sprendžiant darbo santykių atskyrimo nuo civilinių santykių klausimą, vertinami šie esminiai darbo santykiams būdingi požymiai: 1) darbas dirbamas ar pareigos einamos darbdaviui ir gyventojui susitarus; 2) asmuo dirba tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eina tam tikras pareigas; 3) gyventojas dirba pakludamas darbovietėje nustatyta darbo tvarka (darbo laiko, darbo organizavimo, darbo drausmės, darbo atlikimo būdo, technologijų ir pan.), t. y. darbo santykiams būdingas pavaldumo darbdaviui požymis; 4) asmuo dirba atlygintinai. Darbo teisiniams santykiams dažniau būdingas periodiškai mokamas atlyginimas, o atliekant užduotį civilinių sutarčių pagrindu įprastai mokamas atlygis už galutinį rezultatą.

VMI prie FM, aiškindamasi darbo santykių egzistavimo klausimą, vertina šių kriterijų visumą ir kitas reikšmingas faktines aplinkybes.

**VIII. Kaip būtų apmokestinamos MB nario pajamos, kurios teikiamos pagal civilines paslaugų sutartis, ir turi darbo santykių požymius ir:**

1. MB narys teikia savo MB tik vadovavimo MB paslaugas.
2. MB narys neteikia savo MB vadovavimo paslaugų MB, bet teikia kitas paslaugas.
3. MB narys teikia savo MB vadovavimo ir ne vadovavimo paslaugas, kurioms yra nustatomi darbo santykių požymiai.

Nors paklausimo 2-4 nurodytose situacijose ir panašiais atvejais yra dalis darbo santykiams būdingų požymių, aplinkybė, kad MB narys veiklą MB vykdo ne susitarimo su darbdaviu pagrindu, o narystės pagrindu, nesudaro prielaidų daryti išvados apie darbo santykių egzistavimą, nes tokiais atvejais nėra pavaldumo darbdaviui būdingų požymių.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

