

23 straipsnis. Pajamų mokesčio iš A klasės pajamų apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Jei su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos už atitinkamą mokesčio laikotarpio mėnesį mokamos dalimis, tai pajamų mokestis išskaičiuojamas išmokant paskutinę šios išmokos dalį (nuo bendros už tą mėnesį išmokėtų dalių sumos), išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas, išmokamas už atitinkamo mokesčio laikotarpio gruodžio mėnesį, kai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos, jeigu paskutinė išmokos dalis bus išmokėta vėliau negu to mėnesio paskutinę dieną. Jeigu paskutinė su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusi išmokos už atitinkamą mokesčio laikotarpio mėnesį dalis neišmokėta per 10 darbo dienų tam mėnesiui pasibaigus, tai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos.

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20, 22, 23, 24, 27, 32, 34, 35, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (2003 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. IX-1848))

Komentaras

1. Nuo 2003 m. sausio 1 d., įsigaliojus GPMĮ, nuo išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų gyventojų A klasės pajamoms (jeigu šios išmokos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms), pajamų mokesčių apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą mokesčius išskaičiuojantis asmuo (nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas – juridinis asmuo, įsteigtas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat užsienio vieneto filialas arba atstovybė, įsteigti Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka ir nesantys to užsienio vieneto nuolatinė buveinė, užsienio vieneto nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę). Plačiau išmokos, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos gyventojų A klasės pajamoms, paaiškintos GPMĮ [22](#) straipsnio komentare. Kokios išmokos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, paaiškinta GPMĮ [17](#) straipsnio komentare.

2. Jeigu mokesčio laikotarpio atitinkamo mėnesio apskaičiuotos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos išmokamos vieną kartą (t. y. nemokamas avansas) per 10 arba daugiau darbo dienų tam mėnesiui, už kurį išmokamos išmokos, pasibaigus, tokiu atveju apskaičiuojant pajamų mokesčių atimamas tą mėnesį, **už kurį** išmokamos išmokos (pavyzdžiui, kai išmokamas to paties mokesčio laikotarpio praėjusio pastarojo mėnesio darbo užmokestis), taikytinas neapmokestinamasis pajamų dydis (NPD) arba tą mėnesį, **kurį** išmokamos išmokos, taikytinas NPD (pavyzdžiui, kai išmokamas ankstesnio mokesčio laikotarpio mėnesio ar kelių mėnesių darbo užmokestis, arba kai darbo užmokestis mokamas nereguliariai). Sausio mėnesį išmokant darbo užmokesčių už praėjusio mokesčio laikotarpio gruodžio ar kurį nors kitą mėnesį, gali būti taikomas tik sausio mėnesio NPD, nes praėjusį mokesčio laikotarpį buvę NPD (įskaitant iki 2017 m. gruodžio 31 d. taikyti papildomi NPD (toliau – PNP)) negali būti taikomi.

Pavyzdys

<p>1. Mokesčių išskaičiuojantis asmuo darbuotojui 2018 m. mokesčio laikotarpio darbo užmokesčių išmoka 2019 m. sausio mėnesį. Darbuotojui taikomas išmokos išmokėjimo metu (sausio mėn.) galiojantis NPD ir pajamų mokestis (15 proc.) išskaičiuojamas nuo pajamų sumos, sumažintos NPD suma.</p>

3. Nuo 2018 m. sausio 1 d. darbuotojui, auginančiam vaikus iki 18 metų ar vyresnius, besimokančius pagal bendrojo ugdymo programas, PNPD nebetaikomas pagal pakeistą GPMĮ 20 straipsnį (pakeistas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18¹, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18² straipsniu įstatymu Nr. XIII-841).

4. Jeigu mokestinio laikotarpio atitinkamo mėnesio apskaičiuotos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos išmokamos dalimis (mokamas avansas) ir paskutinė dalis išmokėta per 10 darbo dienų (imtinai) tam mėnesiui pasibaigus (išskyrus atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio išmokas), tai pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo bendros išmokos sumos, išmokant paskutinę išmokos dalį.

Pavyzdys

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo darbuotojui einamųjų kalendorinių metų – 2019 m. sausio mėnesio priskaičiuotą 600 Eur darbo užmokestį mokėjo dalimis: vieną dalį (300 Eur) išmokėjo sausio 10 dieną (avansą, pajamų mokesčio nuo kurio neišskaičiuavo), kitą dalį – vasario 3 dieną. Išmokant išmoką vasario 3 d., nuo abiejų išmokų sumos, sumažintos taikytinu sausio mėnesio NPD, išskaičiuojamas pajamų mokestis, taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.

5. Jeigu su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį mokamos dalimis (mokamas avansas) ir paskutinė išmokos dalis išmokėta po 10 darbo dienų mėnesiui pasibaigus (išskyrus atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio išmokas), tai pajamų mokestis, turi būti apskaičiuotas nuo per tą mėnesį, kurį išmokėtos išmokos, išmokėtų dalių sumos.

Pavyzdys

1. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis (su priedais, priemokomis) – 650 Eur. 2019 m. vasario mėnesio darbo užmokestis mokamas dalimis: pirma dalis (350 Eur) - vasario 20 d., antra dalis (300 Eur) – kovo 17 d.

Vasario mėn. NPD (300 Eur) galėtų būti taikoma, išmokant vasario 20 d. darbo užmokesčio dalį, nes išmokama suma yra ne didesnė už minimalią mėnesinę algą (toliau – MMA), buvusią 2019 m. sausio 1 d. (555 Eur). Tačiau, kai mėnesio darbo užmokestis yra mokamas dalimis, taikytiną mėnesio NPD sumą lemia visa išmokos, išmokamos už atitinkamą mėnesį, suma.

Jei NPD būtų pritaikytas pirmai darbo užmokesčio daliai, tai, apskaičiuojant darbuotojui išmokėtiną antrąją darbo užmokesčio dalį, atsirastų pareiga perskaičiuoti taikytiną NPD ir sumokėtiną pajamų mokestį. Darbuotojui faktiškai išmokama antroji darbo užmokesčio dalis turėtų būti sumažinta dėl sumažėjusio taikytino NPD:

faktiškai būtų pritaikyta 300 Eur (pirmai darbo užmokesčio daliai – 350 Eur), o vasario mėn. taikytinas NPD (650 Eur darbo užmokesčiui) sudarytų 285,75 Eur.

Vadinasi, išmokant antrąją darbo užmokesčio dalį, reikėtų papildomai apmokestinti 14,25 Eur (300 – 285,75) pajamų sumą (pritaikyto NPD dalį).

Tam, kad neatsirastų būtinumas apmokestinti dar praėjusį mėnesį darbuotojams išmokėtas išmokas, pajamų mokestis gali būti apskaičiuojamas taip:

- vasario mėn. darbo užmokesčio pirmoji dalis (350 Eur), išmokėta vasario 20 d., apmokestinama netaikant vasario mėn. NPD. Pajamų mokestis, taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, (70 Eur) išskaičiuojamas ir sumokamas į biudžetą iki vasario mėn. paskutinės dienos,

- išmokant vasario mėn. darbo užmokesčio antrąją dalį, apskaičiuojamas visas vasario mėnesio darbo užmokestis, taikomas 285,75 Eur vasario mėn. NPD, ir nuo antrosios darbo užmokesčio dalies – 14,25 Eur (300 – 285,75) išskaičiuojamas 2,85 Eur pajamų mokestis.

Pažymėtina, jog su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavimo vietoje NPD turėtų būti taikomas nuosekliai, kad teisę į jį turintys darbuotojai juo galėtų pasinaudoti mokestiniam laikotarpiui dar nepasibaigus.

3. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis (su priedais, priemokomis) – 450 Eur. 2019 m. vasario mėnesio darbo užmokestis mokamas dalimis: pirma dalis (200 Eur) – vasario 20 d., antra dalis (250 Eur) – kovo 19 d.

Vasario mėn. NPD dalis (200 Eur) taikoma išmokant vasario 20 d. darbo užmokesčio dalį, nes išmokama suma yra ne didesnė už 2019 m. sausio 1 d. buvusią MMA (555 Eur). Kai mėnesio darbo užmokestis yra mokamas dalimis, taikytiną mėnesio NPD sumą lemia visa išmokos, išmokamos už atitinkamą mėnesį, suma. Mėnesio NPD, įvertinus visą vasario mėnesio darbo užmokestį (450 Eur), yra 300 Eur.

Atsižvelgiant į tai, kad kiekviena išmokos dalis yra mažesnė už visą mėnesio NPD (555 Eur), kuris apskaičiuotas, įvertinus visas to mėnesio pajamas, pajamų mokestis gali būti apskaičiuojamas taip:

– vasario mėn. darbo užmokesčio pirma dalis (200 Eur), išmokėta vasario 20 d., pritaikius vasario mėn. NPD dalį (200 Eur), neapmokestinama. Išmokant vasario mėn. darbo užmokesčio antrą dalį (250 Eur), įvertinamas visas vasario mėnesio darbo užmokestis (450 Eur), taikomas vasario mėn. NPD (300 Eur), ir nuo 150 Eur sumos (450 – 300) išskaičiuojamas 30 Eur (150x20/200) pajamų mokestis. Pajamų mokestis sumokamas iki kovo mėn. paskutinės dienos.

Šiuo atveju mėnesio NPD taikomas abiem darbo užmokesčio dalims, siekiant, kad gyventojas tą mėnesį galėtų pasinaudoti visu jam taikytinu NPD.

6. Kai mokestį išskaičiuojantis asmuo mokestinio laikotarpio atitinkamo mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas išmoka dalimis, tai nuo išmokėtos išmokos dalies (išmokėto avanso) už gruodžio mėnesį pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas ir į biudžetą sumokėtas iki gruodžio mėnesio paskutinės dienos, jeigu paskutinė išmokos dalis bus išmokėta vėliau, negu gruodžio mėnesio paskutinę dieną. Ši nuostata taikoma nuo 2003 ir vėlesnių metų gruodžio mėnesiais išmokėtų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių išmokų.

2. Kai gyventojas pateikia laisvos formos prašymą mokestį išskaičiuojančiam asmeniui dėl NPD taikymo ir pagal šio Įstatymo 20 straipsnio nuostatas tokiam gyventojui mokestiniu laikotarpiu gali būti taikomas NPD, tai jam priklausantį NPD mokestį išskaičiuojantis asmuo atima skaičiuodamas apmokestinamąsias su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas šio Įstatymo 20 straipsnio nustatyta tvarka.

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13¹, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18¹ straipsniu įstatymą (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. [XI-111](#)), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

Komentaras

1. Gyventojas, pageidaujantis, kad jam priklausantis NPD būtų taikomas mokestiniu laikotarpiu, mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (darbdaviui) turi pateikti laisvos formos prašymą dėl jam priklausančio NPD taikymo. Plačiau apie NPD taikymą paaiškinta GPMĮ [20 straipsnio](#) komentare.

2. Kai darbuotojams išmokamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos ir už einamųjų (2019 m. ar vėlesnių) kalendorinių metų mėnesį, ir už praėjusius metus, arba kartu su darbo užmokesčiu ir ligos išmoka už pirmas ligos dienas, tai, atsižvelgiant į šioms išmokoms nustatytus skirtingus pajamų mokesčio tarifus, NPD šioms išmokoms taikomas proporcingai.

Pavyzdžiai

1. 2019 m. sausio mėn. išmokamas už 2018 m. gruodžio mėn. apskaičiuotas 500 Eur darbo užmokestis ir 680 Eur – už sausio mėn. 500 Eur darbo užmokestis sudaro 42,37 proc. $(500/1180 \times 100)$ bendros 1180 Eur išmokos sumos, 680 Eur darbo užmokestis – 57,63 proc.

Apskaičiuotas NPD – 206,25 Eur $(1180-555; 625 \times 0,15; 300-93,75)$, kuris paskirstomas proporcingai darbo užmokesčiui: apskaičiuotam už 2018 m. gruodžio mėn. – 87,39 Eur $(206,25 \times 42,37\%)$, už 2019 m. – 118,86 Eur $(206,25-87,39)$.

87,39 Eur NPD dalis atimama iš 500 Eur 2018 m. gruodžio mėn. darbo užmokesčio, iš kurio 412,61 Eur $(500-87,39)$ sumos, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, išskaičiuojamas 61,89 Eur pajamų mokestis.

118,86 Eur NPD dalis atimama iš 680 Eur 2019 m. sausio mėn. darbo užmokesčio, iš kurio 561,14 Eur $(680-118,86)$ sumos, taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, išskaičiuojamas 112,23 Eur pajamų mokestis.

2. Už 2019 m. lapkričio mėnesio darbo dienas apskaičiuotas 800 Eur darbo užmokestis, o už pirmąsias dvi ligos dienas - 50 Eur ligos išmoka. 50 Eur ligos išmoka sudaro 5,88 proc. $(50/850 \times 100)$ bendros 850 Eur išmokos sumos, darbo užmokestis – 94,12 proc.

Apskaičiuotas NPD – 255,75 Eur $(850-555; 295 \times 0,15; 300-44,25)$, kuris paskirstomas proporcingai ligos pašalpai ir darbo užmokesčiui: ligos pašalpai - 15,04 Eur $(255,75 \times 5,88\%)$, darbo užmokesčiui - 240,71 Eur $(255,75-15,04)$.

15,04 Eur NPD dalis atimama iš 50 Eur ligos pašalpos, iš kurios 34,96 Eur $(50-15,04)$ sumos, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, išskaičiuojamas 5,24 Eur pajamų mokestis.

240,71 Eur NPD dalis atimama iš darbo užmokesčio, iš kurio 559,29 Eur $(800-240,71)$ sumos, taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, išskaičiuojamas 111,86 Eur pajamų mokestis.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys nuo išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų gyventojų A klasės pajamoms, išmokėtų iki atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 dienos, išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio 15 dienos, o nuo išmokų, išmokėtų po atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 dienos, išskaičiuotas pajamų mokestis turi būti sumokėtas iki to paties mėnesio paskutinės dienos.

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20, 22, 23, 24, 27, 32, 34, 35, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (2003 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. IX-1848))

Komentaras

1. Nuo 2003 m. gruodžio 12 d. mokesčių išskaičiuojantis asmuo, **iki** atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 d. išmokėjęs gyventojams apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, nuo šių pajamų išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio 15 dienos.

Pavyzdžiai

1. Mokesčių išskaičiuojantis asmuo 2019 m. sausio 12 d. gyventojui (ne darbuotojui) išmokėjo 315 Eur autorinį atlyginimą. Nuo šios sumos išskaičiavo 47,25 Eur $(315 \times 15/100)$ pajamų mokestį. Šią sumą mokesčių išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti ne vėliau kaip tą pačių metų sausio 15 dieną.

2. Mokesčių išskaičiuojantis asmuo 2019 m. sausio 15 d. gyventojui išmokėjo 200 Eur dividendus. Nuo šios sumos išskaičiavo 30 Eur $(200 \times 15/100)$ pajamų mokestį. Šią sumą mokesčių išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti tą pačių metų sausio 15 dieną.

3. Mokesčių išskaičiuojantis asmuo darbuotojams 2019 m. sausio mėnesio darbo užmokestį

išmokėjo vasario 12 d. Nuo šios darbo užmokesčio sumos išskaičiuotą pajamų mokestį (20 proc.) mokestį išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti iki tų pačių metų vasario 15 dienos.

2. Nuo 2003 m. gruodžio 12 d. mokestį išskaičiuojantis asmuo, **po** atitinkamo mokesčio laikotarpio mėnesio 15 d. išmokėjęs gyventojams apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, nuo šių pajamų išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio paskutinės dienos.

Pavyzdžiai

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo einamųjų kalendorinių metų sausio 19 d. gyventojui išmokėjo 100 Eur autorinį atlyginimą. Nuo šios sumos išskaičiuotą pajamų mokestį į biudžetą privaloma sumokėti ne vėliau kaip tų pačių metų sausio 31 dieną.

2. Mokestį išskaičiuojantis asmuo darbuotojams einamųjų kalendorinių metų sausio mėnesio darbo užmokesčių išmokėjo vasario 22 d. Nuo šios darbo užmokesčio sumos išskaičiuotą pajamų mokestį mokestį išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti ne vėliau kaip tų pačių metų vasario 28 dieną (keliamaisiais metais – vasario 29 d.).

3. Laiku nesumokėjus pajamų mokesčio į biudžetą skaičiuojami delspinigiai. Delspinigių dydį kiekvienam ketvirčiui įsakymu nustato finansų ministras.

4. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamą mokesčio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir per tą atitinkamo mokesčio laikotarpio mėnesį išmoka visą išmoką, tai šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaičiuotą pajamų mokestį mokestį išskaičiuojantis asmuo privalo sumokėti į biudžetą iki to mėnesio 15 dienos (jeigu paskutinė išmokos dalis išmokėta iki to mėnesio 15 dienos) arba iki to mėnesio paskutinės dienos (jeigu paskutinė išmokos dalis išmokėta po to mėnesio 15 dienos).

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20, 22, 23, 24, 27, 32, 34, 35, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (2003 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. IX-1848)

Komentaras

1. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokesčio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir visą išmoką išmoka per tą mėnesį, tai pajamų mokestis (nuo bendros išmokos sumos) išskaičiuojamas išmokant paskutinę išmokos dalį ir į biudžetą turi būti sumokamas atsižvelgiant į tai, kada išmokėta paskutinė išmokos dalis.

2. Jeigu mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokesčio laikotarpio mėnesio paskutinę dalį išmoka iki to mėnesio 15 dienos, tai pajamų mokestį į biudžetą turi sumokėti iki to mėnesio 15 dienos.

Pavyzdžiai

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo einamųjų kalendorinių metų vasario 10 d. darbuotojui išmokėjo sausio mėnesio darbo užmokesčio paskutinę išmoką. Šiuo atveju nuo visos sausio mėnesio apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos išskaičiuotas pajamų mokestis į biudžetą turi būti sumokėtas ne vėliau kaip tų pačių metų vasario 15 dieną.

2. Mokestį išskaičiuojantis asmuo einamųjų kalendorinių metų vasario 15 d. darbuotojui išmokėjo sausio mėnesio darbo užmokesčio paskutinę išmoką. Šiuo atveju nuo visos sausio mėnesio apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos išskaičiuotas pajamų mokestis į biudžetą turi būti sumokėtas tų pačių metų vasario 15 dieną.

3. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais

susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio paskutinę dalį išmoka po to mėnesio 15 d., tai pajamų mokestį į biudžetą turi sumokėti iki to mėnesio paskutinės dienos.

Pavyzdys

Mokestį išskaičiuojantis asmuo einamųjų kalendorinių metų sausio 26 d. darbuotojui išmokėjo sausio mėnesio darbo užmokesčio paskutinę išmoką. Šiuo atveju nuo visos sausio mėnesio apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos išskaičiuotas pajamų mokestis į biudžetą turi būti sumokėtas ne vėliau kaip tų pačių metų sausio 31 dieną.

4. Laiku nesumokėjus pajamų mokesčio į biudžetą skaičiuojami delspinigiai. Delspinigių dydį kiekvienam ketvirčiui įsakymu nustato finansų ministras.

5. Darbdavio ir darbuotojo susitarimu, mokėtinas pajamų mokestis gali būti perskaičiuojamas ir sumokamas į biudžetą iki to paties mokestinio laikotarpio pabaigos.

5. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis išmokėta per mėnesio, einančio po mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, 10 darbo dienų, tai šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaičiuotą pajamų mokestį mokestį išskaičiuojantis asmuo privalo sumokėti į biudžetą iki mėnesio, kurį išmokėta paskutinė išmokos dalis, 15 dienos, išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas, išmokamas už atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesį, kai pajamų mokestis nuo per tą mėnesį išmokėtų dalių sumos turi būti sumokėtas į biudžetą iki atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio paskutinės dienos, jeigu paskutinė išmokos dalis išmokėta vėliau negu to mėnesio paskutinę dieną.

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20, 22, 23, 24, 27, 32, 34, 35, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (2003 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. IX-1848)

Komentaras

1. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis išmokėta per 10 darbo dienų tam mėnesiui pasibaigus (išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas išmokamas už atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesį), tai nuo bendros to mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos sumos išskaičiuotą pajamų mokestį mokestį išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti iki mėnesio, kurį išmokėta paskutinė išmokos dalis, 15 dienos.

Pavyzdys

1. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis (su priedais, priemokomis) – 700 Eur. Darbuotojas yra pateikęs prašymą taikyti NPD. 2019 m. vasario mėnesio darbo užmokestis tais pačiais metais išmokamas dalimis: pirma dalis (300 Eur) – vasario 20 d., antra dalis (400 Eur) – kovo 7 d. Šiuo atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo, pritaikęs NPD, išskaičiuotą 20 procentų pajamų mokestį turi sumokėti iki tų pačių metų kovo 15 dienos.

2. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio darbo užmokesčio išmokos dalį išmoka iki gruodžio mėnesio

paskutinės dienos, tai pajamų mokestį turi išskaičiuoti nuo bendros apskaičiuotos gruodžio mėnesio darbo užmokesčio sumos ir išskaičiuotą pajamų mokestį į biudžetą turi sumokėti iki gruodžio mėnesio pabaigos.

3. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinę atitinkamo mokestinio laikotarpio gruodžio mėnesio darbo užmokesčio išmokos dalį išmoka vėliau negu gruodžio mėnesio paskutinę dieną, tai pajamų mokestį turi išskaičiuoti nuo per gruodžio mėnesį išmokėtų darbo užmokesčio dalių sumos.

4. Laiku nesumokėjus pajamų mokesčio į biudžetą, skaičiuojami delspinigiai. Delspinigių dydį kiekvienam ketvirčiui įsakymu nustato finansų ministras.

5. Darbdavio ir darbuotojo susitarimu, mokėtinas **pajamų mokestis gali būti perskaičiuojamas ir sumokamas į biudžetą iki to paties mokestinio laikotarpio pabaigos.**

6. Jei mokestį išskaičiuojantis asmuo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir paskutinė išmokos dalis neišmokėta per mėnesio, einančio po mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamos, 10 darbo dienų, tai laikoma, kad šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka išskaičiuotą pajamų mokestį mokestį išskaičiuojantis asmuo privalėjo sumokėti į biudžetą iki mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamos, 15 dienos (jeigu paskutinė išmoka išmokėta iki to mėnesio 15 dienos) arba iki to mėnesio paskutinės dienos (jeigu paskutinė išmoka išmokėta po to mėnesio 15 dienos).

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20, 22, 23, 24, 27, 32, 34, 35, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (2003 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. IX-1848)

Komentaras

1. Kai su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokos už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį mokamos dalimis (mokamas avansas) ir paskutinė išmokos dalis **neišmokėta** per 10 darbo dienų mėnesiui pasibaigus, tai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per **tą mėnesį** išmokėtos išmokos dalies sumos ir sumokėtas į biudžetą iki mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamos, 15 dienos (jeigu išmoka išmokėta iki to mėnesio 15 dienos). Apskaičiuojant į biudžetą sumokėtiną pajamų mokestį atimamas **tą mėnesį, už kurį** išmokamos išmokos (pavyzdžiui, kai išmokamas to paties mokestinio laikotarpio praėjusio pastarojo mėnesio darbo užmokestis), taikytinas NPD arba **tą mėnesį, kurį išmokamos** išmokos, taikytinas NPD (pavyzdžiui, kai išmokamas ankstesnio mokestinio laikotarpio mėnesio ar kelių mėnesių darbo užmokestis, arba kai darbo užmokestis yra mokamas dalimis ir nereguliariai).

Pavyzdžiai

1. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis (su priedais, priemokomis) – 670 Eur. 2019 m. vasario mėnesio darbo užmokestis mokamas dalimis: pirma dalis (250 Eur) – vasario 10 d., antra dalis (420 Eur) – kovo 17 d.

Vasario mėn. NPD dalis (250 Eur) gali būti taikoma, išmokant vasario 10 d. darbo užmokesčio dalį (250 Eur), nes išmokama suma yra ne didesnė už 2019 m. sausio 1 d. buvusią MMA (555 Eur). Tačiau, kai mėnesio darbo užmokestis yra mokamas dalimis, taikytiną mėnesio NPD sumą lemia visa išmokos, išmokamos už atitinkamą mėnesį, suma.

Todėl reikėtų įvertinti, ar, NPD pritaikius pirmai darbo užmokesčio daliai, apskaičiuojant pajamų mokestį nuo visos to mėnesio darbo užmokesčio sumos, neatsiras pareiga perskaičiuoti taikytiną NPD, visas vasario mėnesio apmokestinamąsias pajamas ir sumokėtiną pajamų mokestį

(žr. šio straipsnio 1 dalies komentaro 5 punkte pateiktą 1 pavyzdį). Pajamų mokestis šiuo atveju gali būti apskaičiuojamas taip:

– vasario mėn. darbo užmokesčio pirma dalis (250 Eur), išmokėta vasario 10 d., apmokestinama pritaikius vasario mėn. NPD dalį (250 Eur). Pajamų mokestis neišskaičiuojamas,
 – išmokant vasario mėn. darbo užmokesčio antrą dalį, įvertinamas visas vasario mėnesio darbo užmokestis (670 Eur), taikomas 282,75 Eur vasario mėn. NPD, ir nuo 387,25 Eur (670 – 282,75) vasario mėn. darbo užmokesčio sumos išskaičiuojamas 77,45 Eur (20 proc.) pajamų mokestis. Pajamų mokestis sumokamas iki kovo mėn. paskutinės dienos.

2. Mokestį išskaičiuojantis asmuo darbuotojui darbo užmokestį moka dalimis ir nereguliariai: 2019 m. sausio mėnesio darbo užmokesčio pirmąją dalį – 300 Eur išmokėjo 2019 m. sausio 19 d., o antrąją dalį (400 Eur) – 2019 m. kovo 3 d., vasario mėn. darbo užmokesčio pirmąją dalį (300 Eur) – balandžio 14 d., o antrąją (400 Eur) – gegužės 25 d. Pajamų mokestis apskaičiuojamas ir sumokamas taip:

300 Eur (sausio mėn. pirmoji darbo užmokesčio dalis) – 300 Eur (sausio mėn. NPD) x 20/100 = 0 Eur. Jeigu tą mėnesį gautos pajamos būtų didesnės už mėnesio NPD, tai išskaičiuota pajamų mokesčio suma turėtų būti sumokėta iki sausio 31 d.,

400 Eur (sausio mėn. antroji darbo užmokesčio dalis) – 300 Eur (kovo mėn. NPD) x 20 / 100 = 20 Eur. Ši suma turi būti sumokėta iki kovo 15 d.,

300 Eur (vasario mėn. pirmoji darbo užmokesčio dalis) - 300 Eur (balandžio mėn. NPD) x 20 /100 = 0 Eur. Jeigu tą mėnesį gautos pajamos būtų didesnės už mėnesio NPD, tai išskaičiuota pajamų mokesčio suma turėtų būti sumokėta iki balandžio 15 d.,

400 Eur (vasario mėn. antroji darbo užmokesčio dalis) - 300 Eur (gegužės mėn. NPD) x 20 / 100 = 20 Eur. Ši suma turi būti sumokėta iki gegužės 31 d.

Kovo mėnesio 500 Eur darbo užmokestis ir balandžio mėnesio 480 Eur darbo užmokestis (980 Eur) išmokėtas 2019 m. birželio 29 d.

Kadangi kovo mėn. ir balandžio mėn. NPD jau buvo pritaikyti išmokant ankstesnių mėnesių darbo užmokesčio dalis, tai tų mėnesių NPD negali būti taikomi. Pajamų mokestis apskaičiuojamas taip:

980 Eur (kovo ir balandžio mėnesių darbo užmokestis) – 236,25 Eur (birželio mėn. NPD) x 20/100 = 148,75 Eur. Ši suma sumokama iki birželio mėnesio paskutinės dienos.

2. Kai su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos už atitinkamą mokestinio laikotarpio mėnesį mokamos dalimis (mokamas avansas) ir paskutinė išmokos dalis **neišmokėta** per 10 darbo dienų mėnesiui pasibaigus, tai pajamų mokestis turi būti apskaičiuotas nuo per **tą mėnesį** išmokėtos išmokos dalies sumos ir sumokėtas į biudžetą iki mėnesio, už kurį mokamos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, paskutinės dienos (jeigu išmokos dalis išmokėta po to mėnesio 15 dienos).

Pavyzdys

1. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis (su priedais, priemokomis) – 430 Eur. 2019 m. vasario mėnesio darbo užmokestis mokamas dalimis: pirma dalis (200 Eur) – vasario 20 d., antra dalis (230 Eur) – kovo 17 d.

Vasario mėn. NPD dalis (200 Eur) gali būti taikoma išmokant vasario 20 d. darbo užmokesčio dalį, nes išmokama suma yra ne didesnė už 2019 m. sausio 1 d. buvusią MMA (555 Eur). Kai mėnesio darbo užmokestis yra mokamas dalimis, taikytiną mėnesio NPD sumą lemia visa išmokos, išmokamos už atitinkamą mėnesį, suma. Mėnesio NPD, įvertinus visą mėnesio darbo užmokestį (430 Eur), yra 300 Eur.

Atsižvelgiant į tai, kad kiekviena išmokos dalis yra mažesnė už taikytiną mėnesio NPD (300 Eur), kuris apskaičiuotas, įvertinus visas to mėnesio pajamas, pajamų mokestis gali būti apskaičiuojamas taip:

– vasario mėn. darbo užmokesčio pirma dalis (200 Eur), išmokėta vasario 20 d., pritaikius vasario mėn. NPD dalį (200 Eur), neapmokestinama,

– išmokant vasario mėn. darbo užmokesčio antrą dalį (230 Eur), įvertinamas visas vasario mėnesio darbo užmokestis (430 Eur), taikomas vasario mėn. NPD (300 Eur), ir nuo 130 Eur sumos (430 – 300) išskaičiuojamas 26 Eur (130x20/100) pajamų mokestis. Pajamų mokestis sumokamas iki kovo mėn. paskutinės dienos.

Šiuo atveju mėnesio NPD taikomas abiem darbo užmokesčio dalims, siekiant, kad gyventojas galėtų pasinaudoti visu jam taikytinu mėnesio NPD.

3. GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta mokesčių išskaičiuojančio asmens mokestinė prievolė, pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą apibrėžiama kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsiradusi mokesčio mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Pajamų mokesčio nuo gyventojams išmokamų išmokų, pagal mokesčio išskaičiavimo tvarką priskiriamų A klasės pajamoms, mokesčio mokėtojas yra mokestį išskaičiuojantis asmuo, todėl jis yra atsakingas už tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą. Kai per GPMĮ nustatytą terminą mokestį išskaičiuojantis asmuo neįvykdo mokestinės prievolės, mokesčių administratorius mokėtiną pajamų mokestį ir delspinigius apskaičiuoja mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

Kai mokestį išskaičiuojančio asmens kontrolės veiksmai atliekami už einamąjį mokestinį laikotarpį, pajamų mokestis apskaičiuojamas mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

GPMĮ 27 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta nuolatinio Lietuvos gyventojų, privalančių deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas (įskaitant priskirtas A klasės pajamas) ir nuo jų apskaičiuotą pajamų mokestį, o pajamų mokesčio skirtumą tarp metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos ir sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos sumokėti iki metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo termino pabaigos. Kai, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, nustatoma, kad mokestį išskaičiuojantis asmuo neįvykdė mokestinės prievolės, tačiau nuolatinis Lietuvos gyventojas deklaravo metines pajamas ir sumokėjo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotą pajamų mokestį, siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų apmokestinimo, mokestį išskaičiuojančiam asmeniui pajamų mokestis neskaičiuojamas.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) praktikoje **pripažįstama**, kad, taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtiną mokestį apskaičiuojant pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokestį išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokestį ir jį sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tuo atveju, jeigu toks perkėlimas nepažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principų ir (ar) atitiktų protingumo bei teisingumo kriterijus, kurių turi būti laikomasi mokesčių administratoriui administruojant mokesčius. Šis vertinimas atliekamas, atsižvelgiant į konkrečiame mokestiniame santykiyje susiklosčiusias individualias aplinkybes (2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017).

Tačiau LVAT praktikoje **nepripažįstama**, jog vien nustatymas, kad atitinkamų mokestinių teisinių santykių kvalifikavimui reikšmingi mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė buvo sudaryti turint (vienintelį) tikslą gauti mokestinę naudą, savaime eliminuoja mokestį išskaičiuojančio asmens pareigą nuo gyventojų A klasės pajamų išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti atitinkamas mokesčių bei kitų privalomų įmokų sumas. Nei MAĮ 10 straipsnis, nei 69 straipsnio 1 dalis savaime nesuteikia teisės atitinkamas mokestines prievoles paskirstyti kitiems asmenims, nei tiems, kurie nurodyti atitinkamo mokesčio įstatyme (2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-715/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2016 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-153-438/2016; 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017).

Galimybė reikalauti mokestinės prievolės, kylančios iš A klasės gyventojų pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo, o ne iš mokestį išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje. Ši išimtis gali

būti taikoma tik išskirtiniais atvejais (2016 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-153-438/2016; 2017 m. liepos 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017).

Atsižvelgiant į LVAT praktiką, sprendimas perkelti mokestinę prievolę gyventojui gali būti priimamas, kai, įvertinus konkrečiame mokestiniame santykyje susiklosčiusias individualias aplinkybes, jų visuma, jas vertinant minėto sąžiningumo ir mokesčių visuotinio privalomumo reikalavimų, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijų aspektu, neabejotinai sudaro pakankamą pagrindą teigti, kad už mokestinių prievolių įvykdymą yra atsakingas mokestinę naudą gavęs gyventojas.

4. Nuo darbdavio darbuotojui išmokamų išmokų, pagal mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamų A klasės pajamoms, pajamų mokestį apskaičiuoti, išskaičiuoti ir jį sumokėti į biudžetą nustatyta šias išmokas išmokančiam darbdaviui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

Priverstinis išmokų išmokėjimo būdas, kai darbdavio (skolininko) lėšas priverstinai nurašo antstolis, nepakeičia nei išmokos šaltinio, nei GPMĮ nustatytos pajamų mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą tvarkos. Todėl tais atvejais, kai darbuotojui (kreditoriui) priklausančią su darbo santykiais susijusių pajamų sumą iš darbdavio (skolininko) išieško ir darbuotojui išmoka antstolis, ši išmoka pagal turinį laikoma su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamomis A klasės pajamoms, nuo kurių sumokėti pajamų mokestį prievolė tenka darbdaviui (skolininkui).

Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2005 m. spalio 27 d. įsakymu Nr. 1R-352 patvirtintoje Sprendimų vykdymo instrukcijoje nurodyta, kad antstolis, vykdydamas vykdomuosius dokumentus dėl darbo užmokesčio ir kitų su darbo teisiniais santykiais susijusių sumų išieškojimo, išieško **visą** vykdomajame dokumente nurodytą sumą ir išmoka ją išieškotojui, neatskaičiuodamas su darbo teisiniais santykiais susijusių privalomų mokesčių (įmokų). Tačiau, jeigu skolininkas, pervesdamas į antstolio depozitinę sąskaitą priteistą sumą, atskaito iš jos su darbo santykiais susijusius mokesčius, jis privalo antstoliui pateikti mokesčių atskaitymo apskaičiavimą, kuriame nurodomi iš išieškomų sumų atskaitomi mokesčiai ir jų dydžiai. Šiuo atveju antstolis skolininko pervestą sumą išmoka kreditoriui ir pateikia informaciją apie išieškotas sumas.

Kai su darbo santykiais susijusios išmokos išieškomos priverstinai, nuo kurių pajamų mokestis nebuvo išskaičiuotas, pareiga jį sumokėti į biudžetą išlieka darbdaviui (skolininkui). Pajamų mokestis tokiu atveju gali būti sumokamas iš savo (darbdavio) lėšų, o darbuotojo kompensuojamas darbdavio ir darbuotojo susitarimu.

5. Delspinigių dydį kiekvienam ketvirčiui įsakymu nustato finansų ministras.

6. Darbdavio ir darbuotojo susitarimu, mokėtinas pajamų mokestis gali būti perskaičiuojamas ir sumokamas (per didelis išskaičiuotas - gražinamas darbuotojui) į biudžetą iki to paties mokestinio laikotarpio pabaigos.