



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

2015-04-29 Nr. (18.2-31-2) RM-8889

DĖL GAUTŲ IŠMOKŲ APMOKESTINIMO

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teikia paaiškinimą dėl fizinio asmens gautų išmokų, nutraukus darbo sutartį (įskaitant ir išmokų, gautų pagal sutartis, kuriose susitariama nekonkuruoti) apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau - PVM), gyventojų pajamų ir pelno mokesčiu. Šis paaiškinimas suderintas su Finansų ministerija (Finansų ministerijos 2015-04-24 raštas Nr.(14.17-02)-5K-1508094-6K-1503340).

Situacija

Fizinis asmuo ir Bendrovė pasirašė susitarimą dėl darbo sutarties ir darbo santykių nutraukimo Lietuvos Respublikos darbo kodekso (toliau - Darbo kodeksas) 140 straipsnyje nustatyta tvarka. Šio susitarimo pagrindu fiziniam asmeniui tam tikrą dieną buvo išmokėta išieitinė išmoka, atsiradusi už laikotarpį iki darbo sutarties nutraukimo.

Be to, fizinis asmuo, nutraukdamas darbo sutartį su Bendrove, sudarė sutartį dėl nekonkuravimo. Pagal šią sutartį fiziniam asmeniui numatyta išmokėti tam tikrą sumą (pvz., 200 000 eurų, 150 000 eurų ir pan.), mokant kas mėnesį lygiomis dalimis. Šioje sutartyje fizinis asmuo įsipareigojo tam tikru laikotarpiu (pvz., 4, 6, 12 mėnesių ar pan.) neturėti tiesiogiai ar netiesiogiai bet kokių nuosavybės interesų Bendrovėje (įskaitant akcijas ar kitus vertybinius popierius), arba interesų kaip darbuotojas konkuruojančiose įmonėse, bet kokiu forma nebendradarbiauti, nesudaryti bet kokio pobūdžio rašytinių ar žodinių sutarčių ar susitarimų su konkuruojančiomis įmonėmis, nekonsultuoti konkuruojančių įmonių ir kitaip nekonkuruoti su Bendrove.

1 Klausimas. Ar šios išmokos yra PVM objektas?

Atsakymas dėl išieitinės išmokos

PVM įstatymo 3 straipsnyje nustatyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;
- 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Pagal PVMĮ 2 str. 8 dalį, ekonominė veikla - veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Ekonominei veiklai būdingas tęstinumas, pasikartojimas.

PVM įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje nurodyta, kad darbo veikla laikomas darbas, atliekamas pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie



iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu.

Darbo santykius ir išeitinių išmokų mokėjimą reglamentuoja Darbo kodeksas. Pagal Darbo kodekso nuostatas išeitinė išmoka yra susijusi su darbo sutarties nutraukimu, jos mokėjimas iš esmės yra privalomas ir įprastas.

Pagal šias nuostatas fizinio asmens už darbo sutarties ir darbo santykių nutraukimą gauta išeitinė išmoka, atsirandanti iš laikotarpio iki darbo sutarties nutraukimo, yra reglamentuota Darbo kodekso, glaudžiai susijusi su nutraukiamais darbo santykiais ir dėl to nelaikoma fizinio asmens ekonominės veiklos pajamomis bei nėra PVM objektas.

Atsakyamas dėl išmokos, gautos už įsipareigojimų nekonkuruoti laikymąsi

Reikia pažymėti, kad pagal Lietuvos Aukščiausio Teismo išaiškinimus nekonkuravimo susitarimams yra taikomas ne Darbo kodekso, o Civilinio kodekso nuostatos (pvz., 2007 m. spalio 22 d. nutartis byloje Nr. 3K-3-401/2013; 2012 m. lapkričio 12 d. nutartis byloje Nr. 3K-3-476/2012).

Pagal PVMĮ 7 straipsnio nuostatas įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu. Tačiau, remiantis minėtomis PVMĮ 3 straipsnio nuostatomis, šios paslaugos PVM objektu tampa tik tokiu atveju, jeigu yra įvykdytos visos šiame straipsnyje keliamos sąlygos, tame tarpe ir sąlyga, kad šią paslaugą šalies teritorijoje turi teikti apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Pagal PVMĮ 2 straipsnio nuostatas fizinis asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu tokiu atveju, jeigu jis vykdo ekonominę veiklą ir atitinkamame sandoryje veikia kaip apmokestinamasis asmuo. PVM įstatymo 2 straipsnio 8 dalies komentare paaiškinta: „Ekonominę veiklą reikia atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar ne, reikia įvertinti eilę aplinkybių. Tiesiogiai ji negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi“. Nustatant, ar konkreti veikla yra laikoma ekonomine, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nagrinėjama atskirai.

Pateiktu atveju fizinio asmens susitarimas su Bendrove nekonkuruoti, kaip įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, PVM tikslais laikytinas paslaugų teikimu. Tačiau šį fizinio asmens sandorį iš esmės lėmė darbo sutarties nutraukimas. Tiek fizinis asmuo, kaip darbuotojas, tiek Bendrovė, kaip darbdavys, sutartį dėl nekonkuravimo galėjo sudaryti tik nutraukus darbo sutartį, t. y. vieną kartą. Tokios veiklos - įsipareigojimo nekonkuruoti su buvusiu darbdaviu - neįmanoma vykdyti ateityje pakartotinai ir iš jos gauti pajamų. Vien tai, kad už šį sandorį buvo sumokėta dalimis per tam tikrą laikotarpį, nereiškia, kad fizinis asmuo tokią veiklą vykdė pakartotinai. Todėl galima teigti, kad šiam sandoriui nėra būdingas pasikartojamumas.

Todėl fizinio asmens susitarimas (įsipareigojimas) nekonkuruoti yra atsitiktinis sandoris ir jis nėra PVM objektas. Dėl to fizinio asmens gauta išmoka už įsipareigojimų nekonkuruoti laikymąsi PVM tikslais nelaikoma atlygiu už suteiktą paslaugą ir PVM nuo šios išmokos neturi būti apskaičiuojamas.

2 klausimas. Ar išeitinės išmokos, išmokamos atleidžiamam darbuotojui, ir išmokos už įsipareigojimų nekonkuruoti laikymąsi priskiriamos gyventojų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, ar nesusijusioms pajamoms?

Atsakyamas. Nutraukus darbo sutartį, atleistam darbuotojui išmokėta Darbo kodekso 140 straipsnyje ar kituose įstatymuose numatyta išeitinė išmoka, išmokama atsižvelgiant į to darbuotojo nepertraukiamąjį stažą toje darbovietėje, pagal turinį yra laikoma susijusiomis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis ir apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą ir kitas tokioms pajamoms nustatytas apmokestinimo taisykles.

Išmokoms, kurios mokamos atleidžiamiesiems darbuotojams už įsipareigojimų nekonkuruoti laikymąsi, darbo teisės nuostatos netaikomos, tai yra santykiai, reguliuojami civilinės teisės nuostatų. Atsižvelgiant į tai, gyventojams išmokamos išmokos už įsipareigojimų

nekonkuruoti laikymąsi priskiriamos jų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusioms pajamoms. Tokios pajamos pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos gyventojų A klasės pajamoms, nuo kurių išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį, taikant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, privalo mokėti išskaičiuojantis asmuo.

3 klausimas. Ar išmokėta išėtinė išmoka ir mokamas nekonkuravimo atlygis priskiriami įmonės leidžiamiesiems atskaitymams?

Atsakymas. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies nuostatas leidžiamiesiems atskaitymams laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Sąnaudomis, priskiriamomis prie leidžiamųjų atskaitymų, laikomas užmokestis už atliktą darbą (dirbtą laiką), apskaičiuotas pagal vienetą taikomas darbo apmokėjimo formas ir sistemas, kitos išmokos, tiesiogiai susijusios su darbu, numatytos teisės aktuose ir įmonės kolektyvinėse bei darbo sutartyse, išėtinių išmokų išlaidos, pasibaigus darbo santykiams ir kitos išmokos, numatytos darbo apmokėjimą numatančiuose teisės aktuose bei susitarimuose tarp šalių.

Pateiktu atveju, apskaičiuojant pelno mokestį, fiziniam asmeniui, nutraukusiam darbo santykius su Bendrove, išmokėta išėtinė išmoka ir nekonkuravimo atlygis gali būti priskiriami leidžiamiesiems atskaitymams, jeigu šios išlaidos yra būtinos įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.

Viršinininko pavaduotoja

Vilma Vildžiūnaitė

