



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

2019-10-04 Nr. (18.17-31-1) RM-29472

DĖL DARBDAVIO DARBUOTOJO NAUDAI MOKAMŲ ĮMOKŲ Į III PAKOPOS PENSIJŲ FONDUS APMOKESTINIMO GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU, KAI ĮMOKOS ATSIIMAMOS NESULAUKUS PENSINIO

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI) paaikškina Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 14 ir 14-1 punktuose numatytų lengvatų darbdavio darbuotojo naudai mokamoms įmokoms į III pakopos pensijų fondus (toliau - įmokos į pensijų fondus) taikymą, atsižvelgiant į tai, kad kai kurių pensijų fondų taisyklės suteikia teisę pensijų fondo dalyviui dalį sukauptų įmokų atsiimti nesulaukus pensinio amžiaus.

Papildomo savanoriško pensijų kaupimo organizavimo sąlygas ir tvarką valdymo įmonės valdomuose pensijų fonduose reglamentuoja Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymas (toliau – PSPK įstatymas). Pagal šio įstatymo nuostatas pensijų įmokas į pensijų sąskaitą pensijų fonde gali mokėti ne tik pats pensijų kaupimo dalyvis (gyventojas), bet ir jo darbdavys. Pensijų įmokos mokamos pagal pensijų kaupimo sutartį. Pensijų kaupimo sutartis - tai pensijų fondo valdymo įmonės ir pensijų fondo dalyvio ar jo vardu pensijų įmokas mokančio asmens sutartis dėl pensijų įmokų kaupimo atitinkamame pensijų fonde pagal įstatymų, kitų teisės aktų reikalavimus ir pensijų fondo taisykles. Teisė į pensijų išmokas įgyjama, kai pensijų fondo dalyvis sukanka pensijų fondo taisyklėse nurodytą pensinį amžių arba kai teisės aktų nustatyta tvarka pripažintas nedarbingu ar iš dalies darbingu, arba kai nutraukia sutartį (išstoja iš pensijų fondo ir nepereina į kitą pensijų fondą).

GPMĮ skatina gyventojų kaupimą senatvės pensijai šiame įstatyme numatytomis mokesčio lengvatomis. Mokesčio lengvatoms numatytos darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms (GPMĮ 17 str. 1 d. 14, 14-1 p.), gyventojų naudai kitų gyventojų sumokėtoms įmokoms (GPMĮ 17 str. 1 d. 15 p.) bei visai pensijų išmokos sumai, gautai sulaukus atitinkamo pensinio amžiaus, tapus nedarbingu (iš dalies darbingu), arba gražinamoms įmokoms nutraukus sutartį ne anksčiau kaip po 5 metų nuo pensijų kaupimo sutarties sudarymo dienos ir kai iki pensinio amžiaus yra likę ne daugiau kaip 5 metai (GPMĮ 17 str. 1 d. 16, 16-1 p.). Tais atvejais, kai pensijų kaupimo sutartis ir pensijų išmoką gaunantis gyventojas neatitinka paminėtose GPMĮ nuostatose nustatytų sąlygų, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama pensijos išmokos dalis, lygi sumokėtoms įmokoms (grąžinamos įmokos nutraukus sutartį), kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka (GPMĮ 17 str. 1 d. 12 p.). Plačiau išmokų pagal pensijų kaupimo sutartis apmokestinimo lengvatoms paaikškintos GPMĮ 17 straipsnio apibendrintame paaikškinime (komentare).

Remiantis išdėstytu konstatuotina, kad išsiimtos pensijų įmokos nesulaukus pensinio amžiaus pagal PSPKĮ nėra laikomos pensijų išmoka (grąžinamomis įmokomis nutraukus sutartį), o GPMĮ tokioms išmokoms mokesčių lengvatų nenumato. Atsižvelgiant į tai, šiame paaikškinime gvildinama, kokios mokesstinės prievolės tenka pensijų fondo valdymo įmonei, kaip

VMI

VALSTYBINĖ
MOKESČIŲ
INSPEKCIJA

Biudžetinė įstaiga,
Vasario 16-osios g. 14,
LT-01514 Vilnius

Tel. (8 5) 2668 200,
Faks. (8 5) 212 56 04,
El. p. vmi@vmi.lt,
www.vmi.lt

Duomenys kaupiami ir saugomi
Juridinių asmenų registre,
kodas 188659752

mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, kai pensijų įmokos išsiimamos nesulaukus pensinio amžiaus, kokiais atvejais išankstinis įmokų išsiėmimas gali lemti GPMĮ 17 str. 1 d. 14 ir 14-1 punktų taikymą bei sukelti mokestines pasekmes darbdaviui.

GPMĮ įtvirtintų lengvatų taikymas siejamas su ilgalaikiu gyventojų kaupimu (tiek gyventojų, tiek darbdavio lėšomis) ir kaupimu senatvės pensijai, todėl, skatinant Lietuvos gyventojus bei ūkio subjektus (jų darbdavius) formuoti ilgalaikio taupymo bei pensinio apsirūpinimo (aprūpinimo) įpročius, įmokos pagal pensijų kaupimo sutartį neturėtų būti išsiimamos nesulaukus pensinio amžiaus. Tokiu, ilgalaikio kaupimo atveju, mokesčių mokėtojams mokestinių rizikų nekiltų.

Aplinkybė, kad pagal pensijų kaupimo sutartį pensijų įmokas taip pat moka darbdavys, o darbuotojas įmokas išsiima nesulaukęs pensinio amžiaus, mokesčių administratoriaus vertinama kaip rizika, kad tokiu būdu gali būti mokamos kitos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, kurioms mokesčio lengvatos nenumatytos.

Pažymėtina, kad vien pensijų įmokų išsiėmimo faktas savaime nepripažįstamas kitų su darbo santykiais susijusių pajamų, kurioms mokesčio lengvatos nenumatytos, išmokėjimo būdu ir savaime nelaikomas pagrindu, galinčiu sukelti mokestines pasekmes darbdaviui. Mokesčių administratorius analizuoja išsiėmimų mastą, priežastis, tikslus bei vertina reikšmingų aplinkybių visumą. VMI, vykdydama mokesčių lengvatų taikymo kontrolę, visų pirma preziumuoja, kad mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) veikia sąžiningai ir tinkamai vykdo GPMĮ nustatytas mokestines prievoles.

I. DĖL PENSIJŲ FONDO VALDYMO ĮMONĖS MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ, KAI ĮMOKOS IŠSIIMAMOS ANKŠČIAU NEI PASIBAIGIA DALYVAVIMAS PENSIJŲ FONDE

Tuo atveju, kai pagal pensijų kaupimo sutartį pensijų įmokas moka ne tik pensijų fondo dalyvis ir/ar kitas gyventojas pensijų fondo dalyvio naudai, bet ir jo darbdavys arba tik darbdavys, o pensijų fondo dalyvis pasinaudoja pensijų fondo taisyklėse įtvirtinta teise iš pensijų fondo išsiimti dalį įmokų nesulaukus pensinio amžiaus (neįgijus teisės į pensijų išmoką pagal PSPKĮ nuostatas), pensijų fondo valdymo įmonės išmokama suma laikoma gyventojų pajamomis, kurios pripažįstamos gautomis išmokos išmokėjimo momentu. Pagal mokesčio mokėjimo tvarką šios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms ir todėl pensijų fondo valdymo įmonė, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo, išmokėdama išmoką, privalo GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pajamų mokestį.

PSPKĮ 27 str. 4 dalis numato, kad tais atvejais, kai įmokas moka ne pats dalyvis, įmokos tampa dalyvio nuosavybe nuo to momento, kai į pensijų fondo vienetus konvertuotos įmokos įrašomos į jo pensijų sąskaitą. Atsižvelgiant į tai, GPMĮ taikymo tikslu, įmokų išankstinio išsiėmimo metu taip pat laikoma, kad gyventojas išsiima savo pagal pensijų kaupimo sutartį sukauptas įmokas, todėl pensijų fondo valdymo įmonei nereikia nustatinėti, kurio asmens (darbdavio, ar kito asmens), kada ir kokio dydžio sumokėtos įmokos išsiimamos. Jeigu išankstinio įmokų atsiėmimo atveju dalyviui išmokama suma viršija pagal sutartį iš visų šaltinių sukauptą įmokų sumą, viršijanti įmokas suma laikoma išmokos dalimi, viršijančia įmokas. Kadangi įmokos išsiimamos nesulaukus pensinio amžiaus ir joms (įskaitant išmokų dalį, viršijančią įmokas) nėra mokesčio lengvatų, pensijų fondo valdymo įmonė, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo, nuo tokių išsiimamų sumų turi apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą 15 proc. pajamų mokestį (kaip nuo kitų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių pajamų).

Pensijų fondo valdymo įmonė išmokas pagal pensijų kaupimo sutartis turi deklaruoti mokestį išskaičiuojančio asmens mokesčių administratoriui teikiamose deklaracijose (GPM313 ir GPM312 formose).

Išsiimtos įmokos, kurias mokėjo pats dalyvis ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, galės būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punktą. Šia lengvata gyventojas galės pasinaudoti pateikdamas metinę pajamų deklaraciją. GPMĮ taikymo tikslu bus vertinama, kad pirmiausia apmokestinamos atsiimamos kitų asmenų pensijų fondo dalyvio naudai sumokėtos įmokos, vėliau – paties pensijų fondo dalyvio sumokėtos įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, ir paskiausiai – paties pensijų fondo dalyvio sumokėtos įmokos, kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Gyventojas 2018-02-17 su pensijų fondo valdymo įmone sudarė 10 metų termino pensijos kaupimo sutartį dėl papildomos pensijos kaupimo III pakopos pensijų fonde. 2020 metais gyventojas iš pensijų fondo neišstoja ir sutarties nenutraukia, tačiau iš savo sąskaitos pensijų fonde išsiima 1500 Eur. Pensijų fondo valdymo įmonė, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, nuo visos išsiimtos 1500 Eur sumos turi apskaičiuoti, išskaičiuoti ir GPMĮ nustatyta tvarka į biudžetą sumokėti 15 procentų pajamų mokesčių.

Tarkime, kad pagal šią sutartį iki įmokų išsiėmimo darbdavys įmokėjo 700 Eur, o pats dalyvis - 1400 Eur, iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka atimta suma - 200 Eur. Pateiktu atveju išsiėmimo momentu buvo apmokestinta visa išsiimta suma - 1500 Eur. Gyventojas, pateikdamas metinę pajamų deklaraciją, apmokestinamosioms pajamoms galės priskirti faktiškai gautą naudą (pajamas), t. y. 700 Eur, kuriuos jo naudai sumokėjo darbdavys ir 200 Eur sumą, kuri buvo atimta iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, viso 900 Eur, o neapmokestinamosioms pajamoms galės priskirti 600 Eur (1500 - 900).

II. DĖL DARBO UŽMOKESČIO IR PENSIJŲ ĮMOKŲ, SUMOKĖTŲ DARBUOTOJO NAUDAI, ATRIBOJIMO

Pagal GPMĮ nuostatas tiek darbuotojui mokamas darbo užmokestis, tiek darbdavio darbuotojo naudai mokamos įmokos į pensijų fondus 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 įmokos į pensijų fondus 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 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 į pensijų fondus pervestos sumos, 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) sumokėta pensijų įmoka.

Darbdavio darbuotojo naudai sumokėtomis pensijų įmokomis pagal GPMĮ nuostatas taip pat nepripažįstamos į pensijų fondus pervestos sumos, kurias pagal Darbo kodekso nuostatas ar kitas darbo teisės normas darbdavys turi išmokėti darbuotojui nutraukus darbo sutartį (pvz., išėtinės 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 pensijų įmokos nėra atlyginimas už atliekamą darbą ir nėra darbo užmokesčio sudedamoji dalis. Pensijų įmokos mokamos ne už darbą, o todėl, kad asmuo dirba įmonėje ir darbdaviui svarbu jį turėti, išlaikyti pavaldume ilgą laiką. Taigi įmokos į pensijų fondus 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, 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 sukauptos sumos, kurių panaudojimas tik planuojamas. Todėl tuo atveju, kai į pensijų fondus pervedamos planuojamam darbo užmokesčio padidinimui sukauptos 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 pensijų įmokomis. VMI nuomone, sąlygos dėl įmonėje taikomos darbuotojus motyvuojančios priemonės prisidedant prie jų kaupimo pensijų fonduose ar kitų motyvuojančių priemonių taikymo, turėtų būti aprašytos vidinėje įmonės tvarkoje (programoje) ir šių motyvacinių priemonių taikymas bei joms sukauptų 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. Mokesčių lengvatos yra taikomos, kai šios darbdavio motyvacinės priemonės (programos) atitinka šio paaiškinimo III dalyje nurodytus kriterijus.

III. DĖL DARBDAVIO IŠMOKŲ PRISKYRIMO PENSIJŲ ĮMOKOMS, KURIOMS TAIKOMA/NETAIKOMA GPMĮ 17 STR. 1 D. 14, 14-1 PUNKTUOSE NUMATYTA MOKESČIO LENGVATA

Remdamasi išdėstytu, VMI mano, kad darbdavio išmokos savo esme gali būti laikomos darbdavio darbuotojo naudai sumokėtomis pensijų įmokomis, kai:

- 1) Pensijų įmokų mokėjimas vykdomas vadovaujantis PSPKĮ 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 senatvei.

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
- pensijų kaupimo 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 pveda po 100 Eur į kiekvieno darbuotojo pensijų fondo sąskaitas sutartu periodiškumu - kas mėnesį, kas ketvirtį ir pan.).

2. Darbdavys moka reguliarias įmokas į darbuotojų III pakopos pensijų fondų sąskaitas, 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 pveda 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 įsipareigojimą prisidėti prie darbuotojo kaupimo senatvės pensijai III pakopos pensijų fonde. Darbuotojo prašymu darbo užmokesčio didinimui planuojamas skirti lėšas, darbdavys pveda 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 taikomos GPMĮ 17 str. 1 d. 14, 14-1 punktuose numatytos lengvatos.

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, kokiū 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, 14-1 punktuose numatytos lengvatos netaikomos.

Tuo atveju, jeigu pagal pensijų kaupimo sutartį sumokėtos įmokos išsiimamos, mokesčių administratorius analizuoja konkrečią situaciją ir vertina, ar tokiu būdu nėra mokamas darbo užmokestis (jo dalis). Požymiai, kurie leidžia mokesčių administratoriui manyti, kad pensijų 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 pensijų įmokas moka nemažindamas darbo užmokesčio (t. y. papildomai), tačiau darbuotojas šias įmokas išsiima nesulaukęs pensinio amžiaus;

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

IV. DĖL DARBDAVIO MOKESTINIŲ PRIEVOLIŲ

Darbuotojo naudai darbdavio mokamos įmokos į pensijų fondus pripažįstamos darbuotojo pajamomis šių įmokų sumokėjimo momentu, t. y. pervedimo į darbuotojo, kaip pensijų fondo dalyvio, asmeninę sąskaitą pensijų fonde, momentu. Pagal mokesčio mokėjimo tvarką šios įmokos laikomos A klasės pajamomis. Tuo atveju, kai darbdavio darbuotojo naudai mokamos įmokos į pensijų fondus atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 14 ar 14-1 punktuose nustatytas sąlygas, darbdaviui, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nuo tokių išmokų apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pajamų mokesčių prievolės nėra. Darbdavys tokias išmokas turi deklaruoti mokesčių išskaičiuojančio asmens mokesčių administratoriui teikiamoje deklaracijos GPM312 formoje.

Tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, kad įmokos/išmokos, nors ir vykdomos pagal papildomo savanoriško pensijų kaupimo 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 įmokos) 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 pensijų 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 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 mokesčių 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 mokesčių 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 mokesčių turi apskaičiuoti, išskaičiuoti ir GPMĮ nustatyta tvarka sumokėti darbdavys, mokesčių administratorius pasinaudoti reikalavimu įvykdyti mokesčines prievoles ne mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, o tiesiogiai mokesčių mokėtojui (fiziniam asmeniui), gali tik išimtiniais, ypatingais atvejais. Vienas iš tokių atvejų: kai mokesčių administratorius nustato, kad mokesčinė nepriemoka susidarė dėl pajamų gavusio gyventojų sukčiavimo, piktnaudžiavimo teise ar kitų teisei prieštaraujančių veiksmų, apie kuriuos mokesčių 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).

Viršininė

Edita Janušienė