# LIETUVOS RESPUBLIKOS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO

**2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007**
**(Aktuali redakcija 2026-11-20)**

## KOMENTARAS

T U R I N Y S

I SKYRIUS BENDROSIOS NUOSTATOS
1 straipsnis. Įstatymo paskirtis
2 straipsnis. Pagrindinės Įstatymo sąvokos
3 straipsnis. Pajamų mokesčio mokėtojai
4 straipsnis. Nuolatinis Lietuvos gyventojas
5 straipsnis. Pajamų mokesčio objektas
6 straipsnis. Pajamų mokesčio tarifai
7 straipsnis. Mokestinis laikotarpis
II SKYRIUS PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS
8 straipsnis. Pajamų pripažinimas
III SKYRIUS SPECIALIOSIOS NUOSTATOS NUSTATANT KAI KURIAS PAJAMAS
9 straipsnis. Pajamos natūra
10 straipsnis. Individualios veiklos pajamos
11 straipsnis. Pajamos, gautos vieneto likvidavimo atveju
12 straipsnis. Pajamos iš paskirstytojo pelno
12¹ straipsnis. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos
13 straipsnis. Pozityviųjų pajamų nustatymas
13¹ straipsnis. Priskiriamų Europos ekonominių interesų grupės pajamų ir leidžiamų atskaitymų, priskiriant Europos ekonominių interesų grupės sąnaudas, nustatymas ir apmokestinimas
14 straipsnis. Jūrininkų pajamų, gautų už darbą laivo reiso metu, nustatymas
15 straipsnis. Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo
IV SKYRIUS APMOKESTINAMŲJŲ PAJAMŲ APSKAIČIAVIMO TVARKA
16 straipsnis. Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka
17 straipsnis. Neapmokestinamosios pajamos
18 straipsnis. Leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu
18¹ straipsnis. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas
18² straipsnis. Nuo individualios veiklos pajamų mokėtino pajamų mokesčio apskaičiavimas
19 straipsnis. Parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su tuo turto pardavimu ar kitokiu perleidimu susijusios išlaidos
20 straipsnis. Neapmokestinamasis pajamų dydis ir papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis
21 straipsnis. Iš pajamų atimamos gyventojo patirtos išlaidos
V SKYRIUS PAJAMŲ MOKESČIO APSKAIČIAVIMO, MOKĖJIMO, DEKLARAVIMO IR GRĄŽINIMO TVARKA
22 straipsnis. Pajamų priskyrimas klasėms pagal mokesčio mokėjimo tvarką
23 straipsnis. Pajamų mokesčio iš A klasės pajamų apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka
24 straipsnis. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijos
25 straipsnis. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka
26 straipsnis. Fiksuoto pajamų mokesčio už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, sumokėjimas ir verslo liudijimo išdavimo tvarka
27 straipsnis. Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimas, deklaravimas, sumokėjimas, permokos grąžinimas ir metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimas
28 straipsnis. Fizinio asmens, tapusio nuolatiniu Lietuvos gyventoju, pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų deklaravimas ir pajamų mokesčio sumokėjimas
29 straipsnis. Fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio nuo pajamų, gautų išvykimo mokestiniu laikotarpiu, deklaravimas ir pajamų mokesčio sumokėjimas
30 straipsnis. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaracija

31 straipsnis. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų, nenurodytų šio Įstatymo 30 straipsnyje, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų, nenurodytų šio Įstatymo 30 straipsnyje, deklaracija
32 straipsnis. Pajamų mokesčio nuo kai kurių turto pardavimo pajamų perskaičiavimas
VI SKYRIUS PAREIGOS, ATSAKOMYBĖ
33 straipsnis. Išmokas išmokančio Lietuvos vieneto, nuolatinės buveinės ir gyventojo pareigos
34 straipsnis. Mokesčio administratoriaus pareigos
35 straipsnis. Mokesčio mokėtojo pareigos
36 straipsnis. Atsakomybė
VII SKYRIUS PAJAMŲ MOKESČIO, SUMOKĖTO UŽSIENIO VALSTYBĖSE, ATSKAITYMAS
37 straipsnis. Pajamų mokesčio, sumokėto užsienio valstybėse, atskaitymas
VIII SKYRIUS MOKESČIO ĮSKAITYMAS Į BIUDŽETĄ
38 straipsnis. Pajamų mokesčio įskaitymas
IX SKYRIUS BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS
39 straipsnis. Įstatymo taikymas ir pasiūlymai Vyriausybei

## I SKYRIUS
## BENDROSIOS NUOSTATOS

**1 straipsnis. Įstatymo paskirtis ir taikymo sritis**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 1, 2, 8, 17 straipsnių pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 13-1 straipsniu ir priedu įstatymą; 2004 m. balandžio 8 d. įstatymas Nr. IX-2103)

**1. Šis Įstatymas nustato gyventojų pajamų apmokestinimo pajamų mokesčiu tvarką.**

**Komentaras**

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka apmokestinamos gyventojų gautos pajamos, jei jos pagal GPMĮ yra mokesčio objektas. GPMĮ nuostatos taikomos visiems gyventojams, kurie pagal GPMĮ yra mokesčio mokėtojai (žr. GPMĮ 3 straipsnio komentarą).

**2. Šis Įstatymas taikomas Lietuvos Respublikos teritorijoje.**

**Komentaras**

GPMĮ nustatytos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu taisyklės (mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas, deklaravimas, mokesčio grąžinimas ir pan.) taikomos Lietuvos Respublikos teritorijoje. Lietuvos Respublikos teritorijos sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 1 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 1 dalies komentarą).

**3. Šio Įstatymo nuostatos suderintos su šio Įstatymo priede nurodytais Europos Sąjungos teisės aktais.**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 1, 2, 8, 17 straipsnių pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 13-1 straipsniu ir priedu įstatymą; 2004 m. balandžio 8 d. įstatymas Nr. IX-2103)

**Komentaras**

Ši dalis nukreipia į GPMĮ priedą, kuriame nurodomi Europos Sąjungos teisės aktai, su kuriais suderintos GPMĮ nuostatos.

**2 straipsnis. Pagrindinės Įstatymo sąvokos**

**1. Lietuvos Respublikos teritorija (toliau – Lietuva) – Lietuvos Respublikos teritorija ir greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius.**

**Komentaras**

1. Ši sąvoka nustato, kokioje teritorijoje taikomos GPMĮ nuostatos.

Kiekvienos valstybės teritorijos ribas nustato jos sienos, tarp kurių ta valstybė naudojasi visomis savo suvereniomis teisėmis. Valstybės teritorija apima sausumos teritoriją (tame tarpe ir muitų teritoriją, muitinės sandėlius), vidaus vandenis bei teritorinę jūrą. Savo suverenitetą valstybė taip pat įgyvendina ir virš jos teritorijos esančioje oro erdvėje bei po ja esančiose žemės gelmėse.

Sąvoka „Lietuvos Respublikos valstybės siena“ apibrėžta Lietuvos Respublikos valstybės sienos ir jos apsaugos įstatyme. Lietuvos Respublikos valstybės siena - tai linija ir šia linija einantis vertikalus paviršius, apibrėžiantis Lietuvos Respublikos teritorijos ribas sausumoje, žemės gelmėse, oro erdvėje, vidaus andenyse, teritorinėje jūroje ir jos gelmėse. Lietuvos Respublikos teritorinė jūra – Lietuvos Respublikos pakrantės 12 jūrmylių pločio Baltijos jūros vandenų juosta, kuri yra sudėtinė Lietuvos Respublikos teritorijos dalis ir kurios ribas su gretimomis valstybėmis nustato Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys ir visuotinai pripažinti tarptautinės teisės principai bei normos.

2. Greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius, nėra Lietuvos Respublikos teritorija, tačiau GPMĮ tikslams, remiantis šiame įstatyme pateiktu Lietuvos Respublikos teritorijos apibrėžimu, tokia laikoma. Ši teritorija apima už valstybės teritorinių vandenų ribos esančią Baltijos jūros dalį, kurioje Lietuvos Respublika turi tam tikras suverenias teises, jurisdikciją ir pareigas, nustatytas pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinius susitarimus, ir kurios ribas su kaimyninėmis valstybėmis nustato Lietuvos Respublikos tarptautiniai susitarimai. Tai išskirtinė ekonominė zona ir kontinentinis šelfas (kontinento tęsinys po vandeniu), esantys už teritorinės jūros ribų. Šiame plote Lietuvos Respublika turi išimtines teises žvejoti, medžioti jūroje, atlikti jūros mokslinius tyrimus, nustatyti gamtosaugos taisykles, eksploatuoti šio jūros dugno mineralus ir kitus išteklius.

**2. Gyventojas – nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas.**

**Komentaras**

Šios sąvokos paskirtis – nustatyti, kad GPMĮ nuostatos taikomos nuolatiniams Lietuvos gyventojams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams. Nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo sąvokos apibrėžtos GPMĮ 2 straipsnio 3 ir 4 dalyse (žr. 2 straipsnio 3 ir 4 dalies komentarus).

**3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas.**

**Komentaras**

Fiziniai asmenys, kurie pagal GPMĮ yra laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais, nustatyti GPMĮ 4 straipsnyje (žr. 4 straipsnio komentarą).

**4. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas – fizinis asmuo, kuris pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.**

**Komentaras**

Fiziniai asmenys, kurie netenkina GPMĮ 4 straipsnyje (žr. 4 straipsnio komentarą) nustatytų nuolatinio Lietuvos gyventojo kriterijų, yra laikomi nenuolatiniais Lietuvos gyventojais.

**5. Honoraras – atlyginimas už autorine licencine sutartimi suteiktą teisę panaudoti kūrinį, atlyginimas už suteiktas gretutines teises, pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar pagal licencinę sutartį suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize, atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (know-how).**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą įsigaliojo nuo 2008-12-30).

**Komentaras**

1. GPMĮ apibrėžta honoraro sąvoka apima atlyginimus, mokamus už teisę naudotis kūriniu, už gretutines teises, už teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu ar franšize bei atlyginimus už informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*).

Honoraras yra pasyvaus pobūdžio pajamos, kurias gyventojas gauna ne už atliekamą veiklą ir veikloje sukurto rezultato (savo kūrinio, gretutinių teisių, pramoninės nuosavybės objekto ir pan.) perleidimą, bet už teisių (t.y. teisių naudotis kūriniu, gretutinėmis teisėmis, pramoninės nuosavybės objektu ir pan.) suteikimą.

2. Honoraru laikomas atlyginimas, kurį gyventojas gauna už autorine licencine sutartimi suteiktą teisę naudotis savo sukurtu literatūros, mokslo ar meno kūriniu. Kūriniai, kurie gali būti autorių teisių objektais, išvardinti Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo 4 straipsnyje. Šiame straipsnyje pateiktas autorių teisių objektų sąrašas nėra baigtinis.

3. Honoraru laikomas atlyginimas, kurį gyventojas gauna už gretutinių teisių suteikimą, t.y. atlyginimas, kurį jis gauna kitam asmeniui suteikęs teisę atlikti savo kūrinį (tiek gyvai atlikti, tiek įrašyti į garso ar vaizdo laikmeną) arba suteikęs kitam asmeniui teises naudotis fonograma, audiovizualinio kūrinio įrašu, radijo ir televizijos laida bei programa.

4. Honoraru taip pat laikomas atlyginimas, kurį gyventojas gauna kitam asmeniui suteikęs teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu (t.y. išradimo patentu, pramoniniu dizainu, puslaidininkinio gaminio topografija, prekių ženklu) ar franšize.

Franšizė – tai specifinė licencija, kurią vienas asmuo (teisių turėtojas) kitam asmeniui (naudotojui) tam tikram terminui ar neterminuotai suteikia teisę naudotis verslo tikslais išimtinių teisių, priklausančių teisių turėtojui, visuma (pvz., teise į saugomą komercinę (gamybinę) informaciją, teise į prekių ar paslaugų ženklą ir pan.).

5. Honoraru laikomas atlyginimas, kurį gyventojas gauna už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*).

*Know-how* suprantama kaip praktinės techninės informacijos (patentuotos arba ne) visuma (t.y. specialių žinių ir patirties), kuri būtina produktams atgaminti, gamybos ar komercijos procesui vykdyti tomis pačiomis arba panašiomis sąlygomis; atsižvelgiant į tai, kad tokiai informacijai teikti reikalinga patirtis ir specialios žinios. Asmuo, vien tik išnagrinėjęs gaminį arba įgijęs žinių apie technikos ar technologijos naujoves, tokios informacijos sužinoti negali.

6. Honoraru nelaikomos įrengimo pirkėjo išmokos pardavėjui už suteiktas garantines paslaugas. Honoraru taip pat nelaikomos išmokos už turto nuomą, techninę įrengimų priežiūrą, išmokos už kitas technines paslaugas (pvz., mokslinio, geologinio ar techninio pobūdžio tyrimus, inžinierines sutartis ir su jomis susijusius projektus), išmokos už konsultacines paslaugas, išmokos už darbuotojų apmokymą ir pan.

(GPMĮ 2 str. 5 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2010-10-15 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-9785)

**6. Indėlis – indėlininko piniginės lėšos, laikomos komerciniame banke, skyriuje, kredito unijoje arba kitoje kredito įstaigoje pagal indėlio ir (ar) sąskaitos sutartis, išskyrus kitas pinigines lėšas, į kurias indėlininkas turi reikalavimo teises, atsirandančias iš kredito įstaigos atliekamų finansinių operacijų su indėliais ar iš teikiamų investicinių paslaugų.**

**Komentaras**

Gyventojo laikomos piniginės lėšos komerciniame banke, skyriuje, kredito unijoje arba kitoje kredito įstaigoje pagal indėlio ir (ar) sąskaitos sutartį laikomos indėliu. GPMĮ apibrėžta indėlio sąvoka yra platesnė, nei pateikta Lietuvos Respublikos Civiliniame kodekse, kadangi apima ir pinigines lėšas, laikomas indėlyje, ir einamojoje banko sąskaitoje pagal banko sąskaitos sutartį.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas turi banke einamąją sąskaitą, į kurią jam mokamas darbo užmokestis. Lėšomis, esančiomis sąskaitoje, gyventojas disponuoja savo nuožiūra: atsiskaito banko išduota mokėjimo kortele už prekes ir paslaugas, atlieka reikalingus pavedimus (pvz., už ryšio paslaugas). Kiekvieno mėnesio pabaigoje už lėšų likutį sąskaitoje bankas jam moka palūkanas.

2. Gyventojas turi banke X einamąją sąskaitą, kurioje 2003 m. spalio 1 dienai yra 2000 Lt. 2003 m. spalio 1 dieną jis sudaro 6 mėnesių terminuoto indėlio sutartį su banku X, pagal kurią bankas perkelia iš einamosios sąskaitos 1000 Lt į atskirą depozitinę sąskaitą. Gyventojo einamojoje sąskaitoje lieka 1000 Lt. Po 6 mėnesių indėlio sutartis pasibaigia ir į einamąją gyventojo sąskaitą įskaitomas 1000 Lt su priskaičiuotomis pagal sutartį palūkanomis.

Abiem aprašytais atvejais visos gyventojo banke laikomos lėšos yra indėlis.

Tačiau pažymėtina, kad, skirtingai nuo Lietuvos Respublikos indėlių ir įsipareigojimų investuotojams draudimo įstatyme pateiktos indėlio sąvokos, GPMĮ nelaiko indėliu piniginių lėšų, į kurias indėlininkas turi reikalavimo teises, atsirandančias iš kredito įstaigos atliekamų finansinių operacijų su indėliais ar iš teikiamų investicinių paslaugų.

Pavyzdys

Gyventojas turi banke X einamąją sąskaitą, kurioje yra 2000 Lt. Norėdamas investuoti į vertybinius popierius, jis atidaro banke X vertybinių popierių sąskaitą. Bankas gyventojo pavedimu 2003 m. spalio 1 dieną perka obligacijas už 1000 Lt, pagal kurias po metų, t.y., 2004 m. spalio 1 d. jam turi būti išmokėtos 4 procentų palūkanos, t.y. 40 Lt. Sumą, už kurią įsigytos obligacijos, bankas nuskaito nuo einamosios sąskaitos, taigi po šios operacijos einamojoje sąskaitoje lieka 1000 Lt, o vertybinių popierių sąskaitoje apskaitomos obligacijos 1000 Lt sumai.

Nuo 2003 m. spalio 1 dienos indėliu laikoma einamojoje sąskaitoje esanti 1000 Lt suma. Indėliu nelaikomos į obligacijas investuotos lėšos. Nuo 2004 m. spalio 1 d. gyventojas įsigyja reikalavimo teisę į palūkanas už obligacijas. Tačiau tokios palūkanos nelaikomos indėliu. Tik po to, kai palūkanų suma išmokama gyventojui į einamąją banko sąskaitą, šia suma padidėja indėlio suma.

Indėlio sąvoka yra svarbi taikant GPMĮ nuostatas, kadangi gyventojas, laikantis lėšas kredito įstaigoje, gauna pajamas (palūkanas), o vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 17 punktu palūkanos už Lietuvos banko licencijas turinčiose banko ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

Indėlininko ir kredito įstaigos santykiai turi būti pagrįsti sutartimi (banko ar (ir) sąskaitos). Banko indėlio sutartimi viena šalis (bankas ar kita kredito įstaiga) įsipareigoja priimti iš kitos šalies (indėlininko) arba, gavusi kitai šaliai pervestą pinigų sumą (indėlį), įsipareigoja grąžinti indėlį ir sumokėti už jį palūkanas sutartyje nustatytomis sąlygomis ir tvarka. Banko sąskaitos sutartimi bankas įsipareigoja priimti ir įskaityti pinigus į kliento (sąskaitos savininko) atidarytą sąskaitą, vykdyti kliento nurodymus dėl tam tikrų sumų pervedimo ir išmokėjimo iš sąskaitos bei atlikti kitokias banko atliekamas operacijas, o klientas įsipareigoja apmokėti bankui už suteiktas paslaugas ir operacijas. Bankas moka klientui sutartyje nustatytas palūkanas už naudojimąsi sąskaitoje esančiomis lėšomis.

Lietuvos Respublikos bankų įstatyme bei Lietuvos Respublikos kredito unijų įstatyme nustatyta, kad kredito įstaigoms būdingą veiklą (įskaitant ir indėlių priėmimą iš gyventojų), turi teisę vykdyti tik juridiniai asmenys, įsigiję Lietuvos banko licencijas. Indėlio sąvoka pagal GPMĮ taikoma piniginėms lėšoms laikomoms ne tik Lietuvos banko licencijas turinčiose kredito įstaigose, bet ir užsienio valstybių užsienio valstybėse esančiose kredito įstaigose laikomoms lėšoms.

**7. Individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį:**

**1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, taip pat finansinių priemonių sandorius;**

**Komentaras**

1. Individualios veiklos sąvoka yra svarbi dėl to, kad įstatymas numato iš tokios veiklos gautoms pajamoms specialią apmokestinimo tvarką. Be to, nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje gautos (uždirbtos) pajamos yra gyventojų pajamų mokesčio objektas Lietuvoje.

2. Gyventojų vykdoma nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veikla nelaikoma individualia veikla.

CK 4.2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai yra žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkeliami iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės.

Nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais yra laikomi žemės sklypai, įvairūs statiniai (taip pat nebaigti statyti) – tai pastatai, priestatai, tiesiniai (inžinieriniai tinklai, keliai ir pan.) ir visa tai, kas statoma (montuojama, tiesiama) ar jau yra pastatyta (sumontuota, nutiesta) naudojant statybines medžiagas, statybos gaminius, statybos dirbinius ir yra tvirtai sujungti su žeme, gyvenamajame ar negyvenamajame pastate esantys butai ar įrengtos gyvenamosios patalpos ir kitą funkcinę (ne gyvenamąją) paskirtį turinčios patalpos, įvairūs inžineriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu ir pan.

3. Gyventojų savarankiškas tęstinis investavimas į finansines priemones ir kitus vertybinius popierius nelaikomas individualia veikla.

Finansinių priemonių sąvoka pateikta GPMĮ 2 straipsnio 36 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 36 dalies komentarą).

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojas 2022 metais gauna pajamas iš su valiutomis susietų pasirinkimo (currency option), ateities (futures), apsikeitimo (swap) ir išankstinių (forward) sandorių FOREX rinkoje. Gyventojai, prekiaujantys nurodytomis ar kitomis finansinėmis priemonėmis, nepriklausomai nuo prekybos apimties, tęstinumo ir pajamų dydžio, nelaikomi vykdančiais individualią veiklą.

2. Gyventojas sudarė sandorius dėl neatidėliotino valiutos pirkimo bei pardavimo (spot) operacijų. Mokėjimo priemonės (valiutos) nepatenka į Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymo (toliau – FPRĮ) 3 straipsnio 15 dalyje pateiktą finansinės priemonės sąvoką. Todėl neatidėliotini valiutos pirkimo ir pardavimo sandoriai (spot), FPRĮ ir GPMĮ taikymo tikslais, nelaikomi finansinėmis priemonėmis. Gyventojas, kuris tęstinį laikotarpį spekuliaciniais tikslais, siekdamas gauti ekonominės naudos, sudaro neatidėliotinus valiutos pirkimo ir pardavimo sandorius (spot), yra laikomas vykdančiu individualią veiklą.

4. Individualiai veiklai priskiriama bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla (išskyrus aukščiau 2 ir 3 punktuose paminėtas veiklas), jeigu tokios veiklos vykdymui atitinkamą

veiklos sritį reglamentuojantys teisės aktai nenumato reikalavimo tokią veiklą vykdyti įsteigus juridinį asmenį.

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojas nutaria užsiimti individualia komercine veikla ir prekiauti alkoholiniais gėrimais bei tabako gaminiais. Alkoholinių gėrimų importas, didmeninė prekyba ir mažmeninė prekyba jais (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimas Nr. 618) bei didmeninė ir mažmeninė prekyba tabako gaminiais (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 7 d. nutarimas Nr. 383) yra licencijuojamos veiklos, o licencijos šioms veikloms išduodamos tik įmonėms. Todėl pajamų mokestis nuo tokių pajamų negali būti mokamas registruojant individualią veiklą.

2. Gyventojas, dirbantis pagal sudarytą darbo sutartį ir gaunantis nuolatines pajamas, norėtų kitiems gyventojams skolinti pinigines lėšas. Skolinamos būtų tik gyventojo asmeninės lėšos, įkeičiant skolininko nekilnojamąjį turtą. Gyventojas indėlių nepriimtų ir vartojimo kreditų neteiktų. Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymo (toliau – VKĮ) 3 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta, jog VKĮ nėra taikomas kredito sutartims, užtikrintoms nekilnojamojo turto įkeitimu (hipoteka). Teisėtai sudaryta ir tikruosius šalių ketinimus atitinkanti sutartis, užtikrinta nekilnojamojo turto įkeitimu (hipoteka), nėra laikoma vartojimo kredito sutartimi pagal VKĮ. Todėl pajamų mokestis nuo tokių pajamų gali būti mokamas įregistravus individualią veiklą pagal pažymą kodu 64.92 (jei paskolos sutartis yra sudaroma verslo ir/ar profesinėms reikmėms, o pati paskola nebus naudojama kaip vartojimo kreditas).

3. Gyventojas nutaria užsiimti individualia veikla ir kitiems gyventojams teikti vartojimo kreditus. Pagal VKĮ 2 straipsnio 17 punktą, vartojimo kreditų davėju laikomas asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris verslo tikslais teikia arba įsipareigoja suteikti vartojimo kreditus. Todėl pajamų mokestis nuo tokių pajamų negali būti mokamas registruojant individualią veiklą.

5. GPMĮ apibrėžia dvi skirtingas pagal prigimtį gyventojo vykdomas veiklas – tai darbo veikla, vykdoma darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių pagrindu, ir individuali veikla.

6. Individuali veikla apibrėžta kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį, neatsižvelgiant į tai ar ši veikla pelninga ar nepelninga. Šiai veiklai būdingi tokie 2 požymiai:

1) tęstinumas – gyventojo sudaromiems sandoriams paprastai būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojamumas. Atsitiktiniai sandoriai (pvz., asmeninės transporto priemonės ar kito nei nekilnojamojo turto nuoma, pardavimas, kuriame nėra „verslіškumo“ elementų) negali būti laikomi veiklos vykdymo požymiu, todėl tokie sandoriai nereikš individualios veiklos vykdymo. Tam, kad gyventojas būtų laikomas vykdančiu individualią veiklą, jo sudaromiems sandoriams turi būti būdingas tam tikras tęstinumas, taip pat motyvas ir galimybės sandorius sudaryti ir ateityje. Atskirais atvejais ir ne vieną analogišką sandorį per trumpą laiką sudaręs gyventojas dažniausiai nebus laikomas vykdančiu individualią veiklą (pvz., išvykstantis į užsienį gyventojas parduoda keletą tapačių daiktų). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad tam tikrais atvejais ir nesant tęstinumui, iš tam tikrų aplinkybių darytina išvada, kad gyventojas vertėsi individualia veikla. Tokiomis aplinkybėmis gali būti: naudos dydis ir tai, kokią gyventojo pajamų dalį sudaro ši nauda; taip pat su naudos gavimu susijusios sąnaudos,

2) savarankiškumas, t. y. toks gyventojo santykis su kita sandorių, sudaromų vykdant veiklą, šalimi, kuris iš esmės skiriasi nuo darbdavio ir darbuotojo santykių. Gyventojo veikla yra savarankiška, kai jo santykiuose su kita sandorio puse nėra būdingų darbo santykiams požymių (susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės, atostogų ir pan.), gyventojas pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats dengia savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu ir kt.

7. Sprendžiant, ar gyventojo vykdoma veikla atitinka individualios veiklos apibrėžimą ir gautos (uždirbtos) pajamos laikytinos pajamomis iš individualios veiklos, ar tokios gautos (uždirbtos) pajamos priskiriamos pajamomis iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių, gali būti atsižvelgiama į šias aplinkybes, pavyzdžiui, ar gyventojas:

1) yra pavaldus, t. y. tarp šalių susiklosto subordinacija (pvz., užsakovas ar kitas asmuo kontroliuoja visą (arba dalį) paslaugos teikimo procesą, paklūsta užsakovo ar kito asmens nurodymams, paklūsta darbo vietoje galiojančiai tvarkai (pvz., darbo laiko, darbo organizavimo ir kt.) ir pan.);

2) darbus atlieka tik vienam ir tam pačiam užsakovui (klientui) ir / ar nuo jo yra ekonomiškai priklausomas;

3) paslaugas (darbus) atlieka užsakovo (kliento) medžiagomis ir / ar įranga, priemonėmis, t. y. gyventojas pats reikiamų medžiagų ir / ar įrangos, priemonių neturi;

4) pats nedengia išlaidų, susijusių su veiklos vykdymu;

5) periodiškai gauna atlygį;

6) negali samdyti kitų darbuotojų ar sudaryti sutarčių su trečiaisiais asmenimis darbų (ar jų dalies) atlikimui;

7) susitaria dėl atostogų ir (ar) kvalifikacijos kėlimo tvarkos ar pan.;

8) kitos, konkrečiu atveju reikšmingomis pripažintos, aplinkybės.

Jeigu gyventojo vykdoma veikla atitinka bent tris išvardintas sąlygas, GPMĮ taikymo tikslais gali būti laikoma, jog gyventojas individualios veiklos nevykdo, t. y. gyventojo vykdoma veikla neatitinka individualios veiklos apibrėžimo, o iš tokios veiklos gautos pajamos gali būti priskiriamos ir apmokestinamos kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojas, vykdantis individualią statybos veiklą, paslaugas teikia išimtinai vienai statybos įmonei su kuria sudaro rangos arba subrangos sutartis, kurių pagrindu įmonė periodiškai moka jam atlygį. Įmonė suteikia priemones ir medžiagas darbams atlikti bei susitaria, jog gyventojas, kol bus teikiamos paslaugos, kitiems fiziniams asmenims ar įmonėms jokių paslaugų teikti negalės. Atsižvelgiant į tai, jog gyventojui yra suteikiamos darbo priemonės, periodiškai mokamas atlygis, jis yra ekonomiškai priklausomas nuo vienos įmonės užsakymų, tai tokiu atveju laikytina, jog gyventojo vykdoma veikla neatitinka GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatyto individualios veiklos apibrėžimo.

2. Gyventojas, vykdantis individualią programavimo veiklą, yra sudaręs paslaugų teikimo sutartį su įmone, kuri jam kas mėnesį moka atlygį už suteiktas paslaugas bei apmoka kelionių išlaidas ir / ar kvalifikacijos kėlimo išlaidas. Gyventojas kartais suteikia programavimo paslaugas kitiems asmenims, tačiau iš šių asmenų gautos individualios veiklos pajamos sudaro tik 20 proc. visų metinių individualios veiklos pajamų sumos. Atitinkamai, gyventojas yra ekonomiškai priklausomas nuo vienos įmonės, iš kurios gauna reikšmingą pajamų dalį (šiuo atveju 80 proc. visų individualios veiklos pajamų). Atsižvelgiant į tai, jog gyventojas yra ekonomiškai priklausomas nuo vienos įmonės, periodiškai gauna atlygį ir jo išlaidas dengia įmonė, tai laikytina, jog gyventojas, teikiamų paslaugų įmonei atžvilgiu, nėra vykdantis individualios veiklos, t. y. tokia gyventojo veikla neatitinka GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatyto individualios veiklos apibrėžimo.

3. Gyventojas, vykdantis individualią automobilių remonto veiklą, iš įmonės nuomojasi paslaugų teikimui reikalingas patalpas ir įrangą. Automobilių remonto paslaugos teikiamos skirtingiems fiziniams, juridiniams asmenims, gyventojas samdo kitus darbuotojus konkretiems darbams atlikti, nėra pavaldus kitiems asmenims, pats sprendžia, kada suteikti paslaugas ir pan. Tokiu atveju laikytina, jog gyventojas vykdo individualią veiklą ir iš tokios veiklos gautos pajamos apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos.“

(GPMĮ 2 str. 7 dalies 1 punkto komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2023-08-08 raštą Nr. (18.16-31-1) RM-29904).

**2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla;**

(Pakeista pagal 2017 m. gruodžio 07 d. įstatymą Nr. XIII-841, įsigaliojo nuo 2018 01 01, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Individualiai veiklai priskiriama savarankiška kūrybos veikla (sąvoka „kūryba" komentuojama šio straipsnio 10 dalies komentare), savarankiška mokslinė veikla, savarankiška profesinė veikla ir kita panašaus pobūdžio veikla.

Verčiantis kai kuriomis kūrybinėmis, mokslinėmis, profesinėmis ar kitomis panašaus pobūdžio veiklomis teisės aktai gali numatyti reikalavimą įsteigti juridinis asmenis, todėl gyventojai, norėdami užsiimti tokio pobūdžio savarankiška veikla, atitinkamą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose ir atitinkamose institucijose, kuruojančiose tą veiklos sritį, turėtų pasidomėti, ar tokią veikla jie gali vykdyti, neįregistravę juridinio asmens.

Savarankišką kūrybinę veiklą vykdančiais gyventojais gali būti laikomi dailininkai, skulptoriai, kompozitoriai, rašytojai, poetai, režisieriai, kinematografininkai, choreografai ir kita kūrybine veikla savarankiškai užsiimantys asmenys.

Savarankišką mokslinę veiklą vykdančiais gyventojais gali būti laikomi mokslininkai ir kiti mokslo darbus savarankiškai atliekantys asmenys.

Savarankišką profesinę veiklą vykdančiais gyventojais gali būti laikomi advokatai, notarai, antstoliai ir jų padėjėjai, mokesčių konsultantai, architektai, dizaineriai, inžinieriai, žurnalistai, psichologai, nekilnojamojo turto agentai, prekybos ir reklamos agentai, vairuotojai, siuvėjai, kirpėjai, kosmetologai treneriai, teisėjai, gidai ir kiti profesine veikla savarankiškai užsiimantys asmenys.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, dirbantis televizijoje žurnalistu pagal darbo sutartį, kuria ir autorines laidas. Savarankiškai kurdamas autorines laidas žurnalistas naudojasi ta pačia studijų įranga, kuria naudojasi ir kaip televizijos darbuotojas, autorinę laidą jam padeda kurti kiti televizijos darbuotojai, kuriems jis nemoka už darbą, taip pat gyventojas nemoka nuomos mokesčio už įrangą, dėl savo veiklos rezultatų atsiskaito tiems patiems vadovams, nors gali būti, kad į minėtus faktus atsižvelgiama, kai atlyginama už teisę transliuoti tą autorinę laidą. Įvertinus tik minėtas aplinkybes, galima teigti, kad šis gyventojas nėra savarankiškas savo kūrybinėje veikloje, todėl autorinės laidos kūrimas yra jo darbo veiklos dalis, jei nepaaiškėja papildomos aplinkybės.

2. Gyventojas, pagal darbo sutartį dirbantis universitete dėstytoju, sukūrė savo paskaitų ciklą ir šias paskaitas skaito ne universitete (t. y. ne savo darbovietėje) bei už tokią veiklą gauna pajamų. Kadangi ši gyventojo veikla nesusijusi su jo darbu universitete ir yra savarankiška, tai priskiriama savarankiškai profesinei veiklai. Jeigu šias paskaitas gyventojas skaito ir universiteto studentams, tokia jo veikla, gali būti laikoma individualia profesine veikla tik tuo atveju, jeigu galima įrodyti, kad tokios paskaitos yra nesusijusios su jo darbo santykiais – t. y. dėstytojas nesivadovauja universiteto programa, dėl paskaitų vietos ir laiko susitaria su universiteto administracija kaip privatus asmuo, dėl šių paskaitų skaitymo nebuvo susitarta jo darbo sutartyje.

3. Mokytoja pagal darbo sutartį dirba vidurinėje mokykloje. Ne darbo metu ir ne mokyklos, kurioje dirba, patalpose ji teikia individualias konsultacijas mokiniams. Individualia konsultavimo veikla užsiimanti mokytoja laikoma savarankiškai vykdančia profesinę veiklą.

**3) savarankiška sporto veikla;**

**Komentaras**

1. "Sporto veiklos" sąvoka paaiškinta 2 straipsnio 8 dalies komentare. Individualiai veiklai priskiriama tik savarankiška tokia veikla.

Pavyzdys

1. Sportininkas sudaro sutartis su varžybų organizatoriais, kuriose numatyta, kad sportininkas gauna tam tikrą dalį pajamų nuo parduotų bilietų į konkrečias varžybas ar jų ciklą, kuriame dalyvauja ir sportininkas. Tokia sportininko veikla – savarankiška sporto veikla.

**4) savarankiška atlikėjo veikla.**

**Komentaras**

1. "Atlikėjo veiklos" sąvoka paaiškinta 2 straipsnio 9 dalies komentare. Individualiai atlikėjo veiklai priskiriama tik savarankiška tokia veikla.

Pavyzdys

1. Gyventoja, teatro aktorė, savarankiškai parengė poezijos spektaklį, kurį, važinėdama po Lietuvą ar kitas šalis viešai atlieka. Tokia gyventojos veikla – savarankiška atlikėjo veikla.

**8. Sporto veikla – sportininko (gyventojo, kuris atlieka tam tikrą fizinę ar protinę veiklą, grindžiamą tam tikromis taisyklėmis ir organizuojamą tam tikra specialiai šiai veiklai nustatyta forma) rengimosi aukšto meistriškumo sporto varžyboms ir dalyvavimo aukšto meistriškumo sporto varžybose veikla.**

*(Pagal 2024 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIV-2863; įsigalioja 2025 m. sausio 1 d.; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas*)

**Komentaras**

1. Sporto veikla – tai sportininko savarankiška sporto veikla ir sporto veikla, vykdoma darbo arba jų esmę atitinkančių santykių pagrindu.

2. Sporto principus, sistemą ir jos valdymą reglamentuoja Lietuvos Respublikos sporto įstatymas (toliau – SĮ), kurio 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad sportininkui, aukšto meistriškumo sporto treneriui ar teisėjui darbo užmokestis ar atlygis už vykdomą veiklą gali būti mokamas pagal darbo, sporto veiklos ar paslaugų sutartis. Atitinkamai, GPMĮ reglamentuoja gyventojo gautų pajamų, *inter alia* pajamų iš sporto veiklos, apmokestinimą. Todėl priskiriant sporto veiklos sutarties pagrindu gyventojo gautas pajamas konkrečiai pajamų rūšiai, turi būti vadovaujamasi ir GPMĮ 2 straipsnio 7 bei 31 dalimis (žr. GPMĮ 2 str. 7 dalies ir 31 dalies komentarą). Taigi sportininko sporto veiklos sutarties pagrindu gautos pajamos apmokestinamos priklausomai nuo to, kokios rūšies pajamoms jos priskiriamos, t. y. pajamoms, gautoms darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių pagrindu, pajamoms iš savarankiškos (individualios) sporto veiklos, o tais atvejais, kai tokios pajamos yra atsitiktinės, vienkartinio pobūdžio (t. y. nėra laikytinos individualios veiklos arba darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių pajamomis), jos priskiriamos sportininko veiklos pajamoms, kurios nepriskirtinos nei individualios veiklos pajamoms, nei pajamoms iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių.

Jeigu tarp sportininko ir kitos sutarties šalies susiklosto darbo santykiai ar jų esmę atitinkantys santykiai, t. y. atitinka GPMĮ 2 straipsnio 31 dalyje nustatytą apibrėžimą (žr. GPMĮ 2 str. 31 dalies komentarą), gautos pajamos priskiriamos ir apmokestinamos kaip su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

Jeigu tarp sportininko ir kitos sutarties šalies susiklosto civiliniai teisiniai santykiai ir gyventojo vykdoma sporto veikla atitinka GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatytą individualios veiklos apibrėžimą (žr. GPMĮ 2 str. 7 dalies komentarą), tai gautos pajamos priskiriamos ir apmokestinamos kaip individualios sporto veiklos pajamos.

Kai iš sporto veiklos gautos pajamos yra atsitiktinės, vienkartinio pobūdžio ir tokios gautos pajamos negali būti priskiriamos nei su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, nei pajamoms gautoms iš individualios (savarankiškos) sporto veiklos, tai

tokios gautos pajamos apmokestinamos kaip kitos (su darbo santykiais nesusijos ir ne individualios veiklos) pajamos.

Pavyzdys

Lietuvos įmonė nusprendė organizuoti plaukimo turnyrą, kuriame galėjo dalyvauti visi užsiregistravę gyventojai. Už dalyvavimą turnyre gyventojas iš Lietuvos įmonės gavo 50 EUR piniginę išmoką. Gyventojas individualios veiklos nevykdo ir jo su Lietuvos įmone darbo santykiai nesieja. Ši piniginė išmoka priskiriama gyventojo kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos pajamoms, kurios apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytus tarifus.

3. Gyventojo vykdoma sporto veikla gali būti pripažįstama individualia veikla tik tuo atveju, kai tenkinami GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje įtvirtinti kriterijai. Tai reiškia, kad ja turi būti užsiimama savarankiškai (gyventojas pats dengia su veiklos vykdymu susijusiąs išlaidas, nėra pavaldus ir pan.), tęstinį laikotarpį, siekiant tam tikrų tikslų: kuo geresnių sportinių rezultatų, nuosekliai savarankiškai didinti sportinį meistriškumą, gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Pavieniai asmenų veiksmai, kuriais nėra siekiama sportinių ar ekonominių tikslų per tęstinį laikotarpį, GPMĮ nuostatų taikymo tikslu nelaikomi sporto veikla.

4. Pagal GPMĮ nuostatas, sportininkai – tai nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, užsiimantys fizine ar protine veikla, kuri grindžiama tam tikromis taisyklėmis ir organizuojama tam tikra specialiai šiai veiklai nustatyta forma (tiek komandinių, tiek individualių sporto šakų atstovai – atletai, šachmatininkai, jojikai, šokėjai, plaukikai, dviratininkai, lenktynininkai, krepšininkai, ledo ritulininkai ir pan.).

5. Sportininku GPMĮ tikslais nėra laikomas treneris. SĮ trenerio sąvoka apibrėžta taip: treneris – nustatytus reikalavimus atitinkantis aukšto meistriškumo sporto specialistas, rengiantis sportininką (sportininkus) aukšto meistriškumo sporto varžyboms ir (ar) jam (jiems) vadovaujantis šiose varžybose. Remiantis šia nuostata, trenerių pajamos apmokestinamos ne kaip pajamos iš sporto veiklos, o priklausomai nuo asmens vykdomos veiklos formos ir turinio, pavyzdžiui, kaip pajamos iš individualios veiklos arba kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Pagal nuo 2025 m. sausio 1 d. įsigaliosiančius SĮ pakeitimus, išskiriamos aukšto meistriškumo sporto trenerio ir fizinio aktyvumo trenerio sąvokos. Aukšto meistriškumo sporto treneriu laikomas asmuo, vadovaujantis sportininko(-ų) aukšto meistriškumo sporto pratyboms, rengiantis jį (juos) aukšto meistriškumo sporto varžyboms ir (ar) jam (jiems) vadovaujantis šiose varžybose. Fizinio aktyvumo treneris yra asmuo, vadovaujantis asmens(-ų) fizinio aktyvumo veiklai ir (arba) šviečiantis visuomenę sporto, fizinio aktyvumo klausimais. GPMĮ nuostatų taikymo tikslais tiek aukšto meistriškumo sporto treneriai, tiek ir fizinio aktyvumo treneriai nelaikomi sporto veiklą vykdančiais asmenimis.

6. GPMĮ nuostatų taikymo tikslais sportininkais nepripažįstami instruktoriai, sekundantai, asistentai, masažistai ir kiti asmenys, kurių veikla neatitinka nustatytos sporto veiklos sąvokos, o skirta tik padėti sportininkui ir / ar sporto komandai pasirengti ir dalyvauti varžybose, t. y. užsiimti sporto veikla. Gyventojai, užsiimantys fizine ir / ar protine savo poilsio (rekreacijos) veikla (alpinizmu, nardymu, jojimu, slidinėjimu, joga ir pan., kai tai nėra pasirengimo ir / ar dalyvavimo sportinėse varžybose veikla), taip pat individualią veiklą vykdantys ar sporto varžybas rengiančioje organizacijoje pagal darbo sutartis dirbantys asmenys, kurie turi įgaliojimus vykdyti atitinkamos sporto šakos taisyklių laikymosi kontrolę ir / ar registruoti varžybų rezultatus (teisėjai, arbitrai, komisarai ir pan.), GPMĮ prasme sportininkais taip pat nelaikomi.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas kaip sporto mėgėjas lanko sporto klubą. Jis kasmet dalyvauja šventinėse bėgimo varžybose. GPMĮ prasme toks gyventojas nebus laikomas sportininku, o jo dalyvavimas šventinėse bėgimo varžybose negali būti pripažįstamas sporto veikla.

2. Gyventojas, turintis tarptautinės kategorijos sporto teisėjo kvalifikaciją, pagal darbo sutartį dirba sunkiosios atletikos federacijoje. Federacijos organizuotame sunkiosios atletikos čempionate jis kontroliavo sportinių veiksmų atlikimo taisyklingumą, registravo varžybų rezultatus. Toks gyventojas GPMĮ prasme nebus laikomas sportininku, o jo veikla nelaikoma sporto veikla.

7. Pajamų gavimo požiūriu sporto veiklai priskiriama ir tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susijusi veikla, už kurią sportininkas gauna pajamų. Pavyzdžiui, reprezentacinė veikla (autografų dalijimas, dalyvavimas labdaros renginiuose, tam tikruose produkto (prekių ar paslaugų) pristatymuose), rėmėjo simbolikos vaizdavimas ant sportininko naudojamų sporto reikmenų. Tačiau ši veikla turi būti siejama su konkrečiais vienkartiniais ar pasikartojančiais veiksmais, t. y. sporto renginiais (jeigu sportininkas yra nenuolatinis Lietuvos gyventojas – renginiais Lietuvoje).

8. Sporto veiklai nepriskiriama veikla, kuri nėra tiesiogiai ar netiesiogiai susieta su konkrečiu sporto renginiu, pavyzdžiui, reklama, susijusi tik su sportininko vardu ar jo sportiniais pasiekimais. Tokios veiklos pajamos pagal GPMĮ nuostatas apmokestinamos kaip individualios (ne sporto) veiklos pajamos, arba su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, arba honorarai, jeigu gyventojui išmokėta išmoka atitinka honoraro sąvoką, arba kaip kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos.

Pavyzdžiai

1. Vasaros atostogų metu gyventojas dalyvauja nardymo klubo „Naras“ organizuojamuose nardymo kursuose. Kursų baigimo proga klubas organizuoja nardymo varžybas, kurių laimėtojams įteikia piniginius prizus. Nei gyventojai, dalyvaujantys nardymo varžybose, nei nardymo instruktorius (neatsižvelgiant į tai, ar jis yra profesionalus sportininkas, ar ne) nelaikomi vykdančiais sporto veiklą.

2. Žinomas sportininkas reklamuoja maisto papildus ar vaistus, mažinančius sąnarių / raumenų skausmą. Sportininko iš reklamos gautos pajamos nebūtų laikomos sporto veiklos pajamomis.

(GPMĮ 2 str. 8 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-01-10 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-90)

**9. Atlikėjo veikla – atlikėjo (aktoriaus, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius gyventojo) rengimosi viešam pasirodymui ir dalyvavimo viešame pasirodyme veikla. Atlikėjais nelaikomi gyventojai, dalyvaujantys kūrinio sukūrime arba rengimosi viešam pasirodymui procese, tačiau nedalyvaujantys kūrinį viešai atliekant ar viešai pasirodant.**

**Komentaras**

1. Atlikėjo veikla – tai savarankiška atlikėjo veikla ir atlikėjo veikla, vykdoma darbo ar jų esmę atitinkančių santykių pagrindu.

2. Atlikėjais nelaikomi gyventojai, dalyvaujantys kūrinio sukūrime arba rengimosi viešam pasirodymui procese, tačiau nedalyvaujantys kūrinį viešai atliekant ar pasirodant, taip pat kino aktoriai, dalyvaujantys kino kūrime, konferencijų dalyviai, televizijos programų svečiai, dalyvaujantys diskusijose spec. laidose, ir pan. Kūrinio sukūrimas, atlikėjų veiklos kontekste, neapima dailininko, skulptoriaus, kompozitoriaus ar rašytojo veiklos.

3. Viešas atlikimas ar pasirodymas – tai viešas kūrinio vaidinimas, dainavimas, grojimas, deklamavimas, skaitymas, šokis ar kitas kūrinio viešo atlikimo būdas tiesiogiai (gyvas atlikimas) ar pasitelkiant bet kokias priemones ar įrangą. Viešu pasirodymu taip pat laikomas dalyvavimas atlygintinai politiniuose, religiniuose, labdaringuose ar kituose panašiuose renginiuose.

4. Pajamų gavimo požiūriu prie atlikėjo veiklos priskiriama ir tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susijusi veikla, už kurią atlikėjas gauna pajamų. Pavyzdžiui, reprezentacinė veikla (autografų dalijimas, dalyvavimas labdaros renginiuose, tam tikruose produkto (prekių ar paslaugų)

pristatymuose). Tačiau ši vienkartinė ar pasikartojanti veikla turi būti siejama su konkrečiais vienkartiniais ar pasikartojančiais veiksmais, t. y. viešais pasirodymais (jeigu atlikėjas yra ne nuolatinis Lietuvos gyventojas – pasirodymais Lietuvoje).

5. Prie atlikėjo veiklos nepriskiriama veikla, kuri nėra tiesiogiai ar netiesiogiai susieta su konkrečiu pasirodymu, pavyzdžiui, reklama, susijusi tik su atlikėjo vardu ar jo kaip atlikėjo pasiekimais. Tokios veiklos pajamos apmokestinamos pagal GPMĮ normas kaip individualios (ne atlikėjo) veiklos pajamos, arba su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, o mokėjimai gyventojui, atitinkantys honorarų sąvoką apmokestinami taip pat atitinkamai.

6. Gyventojų, teikiančių muzikantų paslaugas (išskyrus viešus pasirodymus) tik gyventojams, pavyzdžiui, vestuvių, pobūvių, laidotuvių, jubiliejų ir pan. atvejais, veikla nepriskiriama atlikėjų veiklai ir gali būti vykdoma kaip individuali (ne atlikėjo) veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.

(GPMĮ 2 straipsnio 9 dalies komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-05-11 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-24452)

**10. Kūryba – kūrinių, kurie gali būti autorių teisių objektas, kūrimas ir turtinių teisių į savo sukurtus kūrinius perleidimas.**

**Komentaras**

1. GPMĮ apibrėžta kūrybos sąvoka apima kūrinio sukūrimą ir turtinių teisių į savo sukurtus kūrinius perleidimą. Tai aktyvios veiklos pajamos, kai gyventojas pats sukuria kūrinį, kuris gali būti autorių teisių objektu, ir perleidžia turtines teises į jį. Turtinių teisių į kitų sukurtus kūrinius perleidimas nėra laikomas kūryba.

2. Taikant GPMĮ nuostatas kūriniais, laikomi originalūs literatūros, mokslo ir meno kūriniai, kurie yra kūrybinės veiklos rezultatas, nepaisant jo meninės vertės, išraiškos būdo ir formos (Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas, galiojo iki 2003-03-20; Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo pakeitimo įstatymas, galioja nuo 2003-03-21).

3. Autorių teisių objektai pagal Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo pakeitimo įstatymo (toliau – Įstatymas) 4 straipsnio 2 dalį yra:

1) knygos, brošiūros, straipsniai, dienoraščiai ir kiti literatūros kūriniai, išreikšti bet kokia forma, įskaitant elektroninę, taip pat kompiuterių programos;

2) kalbos, paskaitos, pamokslai ir kiti žodiniai kūriniai;

3) rašytiniai ir žodiniai mokslo kūriniai (mokslinės paskaitos, studijos, monografijos, išvados, mokslo projektai ir projektinė dokumentacija bei kiti mokslo kūriniai);

4) dramos, muzikiniai dramos, pantomimos, choreografijos ir kiti scenoje atlikti skirti kūriniai ir režisuoti spektakliai, taip pat scenarijai ir scenarijų planai;

5) muzikos kūriniai su tekstu arba be teksto;

6) audiovizualiniai kūriniai (kino filmai, televizijos filmai, televizijos laidos, videofilmai, diafilmai ir kiti kinematografinėmis priemonėmis išreikšti kūriniai), radijo laidos;

7) skulptūros, tapybos bei grafikos kūriniai, monumentalioji dekoratyvinė dailė, kiti dailės kūriniai, taip pat scenografijos kūriniai;

8) fotografijos kūriniai ir kiti fotografijai analogiškais būdais sukurti kūriniai;

9) architektūros kūriniai (pastatų ir kitų statinių projektai, brėžiniai, eskizai ir modeliai, taip pat pastatai ir kiti statiniai);

10) taikomosios dailės kūriniai ir kūriniai, neužregistruoti kaip pramoninis dizainas;

11) iliustracijos, žemėlapiai, planai, sodų ir parkų projektai, eskizai ir trimačiai kūriniai, susiję su geografijos, topografijos ar tiksliųjų mokslų sritimis;

12) kiti kūriniai.

4. Be to, autorių teisių objektais laikomi:

1) išvestiniai kūriniai, sukurti pasinaudojus kitais literatūros, mokslo ir meno kūriniais (vertimai, inscenizacijos, adaptacijos, anotacijos, referatai, apžvalgos, muzikinės aranžuotės, statinės ir interaktyvios interneto svetainės ir kiti išvestiniai kūriniai);

2) kūrinių rinkiniai ar duomenų rinkiniai, duomenų bazės (išreikštos techninėmis priemonėmis skaityti pritaikyta ar kita forma), kurie dėl turinio parinkimo ar išdėstymo yra autoriaus intelektinės kūrybos rezultatas;

3) teisės aktų, oficialių administracinio, teisinio ar norminio pobūdžio dokumentų, nurodytų šio Įstatymo 5 straipsnio 2 punkte, neoficialūs vertimai.

5. Autorių teisės išvestiniams kūriniams ir rinkiniams taikomos nepažeidžiant autorių teisių į kūrinį ar kūrinius, kurių pagrindu buvo sukurtas išvestinis kūrinys arba sudarytas rinkinys, bet netaikomos duomenims ar medžiagai, nesantiems autorių teisių objektais, iš kurių sudaryta duomenų bazė.

6. Autorių teisių objektais nelaikomi:

1) idėjos, procedūros, procesai, sistemos, veiklos metodai, koncepcijos, principai, atradimai ar atskiri duomenys;

2) teisės aktai, oficialūs administracinio, teisinio ar norminio pobūdžio dokumentai (sprendimai, nuosprendžiai, nuostatai, normos, teritorijų planavimo ir kiti oficialūs dokumentai), taip pat jų oficialūs vertimai;

3) oficialūs valstybės simboliai ir ženklai (vėliavos, herbai, himnai, piniginiai ženklai ir kiti valstybės simboliai bei ženklai), kurių apsaugą reglamentuoja kiti teisės aktai;

4) oficialiai įregistruoti teisės aktų projektai;

5) įprastinio pobūdžio informaciniai pranešimai apie įvykius;

6) folkloro kūriniai.

**11. Išvestinės finansinės priemonės – Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymo 3 straipsnio 15 dalies 4, 5, 6, 7, 8, 9 ir 10 punktuose nurodytos finansinės priemonės.**

*(Straipsnio dalies formuluotė pakeista pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 12[1] straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; įsigalioja 2025 m. sausio 1 d.)*

**Komentaras**

1. Išvestinė finansinė priemonė – tai finansinė priemonė, kurios vertė kinta priklausomai nuo prekių kainos, palūkanų normos, vertybinių popierių kainos, valiutos kurso, kainos arba palūkanų normos indekso, kreditingumo įvertinimo, kredito indekso arba panašaus kintamojo ir pagal kurią atsiskaitymas turi būti įvykdytas ateityje.

Išvestinės finansinės priemonės dažniausiai yra susietos su akcijų, obligacijų, valiutų, žaliavų pirkimo ar pardavimo sandoriais. Išvestinės finansinės priemonės naudojamos apsidrausti nuo rizikos ar prekybos tikslais (kai šiomis priemonėmis prekiaujama biržoje).

2. Išvestine finansine priemone laikomas pasirinkimo sandoris, ateities sandoris, apsikeitimo sandoris, išankstinis sandoris, kredito rizikos perkėlimo sandoris, sandoris dėl kainų skirtumo ir kt.

Pasirinkimo sandoris (angl. option) – tai sandoris, pagal kurį už tam tikrą mokestį įsigyjama teisė, bet ne įsipareigojimas ateityje už nustatytą kainą pirkti arba parduoti prekes, valiutą arba kitą finansinį turtą.

Pavyzdžiai

1. Bendrovės akcininkas su bendrovės vadovu sudarė sutartį, pagal kurią vadovui suteikė teisę po nustatyto termino įsigyti sutartyje nurodytą kiekį bendrovės akcijų už nustatytą kainą. Vadovas už tokį sandorį sumoka nustatytą kainą. Tokia bendrovės vadovo su jos akcininku sudaryta sutartis laikomas pasirinkimo sandoriu.

2. Gyventojas su Lietuvos komerciniu banku sudaro sutartį, kurioje nustatyta, kad sutartyje nurodytu laikotarpiu gyventojas bankui turės teisę parduoti sutartyje nurodytą JAV dolerių kiekį už nustatytą JAV dolerio ir euro kursą. Už tai gyventojas bankui sumoka 2 proc. sandorio sumos premiją. Gyventojo su banku sudarytas toks sandoris laikomas valiutos keitimo pasirinkimo sandoriu.

Apsikeitimo sandoris (angl. swap) – sandoris, kuriuo dvi šalys susitaria apsikeisti tam tikru turtu ar finansinėmis priemonėmis, siekdamos apsidrausti nuo valiutos kursų, palūkanų normų kitimo ar kitos rizikos. Dažniausiai pasitaikantys yra valiutų, žaliavų, palūkanų normų apsikeitimo sandoriai.

Pavyzdys

Gyventojas su įmone susitaria vieną valiutą keisti į kitą valiutą neatidėliotinu sandoriu rinkos kaina, ir pagal sutartą kainą apskaičiuotą vienos valiutos sumą iškeisti į tą patį kiekį kitos valiutos sutartą datą ateityje. Tokiu būdu sandorio šalys vien kitai laikinai paskolina sutartas sumas skirtingomis valiutomis. Toks sandoris laikomas valiutų apsikeitimo sandoriu (angl. FX swap).

Išankstinis sandoris (angl. forward.) – tai susitarimas, pagal kurį dvi šalys susitaria tam tikrą dieną keistis nustatytu tam tikro turto (akcijomis, valiuta, žaliavomis ir pan.) kiekiu susitarta kaina. Išankstiniais sandoriais neprekiaujama reguliuojamuose rinkose. Atsiskaitymas pagal išankstinį sandorį yra privalomas, tačiau suėjus mokėjimo dienai turto pristatyti nebūtina; galima sumokėti sutartos ir rinkos kainų skirtumus.

Išankstiniu sandoriu gali būti išankstinis palūkanų normos sandoris, valiutos keitimo išankstinis sandoris ir kt. Išankstinis palūkanų normos sandoris – tai dvišalis susitarimas ateityje pasiskolinti pinigų arba padėti indėlį sutartam laikotarpiui už palūkanų normą, nustatytą sudarant sandorį. Nustatyta palūkanų norma nekinta visą sandorio laikotarpį.

Pavyzdys

Gyventojas su Lietuvos komerciniu banku sudarė sandorį, kad po 6 mėnesių jis į banką padės 100 000 EUR indėlį 6 mėnesiams. Sutartyje nustatytos 0,50 proc. indėlio palūkanos. Toks sandoris laikomas išankstiniu palūkanų normos sandoriu.

Valiutos keitimo išankstinis sandoris – sandoris, pagal kurį sandorio šalys susitaria ateityje pirkti arba parduoti valiutą už sandorio sudarymo dieną sutartą kainą.

Ateities sandoris (angl. future) - standartinės sumos ir termino išankstinis sandoris, kuriuo jo šalys įsipareigoja nustatytu laiku ateityje pirkti arba parduoti tam tikrą kiekį finansinio turto už sandorio sudarymo dieną sutartą kainą. Šiais sandoriais yra prekiaujama reguliuojamoje rinkoje ir/arba daugiašalėje prekybos sistemoje.

Kredito rizikos perkėlimo išvestinė priemonė – tai finansinė priemonė, naudojama pagrindinės pozicijos kredito rizikai apdrausti, kai ši rizika perduodama trečiajai šaliai, bet nuosavybės teisės į pagrindinę poziciją neperleidžiamos.

Sandoris dėl kainų skirtumo yra susitarimas tarp dviejų šalių, t. y. pirkėjo ir pardavėjo, pagal kurį viena iš šalių sumoka kainų skirtumą tarp pagrindinės finansinės priemonės esamos kainos ir pradinės kainos sandorio sudarymo dieną.

Sandorio dėl kainų skirtumo (CFD) veikimo pavyzdys

Gyventojas mano, kad akcijos, kuriomis prekiaujama biržoje (A akcijos), yra nepakankamai įvertintos ir jų kaina ateityje kils. Gyventojas nusprendžia nusipirkti CFD dėl 4000 vienetų A akcijų, kai akcijų CFD vieneto kaina yra 10 EUR. Gyventojo „pozicija“ yra 40 000 EUR (4000 x 10 EUR). Gyventojui nereikia mokėti 40 000 EUR: mokėtina suma priklausys nuo maržos (pinigų sumos), kurios reikalauja CFD teikėjas. Jeigu CFD teikėjas, pvz., reikalauja 5 proc. maržos, vadinasi, mažiausia gyventojo pradinė įmoka bus 2000 EUR (40 000 EUR x 5 proc.). Pelnas, kurį gyventojas gaus investavęs šią pradinę įmoką, priklausys nuo akcijų A kainos rinkoje tą dieną, kai gyventojas nuspręs uždaryti savo poziciją (t. y. pardavus CFD).

Jeigu A akcijos kaina sumažėja 5 proc. (nuo 10 EUR iki 9,5 EUR), o finansinis svertas yra 20, gyventojas praranda visą savo pradinę maržos įmoką (-100 proc.), t. y. 2000 EUR.

Jeigu A akcijos kaina sumažėja 10 proc. (nuo 10 EUR iki 9 EUR), o finansinis svertas yra 20, gyventojas praranda ne tik pradinę savo įmoką (2000 EUR), bet ir turi sumokėti CFD teikėjui dar 2000 EUR (įkaito vertės išlaikymo prievolė), jeigu nori, kad sandoris galiotų toliau.

2. Išvestinės finansinės priemonės pagal GPMĮ yra laikomos turtu (žr. GPMĮ 2 str. 28 dalį). Apmokestinamųjų pajamų, gautų gyventojui realizavus išvestines finansines priemones, apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 19 straipsnyje (žr. GPMĮ 19 str. komentarą).

Išvestinių finansinių priemonių realizavimo pajamos, kurios priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, nustatytos GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 punkte (žr. GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 punkto komentarą).

(GPMĮ 2 str. 11 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2014-12-30 raštą Nr. (32.42-31)1)-RM-21354)

**12. Nuolatinė buveinė – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau — Pelno mokesčio įstatymas).**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, $13^1$, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111; taikoma apskaičiuojant 2009 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Nuolatinė buveinė pagal GPMĮ 23 straipsnio nuostatas (žr. GPMĮ 23 straipsnio komentarą) yra pajamų mokestį išskaičiuojantis asmuo. Sąvoka „nuolatinė buveinė" GPMĮ naudojama ir apibrėžiant pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

2. Komentuojamas straipsnis numato, jog GPMĮ nuostatų taikymo tikslais nuolatinė buveinė turi būti suprantama taip, kaip ji yra apibrėžta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau — PMĮ).

Pagal PMĮ 2 str. 22 dalį, nuolatinė buveinė — užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje arba Lietuvos vieneto veiklos užsienio valstybėje vieta, įskaitant veiklos vykdymą visoje arba tam tikroje atitinkamos valstybės teritorijoje. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolat vykdo veiklą arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą), arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą, arba gamtos ištekliams tirti ar gauti naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus.

Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimas ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 27 d. įsakymu Nr. 54 „Dėl Užsienio vieneto veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir Užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo".

(GPMĮ 2 str. 12 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-11-09 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-4544)

**13. Nuolatinė bazė – nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos, išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą, (toliau šioje dalyje vadinama – veikla) Lietuvoje išraiška. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas veikiančiu per nuolatinę bazę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą). Nenuolatinio Lietuvos gyventojo veiklos nuolatinumo apibrėžimą, nenuolatinio Lietuvos gyventojo atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.**

**Komentaras**

Tam, kad nenuolatinis Lietuvos gyventojas būtų laikomas vykdančiu individualią veiklą (išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą) Lietuvoje per nuolatinę bazę (toliau šios dalies komentare – individuali veikla), būtina, kad tokia veikla atitiktų bent vieną iš dviejų žemiau pateiktų sąlygų.

1. Pirmoji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas vykdo individualią veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę bazę, yra tokio gyventojo vykdomos veiklos

nuolatinumas, t.y. nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas vykdančiu individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje tą veiklą vykdo nuolat.

Lietuvos Respublikos finansų ministras 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 301 „Dėl nenuolatinio Lietuvos gyventojo veiklos nuolatinumo apibrėžimo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo“, patvirtino nenuolatinio Lietuvos gyventojo veiklos nuolatinumo apibrėžimą.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo Lietuvoje vykdoma individuali veikla laikoma nuolatine, jeigu nuo jo veiklos Lietuvoje pradžios tokia veikla sudaro užbaigtą komercinį operacijų ciklą.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo veiklos Lietuvos Respublikoje pradžia laikoma pirmojo sandorio sudarymo diena arba minėtame įsakyme nustatytu atveju - veiklos pradžios diena, o veiklos pabaiga – visų sandorių įvykdymo diena. Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas individualią veiklą Lietuvoje nutraukia laikinai (pvz., dėl sezoniškumo, meteorologinių sąlygų pasikeitimo, darbo jėgos ar kapitalo stygiaus ir pan.), nelaikoma, kad tokia veikla baigiama vykdyti.

Užbaigtą komercinį operacijų ciklą sudaro trys nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos operacijų etapai:

- pirmąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: rinkodara, įskaitant rinkotyrą, distribucija (paskirstymas), reklama, projektavimo ir tyrinėjimo darbai ir kitos iš esmės panašios operacijos;
- antrąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: sandėliavimas, konsultavimas, užsakymų priėmimas, mokslinio tyrimo, bandomieji, konstravimo ir technologiniai darbai, gamyba, paslaugų teikimas ir kitos iš esmės panašios operacijos**;**
- trečiąjį etapą sudaro viena arba kelios iš tokių operacijų: pardavimas, tiekimas, pristatymas, apmokėjimas (atlyginimas) ir kitos iš esmės panašios operacijos.

Jeigu nenuolatinio Lietuvos gyventojo veikla Lietuvos Respublikoje nesudaro užbaigto komercinio operacijų ciklo, tačiau pats vykdomos veiklos etapas yra savarankiška nenuolatinio Lietuvos gyventojo individuali veikla (arba jos dalis), tai tokia nenuolatinio Lietuvos gyventojo individuali veikla yra laikoma nuolatine.

2. Antroji sąlyga, kuria remiantis nustatoma, ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas vykdo individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, yra atstovas (agentas), per kurį vykdoma tokia veikla, t.y. nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas vykdančiu individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje nuolatinę savo veiklą vykdo per priklausomą agentą (atstovą).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo atstovas (agentas) – tai fizinis ar juridinis asmuo, nesvarbu, kaip jis vadinasi (makleris, brokeris, prekybos komisionierius, verslo konsultantas ar kitoks agentas), per kurį nenuolatinis Lietuvos gyventojas Lietuvos Respublikoje vykdo individualią veiklą arba jos dalį. Juo gali būti Lietuvos vienetas, užsienio vienetas, nuolatinis Lietuvos gyventojas ar kitas nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris yra arba nėra Lietuvos Respublikoje individualią veiklą vykdančio nenuolatinio Lietuvos gyventojo samdomas darbuotojas.

Laikoma, kad nenuolatinis Lietuvos gyventojas savo veiklą Lietuvoje vykdo per nepriklausomą atstovą (agentą), jeigu šis atitinka tokius kriterijus:

- yra juridiškai nepriklausomas nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuriam atstovauja, ir
- yra ekonomiškai nepriklausomas nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuriam atstovauja, ir
- veiklą vykdo savo vardu ir
- jo įprastinė veikla atitinka nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jį vykdomą individualią veiklą.

Atstovas (agentas) laikomas juridiškai nepriklausomu nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuriam atstovauja, jeigu jis turi savo klientus, su nenuolatiniu Lietuvos gyventoju susijęs atstovavimo, pavedimo ar kita sutartimi, kurioje nustatyta jo ekonominė nepriklausomybė.

Atstovas (agentas) laikomas ekonomiškai nepriklausomu nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuriam jis atstovauja, jeigu jis gauna atlyginimą už tarpininkavimo paslaugas ir pats apmoka savo išlaidas.

Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas savo individualią veiklą Lietuvos Respublikoje vykdo per nepriklausomą atstovą (agentą), tai nėra laikoma, kad jis vykdo veiklą per nuolatinę bazę.

Minėtame įsakyme nustatytos ir išimtys, kokiais atvejais nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas vykdančiu individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, net kai ta veikla nuolat vykdoma per nepriklausomą atstovą (agentą).

**14. Pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus:**

**Komentaras**

1. Pajamos – tai visas per mokestinį laikotarpį gyventojo gautas atlygis už jo atliktus darbus, suteiktas paslaugas, perduotas ar suteiktas teises, parduotą, kitaip perleistą ar investuotą turtą ar lėšas, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), pozityviosios pajamos bei, kita natūra ar pinigais gauta nauda, išskyrus šios straipsnio dalies 1-8 punktuose išvardintas gyventojo gaunamas pinigines lėšas ar kitą naudą, kurios nėra laikomos gyventojo pajamomis ir nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

2. Gyventojo gauta nauda nelaikomos jam grąžinamos paskolos, įnašai, sumos jų patirtoms akcinės bendrovės, viešosios įstaigos ar asociacijos steigimo išlaidoms kompensuoti, taip pat grąžinamos įmokos pagal lengvatinėmis sąlygomis nutrauktas gyvybės draudimo sutartis (lengvatinėmis sąlygomis laikomas sutarties nutraukimas per 30 dienų nuo pranešimo apie sutarties sudarymą gavimo momento).

Pavyzdžiai

1. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 12 punkte nustatyta, kad bendrovės steigimo sutartyje turi būti nurodytas steigimo išlaidų kompensavimas ir atlyginimas. ABĮ pagrindu ir steigimo sutartyje nustatyta tvarka gyventojui išmokėtos sumos steigimo išlaidoms (pagrįstoms dokumentais) kompensuoti, nelaikomos gyventojo gauta nauda.

2. Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo 5 str. 1 d. 5 punkte nustatyta, kad viešosios įstaigos steigimo sutartyje turi būti nurodyta steigimo išlaidų kompensavimo tvarka. VšĮ pagrindu ir steigimo sutartyje nustatyta tvarka gyventojui išmokėtos sumos steigimo išlaidoms (pagrįstoms dokumentais) kompensuoti, nelaikomos gyventojo gauta nauda.

3. Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymo 5 straipsnio 2 dalies 2 punktu nustatyta, kad asociacijos steigimo sutartyje gali būti nurodyta steigimo išlaidų kompensavimo tvarka. AĮ pagrindu ir asociacijos steigimo sutartyje numatyta tvarka (jeigu tokia tvarka yra numatyta) gyventojui išmokėtos sumos steigimo išlaidoms (pagrįstoms dokumentais) kompensuoti, nelaikomos gyventojo gauta nauda.

4. Gyventojas sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį ir sumokėjo 5000 EUR metinę draudimo įmoką. Nepraėjus 30 dienų nuo momento, kada jam buvo pranešta apie sudarytą gyvybės draudimo sutartį, apdraustasis asmuo raštu kreipėsi į draudiką ir paprašė nutraukti gyvybės draudimo sutartį. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo 124 straipsniu, jeigu apsidraudęs asmuo vienašališkai nutraukia gyvybės draudimo sutartį, raštu pranešęs draudikui per 30 dienų nuo momento, kada jam buvo pranešta apie sudarytą draudimo sutartį, draudikas, išskyrus atvejus, kai gyvybės draudimo sutarties terminas yra 6 mėnesiai ar trumpesnis, privalo grąžinti visą sumokėtą draudimo įmoką. Draudikas grąžino gyventojui visą sumokėtą draudimo įmokų sumą, t. y. 5000 EUR. Ši suma nėra laikoma gyventojo, kuriam buvo grąžinta ši įmoka, gauta nauda.

3. Pagal sudarytas sutartis už atliekamus darbus ar teikiamas paslaugas, perduodamas ar suteikiamas teises, parduodamą ar kitaip investuojamą turtą ar lėšas gyventojo avansu gautos sumos laikomos jo atitinkamos rūšies pajamomis. Nuo šių pajamų, jei tai yra A klasės pajamos (kokios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms, nurodyta GPMĮ 22 straipsnyje), pajamų mokestį turi išskaičiuoti mokestį išskaičiuojantis asmuo, jei tai B klasės pajamos (kokios pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, nurodyta GPMĮ 22 straipsnyje), mokestį turi sumokėti pats gyventojas. Tais

atvejais, kai neįvykdęs sutartinių įsipareigojimų avansu gautas sumas gyventojas grąžina, tai nuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu gautų ir grąžintų avansu gautų sumų išskaičiuotą pajamų mokestį gyventojui turėtų grąžinti mokestį išskaičiuojantis asmuo, tuo pačiu patikslindamas ir atitinkamo mėnesio Mėnesinę pajamų mokesčio deklaraciją. Nuo skirtingais mokestiniais laikotarpiais gautų ir grąžintų avansu gautų sumų išskaičiuotą pajamų mokestį gyventojas galėtų susigrąžinti pateikdamas patikslintą atitinkamo mokestinio laikotarpio Metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Tokiu atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo taip pat turėtų patikslinti Mėnesinę pajamų mokesčio deklaraciją.

4. Gyventojo pagal preliminarias turto pirkimo-pardavimo sutartis, kuriose numatyta, kad potencialus turto pirkėjas iki turto pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo turi teisę tuo turtu naudotis, gautos sumos yra laikomos gyventojo gautomis pajamomis už turto nuomą. Turto nuomos pajamoms taikytiną pajamų mokesčio tarifą nustato GPMĮ 6 straipsnis (žr. GPMĮ 6 straipsnio komentarą). Kai turto pirkimo-pardavimo sutartis sudaroma, gyventojo pagal preliminariąją turto pirkimo-pardavimo sutartį gautos sumos turi būti perkvalifikuojamos į turto pardavimo pajamas (nuo kurių GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka pajamų mokestis gali būti perskaičiuojamas atimant su to turto įsigijimu susijusias išlaidas).

5. Tais atvejais, kai gyventojas pagal preliminarias turto pirkimo-pardavimo sutartis, kuriose numatyta, kad potencialus turto pirkėjas iki turto pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo neįgyja teisės tuo turtu naudotis, gautos sumos yra laikomos gyventojo gautomis turto pardavimo pajamomis.

6. Tais atvejais, kai gyventojas buvo sudaręs preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį, kurioje buvo numatyta, kad potencialus turto pirkėjas iki turto pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo turi teisę tuo turtu naudotis, tačiau turto pirkimo-pardavimo sutartis nesudaroma, ir gyventojas pagal preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį gautas sumas (kurios laikomos už turto nuomą gautomis pajamomis) grąžina, tai nuo tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu gautų ir grąžintų sumų išskaičiuotą pajamų mokestį gyventojui turi grąžinti ir atitinkamo mėnesio Mėnesinę pajamų mokesčio deklaraciją patikslinti mokestį išskaičiuojantis asmuo. Nuo skirtingais mokestiniais laikotarpiais pagal preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį gautų ir grąžintų sumų išskaičiuotą pajamų mokestį nuolatinis Lietuvos gyventojas gali susigrąžinti pateikdamas patikslintą atitinkamo mokestinio laikotarpio Metinę pajamų deklaraciją, o mokestį išskaičiuojantis asmuo privalo patikslinti Mėnesinę pajamų mokesčio deklaraciją

Tais atvejais, kai gyventojas buvo sudaręs preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį, kurioje buvo numatyta, kad potencialus turto pirkėjas iki turto pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo neįgyja teisės tuo turtu naudotis, tačiau turto pirkimo-pardavimo sutartis nesudaroma ir gyventojas pagal preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį gautas sumas (kurios būtų laikomos turto pardavimo pajamomis) grąžina pirkėjui, laikoma, kad gyventojas pajamų negavo. Nuo skirtingais mokestiniais laikotarpiais pagal preliminarią turto pirkimo-pardavimo sutartį gautų ir grąžintų sumų sumokėtą pajamų mokestį nuolatinis Lietuvos gyventojas gali susigrąžinti pateikdamas patikslintą atitinkamo mokestinio laikotarpio Metinę pajamų deklaraciją, o pardavėjas (pajamas išmokėjęs asmuo) privalo patikslinti pateiktą to mokestinio laikotarpio Metinę gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaraciją.

$6^1$. Sutartis, pagal kurią pardavėjas įsipareigoja parduoti daiktą pirkėjui kartu įgydamas teisę parduotą daiktą atpirkti, o pirkėjas įsipareigoja daiktą valdyti, naudoti ir juo disponuoti taip, kad pardavėjas galėtų įgyvendinti atpirkimo teisę, laikoma pirkimo-pardavimo su atpirkimo teise sutartimi (Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.417 str. 1 dalis). Pagal šią sutartį gali būti perleidžiamas tiek kilnojamasis, tiek nekilnojamasis daiktas.

Pardavėjas atpirkimo teisę turi ne ilgiau kaip penkerius metus. Jeigu sutartis numato ilgesnį šios teisės terminą, jis sutrumpinamas iki penkerių metų (CK 6.417 str. 3 dalis). Pažymėtina, kad kilnojamojo ar nekilnojamojo daikto pardavėjas gali, bet neprivalo įgyvendinti atpirkimo teisę.

Atpirkimo teise gali būti užtikrinama paskola. Jeigu sutartyje nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, pardavėjas laikomas skolininku (paskolos gavėju), o pirkėjas – kreditoriumi, turinčiu įkeitimo teisę (CK 6.418 str. 5 dalis).

Pažymėtina, kad sutartis, kurioje nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, prilyginama paskolos sutarčiai, todėl gyventojo (pardavėjo) pagal tokią sutartį už perleistą nekilnojamąjį ar kilnojamąjį daiktą gautos lėšos mokesčių tikslais nelaikomos tokio daikto pardavimo pajamomis, o laikomos gauta paskola.

Jeigu gyventojas (pardavėjas) per sutartyje, kurioje nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, nurodytą terminą (bet ne ilgesnį kaip penkerių metų terminą) arba per penkerius metus (kai sutartyje atpirkimo teisės terminas nenurodytas arba nurodytas ilgesnis) neatperka parduoto nekilnojamojo ar kilnojamojo daikto, pagal tokią sutartį už perleistą nekilnojamąjį ar kilnojamąjį daiktą gyventojo gautos lėšos perkvalifikuojamos į to daikto pardavimo pajamas, kurios apmokestinamos GPMĮ 6, 17 ir 19 straipsniuose nustatyta tvarka ir deklaruojamos GPMĮ 27 straipsnyje nustatyta tvarka to mokestinio laikotarpio, kurį jos ir buvo gautos, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje. Jeigu to mokestinio laikotarpio deklaracija jau buvo pateikta, turi būti teikiama patikslinta deklaracija.

Kai sutartyje nėra nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, gyventojo (pardavėjo) pagal tokią sutartį už perleistą nekilnojamąjį ar kilnojamąjį daiktą gautos lėšos mokesčio tikslais laikomos to daikto pardavimo pajamomis, kurios apmokestinamos GPMĮ 6, 17 ir 19 straipsniuose nustatyta tvarka ir deklaruojamos GPMĮ 27 straipsnyje nustatyta tvarka to mokestinio laikotarpio, kurį jos ir buvo gautos, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje.

7. Tuo atveju, kai sudaroma turto pirkimo-pardavimo sutartis, kurioje numatyta, kad turtas pirkėjo nuosavybėn bus perleistas tik tada, kai pirkėjas sumokės turto pardavėjui (gyventojui) visą (arba tam tikrą dalį) parduodamo turto kainos, turtą parduodančio gyventojo gaunamos dalinės sumos už turtą laikomos jo turto pardavimo pajamomis, kurios apmokestinamos GPMĮ 6 str. 1 dalyje arba $1^2$ dalyje nustatytu tarifu (žr. GPMĮ 6 str. komentarą), jeigu pagal GPMĮ 17 str. nuostatas jos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

$7^1$. Sandoris, kai už pinigus arba kitą priimtiną atlygį gyventojas kitai šaliai perleidžia finansinį turtą, bei ateityje įsipareigoja nustatytą dieną atpirkti finansinį turtą (vertybinius popierius) už tą pačią kainą arba atlygį, papildomai sumokant palūkanas, laikomas atpirkimo sandoriu. Atsižvelgiant į tai, kad esant įsipareigojimui atpirkti perleistus vertybinius popierius mokesčio tikslais atpirkimo sandoris prilyginamas skolinimuisi už užstatą, už pagal atpirkimo sandorį perleistus vertybinius popierius gautos lėšos nelaikomos vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamomis.

Gyventojo pagal atpirkimo sandorį gautos pajamos (palūkanos) apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 6 str. komentarą).

Tuo atveju, jeigu gyventojas neįvykdytų atpirkimo sandorio ir neatpirktų vertybinių popierių, tai toks sandoris, mokesčio tikslais, būtų laikomas vertybinių popierių pirkimo-pardavimo sandoriu. Tokiu atveju laikoma, kad gyventojas gavo vertybinių popierių pardavimo pajamų, kurias, atsižvelgiant į GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytą mokesčio lengvatą, taikytiną atpirkimo sandorio sudarymo momentu, privalo deklaruoti GPMĮ 27 straipsnyje nustatyta tvarka ir nuo apmokestinamųjų pajamų sumokėti pajamų mokestį. Pajamos (arba jų dalis) deklaruojamos tais mokestiniais metais, kai jos buvo gautos (jeigu mokestinių metų, kuriais pajamos buvo gautos, deklaracija jau buvo pateikta, teikiama patikslinta tų metų deklaracija).

$7^2$. Vertybinių popierių paskolos sandoriai, kai viena sandorio šalis (skolintojas) ribotam ar neribotam terminui perduoda kitai sandorio šaliai (skolininkui) vertybinius popierius, o vertybinių popierių gavėjas įsipareigoja pagal skolintojo pareikalavimą per nustatytą terminą grąžinti to paties emitento tokį pat kiekį tokios pat rūšies vertybinių popierių ir mokėti palūkanas (jeigu sutartis nenustato ko kita), mokesčio tikslais vertinami kaip paskolos.

Gyventojo pagal skolinimo sandorį gautos pajamos (palūkanos, dividendai), laikomos palūkanų pajamomis ir apmokestinamos GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka.

Tačiau, jeigu gyventojui pagal skolinimo sandorį būtų grąžinami ne to paties emitento toks pat kiekis ir tokios pat rūšies vertybiniai popieriai, tai toks sandoris, mokesčio tikslais, būtų laikomas vertybinių popierių mainų sandoriu. Tokiu atveju gyventojas turėtų sumokėti pajamų mokestį nuo perduotų vertybinių popierių pardavimo pajamų. Pajamos deklaruojamos ir pajamų mokestis sumokamas tą mokestinį laikotarpį, kurį buvo gautos pajamos (arba jų dalis).

8. Pozityviųjų pajamų sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 18 dalyje (žr. 2 str. 18 dalies komentarą).

9. Pajamos natūra yra apibūdintos GPMĮ 2 str. 15 dalyje ir 9 straipsnyje (žr. 2 str. 15 dalies ir 9 straipsnio komentarus).

(GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-05-11 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-24452)

**1) dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui nemokamai išduotas akcijas arba anksčiau išleistų akcijų nominalios vertės padidinimo sumą, taip pat pajaus vertės ar dalies padidinimo sumą dėl pagrindinio kapitalo didinimo pajininkams ir nariams proporcingai jų turimai pajų vertei ar daliai, taip pat mažinant vieneto įstatinį kapitalą gaunamas lėšas (jų dalį) ir (arba) turtą (jo dalį), tenkančius įstatinio kapitalo, sudaryto iš vieneto dalyvių įnašų, sumažinimo daliai;**

(2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija; įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d.; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Pajamoms nepriskiriama dėl įstatinio kapitalo didinimo (iš įmonės lėšų arba dėl turto vertės padidėjimo) *akcininkams* nemokamai išduotų akcijų vertė arba anksčiau išduotų akcijų nominalios vertės padidinimo sumos. Ši nuostata netaikoma kai akcijos išduodamos ne akcininkams, t.y. ši nuostata netaikoma vieneto darbuotojams ar kitiems gyventojams, kurie iki tokių akcijų gavimo nebuvo tapę akcininkais.

2. Pajamoms nepriskiriama pajaus vertės arba pajaus dalies padidinimo suma *pajininkams ir nariams*, kuomet pajaus vertė padidėja dėl pagrindinio kapitalo didinimo, ir padidėjimo suma pajininkams ir nariams paskirstoma proporcingai jų pajaus turimai vertei ar daliai.

Pavyzdys

Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio bendrovių įstatymo 15 straipsnio nuostatas metams pasibaigus ir patvirtinus bendrovės metinę apyskaitą, bendrovės pajininkams proporcingai pajų vertei paskirstomas šio įstatymo 13 ir 14 straipsniuose numatytais atvejais padidintas arba sumažintas pagrindinis kapitalas. Proporcingai pajų vertei paskirstomi ir atsiradę dėl turto perkainojimo padidėję (sumažėję) pajai. Dėl bendrovės pagrindinio kapitalo padidėjimo padidėjusi pajaus vertė nelaikoma pajininko pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

3. Pajamomis (ar gauta nauda) nelaikomi vieneto dalyvio (akcininko, pajininko, nario), mažinant vieneto įstatinį kapitalą, pinigais ir turtu atsiimti įnašai.

Įnašu laikoma gyventojų (vieneto dalyvių) į vieneto įstatinį kapitalą faktiškai įnešti pinigai ar turtas.

Kai vieneto įstatinis kapitalas didinamas gyventojui (vieneto dalyviui) įnešant turtą, įnašo vertė yra lygi turto tikrajai rinkos kainai turto įnešimo metu.

Kai vieneto įstatinis kapitalas didinamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu vienetų reorganizavimo atveju gyventojo (vieneto dalyvio) turimas vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), įnašo vertė yra lygi iki reorganizavimo gyventojo turėtų vieneto akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kainai.

Pavyzdys

Bendrovės A, kurios akcijos priklauso vienam akcininkui - gyventojui, įstatinis kapitalas 10 000 Lt. Tas pats gyventojas turi bendrovės B akcijų, kurių nominali vertė 50 000 Lt.

2010 metais bendrovė A padidino įstatinį kapitalą nepiniginiu akcininko įnašu – gyventojo turimomis bendrovės B akcijomis: bendrovė A, siekdama visiškai kontroliuoti bendrovę B, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju perleido savo naujai išleistas akcijas gyventojui mainais už jo turimas bendrovės B akcijas. Akcijų kainų skirtumas pinigais nebuvo apmokėtas.

Kaip nustatyta Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme (kad didinant įstatinį kapitalą nepiniginiu įnašu turi būti atliekamas nepiniginio įnašo vertinimas) prieš akcijų mainus buvo atliktas gyventojo turimų bendrovės B akcijų vertinimas, nustatant akcijų tikrąją rinkos kainą. Nepriklausomas turto vertintojas mainomas bendrovės B akcijas įvertino 5 mln. Lt.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju gyventojo turimas bendrovės B akcijas mainais keičiant į naujai išleidžiamas bendrovės A akcijas, gyventojo įnašo vertė yra lygi bendrovės B akcijų įsigijimo kainai - 50 000 Lt (t.y. lėšų, kurias gyventojas įnešė formuojant bendrovės B įstatinį kapitalą, sumai).

3.1. Sumažinus vieneto įstatinį kapitalą, kuris nebuvo didinamas iš vieneto pelno ar rezervų, gyventojui (akcininkui, pajininkui) pinigais ir (ar) turtu išmokama išmoka, lygi įnašo vertei, nelaikoma gyventojo pajamomis, todėl neapmokestinama pajamų mokesčiu.

Pavyzdžiai

1. UAB įstatinis kapitalas 100 000 Lt, kuris iki 2010 metų nebuvo didinamas. 2010 metais bendrovė įstatinį kapitalą sumažino iki 90 000 Lt. Keturiems bendrovės akcininkams – gyventojams išmokėta po 2 500 Lt (100 000 – 90 000)/4). Šios išmokos yra akcininkų atsiimti įnašai, todėl jos nelaikomos pajamomis.

2. Bendrovės X (kurios vieninteliu akcininku yra gyventojas) įstatinis kapitalas 10 000 Lt. Tas pats gyventojas turi bendrovės Y akcijų, kurių nominali vertė 50 000 Lt.

2011 metais bendrovė X padidino įstatinį kapitalą nepiniginiu akcininko įnašu - gyventojo turimomis bendrovės Y akcijomis: bendrovė X, siekdama visiškai kontroliuoti bendrovę , Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju perleido savo naujai išleistas akcijas gyventojui mainais už jo turimas bendrovės Y akcijas. Akcijų kainų skirtumas pinigais nebuvo apmokėtas.

Prieš akcijų mainus buvo atliktas bendrovės Y akcijų vertinimas, kurio metu nepriklausomas turto vertintojas mainomas bendrovės Y akcijas įvertino 2 mln. Lt.

Bendrovės X įstatinis kapitalas nebuvo didinamas iš pelno ar rezervų. 2012 metais mažinamas bendrovės X įstatinis kapitalas, sumažinus akcijų nominalias vertes, ir akcininkui išmokama 200 000 Lt suma.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju gyventojo turimas bendrovės Y akcijas mainais keičiant į naujai išleidžiamas bendrovės X akcijas, gyventojo įnašo vertė lygi lėšų, kurias gyventojas įnešė formuojant bendrovės Y įstatinį kapitalą, sumai, t.y. 50 000 Lt. Gyventojo atsiimtas įnašas yra 60 000 Lt (10 000 + 50 000) suma, kuri pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies 1 punktą nelaikoma pajamomis, todėl neapmokestinama pajamų mokesčiu. Nuo išmokamos 140 000 Lt (200 000 – 60 000) sumos, kuri nepriskiriama įnašui (taip pat nelaikoma dividendais), turi būti išskaičiuojamas 15 proc. pajamų mokestis.

3.2. Sumažinus vieneto įstatinį kapitalą, kuris buvo didinamas iš vieneto pelno ar rezervų, gyventojo (akcininko, pajininko) atsiimtu įnašu laikoma tik ta vieneto įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo suformuota iš gyventojo įnašų.

Pavyzdys

UAB įstatinis kapitalas 2009 metais buvo 20 000 Lt. 2010 metais iš rezervų bendrovės įstatinis kapitalas buvo padidintas iki 25 000 Lt. 2011 metais bendrovė sumažino savo įstatinį kapitalą iki 10 000 Lt. Dviem savo akcininkams bendrovė išmokėjo po 7 500 Lt (25 000-10 000/2). Kadangi laikoma, kad pirmiausia akcininkui išmokami dividendai (t.y. ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo didinama iš vieneto pelno ar rezervo), tai abu akcininkai gavo po 2 500 Lt (5000/2) dividendų ir po 5 000 Lt (7 500 - 2 500) grąžinamų įnašų, kurie nėra laikomi pajamomis.

(GPMĮ 2 str. 14 d. 1 p. komentaras pakeistas ir papildytas pagal VMI prie FM 2012-10-05 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-8256)).

**2) nekilnojamąjį daiktą, susigrąžintą pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą, bei atkurtas santaupas pagal Lietuvos Respublikos gyventojų santaupų atkūrimo įstatymą;**

**Komentaras**

1. Pajamomis nepripažįstami nekilnojamieji daiktai (žemė, miškas, vandens telkiniai, ūkinės-komercinės paskirties pastatai bei jų priklausiniai, gyvenamieji namai bei jų priklausiniai), kurie Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nustatyta tvarka buvo sugrąžinti minėto įstatymo 2 str. 1 d. 1 punkte nurodytiems gyventojams – turto savininkams, kurių turtas pagal TSRS (LTSR) įstatymus buvo nacionalizuotas ar kitaip neteisėtai nusavintas.

2. Tais atvejais, kai pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nuostatas gyventojui – turto savininkui – jo turėtas turtas natūra negali būti grąžintas, ir vadovaujantis Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų ir tvarkos, taip pat garantijų ir lengvatų, numatytų Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymo nustatyta tvarka jam už šį turtą išmokama atitinkama kompensacija (pinigais ar valstybei nuosavybes teise priklausančiais vertybiniais popieriais), tai šios kompensacijos laikomos gyventojo pajamomis, tačiau joms yra taikoma lengvata, nustatyta GPMĮ 17 str. 1 dalies 5 punkte.

Pavyzdžiai

1. Gyventojui pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nuostatas apskrities viršininko sprendimu dėl nuosavybės atkūrimo teisių buvo grąžintas žemės sklypas. Šis žemės sklypas nėra laikomas gyventojo pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

2. Gyventojui, kuriam turtas pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nuostatas negalėjo būti grąžintas natūra, o už šį turtą valstybė atlygino pinigais, t.y. vadovaujantis Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų ir tvarkos, taip pat garantijų ir lengvatų, numatytų Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymo nustatyta tvarka išmokėjo gyventojui piniginę kompensaciją. Ši kompensacija yra laikoma gyventojo pajamomis, tačiau šiai kompensacijai taikoma pajamų mokesčio lengvata, nustatyta GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punkte (žr. 17 str. 1 d. 5 punkto komentarą).

3. Tais atvejais, kai nekilnojamas turtas grąžinamas ne pačiam turto savininkui, o kitiems asmenims, nurodytiems Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo 2 str. 1 d. 2-5 punktuose (t.y. asmenims, kuriems miręs turto savininkas testamentu paliko savo turtą; asmenims, kuriems turtas perleistas sutartimis (pirkimo-pardavimo, dovanojimo ar kitokiu rašytiniu dokumentu) ar kitais šiame straipsnyje numatytais atvejais), tai šis grąžinamas turtas nėra laikomas šių gyventojų pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Tais atvejais, kai šiems asmenims turtas nėra grąžinamas, o išmokama kompensacija (pinigais ar valstybei nuosavybės teise priklausančiais vertybiniais popieriais), tai ši kompensacija laikoma gyventojo pajamomis, tačiau jai yra taikoma lengvata, nustatyta GPMĮ 17 str. 1 dalies 5 punkte.

4. Pajamomis nelaikomos pagal gyventojų santaupų atkūrimo įstatymą atkurtos santaupos.

5. Tais atvejais, kai mirus indėlininkui teisę į jo atkurtas santaupas ir atkuriamas santaupas, pagal kurias apskaičiuotos atkurtos santaupos, paveldi kitas gyventojas – tai ši atkurtų ar atkuriamų santaupų suma (teisė į kurią buvo paveldėta) nėra laikoma paveldėtojo pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

**3) gyventojo (Europos ekonominių interesų grupės dalyvio) gautą Europos ekonominių interesų grupės pelną ar jo dalį**;

**Komentaras**

Gyventojas, Europos ekonominių interesų grupės (toliau - EEIG) dalyvis, į pajamas neįtraukia iš EEIG gauto paskirstyto ir išmokėto pelno ar jo dalies.

Pavyzdys

Tarkime, kad EEIG per 2004 m. finansinį laikotarpį uždirbo 100 000 EUR pajamų ir patyrė 80 000 EUR sąnaudų. Gyventojo, šios EEIG dalyvio, dalis šioje grupėje sudaro 10 proc. 2005 metais EEIG savo dalyviams paskirsto 2004 finansinių metų rezultatą (pelną) ir gyventojui 2005 metais išmoka 2 000 EUR [(100 000 EUR – 80 000 EUR) x 10 %] pelno dalį. Šių pajamų (iš EEIG gauto paskirstyto pelno dalies), gyventojas, apskaičiuodamas savo apmokestinamąsias pajamas, į pajamas neįtraukia, t. y. šios pajamos nėra pajamų mokesčio objektas.

**4) gyventojo (gyventojui), apskaičiuotą pardavimo pridėtinės vertės mokesčio sumą už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;**

**Komentaras**

1. Gyventojo, įsiregistravusio pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtoju, pajamomis nelaikomas jo apskaičiuotas pardavimo PVM už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

Pavyzdys

PVM mokėtoju įsiregistravęs gyventojas išnuomoja įmonei garažą. Už garažo nuomą gyventojas išrašė įmonei PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodė 15 000 Lt ir 3150 Lt PVM (15000 x 21 proc.), iš viso 18 150 Lt. Iš viso įmonė gyventojui išmoka 18 150 Lt. Tačiau įmonė, apskaičiuodama gyventojų pajamų mokestį nuo gyventojui už turto nuomą išmokamos pinigų sumos, pajamas nustato be apskaičiuoto PVM. Todėl įmonė, išmokėdama gyventojui pinigų sumą už turto nuomą, pajamų mokestį jam išskaičiuoja nuo pinigų sumos dalies be PVM, t.y. nuo 15 000 Lt.

2. Tais atvejais, kai vykdžiusiam ekonominę veiklą, bet neįsiregistravusiam PVM mokėtoju gyventojui patikrinimo metu apskaičiuojamas mokėtinas į biudžetą PVM arba šį PVM apskaičiuoja ir deklaruoja pats gyventojas, tai šis apskaičiuotas bei iš gauto atlygio į biudžetą sumokėtas PVM negali būti laikomas gyventojo gauta ekonomine nauda ir į jo pajamas neįskaitomas. Todėl, kai asmens atlygis, apskaičiuotas PVM įstatymo 71 straipsnio nustatyta tvarka, per paskutiniuosius 12 mėnesių viršija 100 tūkst. litų ir dėl to šis asmuo, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, PVM įstatymo 92 straipsnio nustatyta tvarka apskaičiuoja PVM, kurį sumoka į biudžetą, tai šis sumokėtas PVM neįskaitomas į jo pajamas. Analogiškai tokio asmens pajamomis nebūtų laikomas PVM, kurį aukščiau nurodytu atveju apskaičiuotų ne pats asmuo, bet mokesčių administratorius šio asmens patikrinimo metu, o asmuo šį apskaičiuotą PVM sumokėtų į biudžetą.

Pavyzdys

Gyventojas, neįsiregistravęs PVM mokėtoju, nuomoja įmonei X automobilių stovėjimo aikštelę. Automobilių stovėjimo aikštelės nuoma yra PVM apmokestinama veikla. Gyventojas per 10 mėnesių gavo 120 000 Lt atlygio už aikštelės nuomą. Kadangi gyventojo gautas atlygis už automobilių aikštelės nuomą viršijo 100 000 Lt, tai jis pateikė mokesčių administratoriui Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitą FR0608 ir joje apskaičiavo 3 471 Lt mokėtino PVM (20 000x21/(100+21), kurį sumokėjo į biudžetą. Šiuo atveju gyventojas turi deklaruoti ir sumokėti pajamų mokestį nuo pajamų sumos 116 529 Lt (120 000-3 471).

**5) sumas (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, kompensuojamas gyventojo išlaidas), skirtas nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, jeigu šios išlaidos susijusios su teisės aktų nustatyta tvarka organizuojama gyventojo savanoriška veikla ar darbo funkcijomis arba individualia veikla**

(Pagal 2011 m. birželio 22 d. GPMĮ 2 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XI -1501, įsigaliojo nuo 2011-08-01)

**Komentaras**

1.Gyventojo pajamomis nelaikomos sumos, kurios:

- skirtos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms (įskaitant išlaidas kelionės sveikatos draudimui, vizos mokesčiui bei civilinės atsakomybės draudimui kelionės laikotarpiui) padengti, ir

- yra susijusios su teisės aktų nustatyta tvarka organizuojama gyventojo savanoriška veikla ar darbo funkcijomis arba individualia veikla, ir

- yra kompensuojamos asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais.

2. Jeigu šiame punkte nurodytos sumos kompensuojamos asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, tai šioms kompensacijoms gali būti taikomos lengvatos, nustatytos GPMĮ 17 straipsnio 5 punkte (žr. GPMĮ 17 straipsnio komentarą).

Pavyzdžiai

1. Viešoji įstaiga (pelno nesiekiantis vienetas) padengia nuolatinių Lietuvos gyventojų (mokytojų) dalyvavimo kvalifikacijos kėlimo seminare bei tobulinimosi kursuose išlaidas.

Šio pelno nesiekiančio vieneto kompensuojamos nuolatinių Lietuvos gyventojų patirtos dalyvavimo seminare ir kursuose, kelionės išlaidos yra nelaikomos šių gyventojų pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas, jeigu nuolatiniai Lietuvos gyventojai su šiuo pelno nesiekiančiu vienetu nėra susiję darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais ir šios išlaidos yra susiję su minėtų gyventojų darbo veikla.

2. Lietuvos Respublikos kultūros ministerija nutarė iš kultūros ir sporto fondo rėmimo lėšų padengti muzikantų (nuolatinių Lietuvos gyventojų) dalyvavimo tarptautiniuose konkursuose išlaidas. Šiomis lėšomis bus kompensuojamos šių muzikantų nakvynės, maitinimo, kelionės išlaidos.

Šiuo atveju išlaidos kompensuojamos asmens, nesusijusio su kompensacijos gavėjais darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, o kelionė susijusi su šių atlikėjų darbo ar individualia atlikėjų veikla, todėl šios kompensacijos nelaikomos konkurse dalyvaujančių menininkų pajamomis ir nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, užsiimantis individualia kūrybine veikla, vyksta dalyvauti užsienio vieneto X organizuojamame tarptautiniame seminare. Nuolatinis Lietuvos gyventojas dalyvauti yra pakviestas kaip žymus kūrėjas, o su seminarą organizuojančiu užsienio vienetu nėra susijęs darbo santykiais. Užsienio vienetas apmoka nuolatinio Lietuvos gyventojo nakvynės ir maitinimosi išlaidas. Šiuo atveju kompensuotos nakvynės ir maitinimo išlaidos nėra pripažįstamos gyventojo pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – biudžetinės įstaigos darbuotojas – vyksta į tarnybinę komandiruotę į užsienį. Komandiruotė yra susijusi su jo darbo veikla. Tarptautinė organizacija – priimančioji šalis – kompensuoja kelionės, nakvynės ir maitinimosi išlaidas. Šios tarptautinės organizacijos apmokamos kelionės, nakvynės ir maitinimosi išlaidos nėra pripažįstamos gyventojo pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

5. Akcinė bendrovė padengia šios bendrovės valdybos narių (nuolatinių Lietuvos gyventojų) dalyvavimo parodoje išlaidas. Valdybos nariai su bendrove nesusiję darbo santykiais. Minėta paroda yra susijusi su akcinės bendrovės vykdoma veikla, o į parodą vykę valdybos nariai tiesiogiai dalyvauja bendrovės valdyme.

Šios akcinės bendrovės kompensuojamos valdybos narių (nuolatinių Lietuvos gyventojų) patirtos dalyvavimo parodoje ir kelionės bei nakvynės išlaidos yra nelaikomos šių gyventojų pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas, kadangi gyventojai su šia bendrove nėra susiję darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, o padengtos išlaidos yra susiję su valdybos narių darbo veikla.

6. Įmonė padengia nuolatinio Lietuvos gyventojo, su kuriuo yra sudariusi autorinę sutartį, dalyvavimo kvalifikacijos kėlimo seminare išlaidas. Gyventojas nėra įregistravęs individualios veiklos ir su įmone nesusijęs darbo santykiais. Gyventojas vyksta į seminarą, kuris tiesiogiai susijęs su gyventojo teikiamomis paslaugomis įmonei pagal autorinę sutartį, t. y. susijęs su gyventojo darbo funkcijomis.

Įmonė padengia gyventojo patirtas nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės (tarp jų ir kelionės draudimo) išlaidas. Kadangi gyventojas nėra susijęs su įmone darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, o seminaras yra susijęs su gyventojo teikiamomis

paslaugomis pagal autorines sutartis, todėl įmonės padengtos išlaidos nėra pripažįstamos gyventojo pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

7. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – šokėjas, vykdantis individualią atlikėjo veiklą, kartu su kitais atlikėjais iš įvairių užsienio valstybių kviečiamas dalyvauti užsienio kompanijos rengiamuose koncertuose užsienio valstybėje. Individualią atlikėjo (šokėjo) veiklą vykdantis nuolatinis Lietuvos gyventojas su koncertų rengėju – užsienio kompanija nėra susijęs darbo santykiais. Užsienio kompanija koncertuoti į užsienio valstybę vykstančiam tokiam šokėjui už buvimo užsienio valstybėje laikotarpį, susijusį su koncertu, kompensuoja kelionės, nakvynės ir maitinimo išlaidas. Kadangi individualią šokėjo veiklą vykdantis nuolatinis Lietuvos gyventojas su užsienio kompanija – koncertų rengėja nėra susijęs darbo santykiais, o minėtos išlaidos yra susijusios su šokėjo individualia veikla, užsienio kompanijos gyventojui kompensuotos kelionės, nakvynės ir maitinimosi išlaidos nėra laikomos gyventojo pajamomis (t.y. nėra gyventojo pajamų mokesčio objektas).

8. Lietuvos įmonė organizuoja tarptautinį muzikos festivalį Lietuvoje, kuriame koncertuoti kviečia nenuolatinį Lietuvos gyventoją – operos solistą. Su šiuo atlikėju Lietuvos įmonė sudaro autorinę sutartį. Festivalio organizatorė į Lietuvą atvykstančiam operos solistui kompensuoja kelionės, nakvynės Lietuvoje ir maitinimo išlaidas. Kadangi į Lietuvą atvykstantis nenuolatinis Lietuvos gyventojas su Lietuvos įmone nėra susijęs darbo santykiais, o kompensuojamos išlaidos yra tiesiogiai susijusios su tokio gyventojo įmonei pagal autorinę sutartį teikiamomis paslaugomis (t.y. susijusios su gyventojo darbo funkcijomis), Lietuvos įmonės šiam atlikėjui padengtos kelionės, nakvynės ir maitinimo išlaidos nėra laikomos gyventojo pajamomis bei nėra gyventojo pajamų mokesčio objektas.

3. Santykiai tarp savanorių ir savanorišką darbą organizuojančių asmenų ar organizacijų yra civiliniai teisiniai santykiai ir atitinkamos, su šia veikla susijusios kompetencijos nustatytos patvirtintuose teisės aktuose. Pagal GPMĮ nuostatas gyventojo pajamomis nelaikomos sumos, skirtos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, jeigu jos susijusios su teisės aktų nustatyta tvarka organizuota gyventojo savanoriška veikla. Ši nuostata taikoma, kai paminėtos sumos mokamos ne tik pagal Lietuvos Respublikos, bet ir pagal užsienio valstybių teisės aktus, kurie reglamentuoja savanorišką veiklą. Lietuvoje santykius tarp savanorių ir savanorišką darbą organizuojančių asmenų ar organizacijų reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – CK). Vadovaujantis CK nuostatomis, savanoriška veikla yra grindžiama laisvu organizacijos ir savanorio tarpusavio susitarimu. Lietuvos Respublikos savanoriškos veiklos įstatymas (2011-06-22 įstatymas Nr. XI-1500) nustato savanoriškos veiklos ypatumus, tokios veiklos principus, savanorio ir savanoriškos veiklos organizatoriaus teises ir pareigas, savanoriškos veiklos organizavimo tvarką, savanorių draudimo ir savanoriškos veiklos išlaidų kompensavimo atvejus. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos ministro 2011 m. liepos 14 d. įsakymu Nr. A1-330 patvirtintas Savanoriškos veiklos išlaidų kompensavimo sąlygų ir tvarkos aprašas. Išvardytų teisės aktų nustatyta tvarka išmokėtos sumos, skirtos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, nepripažįstamos gyventojo pajamomis, t. y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas.

(GPMĮ 2 str. 14 d. 5 p.komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2016-05-10 raštą Nr. (18.18-31-1E)RM-13347)

**6) gyventojų gautą naudą, jeigu neįmanoma nustatyti konkretaus gyventojo gautos individualios naudos;**

**Komentaras**

1. Remiantis šiuo punktu, gyventojo gauta nauda nelaikoma jo pajamomis, kai nėra objektyvių galimybių nustatyti ir įvertinti konkretaus asmens gautos naudos dydžio. Šiuo atveju kalbama apie grupinio pobūdžio naudą, kuomet nėra galimybės aiškiai apibrėžti ir nustatyti kiekvienam grupės nariui tenkančios bendros naudos dalį. Tipiniais tokių situacijų pavyzdžiais būtų tam tikrai grupei asmenų surengti vakarėliai, koncertai, reprezentaciniai renginiai, pramogos, kai atitinkamą renginį organizuojančio asmens išlaidos nėra tiesiogiai susijusios su tiksliu jame dalyvaujančių asmenų skaičiumi ir visi turi vienodas galimybes naudotis atitinkamomis gėrybėmis

(pramogomis). Tokiems atvejams, atsižvelgiant į kitas aplinkybes, galėtų būti priskirtas ir darbuotojų ar talkininkų maitinimas, kai jis teikiamas (nuperkamas/apmokamas) ne kiekvienam gyventojui individualiai, o atitinkamai grupei asmenų.

Atkreiptinas dėmesys, kad aukščiau minėtų renginių metu individualiai gyventojams teikiamiems prizams, dovanoms ir kitai individualiai identifikuojamai naudai šio punkto nuostatos netaikomos.

2. Vieneto reklaminio renginio, akcijos ar reprezentacijos metu gyventojų gauta nauda nelaikoma jų pajamomis, jei neįmanoma nustatyti tokiame renginyje, akcijoje ar reprezentacijoje dalyvavusio gyventojo gautos individualios naudos.

Pavyzdžiai

1. Įmonė, gaminanti maisto produktus, suorganizavo reklaminį renginį, kurio metu prekybos centre pirkėjus vaišino savo įmonės produkcija ir dalino smulkius suvenyrus (raktų pakabukus, tušinukus) su įmonės ženklu. Kadangi šiuo atveju neįmanoma nustatyti kiekvieno prekybos centre apsilankiusio pirkėjo šiame prekybos centre šios akcijos metu gautos naudos, tai nėra laikoma šių gyventojų pajamomis ir nėra pajamų mokesčio objektas.

2. Įmonė X, siekdama užmegzti naujus verslo ryšius, organizavo reprezentacinį pobūvį, kuriame dalyvavo 12 asmenų. Asmenys nėra vieneto darbuotojai, akcininkai ar kontroliuojantieji gyventojai. Šio pobūvio išlaidų suma – 1000 EUR. Šiuo atveju konkrečių asmenų gautos naudos nustatyti negalima, todėl gyventojų, dalyvavusių renginyje, gauta nauda nėra pajamų mokesčio objektas.

3. Įmonė Y organizavo reprezentacinį pobūvį, į kurį atvyko suinteresuoti užmegzti verslo ryšius asmenys, nuolatiniai Lietuvos gyventojai. Kiekvienam asmeniui buvo įteikta 1200 EUR vertės nepiniginė dovana. Šiuo atveju galima nustatyti kiekvieno iš svečių gautą individualią naudą, todėl šios dovanos yra laikomos šių nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamomis. Remiantis GPMĮ 9 str. 1 dalies nuostatomis, gyventojo pajamomis, gautomis natūra, pripažįstamos gyventojo gautos iš asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė viršija 100 EUR. Kadangi kiekvieno gyventojo gautos dovanos vertė viršija 100 EUR (kiekvienam asmeniui įteiktos 1200 EUR vertės nepiniginės dovanos), tai gyventojų gautos dovanos pripažįstamos jų pajamomis, gautomis natūra.

3. Vieneto savo darbuotojams surengto renginio metu ir kitokiu būdu darbuotojų ar kitų gyventojų gauta nauda nelaikoma jų pajamomis, jeigu neįmanoma nustatyti konkretaus darbuotojo iš darbdavio gautos individualios naudos.

Pavyzdžiai

1. Bendrovė savo darbuotojams suorganizavo šventinį vakarėlį. Už vaišes darbuotojams ir atlikėjams, koncertavusiems šventėje, bendrovė sumokėjo 5000 EUR. Šventėje dalyvavo 52 bendrovės darbuotojai. Kadangi šiuo atveju konkretaus darbuotojo individuali nauda neidentifikuojama, tai bendrovės šventės organizavimui patirtos išlaidos nelaikomos darbuotojų pajamomis.

2. Įmonė vieneriems metams išnuomojo sporto salę, kurioje leido sportuoti savo darbuotojams ir jų šeimų nariams. Už sporto salės nuomą įmonė kitai įmonei sumokėjo 15 000 EUR. Šiuo atveju taip pat neįmanoma nustatyti kiekvieno gyventojo individualios naudos, todėl įmonės sporto salės nuomai sumokėtos sumos nelaikomos gyventojų, sportavusių šioje salėje, pajamomis.

4. Tuo atveju, jeigu galima nustatyti gyventojo gautą individualią naudą, tai ši gauta nauda laikoma gyventojo gautomis pajamomis ir yra pajamų mokesčio objektas. GPMĮ 9 str. 1 dalyje nustatyta, kad gyventojo pajamomis, gautomis natūra, laikoma iš asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gautos nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė viršija 100 EUR. Jeigu gyventojas iš asmens, kuris su juo nesusijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, gauna nepiniginių dovanų ir laimėjimų (prizų), kurių vertė viršija 100 EUR, jie priskiriami gyventojo pajamoms.

Pavyzdys

Įmonė, reklamuodama savo produkciją, suorganizavo reklaminį renginį – akciją, kurioje visi gyventojai, pirkę šios įmonės produkciją, dalyvavo loterijoje. Šios loterijos laimėtojas gavo 800 EUR vertės nepiniginį prizą. Šiuo atveju galima nustatyti prizą laimėjusio gyventojo reklaminio renginio metu gautą individualią naudą. Todėl šis gyventojo gautas prizas pripažįstamas gyventojo natūra gautomis pajamomis. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 40 p. nuostatas, sporto varžybų ir kiti prizai ir laimėjimai, gauti iš asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais, yra neapmokestinami, jeigu jų vertė neviršija 200 EUR. Šiuo atveju prizo vertė yra didesnė negu 200 EUR, todėl visa prizo suma (800 EUR) yra apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu GPMĮ 6 str. $1^2$ dalyje nustatyta tvarka.

(GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 6 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-05-11 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-24452)

**7) tarp Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytų vienetų Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais vykdomų operacijų metu susidariusį turto vertės skirtumą, kai gaunamos akcijos (dalys, pajai) vieneto dalyvių turimas šio vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais;**

**Komentaras**

1.Gyventojo (vieneto dalyvio) turimas vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), gautas turto vertės skirtumas nelaikomas gyventojo (vieneto dalyvio) pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektu, kai šis skirtumas susidaro:

- dėl vykdomų operacijų vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais, nustatytais Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 41 str. 2 dalyje (žr. PMĮ 41 str. 2 dalies komentarą) ir
- šie vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejai įvyksta tarp PMĮ 41 str. 1 d. 2 punkte nustatytų Lietuvos vienetų ir užsienio vienetų (žr. PMĮ 41 str. 1 d. 2 punkto komentarą).

Pavyzdys

Gyventojui A priklauso po 100 proc. dviejų Lietuvos įmonių akcijų, kurios visos buvo įsigytos už 20 000 Lt, o jų rinkos kaina šiuo metu - 50 000 Lt. Šis gyventojas taip pat turi Jungtinės Karalystės ribotos atsakomybės įmonės, atitinkančios PMĮ 41 str. 1 d. 2 p. kriterijus, akcijų. Jungtinės Karalystės įmonė, siekdama kontroliuoti minėtas Lietuvos įmones, PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte nustatytu akcijų keitimo būdu perima iš šio gyventojo visas jo valdomas minėtų Lietuvos įmonių akcijas, o gyventojas vietoj šių akcijų mainais gauna naujai išleidžiamas šios Jungtinės Karalystės įmonės akcijas. Naujai išleidžiamų akcijų rinkos vertė atitinka įgyjamų akcijų rinkos vertę, todėl kainų skirtumas pinigais nebus mokamas.

Pateiktu atveju gyventojo A perleidžiamų Lietuvos įmonių akcijų įsigijimo kainos ir jo mainais gaunamų Jungtinės Karalystės įmonės akcijų rinkos kainos skirtumas mainų momentu nelaikomas šio gyventojo pajamomis ir nėra pajamų mokesčio objektas.

2. Tačiau tuo atveju, kai PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais, tarp įsigyjamojo vieneto akcijų ir įsigyjamojo vieneto dalyviui mainais išduotų įsigyjančiojo vieneto akcijų kainų susidaręs skirtumas yra apmokamas pinigais, tai šis skirtumas yra laikomas gyventojo gautomis pajamomis, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos.

**8) tarp Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytų vienetų Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais vykdomų operacijų metu susidariusį turto vertės skirtumą, kai gaunamos akcijos (dalys, pajai) vieneto dalyvių turimas šio vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais;**

**Komentaras**

1.Gyventojo (vieneto dalyvio) turimas vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), gautas turto vertės skirtumas nelaikomas gyventojo (vieneto dalyvio) pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektu, kai šis skirtumas susidaro:

- dėl vykdomų operacijų vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais, nustatytais Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 41 str. 2 dalyje (žr. PMĮ 41 str. 2 dalies komentarą) ir
- šie vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejai įvyksta tarp PMĮ 41 str. 1 d. 1 punkte nustatytų Lietuvos vienetų (žr. PMĮ 41 str. 1 d. 1 punkto komentarą) .

Pavyzdys

UAB „X“, siekdama visiškai kontroliuoti UAB „Z“, PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte nustatytu akcijų keitimo būdu perima iš savo vienintelių akcininkų gyventojų A ir B 85, 06 proc. UAB „Z“ akcijų (iš gyventojo A – 44,67 proc., kurias šis buvo įsigijęs už 12 000 Lt ir gyventojo B – 40,39 proc., šio įsigytas už 10 000 Lt), gyventojams A ir B vietoj perleidžiamų UAB „Z“ akcijų mainais suteikdama po atitinkamą dalį naujai išleidžiamų UAB „X“ akcijų, kurių bendra vertė 25 000 Lt.

Pateiktu atveju gyventojų A ir B perleidžiamų UAB „Z“ akcijų įsigijimo kainų ir jų mainais gaunamų UAB „X“ akcijų rinkos kainų skirtumas mainų momentu nelaikomas šių gyventojų pajamomis ir nėra pajamų mokesčio objektas.

2. Tačiau tuo atveju, kai PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytais vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais, tarp įsigyjamojo vieneto akcijų ir įsigyjamojo vieneto dalyviui mainais išduotų įsigyjančiojo vieneto akcijų kainų susidaręs skirtumas yra apmokamas pinigais, tai šis skirtumas yra laikomas gyventojo gautomis pajamomis, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos.

(GPMĮ 2 str. 14 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2010-10-15 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-9785)

**15. Pajamos natūra – neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms.**

**Komentaras**

Gyventojo pajamos (darbo užmokestis, premijos, autorinis atlyginimas, turto pardavimo pajamos, pajamos už suteiktas paslaugas arba atliktus darbus ar kt.), gautos ne pinigais, yra įvertinamos pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ patvirtintą tvarką (plačiau žr. GPMĮ 9 straipsnio komentarą).

(GPMĮ 2 straipsnio 15 dalies komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-05-11 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-24452)

**16. Pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje:**

**1) bet kokios veiklos Lietuvoje pajamos;**

(2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakcija; įsigaliojo nuo 2008 m. gruodžio 30 d.)

**Komentaras**

Gyventojo iš bet kokios veiklos (darbo veiklos, sporto veiklos, atlikėjo veiklos, individualios veiklos ir pan.), nesvarbu iš kokio asmens gautos pajamos laikomos turinčiomis „šaltinį" Lietuvoje, jeigu tokia veikla yra vykdoma Lietuvoje. Laikoma, kad veikla yra vykdoma Lietuvoje, jeigu gyventojas ją faktiškai vykdo Lietuvos Respublikos teritorijoje. Individualią veiklą nenuolatinis gyventojas gali vykdyti ir per priklausomą atstovą (agentą), tačiau tokia veikla būtinai turi būti vykdoma Lietuvos Respublikos teritorijoje. Sąvoka „Lietuvos Respublikos teritorija" apibrėžta šio straipsnio 1 dalyje (žr. 2 straipsnio 1 dalies komentarą).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo iš Lietuvoje vykdomos veiklos gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir kurios pagal GPMĮ yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, nustatytos GPMĮ 5 straipsnio 4 dalyje (žr. 5 straipsnio 4 dalies komentarą).

**2) pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą;**

(2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakcija; įsigaliojo nuo 2008 m. gruodžio 30 d.)

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą laikomos turinčiomis „šaltinį" Lietuvoje, jeigu nuomojamasis nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas yra Lietuvoje. Šiuo atveju nėra svarbu, iš kokio asmens tokios pajamos yra gaunamos, t. y. iš Lietuvoje ar užsienio valstybėse esančio asmens. Tokių pajamų „šaltinis" nustatomas pagal nekilnojamojo pagal prigimtį daikto buvimo vietą.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo už Lietuvoje esančio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą gautos pajamos laikomos pajamų mokesčio objektu, vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies 3 punktu (žr. 5 straipsnio 4 dalies 3 punkto komentarą).

**3) pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, gautos pajamos;**

(2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakcija; įsigaliojo nuo 2008 m. gruodžio 30 d.)

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų, gautų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat už Lietuvoje esantį nekilnojamąjį daiktą, šaltiniu Lietuvoje laikoma nekilnojamojo daikto buvimo vieta – Lietuvos Respublikos teritorija ir kilnojamojo daikto faktiško įregistravimo vieta ar vieta, kur turtas privalo būti įregistruotas – Lietuvos Respublikos teritorija, neatsižvelgiant į tai, iš kokio asmens tokios pajamos gaunamos, t.y. iš Lietuvoje ar užsienio valstybėse esančio asmens.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo už Lietuvoje esančio nekilnojamojo daikto ir Lietuvoje teisiškai registruotino kilnojamojo daikto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn gautos pajamos laikomos pajamų mokesčio objektu, vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies 8 punktu (žr. 5 straipsnio 4 dalies 8 punkto komentarą).

**4) kitos šios dalies 1–3 punktuose nenurodytos pajamos, gautos iš nuolatinių Lietuvos gyventojų, iš Lietuvos vienetų, iš užsienio vienetų per jų nuolatines buveines ir iš nenuolatinių Lietuvos gyventojų per jų nuolatines bazes, išskyrus nenuolatinių Lietuvos gyventojų iš veiklos užsienio valstybėse gautas pajamas;**

(2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakcija; įsigaliojo nuo 2008 m. gruodžio 30 d.)

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos (pvz., palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, tantjemos, honoraras ir kt.), išskyrus bet kokios veiklos Lietuvoje pajamas, už Lietuvoje esančio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą gautas pajamas ir pajamas už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn Lietuvoje teisiškai registruotiną kilnojamąjį daiktą ir Lietuvoje esantį nekilnojamąjį daiktą, laikomos turinčiomis „šaltinį“ Lietuvoje, jeigu gyventojas jas gauna iš Lietuvoje esančių arba veiklą vykdančių asmenų:

- iš nuolatinio Lietuvos gyventojo,
- iš Lietuvos vieneto,
- iš užsienio vieneto, vykdančio veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje (jeigu tos pajamos yra susijusios su tokia vieneto veikla), ir
- kito nenuolatinio Lietuvos gyventojo, vykdančio veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje (jeigu tos pajamos yra susijusios su tokia nenuolatinio Lietuvos gyventojo veikla).

Šiuo atveju ,,pajamų šaltinis” nustatomas pagal asmenį, iš kurio gaunamos pajamos.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo iš asmenų Lietuvoje gautos palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, metinės išmokos (tantjemos) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams ir honoraras laikomas pajamų mokesčio objektu, vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies atitinkamai 1, 2 ir 4 punktais (žr. 5 straipsnio 4 dalies 1, 2 ir 4 punktų komentarą).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris vykdo veiklą užsienio valstybėje, už tokią veiklą iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, Lietuvos vieneto, užsienio vieneto, vykdančio veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje ir kito nenuolatinio Lietuvos gyventojo, vykdančio veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, gautos pajamos nėra laikomos iš šaltinio Lietuvoje gautomis pajamomis.
(GPMĮ 2 str. 16 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2010-10-15 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-9785)

**17. Pajamos, kurių šaltinis yra ne Lietuvoje, – visos pajamos, išskyrus šio straipsnio 16 dalyje išvardytas pajamas.**

**Komentaras**

GPMĮ 2 straipsnio 16 dalyje (žr. 2 straipsnio 16 dalies komentarą) neišvardintos pajamos laikomos pajamomis, turinčiomis ,,šaltinį” ne Lietuvoje.

Pavyzdys

Tarkime, kad 2003 m. užsienietis (nenuolatinis Lietuvos gyventojas) dirba Lietuvos Respublikos diplomatinėje atstovybėje Rusijos Federacijoje ir kas mėnesį iš jos gauna atlyginimą - 10 000 RUB. Tokio asmens iš Lietuvos Respublikos diplomatinės atstovybės Rusijos Federacijoje gaunamas atlyginimas laikomos pajamomis, kurių šaltinis yra ne Lietuvoje. Šios pajamos (10 000 RUB) nėra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, todėl Lietuvos Respublikos diplomatinė atstovybė Rusijos Federacijoje, kas mėnesį mokėdama tokiam asmeniui 10 000 RUB atlyginimą, pagal GPMĮ nuostatas pajamų mokesčio nuo jo neturi išskaičiuoti.“

(papildyta pavyzdžiu pagal VMI prie FM 2003 m. birželio 19 d. raštą Nr. (18.19-08-3)-R-5907).

**18. Pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamas paskutinę kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai šio nuolatinio Lietuvos gyventojo valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui šio Įstatymo 13 straipsnyje nustatyta tvarka.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pajamas)

**Komentaras**

1. Pozityviosiomis pajamomis laikomos nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos ar jų dalis, kurios įskaitomos į gyventojo mokestinio laikotarpio pajamas. Pozityviosios pajamos į nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamas įtraukiamos paskutinę kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną, proporcingai gyventojo turimų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto paskirstytojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui.

2. Kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio $27^1$ dalyje (žr. 2 str. $27^1$ dalies komentarą).

3. Pozityviosios pajamos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestinio laikotarpio pajamas GPMĮ 13 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 13 str. komentarą).

(GPMĮ 2 str. 18 p. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-10-23 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3810).

**19. Susiję asmenys – asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną jie yra:**

**1) gyventojas, esantis vieneto dalyviu, ir tas vienetas arba**

**2) gyventojas, esantis vieneto valdymo organų nariu, ir tas vienetas, arba**

**3) gyventojas, kurio sutuoktinis, sužadėtinis arba sugyventinis yra vieneto valdymo organų narys, ir tas vienetas, arba**

**4) gyventojas ir jo sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis, taip pat gyventojas ir su juo giminystės ryšiais (iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (iki ketvirtojo laipsnio) susiję asmenys, taip pat gyventojas ir jo giminaičių (iki antrojo laipsnio) sutuoktinių giminaičiai (iki antrojo laipsnio), taip pat gyventojas ir jo testamentiniai įpėdiniai, arba**

**5) du gyventojai, kurie yra to paties vieneto dalyviai ir kiekvienas iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) tame vienete, arba**

**6) du gyventojai, kurie yra to paties vieneto dalyviai ir kiekvienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus to vieneto akcijų (dalių, pajų) kartu su kitais asmenimis (sutuoktiniais, sužadėtiniais, sugyventiniais, asmenimis, susijusiais giminystės ryšiais (iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (fizinis asmuo ir jo sutuoktinio giminaičiai (iki ketvirtojo laipsnio), taip pat jo giminaičių (iki antrojo laipsnio) sutuoktinių giminaičiais (iki antrojo laipsnio), testamentiniais įpėdiniais), arba**

**7) gyventojas ir jo nuolatinė bazė.**

**Komentaras**

1. Ši sąvoka yra svarbi vertinant gyventojo gautas pajamas, t.y. atkreipiamas dėmesys ar sandoriai sudaryti tarp susijusių asmenų ir ar šis ryšys galėjo turėti įtakos sandoryje nurodytai kainai.

2. Asmenys laikomi susijusiais, jei jie atitinka kokį nors šioje dalyje nustatytą požymį (požymius) bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba prieš jį buvusio mokestinio laikotarpio dieną. Vadinasi, nustatant susijusius asmenis, turi būti vertinama:

- ar nebuvo sudaryta sandorių su asmenimis, atitinkančiais susijusių asmenų požymį (požymius), nors vieną atskaitinio mokestinio laikotarpio dieną;

-ar nebuvo sudaryta sandorių su asmenimis, atitinkančiais susijusių asmenų požymį (požymius), nors vieną mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną.

3. Mokestinis laikotarpis apibrėžtas GPMĮ 7 straipsnyje (žr. Šio straipsnio komentarą).

Pavyzdžiui, jei per ataskaitinį mokestinį laikotarpį – 2003 metais - asmenys neatitiko susijusių asmenų požymių, tačiau atitiko 2002 metais, tokie asmenys ir 2003 metais laikomi susijusiais asmenimis ir jiems taikomos atitinkamos GPMĮ nustatytos mokestinės pasekmės.

4. Susijusiais asmenimis pagal GPMĮ gali būti gyventojas ir vienetas, gyventojas ir kitas gyventojas, gyventojas ir jo nuolatinė bazė.

**1) gyventojas, esantis vieneto dalyviu, ir tas vienetas arba**

Gyventojas ir vienetas laikomi susijusiais asmenimis, jeigu gyventojas yra to vieneto dalyvis. Vieneto ir vieneto dalyvio sąvokos apibrėžtos šio straipsnio 23-26 dalyse (žr. GPMĮ 2 str. 23-26 dalies komentarą).

**2) gyventojas, esantis vieneto valdymo organų nariu ir tas vienetas, arba**

Kiekvienas juridinis asmuo turi turėti vienasmenį ar kolegialų valdymo organą ir dalyvių susirinkimą, jei steigimo dokumentuose ir juridinių asmenų veiklą reglamentuojančiuose įstatymuose nenustatyta kitokia struktūra (CK 2.82 str.).

**3) gyventojas, kurio sutuoktinis, sužadėtinis arba sugyventinis yra vieneto valdymo organų narys, ir tas vienetas, arba**

Pagal šį punktą gyventojas ir vienetas yra laikomi susijusiais asmenimis, jeigu vieneto valdymo organų nariu yra šio gyventojo:

-sutuoktinis, t.y. asmuo su kuriuo įstatymo nustatyta tvarka yra įregistruota santuoka (CK 3.7 str.), arba

-sužadėtinis, t.y. asmuo su kuriuo žodžiu arba raštu sutarta tuoktis ( CK 3.8 str.), arba

-sugyventinis, t.y. asmuo su kuriuo įstatymų nustatyta tvarka įregistruota partnerystė, bendrai gyvenama ne mažiau kaip vienerius metus, neįregistravus santuokos, turint tikslą sukurti šeimyninius santykius. (CK 3.229 str.);

**4) gyventojas ir jo sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis, taip pat gyventojas ir su juo giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (gyventojas ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) susiję gyventojai, taip pat gyventojas ir jo sugyventinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), gyventojas ir jo giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), arba**

(2005 m. birželio 30 d. įstatymo Nr. X-260 redakcija; įsigaliojo nuo 2005 m. birželio 30 d.)

Pagal šį punktą susijusiais asmenimis laikoma gyventojas ir jo:

1) sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis;

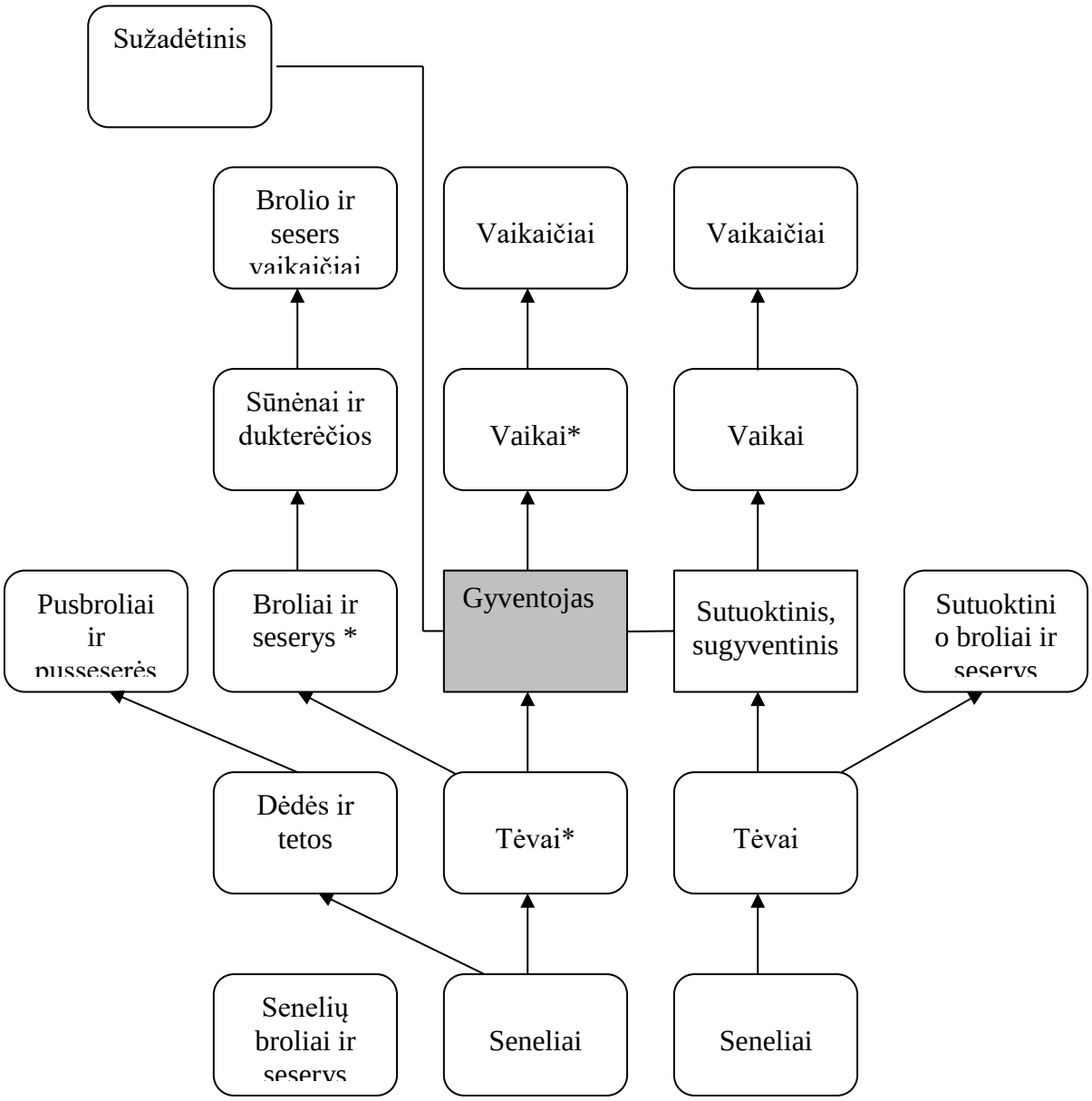
2) giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys, tetos, dėdės, sūnėnai ir dukterėčios bei jų vaikai, senelių broliai ir seserys, o taip pat pusbroliai ir pusseserės);

3) sutuoktinio ar sugyventinio giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys);

4) giminaičių (tėvų, vaikų, brolių, seserų) sutuoktiniai ar sugyventiniai; taip pat tokių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).

Sutuoktinio, sužadėtinio, sugyventinio ir giminaičio prasmė yra ta pati, kaip ir Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (žr. CK 3 knygos IV dalies IX skyrių ir CK 3.8, 3.229 str.).

Giminystės ryšiais susijusių asmenų schema:




* - jų sutuoktiniai ar sugyventiniai ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).

(GPMĮ 2 straipsnio 19 dalies 4 punkto komentaras pagal VMI prie FM 2005-09-06 raštą Nr.(18.18-31-1)-R-8070)

**5) du gyventojai, kurie yra to paties vieneto dalyviai ir kiekvienas iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) tame vienete, arba**

Pagal šį punktą du gyventojai yra laikomi susijusiais, jei atitinka šias abi sąlygas:

- ir vienas ir kitas gyventojas yra to paties vieneto dalyviai bei
- ir vienas ir kitas gyventojas tame pačiame vienete tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 proc. akcijų (dalių, pajų).

Netiesioginiu valdymu šiuo atveju laikomas valdymas per kitus susijusius (fizinius ar juridinius) asmenis. Netiesioginiam valdymui taip pat priskiriamas akcijų, dalių ar pajų valdymas per įgaliotus asmenis.

Pavyzdžiui: gyventojas J. ir gyventojas K. yra vieneto A dalyviai. Gyventojas J. vienete A valdo 30 proc. akcijų (dalių, pajų), o gyventojas K. vienete A valdo 40 proc. akcijų (dalių, pajų). Gyventojas J. ir K. yra susiję asmenys.

**6) du gyventojai, kurie yra to paties vieneto dalyviai ir kiekvienas jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus to vieneto akcijų (dalių, pajų) kartu su kitais gyventojais (sutuoktiniu, sužadėtiniu, sugyventiniu ar šio sugyventinio giminaičiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), gyventojais, susijusiais giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki ketvirtojo laipsnio) arba svainystės santykiais (gyventojas ir jo sutuoktinio giminaičiai (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), taip pat giminaičių (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio) sutuoktiniais ar sugyventiniais ir šių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiais (tiesiąja giminystės linija iki pirmojo laipsnio, šonine giminystės linija iki antrojo laipsnio), arba**

(Pagal 2005 m. birželio 30 d. įstatymo redakciją, 2005, įsigaliojo 2005 m. birželio 30 d.)

Du gyventojai laikomi susijusiais, jei atitinka šias sąlygas:

1) abu gyventojai yra to paties vieneto dalyviai,

2) kiekvienas iš šių gyventojų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip po 25 proc. to vieneto akcijų (dalių, pajų) kartu su kitais fiziniais asmenimis.

Kitais fiziniais asmenimis laikoma:

1) šių gyventojų sutuoktiniai, sužadėtiniai, sugyventiniai;

2) šių gyventojų giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys, tetos, dėdės, sūnėnai ir dukterėčios bei jų vaikai, senelių broliai ir seserys, o taip pat pusbroliai ir pusseserės);

3) šių gyventojų sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys);

4) šių gyventojų giminaičių (tėvų, vaikų, brolių, seserų) sutuoktiniai ar sugyventiniai; taip pat tokių sutuoktinių ar sugyventinių giminaičiai (tėvai, vaikai, broliai, seserys).

Nustatant susijusius gyventojus, turi būti atsižvelgiama į tai, ar tame pačiame vienete kiekvieno tokių gyventojų ir pagal šį punktą išvardytų su jais susijusių fizinių asmenų valdomos akcijos (dalys, pajai) bendrai susidaro ne mažiau kaip 25 proc. vieneto akcijų (dalių ar pajų), nesvarbu, kad kiekvienas iš šių asmenų atskirai valdo ne daugiau kaip 25 procentus vieneto akcijų (dalių, pajų).

Pavyzdys

| |
|---|
| Įmonėje A gyventojui X ir jo sutuoktinei priklauso 30 proc. akcijų (kiekvienam po 15 proc.), o gyventojui Y priklauso 60 proc. įmonės A akcijų. Gyventojai X ir Y yra susiję asmenys. 2. Įmonėje A gyventojui X priklauso 20 proc. akcijų, jo sūnui – 5 proc. akcijų, broliui – 20 proc. akcijų. Gyventojo Y sutuoktinei priklauso 10 proc. akcijų, o sutuoktinės dviems seserims priklauso po 10 proc. įmonės A akcijų. Tai yra, giminystės ryšiais su gyventoju X susijusiems asmenims priklauso 45 proc. įmonės A akcijų, o svainystės santykiais su gyventoju Y susijusiems asmenims priklauso 30 proc. įmonės A akcijų. Kadangi tiek su gyventoju X, tiek su gyventoju Y giminystės ryšiais ir svainystės santykiais susijusiems fiziniams asmenims priklauso daugiau kaip po 25 proc. įmonės A akcijų, tai gyventojai X ir Y yra susiję asmenys. |

(GPMĮ 2 straipsnio 19 dalies 6 punkto komentaras pagal VMI prie FM 2005-09-06 raštą Nr.(18.18-31-1)-R-8070)

**7) gyventojas ir jo nuolatinė bazė;**

Pagal šį punktą susijusiais asmenimis laikomi gyventojas ir jo nuolatinė bazė, t.y. nenuolatinis gyventojas ir jo nuolatinė bazė, per kurią jis vykdo veiklą Lietuvoje. Nenuolatinis gyventojas – kaip tai apibrėžta GPMĮ 4 straipsnyje (žr. Šio straipsnio komentarą). Nuolatinė bazė- kaip tai apibrėžta šio straipsnio 13 dalyje (žr. 2 str. 13 dalies komentarą).

**20. Tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas.**

**Komentaras**

1. Tikroji rinkos kaina susiformuoja sandoriuose tarp nepriklausomų ir ketinančių pirkti ar parduoti asmenų.

2. Jei sandoriuose nustatytos kainos neatitinka tikrosios rinkos kainos arba sandoryje nėra kainos (pvz., gyventojui dovanojamos dovanos), ją pajamų mokesčio tikslais apskaičiuoja pats mokesčio mokėtojas arba išmoką išmokantis asmuo. Įstatyme nėra nustatyta kokiais metodais turi būti nustatyta tikroji rinkos kaina, todėl tai sprendžia pats gyventojas arba išmoką išmokantis asmuo. Bet kuriuo atveju apskaičiuota tikroji rinkos kaina turi būti ekonomiškai pagrįsta. Jei sandorio šalys yra nepriklausomos ir veikia sąžiningai, sandoriuose tarp tokių šalių nustatytos faktinės kainos atitinka tikrąsias rinkos kainas.

**21. Tikslinė teritorija – kaip ši sąvoka apibrėžta Pelno mokesčio įstatyme.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pajamas)

**Komentaras**

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 38 dalyje tikslinė teritorija apibrėžta kaip užsienio valstybė arba zona, įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą. Į šį sąrašą užsienio valstybė arba zona įtraukiama, jeigu atitinka bent du nustatytus kriterijus:

1) šioje teritorijoje analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyto tarifo;

2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo;

3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla;

4) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės;

5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija;

6) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: nevisiškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams.

Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“. Šis tikslinių teritorijų sąrašas nuolat peržiūrimas ir, esant poreikiui, keičiamas.

Tikslinių teritorijų sąraše nustatytose užsienio valstybėse arba zonose įregistruotų ar kitaip organizuotų vienetų ir gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tokiose valstybėse ar zonose, sandoriams su nuolatiniais Lietuvos gyventojais taikomos GPMĮ numatytos išimtys (pavyzdžiui, GPMĮ 4 str. 4 dalis, 17 str. 2 ir 3 dalis, 21 str. 5 dalis).

(GPMĮ 2 str. 21 p. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-10-23 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3810).

**22. Verslo liudijimas – šio Įstatymo ir jį įgyvendinančių teisės aktų nustatyta tvarka išduotas dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla, jeigu šios veiklos rūšys įtrauktos į Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą veiklos rūšių sąrašą.**

(2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija; įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d.; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Verslo liudijimas – tai dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla (nuo 2010 m. sausio 1 dienos nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla nėra

laikoma individualia veikla). Tai reiškia, kad fiksuoto dydžio pajamų mokesčio, kurio dydį nustato savivaldybių tarybos, sumokėjimas į biudžetą yra būtina sąlyga verslo liudijimui gauti.

Gyventojas, planuodamas vykdyti norimą individualią veiklą, turi teisę pasirinkti pajamų mokesčio nuo gautų individualios veiklos pajamų sumokėjimo būdą, t.y. gyventojas gali arba iš anksto sumokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį, įsigydamas verslo liudijimą (jeigu jo pageidaujama vykdyti veiklos rūšis yra nurodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintame veiklos rūšių sąraše), arba informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie pradedamą vykdyti individualią veiklą ir mokestiniam laikotarpiui pasibaigus iki kitų metų gegužės 1 d. deklaruoti gautas individualios veiklos pajamas ir nuo jų (atėmus su individualia veikla susijusias išlaidas) sumokėti pajamų mokestį.

2012 metais ir vėlesnių metų mokestiniais laikotarpiais gyventojas gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį nuo individualios veiklos pajamų tik tuo atveju, jei jis neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju.

2012 metais ir vėlesnių metų mokestiniais laikotarpiais gyventojas gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį nuo nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos pajamų, jeigu pajamos iš tokios nuomos per mokestinį laikotarpį neviršija Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatyto atlygio už suteiktas paslaugas dydžio.

2. Verslo liudijimų išdavimo gyventojams tvarka ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“.

Verslo liudijimo forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymu Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“.

3. Verslo liudijimus išduoda bet kuri apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, į kurią gyventojas kreipiasi. Išsiimti, prasitęsti ar nutraukti verslo liudijimą gyventojai gali ir elektroniniu būdu.

(GPMĮ 2 str. 22 dalies komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2013-04-19 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-2522)

**23. Vienetas – Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas.**

**Komentaras**

Vienetai yra skirstomi į Lietuvos vienetus ir užsienio vienetus. Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto sąvokos yra komentuojamos GPMĮ 2 straipsnio 25 ir 26 dalyse.

**24. Vieneto dalyvis – asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į vieneto turtą, arba asmuo, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į vieneto turtą, bet įgyja prievolinių teisių ir (arba) pareigų, susijusių su vienetu.**

**Komentaras**

Vieneto dalyviai yra akcinių bendrovių akcininkai, ūkinių bendrijų tikrieji nariai ir nariai komanditoriai, žemės ūkio bendrovių ar kooperatinių bendrovių pajininkai, individualių (personalinių) įmonių savininkai, valstybės įmonių steigėjai, kredito unijų nariai ir pan. Vieneto dalyviais gali būti bet kurie juridiniai ar fiziniai asmenys, įskaitant užsienio vienetus ir užsienio valstybių gyventojus. Pagal CK 2.48 nuostatas juridinio asmens turtas yra atskirtas - juridiniai asmenys turtą valdo, naudoja ir disponuoja nuosavybės ar patikėjimo teise. Juridinio asmens dalyviai neišsaugo nuosavybės teisių į juridiniam asmeniui perduodamą turtą (išskyrus patikėjimo teise perduotą turtą), tačiau įgyja tam tikrų prievolinių teisių ir (ar) prisiima su juridiniu asmeniu susijusių pareigų, kurių pobūdis priklauso nuo juridinio asmens teisinės formos. Pavyzdžiui, akcinės bendrovės akcijų įsigiję asmenys (akcininkai) įgyja tam tikrų turtinių ir neturtinių teisių bei pareigų, nustatytų Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme. Juridinio asmens steigėjui ar dalyviui nuosavybės teise priklauso tik toks turtas, kurį juridinis asmuo valdo, naudoja ir disponuoja patikėjimo teise (CK

2.48 str.). Patikėjimo teise turtą valdo, naudoja ir disponuoja valstybės ar savivaldybių įmonės, įstaigos ir organizacijos, taip pat gali valdyti ir kiti asmenys (CK 4.107 str.).

**25. 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 nuolatine buveine.**

**Komentaras**

1. Juridinio asmens sąvoka yra apibrėžta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 2.33 straipsnyje. Juridiniai asmenys yra bendrovės (akcinės bendrovės, uždarosios akcinės bendrovės, kooperatinės bendrovės (kooperatyvai, kredito unijos), žemės ūkio bendrovės), tikrosios ir komanditinės ūkinės bendrijos, individualios (personalinės) įmonės, valstybės įmonės. Valstybė ir savivaldybės nors ir yra priskiriamos juridiniams asmenims, tačiau nelaikomos vienetais, nes savo teises ir pareigas jos įgyvendina per atitinkamas valstybės ir savivaldybių valdymo institucijas.

2. Juridinis asmuo yra pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškove ar atsakove teisme. Juridiniai asmenys skirstomi į ribotos civilinės atsakomybės ir neribotos civilinės atsakomybės asmenis. Jeigu prievolėms įvykdyti neužtenka neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens turto, už jo prievoles atsako juridinio asmens dalyvis. Neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys yra individualios įmonės ir ūkinės bendrijos.

3. Juridinio asmens filialai ir atstovybės nėra atskiri juridiniai asmenys, jie veikia pagal juridinio asmens patvirtintus nuostatus. Juridiniais asmenimis taip pat nelaikomi ūkininko ūkiai, advokatų kontoros, notarų biurai.

4. Lietuvos vienetui priskiriami užsienio vieneto filialai ar atstovybės, įsteigti Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka bei įregistruoti juridinių asmenų registre, tačiau nesantys to užsienio vieneto nuolatine buveine.

5. Lietuvos vieneto sąvoka GPMĮ yra platesnė, nes, skirtingai nuo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo, ji apima užsienio vieneto filialus ir atstovybes, kurios nėra to užsienio vieneto nuolatinės buveinės. Filialai ir atstovybės laikomi Lietuvos vienetais todėl, kad mokėdami Lietuvoje su darbo santykiais susijusias išmokas, GPMĮ tikslais jie laikomi mokestį išskaičiuojančiais asmenimis.

6. Užsienio valstybės diplomatinė atstovybė, nėra užsienio vieneto filialas arba atstovybė, kadangi užsienio vienetas GPMĮ apibrėžtas kaip užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet koks kitoks užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas. Pagal tokį apibrėžimą užsienio valstybė nėra užsienio vienetas, kadangi valstybė yra juridinis asmuo, egzistuojantis savaime, ir, skirtingai nuo valstybės institucijos, negali būti steigiama arba pasibaigti kaip juridinis asmuo arba organizacija.

**26. Užsienio vienetas – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet koks kitoks užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas.**

**Komentaras**

1. Užsienio vienetai pagal GPMĮ yra užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus. Juridinio asmens buveinė apibūdinama nurodant patalpų, kuriose yra buveinė, adresą. Užsienio vienetai yra bet kokie vienetai, įskaitant įmones, įstaigas ir organizacijas, neatsižvelgiant į jų organizavimo formą bei į tai, ar jie yra juridiniai asmenys pagal užsienio valstybės teisės aktus, ar ne.

2. Nustatant, ar subjektas gali būti laikomas užsienio vienetu, atsižvelgiama ne tik į tai, ar jis yra įregistruotas, tačiau įvertinami ir kiti GPMĮ nustatyti požymiai, t.y., įkūrimas ar organizavimas.

3. Užsienio valstybės institucijos gali būti užsienio vienetais, tačiau pati užsienio valstybė nėra laikoma užsienio vienetu, kadangi valstybė yra juridinis asmuo, egzistuojantis savaime, ir, skirtingai nuo valstybės institucijos, negali būti steigiama arba pasibaigti kaip juridinis asmuo arba organizacija.

4. Užsienio valstybės diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos Lietuvoje yra laikomos užsienio vienetais, kadangi neatitinka GPMĮ 2 straipsnio 25 dalyje pateikto Lietuvos vieneto apibrėžimo: diplomatinės atstovybės ir konsulinės įstaigos yra įsteigtos užsienio valstybių teisės aktų nustatyta tvarka; taip pat jos nėra laikomos užsienio vieneto nuolatinėmis buveinėmis, nes pati užsienio valstybė nėra užsienio vienetas (žr. GPMĮ 2 straipsnio 25 dalies komentaro 6 punktą).

**27. Kontroliuojamasis vienetas – vienetas, laikomas kontroliuojamu nuolatinio Lietuvos gyventojo (toliau – kontroliuojantis asmuo), jeigu:**

**1) jis yra kontroliuojančio asmens kontroliuojamas paskutinę mokestinio laikotarpio dieną ir**

**2) jame kontroliuojantis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti arba**

**3) jame kontroliuojantis asmuo kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.**

**Komentaras**

Kontroliuojamasis vienetas – tai toks užsienio vienetas, kurį kontroliuoja nuolatinis Lietuvos gyventojas (kontroliuojantis asmuo). Kontroliuojantis asmuo – tai nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris kontroliuoja užsienio vienetą (kontroliuojamąjį vienetą).

Laikoma, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas (kontroliuojantis asmuo) kontroliuoja kontroliuojamąjį vienetą, jeigu toks gyventojas mokestinio laikotarpio paskutinę dieną pats tiesiogiai ar netiesiogiai (t.y. per vieną ar kelis vienetus ar fizinius asmenis) valdo daugiau kaip 50 proc. kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Pavyzdys

2004 m. gruodžio 31 d. nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 60 procentų A vieneto akcijų ir 30 procentų B vieneto akcijų. A vienetas turi 70 procentų B vieneto akcijų.

Laikoma, kad toks nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja A ir B vienetus. A vienetą jis kontroliuoja todėl, kad tiesiogiai valdo 60 proc. A vieneto akcijų. B vienetą toks gyventojas kontroliuoja, nes valdo 72 proc. jo akcijų (30 proc. jis valdo tiesiogiai ir 42 proc. B vieneto akcijų jis valdo netiesiogiai, t.y. per A vienetą (60x70/100)).

Taip pat laikoma, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas (kontroliuojantis asmuo) kontroliuoja kontroliuojamąjį vienetą ir tuo atveju, kai toks gyventojas mokestinio laikotarpio paskutinę dieną kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50 procentų kontroliuojamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti ir jo paties valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.

Pavyzdžiai

1. 2004 m. gruodžio 31 d. nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 9 proc. A vieneto akcijų, jo sutuoktinis - 25 proc. A vieneto akcijų. Taip pat šiai datai toks gyventojas turi 35 proc. B vieneto akcijų, o B vienetas turi 60 proc. A vieneto akcijų. 2004 m. gruodžio 31 d. kartu su susijusiais asmenimis toks gyventojas turi 55 proc. A vieneto akcijų (t.y. jis pats turi 9 proc. akcijų, jo sutuoktinis – 25 proc. akcijų, per B vienetą turi 21 proc. A vieneto akcijų (35x60/100)), tačiau jis pats valdo 30

proc. A vieneto akcijų (9 proc. akcijų valdo tiesiogiai ir 21 proc. akcijų valdo netiesiogiai, t.y. per B vienetą (35x60/100)), todėl toks gyventojas laikomas A vienetą kontroliuojančiu asmeniu.

2. 2004 m. gruodžio 31 d. nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 15 proc. A vieneto akcijų, jo sutuoktinis – 20 proc. A vieneto akcijų, jo brolis – 25 proc. A vieneto akcijų. Laikoma, kad toks nuolatinis Lietuvos gyventojas 2004 m. gruodžio 31 d. kontroliuoja A vienetą, nes kartu su susijusiais asmenimis jis valdo 60 proc. A vieneto akcijų (15+20+25), ir jo paties valdoma dalis yra 15 proc. A vieneto akcijų.

**$27^1$. Kontroliuojamasis užsienio apmokestinamasis vienetas (toliau – kontroliuojamasis užsienio vienetas) – užsienio vienetas, kuriame nuolatinis Lietuvos gyventojas vienas arba kartu su susijusiais asmenimis paskutinę šio užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti.**

(2 straipsnis papildytas šia nauja dalimi; 2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pajamas)

**Komentaras**

Pagal šio straipsnio nuostatas užsienio vienetas yra laikomas kontroliuojamu nuolatinio Lietuvos gyventojo, jeigu:

1) jis yra kontroliuojamas nuolatinio Lietuvos gyventojo paskutinę to užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną ir

2) jame kontroliuojantis nuolatinis Lietuvos gyventojas vienas arba kartu su susijusiais asmenimis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti. Kai gyventojas kartu su susijusiais asmenimis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. vieneto akcijų (dalių, pajų), paties gyventojo valdoma akcijų dalis nėra svarbi (t. y. pats gyventojas gali turėti ir 1 ar 2 proc. akcijų).

Jeigu paskutinę užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną nuolatinis Lietuvos gyventojas vienas arba kartu su susijusiais asmenimis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo lygiai 50 proc. užsienio vieneto akcijų (dalių, pajų), nelaikoma, kad gyventojas kontroliuoja užsienio vienetą.

Susijusių asmenų sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 19 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 19 dalies komentarą). (GPMĮ 2 str. $27^1$ p. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-10-23 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3810).

**28. Turtas – kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai, finansinės priemonės, kitas nematerialus turtas.**

(2013 m. birželio 27 d. įstatymo XII-427 redakcija; įsigaliojo nuo 2013-07-13; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

**1. Turtas – kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai**.

**1.1. Kilnojamieji daiktai** pagal prigimtį yra daiktai, kurie iš vienos vietos į kitą gali būti perkelti nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės (pvz., automobiliai, vandens transporto priemonės, ginklai ir pan.) Nekilnojamųjų ir kilnojamųjų daiktų apibrėžimai yra Lietuvos Respublikos civilinio kodekso III dalyje (1.98 straipsnis).

**1.2. Nekilnojamaisiais daiktais** laikomi daiktai, kurie yra nekilnojami pagal prigimtį ir pagal savo prigimtį kilnojami daiktai, kuriuos nekilnojamaisiais pripažįsta įstatymai (pvz. žemė, statiniai ir pan.) Nekilnojamieji daiktai pagal prigimtį yra žemė ir kiti daiktai, kurie susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės (pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji).

**2. Finansinės priemonės – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme, taip pat kiti vertybiniai popieriai.**

Finansinių priemonių ir ne nuosavybės vertybinių popierių apibrėžimai plačiau paaiškinti GPMĮ 2 straipsnio 36 ir 37 dalių komentaruose.

**3. Kitas nematerialus turtas.** Nematerialiajam turtui priskiriamas turtas, kuris neturi materialios substancijos ir yra neapčiuopiamas, tačiau turintis vertę. Tai gali būti komercinis nematerialusis turtas (patentai, licencijos, prestižas ir pan.) ir rinkotyros nematerialusis turtas (prekės ženklas, prekės vardas, unikalus vardas, vartotojų sąrašai, simboliai ir pan.), taip pat nematerialiajam turtui priskiriamos turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai, informacija ir pan. Know – how ir prekybinė paslaptis gali būti priskiriami ir komerciniam, ir rinkotyros nematerialiajam turtui.

(GPMĮ 2 str. 28 dalies komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2015-07-10 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-15386)

**29. Individualios veiklos turtas – turtas (ar jo dalis), kurį (kurią) gyventojas naudoja tik savo individualiai veiklai, išskyrus individualią veiklą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, $13^1$, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111; taikoma apskaičiuojant 2009 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Individualios veiklos turto sąvoka apima turtą ar jo dalį, kurį (kurią) gyventojas priskiria ir naudoja savo individualiai veiklai vykdyti. Apie ilgalaikio turto priskyrimą ir naudojimą individualioje veikloje turi būti pranešta mokesčių administratoriui Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakyme Nr. 372 „Dėl Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir / arba kitai ekonominei veiklai FR0457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos užpildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka.

Gyventojas individualioje veikloje gali naudoti ir kitokį turtą, pavyzdžiui, perpardavimui skirtas prekes ar kitokį trumpalaikį turtą, apie kurio naudojimą individualioje veikloje pranešti mokesčių administratoriui nereikia.

2. Gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimą, turtas, nors ir naudojamas šioje veikloje, nelaikomas individualios veiklos turtu.

(GPMĮ 2 str. 29 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-11-09 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-4544)

**30. Nuolatinė gyvenamoji vieta – bet kokia vieta, kurioje fizinis asmuo turi galimybę gyventi ir kurią jis įkuria, išlaiko ir naudojasi.**

**Komentaras**

1. Fizinio asmens gyvenamąja vieta laikoma bet kokia asmeniui pagal jo priimtinus gyvenimo standartus tinkama gyventi vieta. Asmens gyvenamoji vieta (namas, butas, kambarys, statinio dalis, bet kokia patalpa ir pan.) nebūtinai turi būti teisiškai įregistruota kaip gyvenamoji patalpa, tai gali būti ir poilsio patalpos, biuro patalpos, dirbtuvės ar pan.

Fizinio asmens nuolatine gyvenamąja vieta laikoma tokia gyvenamoji vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir ketina gyventi nuolat bei su kuria yra labiausiai susijęs. Svarbu, kad tokia vieta būtų tinkama gyventi nuolat, asmuo turėtų intenciją bei galimybę joje pastoviai gyventi ir faktiškai joje gyventų nuolat, o ne tik trumpam apsistotų komandiruočių, atostogų, poilsinės kelionės, mokymosi metu ar pan. Jei tam tikroje vietoje asmuo būna tik tam tikrais atvejais pvz., komandiruotės, poilsinės kelionės, mokymosi metu ir panašiai, tai tokia vieta negali būti laikoma

asmens nuolatine gyvenamąja vieta net ir tuo atveju, kai į tokią vietą asmuo atvyksta reguliariai, kadangi kiekvienu atveju atvykimas turi tam tikrą konkretų tikslą (tik mokytis arba ilsėtis), ir šis tikslas nesusijęs su asmens ketinimu turėti šioje vietoje nuolatinę gyvenamąją vietą. Vertinant, ar tam tikra gyvenamoji vieta asmeniui yra nuolatinė, reikia atsižvelgti ne tik į tai, ar asmuo turi teisę naudotis gyvenamąja vieta, bet ir į tai, ar asmuo faktiškai ja naudojasi.

2. Pastovumo ir nuolatinumo kriterijai nebūtinai reiškia, kad asmuo turi turėti ketinimą pasilikti Lietuvoje visą savo gyvenimą, užtenka, kad asmuo artimiausiu metu (ateinančiu mokestiniu laikotarpiu) neketina išvykti iš Lietuvos.

3. Vasarnamis arba butas atostogoms, kuriame būnama tik tam tikrą laikotarpį metuose, paprastai negali būti laikoma nuolatine gyvenamąja vieta (net jeigu pagal dydį ir turimus patogumus atitinka asmens gyvenimo standartams). Tačiau tais atvejais, jeigu asmuo praleidžia tokiame bute vasarą, o likusį metų laiką keliauja arba nė viena kita gyvenamoji vieta neatitinka nuolatinės gyvenamosios vietos požymių, toks butas gali būti pripažintas asmens nuolatine gyvenamąja vieta, kartu įvertinant jo kainą, išlaikymo išlaidas ir panašiai.

4. Fizinis asmuo gali būti laikomas daugiau nei vienos valstybės nuolatiniu gyventoju pagal tų valstybių vidaus įstatymus. Tuo atveju, jeigu asmuo yra laikomas ir Lietuvos, ir kitos valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nuolatiniu gyventoju pagal Lietuvos ir tos kitos valstybės vidaus įstatymus, valstybė, kurios nuolatinis gyventojas mokesčių tikslams jis yra, nustatoma vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis.

5. Tuo atveju, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas Lietuvos Respublikoje turi kelias gyvenamąsias vietas, jo nuolatine gyvenamąja vieta laikoma ta vieta, kurią jis nurodo mokestį išskaičiuojančiam asmeniui ir metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje. Tokia nuolatinė gyvenamoji vieta nebūtinai turi sutapti su gyvenamąja vieta, kurią asmuo deklaravo ar privalėjo deklaruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka.

Kiekvieną kartą sprendžiant, ar asmens nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvoje, svarbu atsižvelgti į visas asmens gyvenimo aplinkybes. Faktas, kad tam tikra patalpa naudojamasi palyginus trumpą laiką per metus, savaime dar nereiškia, kad toks asmuo neturi Lietuvoje nuolatinės gyvenamosios vietos, kadangi gali būti, kad toks asmuo ir kitose valstybėse išbūna trumpą laiką ir neturi ten nuolatinės gyvenamosios vietos; tuo tarpu preziumuojama, kad kiekvienas asmuo turi bent vieną nuolatinę gyvenamąją vietą.

(VMI prie FM 2003-07-11 raštas Nr.(18.19-08-3)-R-6570).

**31. Darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai – santykiai, kai darbas atliekamas pagal darbo sutartis, 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.**

**Komentaras**

1. Darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai, tai tokie santykiai kurie apima ne tik darbo veiklą pagal darbo sutartį, bet ir tokios veiklos esmę atitinkančius kitokius teisinius santykius.

2. Darbo santykiai – tai tokie teisiniai santykiai, kurie darbo sutarties pagrindu susiklosto tarp darbdavio ir darbuotojo. Esminės sąlygos būdingos darbo sutarčiai – darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės ar kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas pagal darbo vietoje nustatytą tvarką, o kita šalis (darbdavys) įsipareigoja sumokėti už atliekamą darbą, užtikrinti tinkamas darbo sąlygas ir pan. Darbo santykiai dažniausiai įforminami darbo sutartimi. Tačiau sprendžiant, ar tam tikra veikla yra susijusi su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais reikia vadovautis ne tik formaliais požymiais, t.y. darbo sutarties buvimu arba nebuvimu, o faktiškai atliekamo darbo pobūdžiu, t.y. reikia atsižvelgti į atliekamos veiklos organizavimo savarankiškumo laipsnį, į tai, ar tarp šalių faktiškai yra pavaldumo santykiai. Svarbu įvertinti ir tai, kokias funkcijas gyventojas vykdo įmonėje, įstaigoje ar organizacijoje. Jei jo vykdomos funkcijos yra analogiškos toms, kurias vykdo kiti toje įmonėje, įstaigoje ar organizacijoje gyventojai, su jomis susiję darbo santykiais, tai gali būti laikoma, kad gyventojas, nors ir nėra formaliai susijęs darbo santykiais su darbdaviu, yra laikomas susijusiu darbo santykių esmę atitinkančiais santykiais.

3. Darbo esmę atitinkantys santykiai, laikomi tokie santykiai, kurie nėra sukuriami darbo sutarties pagrindu, o kitais teisės aktais, reguliuojančiais santykius, tačiau analogiškus darbo santykiams, t.y. kurie atitinka tas esmines sąlygas, kurios būdingos darbo sutarčiai. Pavyzdžiui, valstybės tarnybos teisinius santykius reguliuoja Lietuvos Respublikos tarnybos įstatymas, profesinės kario tarnybos teisinius santykius reguliuoja Lietuvos Respublikos krašto apsaugos sistemos organizavimo ir kario tarnybos įstatymas ir pan.

**32. Asocijuoti asmenys - asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų:**

(papildyta 32 punktu pagal 2004 m. sausio 22 d įstatymo redakciją Nr. IX-1973)

**1) yra susiję asmenys;**

**Komentaras**

Susijusių asmenų sąvoka yra apibrėžta GPMĮ 2 str. 19 dalyje ir paaiškinta šios dalies komentare (paaiškinime).

**2) gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.**

**Komentaras**

1.Asmenys, net ir nebūdami susijusiais asmenimis pagal GPMĮ 2 str. 19 dalį, gali daryti vienas kitam įtaką, dėl kurios tokių asmenų sandorių arba kitokių ūkinių operacijų sąlygos būna ne tokios, kokios būtų, jeigu šie asmenys siektų sau maksimalios naudos, t.y. veiktų visiškai nepriklausomai vienas nuo kito.

Pavyzdys

| |
|---|
| Gamintojas gamina produkciją. Pagrindinė žaliava, reikalinga tokiai produkcijai pagaminti, gali būti gauta tik iš vienintelio tiekėjo. Toks gamintojas yra priklausomas nuo šio žaliavos tiekėjo, kadangi negali pasirinkti kito. Todėl gamintojas ir žaliavų tiekėjas laikomi asocijuotais asmenimis, netgi tada jeigu neturi jokių juridinių ryšių. |

2. Tokiais asmenimis gali būti:

- vienetas, kurio veikla faktiškai priklauso nuo patento, autorių teisių, prekės ženklo, licencijos, frančizės ar kitų panašių teisių, kurių nuosavybės teisė priklauso gyventojui;
- gyventojas, kuris yra išskirtinis žaliavų (tarkime, tam tikrų gamtos išteklių) ar kitų reikmių, reikalingų vieneto gamybai ar kitai veiklai vykdyti, tiekėjas;
- gyventojas, suteikęs vienetui paskolą, kuri sudaro žymią to vieneto įstatinio kapitalo dalį;

ir panašiai.

(papildyta 32 dalies komentaru pagal VMI prie FM 2004 m. rugpjūčio 4 d. raštą Nr. (18.19-25-1)-R-7943).

**33. Pajamos iš žemės ūkio veiklos – pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamos iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus.**

(2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija, įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d.; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Pajamomis (gautomis pinigais ir (ar) natūra) iš žemės ūkio veiklos laikomos iš žemės ūkio produktų gamybos gautos pajamos, iš paslaugų žemės ūkiui teikimo gautos pajamos, taip pat pajamos, gautos už realizuotus iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus.

2. Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymą žemės ūkio produktų gamyba – tai veikla, apimanti pirminę gamybą ir (ar) jos metu gautų savo žemės ūkio produktų pirminį perdirbimą.

Pirminė gamyba – žemės ūkio produktų gamyba, įskaitant ir auginimą, derliaus nuėmimą, melžimą, gyvūnų veisimą. Pirminis perdirbimas – veikla: apdorojimas, apdirbimas, pirminis tvarkymas, kurios metu iš žemės ūkio produkto nekeičiant jo cheminės sudėties taip pat gaunamas žemės ūkio produktas.

Žemės ūkio produktais laikomi augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, žvėrininkystės, bitininkystės, žuvininkystės produktai, užaugintos miško uogos, vaistažolės, grybai ir iš jų gauti pirminio perdirbimo produktai, skirti vartoti arba tolesnei maisto produktų ar ne maisto produktų gamybai.

Vertinant atitinkamų produktų priskyrimą žemės ūkio produktams, turi būti vadovaujamasi Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus (toliau – EVRK), patvirtinto Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymu Nr. DĮ-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus“, nuostatomis.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas žemės ūkio bendrovei pardavė savo išaugintas daržoves. Pajamos, gautos už gyventojo paties išaugintas ir parduotas daržoves (žemės ūkio produkciją), laikomos iš žemės ūkio veiklos gautomis pajamomis.

2. Gyventojas nuosavybės teise priklausančioje žemėje užsiima gyvulininkyste ir parduoda jos produkciją. Už parduotą gyvulininkystės produkciją (mėsą, pieną, gyvulius) gautos pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos.

3. Gyventojas savo turimame žemės sklype augina vaismedžius, vaiskrūmius ir dekoratyvinius augalus (tame tarpe kalėdines eglutes), kuriuos parduoda turguje ir internetu. Tokių augalų pardavimo pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos.

Tačiau, jeigu gyventojas parduoda eglutes išretinęs savo mišką, jo gautos pajamos nėra augalininkystės veiklos pajamos, todėl nepriskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

4. Gyventojas žemės sklype augina purpurinius karklus (salix purpurea) – gluosninių šeimos krūmus, kurie naudojami pintų gaminių gamybai. Už tokių karklų realizavimą gyventojo gautos pajamos laikomos žemės ūkio veiklos pajamomis (pynimui tinkamų augalų auginimo veikla pagal EVRK klasifikuojama 01.29 klasėje „Kitų daugiamečių augalų auginimas“, todėl tokia veikla laikytina augalininkyste).

Jeigu gyventojas augina ir parduoda žilvitinius karklus (salix viminalis), kurie dėl užauginamo didelio kiekio biomasės naudojami biokuro gamybai (šie karklai nėra tinkami pynimui), už tokių augalų pardavimą gyventojo gautos pajamos nelaikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos (tai iš miškininkystės veiklos gautos pajamos).

3. Paslaugos žemės ūkiui suprantamos kaip su žemės ūkiu susijusios paslaugos, išvardintos Paslaugų žemės ūkiui sąraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. sausio 25 d. nutarimu Nr. 76 (toliau – Nutarimas). Šiuo Nutarimu patvirtintas Paslaugų žemės ūkiui sąrašas taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant gyventojų 2012 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas iš žemės ūkio veiklos.

Pavyzdys

Ūkininkas, gyventojui paprašius, jo lauke nupjauna ir iškulia kviečius. Ūkininko iš gyventojo už derliaus nuėmimą (t.y. už paslaugą, įtrauktą į Nutarimu Nr. 76 patvirtintą paslaugų žemės ūkiui sąrašą) gautos pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos.

Apskaičiuojant ir deklaruojant 2011 metais gyventojų gautas pajamas iš žemės ūkio veiklos, taikomas Paslaugų žemės ūkiui, iš kurių gautos pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos,

sąrašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2010 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 1K-414 .

Apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metais gyventojų gautas pajamas iš žemės ūkio veiklos, taikomas Paslaugų žemės ūkiui sąrašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2002 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 528 .

4. Pajamomis iš žemės ūkio veiklos laikomos ir gyventojų pinigais ir (ar) natūra gautos pajamos už realizuotus iš savo ūkio žemės ūkio produktų (t.y. paties gyventojo ūkyje užaugintų produktų) pagamintus maisto produktus.

Kai gyventojas maisto produktų gamybai naudoja ne tik savo ūkio žemės ūkio produktus, bet ir iš kitų asmenų įsigytus produktus (pvz., druską, įvairius prieskonius, maisto priedus ir pan.), pajamomis iš žemės ūkio veiklos laikomos gautos pajamos tik už realizuotus tokius maisto produktus, kurių didžiąją dalį sudaro produktai, užauginti paties gyventojo ūkyje.

Pavyzdys

Ūkininkas, kuris savo ūkyje augina javus, kepa bei parduoda duonos gaminius, kurių gamybai naudoja iš savo ūkyje užaugintų grūdų sumaltus miltus. Kitus šiems duonos gaminiams pagaminti reikiamus produktus (druską, riešutus, įvairius prieskonius ir pan.) ūkininkas perka iš kitų asmenų. Ūkininko už parduotus duonos gaminius gautos pajamos laikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos.

Nėra svarbu, ar maisto produktai iš paties gyventojo ūkyje užaugintų produktų yra gaminami ar perdirbami paties gyventojo ūkyje, ar juos perdirba kitas asmuo (gyventojas ar vienetas).

Pavyzdžiai

1. Ūkininkas augina rapsus. Jų perdirbimo paslaugą ūkininkui suteikia Lietuvos bendrovė, kuriai už paslaugas ūkininkas atsiskaito. Bendrovės išspaustą aliejų realizuoja pats ūkininkas. Už parduotą aliejų ūkininko gautos pajamos laikomos žemės ūkio veiklos pajamomis.

2. Ūkininkas augina galvijus. Juos pristato Lietuvos įmonei, kuri ūkininkui pagamina rūkytus mėsos gaminius. Už mėsos gaminių gamybą ūkininkas atsiskaito įmonei. Rūkytos mėsos gaminius vartotojams parduoda pats ūkininkas. Ūkininko už parduotus mėsos gaminius gautos pajamos priskiriamos pajamoms iš žemės ūkio veiklos.

Tačiau jei maisto produktai gaminami ne iš paties gyventojo užaugintų ir apdorotų žemės ūkio produktų, tai pajamos, gautos iš jų realizavimo, nepriskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

Pavyzdys

Gyventojas perka miltus ir kitus produktus iš kitų gyventojų ir kepa duoną bei ją parduoda turguje. Už parduotą duoną gaunamos jo pajamos nelaikomos pajamomis iš žemės ūkio veiklos.

5. Pajamoms iš žemės ūkio veiklos priskiriamos ne tik už atitinkamus produktus ar paslaugas pinigais ir (ar) natūra gyventojo gautos išmokos, bet ir kita natūra gauta nauda, kurią asmuo gauna kaip papildomą atlygį už patiektą produkciją ar suteiktas paslaugas, pavyzdžiui, už produkcijos supirkėjų (perdirbėjų) ūkio plėtrai ar modernizavimui gautas paskolas mokėdamas sumažintas palūkanas arba jų nemokėdamas.

6. Kai gyventojas pardavęs paties užaugintą žemės ūkio produkciją vietoj atlygio pinigais gauna atlygį natūra, t.y. perdirbta žemės ūkio produkcija (pvz., už runkelius pirkėjas atsiskaito cukrumi), ir ją realizuoja, pajamos, gautos iš tokios produkcijos realizavimo, nelaikomos žemės ūkio veiklos pajamomis. Pažymėtina, jog tokiu atveju pajamų gyventojas gaus tik tada, kai pajamos, gautos iš perdirbtos produkcijos realizavimo, bus didesnės už natūra gauto atlygio (perdirbtos žemės ūkio produkcijos) vertę.

7. Pajamoms iš žemės ūkio veiklos nepriskiriamos pajamos, gautos gyventojui pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ilgalaikį turtą, naudotą žemės ūkio veikloje.

Sąvoka „individualios veiklos turtas“ apibrėžta šio straipsnio 29 dalyje (žr. 2 straipsnio 29 dalies komentarą).

(GPMĮ 2 str. 33 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2014-12-30 raštą Nr. (32.42-31)1)-RM-21354)

**34. Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – pajamos, gautos iš šio straipsnio 31 dalyje nurodytos veiklos, taip pat individualios įmonės savininko iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos tikrojo nario iš ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nario iš mažosios bendrijos gauta suma, neviršijanti sumos, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario valstybinio socialinio draudimo įmokos.**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 12, 16 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XI-2166; įsigalioja 2012 m. rugsėjo 1 d.)

**Komentaras**

1. Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis laikomos:

1.1. pajamos, gautos iš GPMĮ 2 str. 31 dalyje nurodytos veiklos. GPMĮ 2 str. 31 dalyje pateikta sąvoka numato, kokie santykiai GPMĮ taikymo tikslais laikomi darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais (žr. GPMĮ 2 str. 31 dalies komentarą).

1.2. individualios įmonės savininko iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos tikrojo nario iš ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nario iš mažosios bendrijos gauta suma, neviršijanti sumos, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau — VSDĮ) nuostatas skaičiuojamos ir mokamos šių asmenų valstybinio socialinio draudimo (toliau — VSD) įmokos.

2. Pagal VSDĮ, individualios įmonės savininko, taip pat ūkinės bendrijos tikrojo nario, mažosios bendrijos nario socialinio draudimo įmokų bazę sudaro iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos išsiimama individualios įmonės savininko, mažosios bendrijos nario ar ūkinės bendrijos tikrojo nario asmeniniams poreikiams 50 procentų lėšų suma, kuri deklaruojama Valstybinei mokesčių inspekcijai kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos. Atkreiptinas dėmesys, kad GPMĮ nuostatų taikymo tikslais mažosios bendrijos nario, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar individualios įmonės savininko su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis laikoma tik faktiškai iš šių vienetų gauta suma, kuri Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (GPM311 forma) deklaruota 02 pajamų rūšies kodu.

3. VSDĮ nustato maksimalią sumą, iki kurios gali būti skaičiuojamos VSD įmokos, t. y. 43 vidutinių šalies darbo užmokesčių dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų VSD įmokų bazei skaičiuoti (toliau — VDU). 43 VDU dydžių suma 2022 m. atitinka 64 676,3 EUR, 2021 m. — 58 166,1 EUR, 2020 m. — 53 380,2 EUR. Atsižvelgiant į tai, maksimali individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario gaunamų pajamų suma, kuri gali būti laikoma su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, negali viršyti 43 VDU dydžių sumos.

4. Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms taikomas metinis neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – MNPD, žr. GPMĮ 20 str. komentarą). Šios rūšies pajamos apmokestinamos, taikant GPMĮ 6 str. $1^1$ dalyje numatytą pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 str. $1^1$ dalies komentarą).

5. Pagal GPMĮ 22 straipsnį, individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario, nuolatinio Lietuvos gyventojo, iš šių vienetų gautos pajamos pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms (žr. GPMĮ 22 str. komentarą). Nuo šiai klasei priskiriamų pajamų mokėtiną pajamų mokestį apskaičiuoja, ir sumoka pats jų gavęs gyventojas, pateikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma), mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 d.

6. Pagal GPMĮ 22 straipsnį, individualios įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario, nenuolatinio Lietuvos gyventojo, iš šių vienetų gautos pajamos pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos A klasės pajamoms (žr. GPMĮ 22 str. komentarą). Išmokėdama šiai klasei priskiriamas išmokas, individuali įmonė, ūkinė bendrija ar mažoji bendrija privalo GPMĮ 23 str. nustatyta tvarka apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį. Jeigu mažoji bendrija, individuali įmonė ar tikroji ūkinė bendrija išmoka išmokas užsienio valstybės, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, rezidentui, tokios

išmokos (priklausomai nuo jų rūšies) apmokestinamos, atsižvelgiant į su ta užsienio valstybė sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas.
(GPMĮ 2 str. 34 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-11-09 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-4544)

**35. *Neteko galios 2018 m. sausio 1d.***

(Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 18-2 straipsniu įstatymas; taikoma apskaičiuojant 2018 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**36. Finansinė priemonė – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme, taip pat kiti vertybiniai popieriai.**

(2013 m. gruodžio 12 d. įstatymo Nr. XII-663 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Finansine priemone laikomi:
1) perleidžiamieji vertybiniai popieriai;
2) pinigų rinkos priemonės;
3) kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai;
4) išvestinės finansinės priemonės.
2. Perleidžiamieji vertybiniai popieriai
Perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais laikomos akcijos, depozitoriumo pakvitavimai dėl akcijų, obligacijos ir kiti vertybiniai popieriai, suteikiantys teisę įsigyti ar perleisti perleidžiamuosius vertybinius popierius.
Akcijos – tai vertybiniai popieriai, patvirtinantys jų savininko (akcininko) teisę dalyvauti valdant bendrovę, jeigu įstatymai nenustato ko kita, teisę gauti dividendą, teisę į dalį bendrovės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises.
Depozitoriumo pakvitavimas dėl akcijų – vertybinis popierius, patvirtinantis jo turėtojo teisę iš emitento gauti pajamas, kurių dydis priklauso nuo emitento pajamų iš kito emitento akcijų, ir teisę pakeisti pakvitavimą į akcijas.
Obligacija – tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo teisę gauti iš obligaciją išleidusio asmens joje nustatytais terminais nominalią obligacijos vertę, metines palūkanas ar kitokį ekvivalentą arba kitas turtines teises.
Vyriausybės obligacija – Vyriausybės vertybinis popierius, kurio nominalioji galiojimo trukmė viršija vienerius metus.
Taupymo lakštas – tai Vyriausybės vertybinis popierius, platinamas mažmeniniu būdu.
3. Pinigų rinkos priemonės
Pinigų rinkos priemonės – tai iždo vekseliai, indėlio sertifikatai, bendrovių išleisti trumpalaikiai skoliniai įsipareigojimai ir kt.
Iždo vekselis – trumpalaikis (t.y. kurio nominalioji galiojimo trukmė neviršija vienų metų) Vyriausybės vertybinis popierius, parduodamas už mažesnę negu nominalią kainą (su diskontu), termino pabaigoje savininkui išmokant iš anksto nustatytą nominalią vertę.
Indėlio sertifikatas (liudijimas) – tai rašytinis banko liudijimas apie piniginių lėšų indėlį, suteikiantis teisę indėlininkui, suėjus nustatytam terminui gauti indėlį ir palūkanas bei patvirtinantis indėlio sumą ir indėlininko teises į indėlį ir palūkanas, pasibaigus nustatytam indėlio terminui.
4. Kolektyvinio investavimo subjekto vertybiniai popieriai
Kolektyvinio investavimo subjekto vertybiniai popieriai – investicinio fondo investiciniai vienetai ir investicinės bendrovės akcijos, patvirtinantys jų turėtojo teisę į kolektyvinio investavimo subjekto turto dalį ir teisę bet kada pareikalauti juos išpirkti.
Investicinis vienetas – vertybinis popierius, kuriuo įrodoma investicinio fondo bendraturčio teisė į investicinį fondą sudarančio turto dalį.
5. Išvestinės finansinės priemonės

Išvestinių finansinių priemonių apibrėžimas pateiktas GPMĮ 2 str. 11 dalyje (žr. GPM 2 str. 11 dalies komentarą).

6. Kiti vertybiniai popieriai

Vadovaujantis GPMĮ pateiktu sąvokos „finansinė priemonė“ apibrėžimu, finansine priemone laikomos ne tik Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme nurodytos finansinės priemonės, bet ir kiti vertybiniai popieriai.

Kitiems vertybiniams popieriams, kurie GPMĮ tikslais laikomi finansinėmis priemonėmis, priskirtini vekseliai (išskyrus iždo vekselį), čekiai, pajai žemės ūkio bendrovėje bei kredito unijoje, mažosios bendrijos nario teisės mažojoje bendrijoje, viešosios įstaigos dalininko teisės viešojoje įstaigoje ir pan.

Vekselis – tai dokumentas, kuriuo jį išrašantis asmuo be išlygų įsipareigoja tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėti tam tikrą pinigų sumą vekselyje nurodytam asmeniui arba kuriuo tai padaryti pavedama kitam asmeniui.

Čekis – tai čekio davėjo nustatyta tvarka išrašytas mokėjimo dokumentas bankui be išlygų išmokėti čekyje įrašytą pinigų sumą (arba perkelti ją į pateikėjo einamąją sąskaitą) čekyje nurodytam ar jį pateikusiam asmeniui.

Pajus (pajinis įnašas) žemės ūkio bendrovėje – bendrovės narių ar pajininkų turtinis ir neturtinis įnašas.

Pajaus vardinis dokumentas (pajus) kredito unijoje – vertybinis popierius, patvirtinantis asmens dalyvavimą kredito unijos kapitale, suteikiantis kredito unijos nariui turtines ir neturtines teises, išskyrus asocijuoto nario neturtines teises.

7. Finansinės priemonės pagal GPMĮ yra laikomos turtu (žr. GPMĮ 2 str. 28 dalį). Apmokestinamųjų pajamų, gautų gyventojui pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn finansines priemones ir realizavus išvestines finansines priemones, apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 19 straipsnyje (žr. GPMĮ 19 str. komentarą).

Finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos ir išvestinių finansinių priemonių realizavimo pajamos, kurios priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, nustatytos GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 punkte (žr. GPMĮ 17 str. 1 dalies 30 punkto komentarą).
(GPMĮ 2 str. 36 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2014-12-30 raštą Nr. (32.42-31)1)-RM-21354).

**37. Ne nuosavybės vertybiniai popieriai – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatyme, taip pat kiti vertybiniai popieriai.**

(2013 m. gruodžio 12 d. įstatymo Nr. XII-663 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Ne nuosavybės vertybiniai popieriai – tai obligacijos, depozitoriumo pakvitavimai dėl skolos vertybinių popierių ir kiti įsiskolinimą patvirtinantys perleidžiamieji vertybiniai popieriai, išskyrus vertybinius popierius, kurie yra lygiaverčiai akcinių bendrovių akcijoms arba kurie, atlikus jų konvertavimą ar suteiktų teisių realizavimą, suteikia teisę įsigyti akcijas arba joms lygiaverčius vertybinius popierius.

Obligacijos apibrėžimas pateiktas GPMĮ 2 str. 36 dalies komentaro 2 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 36 dalies komentarą).

Konvertuojamosios obligacijos nelaikomos ne nuosavybės vertybiniais popieriais, kadangi šie vertybiniai popieriai jų turėtojui suteikia teisę įsigyti akcijas.

2. Kitiems vertybiniams popieriams GPMĮ tikslais priskiriami vekseliai (išskyrus iždo vekselį), čekiai, pajai žemės ūkio bendrovėje bei kredito unijoje, mažosios bendrijos nario teisės mažojoje bendrijoje, viešosios įstaigos dalininko teisės viešojoje įstaigoje ir pan.

Vekselio, čekio ir pajaus apibrėžimai pateikti GPMĮ 2 str. 36 dalies komentaro 6 punkte (žr. GPMĮ 2 str. 36 dalies komentarą).

3. Už nuo 2014 m. sausio 1 d. įsigytus ne nuosavybės vertybinius popierius gyventojų gautoms palūkanoms pajamų mokesčio lengvata nustatyta GPMĮ 17 str. 1 dalies 20 punkte (žr. GPMĮ 17 str. 1

dalies 20 punkto komentarą). GPMĮ 17 str. 1 dalies 20–11 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata palūkanoms, kurias gyventojas gavo už iki 2013 m. gruodžio 31 d. įsigytus ne nuosavybės vertybinius popierius.

Pagal GPMĮ 5 str. 4 dalies 1 punkto nuostatas nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos palūkanos už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius nelaikomos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektu.

(GPMĮ 2 str. 37 d. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2014-12-30 raštą Nr. (32.42-31)1)-RM-21354)

**38. Atliekos – kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatyme.**

(2017 m. gruodžio 7 d. įstatymo Nr. XIII-841 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatyme (1998 m. birželio 16 d. įstatymas Nr.VIII-787; toliau – Atliekų tvarkymo įstatymas) atliekomis laikoma medžiaga ar daiktas, kurių turėtojas atsikrato, ketina ar privalo atsikratyti.

Atliekų turėtojas – tai atliekų darytojas arba asmuo, turinti atliekų.

Atliekų sąrašas yra paskelbtas Atliekų tvarkymo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 1999 m. liepos 14 d. įsakymu Nr. 217 „Dėl Atliekų tvarkymo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Atliekų tvarkymo taisyklės), 1 priede. Pagal šį sąrašą atliekomis yra laikomos pakuočių atliekos, medienos perdirbimo ir plokščių bei baldų, medienos masės, popieriaus ir kartono gamybos atliekos, statybinės ir griovimo atliekos, komunalinės atliekos (buityje susidariusios atliekos - popierius, kartonas stiklas, tekstilės gaminiai ir kt.), kitos sąraše neapibrėžtos atliekos (eksploatuoti netinkamos transporto priemonės ir jų dalys, elektros ir elektroninės įrangos atliekos ir kt.) ir t.t.

Atliekų tvarkymo įstatyme nustatyta, kad atliekas surenka arba superka atliekų tvarkytojai (juridiniai asmenys ir gyventojai, vykdantys individualią veiklą), kurie turi būti įregistruoti Atliekų tvarkytojų valstybės registre.

Viešuosius duomenis apie atliekų tvarkytojus galima surasti interneto svetainėje rubrikoje gamta.lt<atliekos<atliekų tvarkytojai adresu https://atvr.am.lt.

2. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta 1 punkte, atliekomis laikomos gyventojų atsikratomos medžiagos ar daiktai, kurių sąrašas yra pateiktas Atliekų tvarkymo taisyklių 1 priede, ir kurios parduodamos ar kitaip perleidžiamos nuosavybėn atliekų tvarkytojams, įregistruotiems Atliekų tvarkytojų valstybės registre.

3. Atliekų pardavimo individualios ir ne individualios veiklos pajamos, gyventojo gautos iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje, nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje ir nuolatinio Lietuvos gyventojo, vykdančio individualią atliekų supirkimo veiklą, pagal GPMĮ nustatytą pajamų mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos A klasės pajamoms, t. y. pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo išmokas išmokėję asmenys (žr. GPMĮ 22 str. 2 dalies 1 punkto komentarą).

Nuolatinių Lietuvos gyventojų už parduotas ar kitaip perleistas nuosavybėn atliekas iš užsienio valstybių įmonių ir nuolatinių užsienio valstybių gyventojų gautos pajamos pagal GPMĮ nustatytą pajamų mokesčio mokėjimo tvarką laikomos B klasės pajamomis, t. y. pajamomis, nuo kurių pajamų mokestį privalo sumokėti patys pajamų gavėjai – gyventojai (žr. GPMĮ 22 str. 2 dalies 2 punkto komentarą).

**38[1]. Investicinė sąskaita – Europos ekonominės erdvės valstybėje, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje ar valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, įsteigtoje finansų įstaigoje, subjekte, kuris laikomas mokėjimo paslaugų teikėju, arba šios įstaigos ar subjekto filiale arba nuolatinėje buveinėje, esančiuose minėtose valstybėse, nuolatinio Lietuvos gyventojo turima**

**sąskaita, deklaruota kaip sąskaita, kurios lėšas nuolatinis Lietuvos gyventojas naudoja tik investicijoms į šio Įstatymo 12[1] straipsnyje nurodytus finansinius produktus.**

*(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 12[1] straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; įsigalioja 2025 m. sausio 1 d.)*

**Komentaras**

Investicine sąskaita pripažįstama nuolatinio Lietuvos gyventojo sąskaita, kuri atitinka tris esmines sąlygas:

- sąskaita yra atidaryta finansų įstaigoje (pvz.: banke, finansų maklerio įmonėje, kt.) arba subjekte, kuris laikomas mokėjimo paslaugų teikėju (mokėjimo paslaugų teikėjai reglamentuoti LR mokėjimų įstatyme), arba jų filialuose ar nuolatinėse buveinėse, įsteigtuose/veikiančiose Lietuvos Respublikoje, kitoje Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje narėje, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria Lietuva sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį (DAIS),
- sąskaitoje esančios piniginės lėšos yra naudojamos išimtinai tik investicijoms į Įstatyme nustatytus tinkamus investuoti finansinius produktus (akcijas, obligacijas, kolektyvinio investavimo subjektų vienetus ir kt. nurodytus GPMĮ 12[1] straipsnio 1 dalyje, žr. GPMĮ 12[1] straipsnio 1 dalies komentarą) ir
- apie sąskaitos pasirinkimą taikyti investicinės sąskaitos režimą yra nustatyta tvarka ir terminais pranešta mokesčių administratoriui (investicinės sąskaitos deklaravimo tvarka nustatyta Nuolatinio Lietuvos gyventojo turimos sąskaitos kaip investicinės sąskaitos deklaravimo ir informacijos, reikalingos pajamų mokesčiui apskaičiuoti nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, pateikimo mokesčių administratoriui taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2024 m. gruodžio 19 d. įsakymu Nr. VA-107 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojo turimos sąskaitos kaip investicinės sąskaitos deklaravimo ir informacijos, reikalingos pajamų mokesčiui apskaičiuoti nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“).

Tai reiškia, kad investicinė sąskaita – tai investavimui skirta sąskaita, atidaryta Lietuvoje ar užsienyje (EEE, EBPO valstybėse narėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi DAIS) ir priklausanti finansų įstaigai, mokėjimo paslaugų teikėjui arba šių įstaigų filialui ar nuolatinei buveinei, esantiems minėtose valstybėse.

Tokioje sąskaitoje apskaitomos piniginės lėšos ir jų likutis naudojamas tik investicijoms ir tik į tinkamus, Įstatyme nurodytus finansinius produktus. Indėlių (depozitų), taupomosios sąskaitos, vertybiniams popieriams apskaityti skirtos sąskaitos negali būti deklaruojamos kaip investicinės. Kaip investicinė sąskaita taip pat negali būti deklaruojama sąskaita, į kurią gyventojas gauna su darbo santykiais susijusias, individualios veiklos ar kt. pajamas, kurias naudoja kasdienių, asmeninių poreikių tenkinimui.

Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų režimas taikomas tik tokią sąskaitą deklaravusiam gyventojui. Investicinė sąskaita deklaruojama pasibaigus mokestiniams metams, už tą mokestinį laikotarpį pateikiant Pajamų mokesčio deklaraciją (forma GPM311).

(GPMĮ 2 str. 38[1] d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-11-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-145).

**39. Kitos šiame Įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip apibrėžiamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme, Pelno mokesčio įstatyme, Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse, Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse, finansų rinkas ir finansines paslaugas reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos įstatymuose bei Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatyme ir Lietuvos Respublikos sporto įstatyme, kiek tai neprieštarauja šiam Įstatymui (išskyrus Civilinio kodekso įsakmiai nurodytus atvejus).**

*(Straipsnio dalies formuluotė pakeista (papildytas teisės aktų, kuriuose apibrėžiamos Įstatyme vartojamos sąvokos, sąrašas) pagal 2024 m. gruodžio 19 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; įsigalioja 2025 m. sausio 1 d.).*

**Komentaras**

Komentuojamoje nuostatoje nurodoma, kokiais teisės aktais turi būti vadovaujamasi aiškinant kitas GPMĮ vartojamas sąvokas, kurių apibrėžimai nepateikti GPMĮ 2 straipsnyje.

(GPMĮ 2 str. 39 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-01-10 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-90)

**3 straipsnis. Pajamų mokesčio mokėtojai**

**Pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas.**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymą; 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal GPMĮ pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir/arba pajamų uždirbęs gyventojas (nuolatinis arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas). Nuolatinio Lietuvos gyventojo sąvoka pateikta GPMĮ 2 straipsnio 3 dalyje, nenuolatinio Lietuvos gyventojo – GPMĮ 2 straipsnio 4 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 3 ir 4 dalių komentarus).

2. Pajamų sąvoka pateikta GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 14 dalies komentarą).

3. Gyventojų pajamų mokestį moka:

- nuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę ir/arba uždirbę pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje;
- nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę ir/arba uždirbę pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

**4 straipsnis. Nuolatinis Lietuvos gyventojas**

**1. Nuolatiniu Lietuvos gyventoju laikomas:**

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo sąvoka pajamų mokesčio apskaičiavimo požiūriu apibrėžiama siekiant nustatyti fizinius asmenis, kurie privalo mokėti šį mokestį nuo visų tiek Lietuvoje, tiek kitose pasaulio dalyse gautų pajamų.

Nustatant, ar fizinis asmuo laikytinas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, šioje dalyje pateikti kriterijai turi būti nagrinėjami paeiliui.

**1) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje turi nuolatinę gyvenamąją vietą, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Sąvoka „nuolatinė gyvenamoji vieta“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 30 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 30 dalies komentarą).

Tuo atveju, kai fizinis asmuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje neturi nuolatinės gyvenamosios vietos, nagrinėjamas kitas kriterijus, t.y. tokio asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais).

**2) fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) neturi Lietuvoje nuolatinės gyvenamosios vietos, tačiau jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tokiu mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) yra veikiau Lietuvoje nei užsienio valstybėje, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Vertinant, kurioje valstybėje yra asmens asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta, reikia atsižvelgti į kriterijų visumą. Objektyviais kriterijais galima laikyti asmens turto buvimo, pajamų šaltinio buvimo vietą, darbo ar kitą veiklą, jo šeimos nuolatinę gyvenamąją vietą, jo šeimyninius ryšius, asmens pilietybę ir panašiai. Laikoma, kad fizinio asmens asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau Lietuvoje, negu užsienio valstybėje, jeigu Lietuvoje yra didžioji jam nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo ir kilnojamojo turto dalis, jo banko sąskaitos, jo šeimos nuolatinė gyvenamoji vieta, toks asmuo turi Lietuvos Respublikos pilietybę, jis vykdo veiklą (ne tik darbo, bet ir politinę, kultūrinę, visuomeninę ir t.t.) Lietuvoje ir panašiai.

Tuo atveju, kai fizinis asmuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) neturi Lietuvoje nuolatinės gyvenamosios vietos, o jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) yra veikiau užsienio valstybėje, negu Lietuvoje, vertinamas kitas kriterijus, t.y. tokio asmens tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje išbūtų dienų skaičius.

**3) fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. 183 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisykles nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba**

**Komentaras**

Išimtys, kada toks asmuo nebus laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, yra nustatytos šio straipsnio 2 dalyje.

Fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) yra veikiau užsienio valstybėje, negu Lietuvoje, tačiau jei toks asmuo, atvykęs į Lietuvą, tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) ištisai arba su pertraukomis išbūva 183 ar daugiau dienų, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Fizinio asmens Lietuvoje išbūtų dienų apskaičiavimo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“.

Tuo atveju, kai fizinis asmuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) neturi Lietuvoje nuolatinės gyvenamosios vietos ir jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tokiu mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) yra veikiau užsienio valstybėje, negu Lietuvoje, bei toks asmuo tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis mažiau kaip 183 dienas, vertinamas kitas kriterijus, t.y. tokio asmens tuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) ir po juo sekančiu mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje išbūtų dienų skaičius.

**4) fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei šio straipsnio 3 dalyje nenustatyta kitaip. 90 ir 280 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisykles nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris, atvykęs į Lietuvą, mokestinį laikotarpį (kalendoriniais metais) ištisai arba su pertraukomis išbūva mažiau kaip 183 dienas, tačiau jis Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna du vienas paskui kitą einančius mokestinius laikotarpius (kalendorinius metus), ir bet kuriuo iš tų mokestinių laikotarpių (kalendorinių metų) Lietuvoje išbūna ne mažiau kaip 90 dienų, tačiau bendras abiem mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) Lietuvoje išbūtų dienų skaičius sudaro ne mažiau kaip 280 dienų, abiem buvimo Lietuvoje mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Pavyzdžiai

1. Fizinis asmuo, į Lietuvą atvykęs kalendoriniais metais, tais metais Lietuvoje išbūna 95 dienas ir išvyksta iš Lietuvos. Sekančiais kalendoriniais metais jis vėl atvyksta į Lietuvą ir tais metais jam išbuvus Lietuvoje 185 dienas, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju abejus buvimo Lietuvoje kalendorinius metus.

2. Į Lietuvą atvykęs fizinis asmuo kalendoriniais metais ištisai arba su pertraukomis išbūna 120 dienų ir išvyksta iš Lietuvos Sekančiais kalendoriniais metais jis vėl atvyksta į Lietuvą ir jam Lietuvoje išbuvus 160 dienų, toks asmuo yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir abejus buvimo Lietuvoje kalendorinius metus.

Išimtys, kai toks asmuo nebus laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, yra nustatytos šio straipsnio 2 dalyje.

Fizinio asmens Lietuvoje išbūtų dienų apskaičiavimo taisyklės patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“.

Fizinio asmens Lietuvoje išbūtų 90 ir 280 dienų laikotarpis skaičiuojamos analogiškai kaip ir 183 dienų laikotarpis.

**5) fizinis asmuo, kuris yra Lietuvos Respublikos pilietis ir neatitinka šios dalies 3 ir 4 punkto kriterijų, tačiau tokiam fiziniam asmeniui atlyginimas pagal darbo sutartį arba pagal jų esmę atitinkančias sutartis mokamas arba jo gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų.**

**Komentaras**

Šis punktas taikomas Lietuvos Respublikos piliečiams, kurie dirba užsienio valstybėse ir kurių darbas finansuojamas iš Lietuvos Respublikos biudžeto, taip pat Lietuvos Respublikos piliečiams, kurių pragyvenimo išlaidos užsienio valstybėje dengiamos iš Lietuvos Respublikos biudžeto. Tačiau šis punktas netaikomas tiems Lietuvos Respublikos piliečiams, kurie atitinka GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punkto kriterijus.

Lietuvos Respublikos pilietis, kuris dirba užsienio valstybėje ir už tokį darbą gauna pajamų iš Lietuvos Respublikos biudžeto, darbo toje užsienio valstybėje laikotarpiu yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos pilietis, dirbantis Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijoje, trejiems metams siunčiamas dirbti į užsienio valstybėje esančią Lietuvos Respublikos diplomatinę

atstovybę. Toks asmuo visus trejus kalendorinius metus (kuriais dirbs užsienio valstybėje) laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Lietuvos Respublikos pilietis, kuris siunčiamas mokytis, stažuotis ar pan. į užsienio valstybę, ir jo pragyvenimo toje užsienio valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos Respublikos biudžeto, mokslo, stažuotės ar pan. toje užsienio valstybėje laikotarpiu yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

**2. Fizinis asmuo, nors ir atitinkantis šio straipsnio 1 dalies 3, 4, 5 punktų nuostatas, nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jei jis yra:**

**1) užsienio valstybės diplomatas, diplomatinės atstovybės, konsulinės įstaigos ar tarptautinės organizacijos atstovybės administracinio-techninio arba aptarnaujančiojo personalo narys – ne Lietuvos Respublikos pilietis (išskyrus asmenis be pilietybės, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta arba asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje), arba**

**Komentaras**

Užsienio valstybės pilietis, kuris atvyksta į Lietuvą dirbti Lietuvos Respublikoje esančioje užsienio valstybės diplomatinėje atstovybėje, konsulinėje įstaigoje ar tarptautinės organizacijos atstovybėje ir yra tos užsienio valstybės diplomatas arba minėtos atstovybės ar įstaigos administracinio – techninio bei aptarnaujančio personalo narys, neatsižvelgiant į tokio asmens Lietuvoje išbūtą laikotarpį, yra laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Pavyzdžiai

1. Asmuo be pilietybės atvyksta į Lietuvą ir dvejus kalendorinius metus dirba Tarptautinio valiutos fondo atstovybėje Lietuvoje. Visus dvejus darbo Lietuvoje metus minėtas asmuo laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju. 2. Kalendorinių metų gegužės mėnesį užsienio valstybės pilietis atvyksta dirbti vertėju į Lietuvoje esančią savo rezidavimo valstybės diplomatinę atstovybę. Lietuvoje jis dirba trejus metus. Visą trejų metų darbo Lietuvoje laikotarpį toks asmuo laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Asmuo be pilietybės, kuris atvyksta dirbti Lietuvoje esančioje užsienio valstybės diplomatinėje atstovybėje, konsulinėje įstaigoje ar tarptautinės organizacijos atstovybėje ir turi diplomato rangą ar yra tokios atstovybės ar įstaigos administracinio – techninio ar aptarnaujančio personalo narys, yra laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju tik tuo atveju, jeigu tokio darbo laikotarpiu jis Lietuvoje neturi nuolatinės gyvenamosios vietos arba jeigu jo asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau užsienyje, negu Lietuvoje.

**2) ne Lietuvos Respublikos pilietis, kuris gauna tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas už darbą Lietuvoje iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorijos administracinio padalinio arba vietos valdžios, arba**

**Komentaras**

Užsienio valstybės pilietis ar asmuo be pilietybės, kurio pajamas (kurių šaltinis yra Lietuvoje) sudaro tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos iš veiklos Lietuvoje, gautos iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorinio administracinio padalinio arba vietos valdžios, neatsižvelgiant į tokio asmens Lietuvoje išbūtą laiką, yra laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Pavyzdys

Kalendorinių metų pradžioje užsienio valstybės pilietis atvyksta į Lietuvą ir iki kitų kalendorinių metų pabaigos dirba konsultantu Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerijoje.

Atlyginimą už tokį darbą jam moka jo rezidavimo valstybės užsienio reikalų ministerija iš tos valstybės biudžeto lėšų.

Dvejus darbo Lietuvoje kalendorinius metus toks asmuo laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.

**3) ne Lietuvos Respublikos pilietis, kuris Lietuvoje vykdo tik individualią veiklą per nuolatinę bazę ir tai yra vienintelis jo atvykimo į Lietuvą tikslas.**

**Komentaras**

Užsienio valstybės pilietis ar asmuo be pilietybės, kuris atvyksta į Lietuvą ir joje tik verčiasi individualia veikla (išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą) per nuolatinę bazę, ir tai yra jo vienintelis atvykimo į Lietuvą tikslas, nesvarbu, kokį laikotarpį jis išbūna Lietuvoje, yra laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Sąvoka ,,individuali veikla“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje, o sąvoka ,,nuolatinė bazė“ pateikta GPMĮ 2 straipsnio 13 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 7 ir 13 dalių komentarus).

Pavyzdys

Kalendoriniais metais užsienio valstybės pilietis atvyksta į Lietuvą vykdyti individualią veiklą. Vykdydamas individualią veiklą, Lietuvoje jis išbūna 5 metus ir ši veikla atitinka individualios veiklos, vykdomos per nuolatinę bazę, kriterijus. Visus penkerius metus, kuriais vykdo individualią veiklą Lietuvoje, asmuo laikomas nenuolatiniu Lietuvos gyventoju, tačiau tik tuo atveju, jeigu tuo laikotarpiu toks asmuo Lietuvoje neturi nuolatinės gyvenamosios vietos arba jeigu jo asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra veikiau užsienio valstybėje, negu Lietuvoje.

Tuo atveju, kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas ne per nuolatinę bazę gauna pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (t.y. kurios išvardytos 5 straipsnio 5 dalyje), nelaikoma, kad tokio gyventojo atvykimo į Lietuvą vienintelis tikslas yra vertimasis individualia veikla per nuolatinę bazę, todėl pagal šio straipsnio 1 dalies 3 ar 4 punkto ar 5 dalies nuostatas (žr. GPMĮ 4 str. 1 dalies 3 ir 4 punktų ir 5 dalies komentarus) toks asmuo, išbuvęs Lietuvoje nustatytą dienų skaičių, taps nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir pajamų mokestį turės mokėti nuo visų tiek Lietuvoje, tiek bet kurioje pasaulio dalyje gautų pajamų.

**3. Jei fizinis asmuo, laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais, iš karto po jų einančiu mokestiniu laikotarpiu galutinai išvyksta iš Lietuvos ir išvykimo mokestiniu laikotarpiu išbūna Lietuvoje mažiau kaip 183 dienas, jis yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju iki išvykimo dienos. Galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.**

**Komentaras**

Asmuo, kuris tris vienas paskui kitą einančius mokestinius laikotarpius (kalendorinius metus) yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, ketvirtą mokestinį laikotarpį (ketvirtais kalendoriniais metais) ketina galutinai išvykti iš Lietuvos, neatsižvelgiant į tai, kad ketvirtą mokestinį laikotarpį (ketvirtais kalendoriniais metais) Lietuvoje jis išbūna mažiau negu 183 dienas, ir ketvirtą buvimo Lietuvoje mokestinį laikotarpį (kalendoriniais metais) yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

Asmuo pats turi įvertinti, ar jis ketina išvykti iš Lietuvos galutinai ir iki išvykimo iš Lietuvos dienos vietos mokesčių administratoriui privalo pateikti fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio deklaraciją (t.y. metinės pajamų mokesčio deklaracijos formą, nurodant požymį, kad tai fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio deklaracija), kurioje turi deklaruoti pajamas, gautas per tą ketvirtą buvimo Lietuvoje mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos ir iki deklaracijos pateikimo dienos sumokėti pajamų mokestį.

Fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijai yra nustatyti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 302 „ Dėl Fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijų“.

Pavyzdys

Kalendoriniais metais užsienio vienetas atsiunčia savo darbuotoją dirbti į Lietuvoje esančią savo atstovybę. Trejus metus šis gyventojas ištisai ar su pertraukomis išbūna Lietuvoje ilgiau negu 183 dienas, todėl visus trejus metus jis laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju. Ketvirtaisiais darbo Lietuvoje metais gyventojui pasibaigia darbo Lietuvoje sutartis ir tų metų kovo 15 dieną jis galutinai išvyksta iš Lietuvos.

Iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos gyventojas laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, todėl iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos jis privalo Lietuvoje sumokėti mokestį nuo pajamų, gautų per tų metų laikotarpį nuo sausio 1 d. iki kovo 15 d., ir iki kovo 15 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui pateikti fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų deklaraciją (t.y. teikiama metinės pajamų deklaracijos forma, nurodant požymį, kad tai galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų deklaracija).

**4. Jei fizinis asmuo, laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais, iš karto po jų einančiu mokestiniu laikotarpiu galutinai išvyksta iš Lietuvos į tikslinę teritoriją, tai jam netaikomos šio straipsnio 3 dalies nuostatos tais atvejais, kai šį fizinį asmenį su Lietuva sieja reikšmingi komerciniai interesai. Toks fizinis asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju visą išvykimo mokestinį laikotarpį bei du po jo einančius mokestinius laikotarpius. Reikšmingi komerciniai interesai yra, kai:**

**1) fizinis asmuo yra individualios (personalinės) įmonės Lietuvoje savininkas ir (arba) valdo daugiau kaip 25 procentus Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) arba**

**2) daugiau kaip 30 procentų mokestinio laikotarpio pajamų yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris tris vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, išvyksta į vieną iš Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ patvirtintų tikslinių teritorijų sąraše išvardytų teritorijų, tačiau jis tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus Lietuvos vieneto akcijų arba Lietuvoje turi individualią įmonę, arba daugiau kaip 30 procentų jo per tą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gaunamų pajamų sudaro pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) ir dar du ateinančius mokestinius laikotarpius (kalendorinius metus).

Sąvoka „tikslinė teritorija“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 21 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą).

**5. Fizinis asmuo, kuris nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas, gali Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka kreiptis į mokesčio administratorių su prašymu pripažinti jį nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu per mokestinį laikotarpį jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje (išskyrus pajamas, kurios tą mokestinį laikotarpį buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas), sudaro ne mažiau kaip 90 procentų visų per mokestinį laikotarpį jo gautų pajamų, išskyrus šio Įstatymo 17 straipsnyje nurodytas pajamas.**

**Komentaras**

Užsienio valstybės gyventojas, neatitinkantis šio straipsnio 1 dalyje nustatytų kriterijų, turi teisę kreiptis į Lietuvos Respublikos mokesčių administratorių dėl jo pripažinimo nuolatiniu Lietuvos

gyventoju tuo atveju, jeigu mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) jis gavo pajamų (išskyrus GPMĮ 17 straipsnyje nustatytas neapmokestinamąsias pajamas ir pajamas, kurios tokį laikotarpį buvo apmokestintos taikant Lietuvos Respublikos ir atitinkamos užsienio valstybės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytas pajamų mokesčio lengvatas), iš kurių ne mažiau kaip 90 procentų yra pajamos, kurių šaltinis buvo Lietuvoje.

Pavyzdys

Užsienio valstybės, su kuria Lietuva nėra sudariusi ir netaiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, nuolatinis gyventojas iš Lietuvos vieneto kalendoriniais metais gauna 50 000 Eur dividendų. Kitos rūšies pajamų tais metais minėtas asmuo negauna nei Lietuvoje, nei kitoje užsienio valstybėje.

Toks asmuo turi teisę kreiptis į Lietuvos Respublikos mokesčių administratorių ir paprašyti, kad tais kalendoriniais metais, kuriais pajamų gavo tik iš Lietuvos vieneto, jis būtų laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju.

(GPMĮ 4 str. komentaras išdėstytas VMI prie FM 2016-07-11 raštu Nr. (18.18-31-1E)RM-19721)

**5 straipsnis. Pajamų mokesčio objektas**

**1. Pajamų mokesčio objektas yra gyventojo pajamos.**

**Komentaras**

GPMĮ nustatyto pajamų mokesčio objektas yra gyventojo pajamos. Pajamų sąvoka pateikta GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. str. 14 dalies komentarą).

Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas bei skirtumai tarp jų nustatyti šio straipsnio 2-6 dalyse.

**2. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį.**

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra tiek Lietuvos Respublikoje, tiek ir bet kurioje pasaulio dalyje gautos pajamos.

**3. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, jeigu šis gyventojas:**

**1) laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 3 arba 4 punktus ar 3 dalį ir**

**2) yra ne Lietuvos Respublikos pilietis, ir**

**3) tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu jis pajamų mokesčio arba jam analogiško mokesčio tikslais yra laikomas nuolatiniu gyventoju tos užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis bei apie šį faktą mokesčio administratorių informuoja tos kitos valstybės kompetentingas asmuo.**

**Komentaras**

Šioje dalyje numatyti atvejai, kai nuolatinio Lietuvos gyventojo sąvoką atitinkančio gyventojo (žr. GPMĮ 4 straipsnio komentarą), pajamų mokesčio objektas yra tik tos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje (t. y., kai neapmokestinamos tokio gyventojo pajamos, kurių šaltinis yra ne Lietuvoje).

Šios dalies nuostatos taikomos:

- tik užsienio valstybių piliečiams ir asmenims be pilietybės (t. y. netaikomos Lietuvos Respublikos piliečiams) ir

- tik tiems fiziniams asmenims, kurie laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktus (t. y. laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais dėl Lietuvoje išbūtų dienų skaičiaus; žr. 4 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktų komentarus) arba pagal GPMĮ 4 straipsnio 3 dalį (t. y. laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais dalį mokestinio laikotarpio dėl galutinio išvykimo iš Lietuvos; žr. 4 straipsnio 3 dalies komentarą) ir tą patį mokestinį laikotarpį jie taip pat laikomi nuolatiniais gyventojais tų užsienio valstybių, su kuriomis sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Faktas, kad fizinis asmuo laikomas nuolatiniu tos užsienio valstybės gyventoju, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, turi būti patvirtintas tos užsienio valstybės kompetentingo asmens.

Tuo atveju, kai fizinis asmuo – ne Lietuvos Respublikos pilietis atitinka GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktuose bei 4 straipsnio 3 dalyje nustatytus nuolatinio Lietuvos gyventojo kriterijus ir yra nuolatinis gyventojas tos užsienio valstybės, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, bei tą faktą patvirtina tokios užsienio valstybės kompetentingas asmuo, minėto asmens pajamų mokesčio objektu Lietuvoje laikomos tik tos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

**4. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos ir užsienio valstybėse gautos arba uždirbtos pajamos, priskiriamos tai nuolatinei bazei Lietuvoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su nenuolatinio Lietuvos gyventojo veikla per nuolatinę bazę Lietuvoje, taip pat šios ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje:**

**1) palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius;**

**2) pajamos iš paskirstytojo pelno ir išmokos valdybos ir stebėtojų tarybos nariams;**

**3) pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą;**

**4) honoraras, įskaitant šio straipsnio 6 dalyje nustatytus atvejus;**

**5) su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos;**

**6) sporto veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai sportininkui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam sportininko vardu;**

**7) atlikėjų veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai atlikėjui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam atlikėjo vardu;**

**8) pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje;**

**9) kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus.**

**Komentaras**

Šioje dalyje nurodytos pajamų grupės, kurios yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas. Tai:

1. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, gautos vykdant individualią veiklą Lietuvoje per nuolatinę bazę (įskaitant ir užsienio valstybėse gautas pajamas, susijusias su šia veikla ir todėl priskiriamas nuolatinei bazei).

1.1. „Individualios veiklos“ ir „nuolatinės bazės“ sąvokos apibrėžtos GPMĮ 2 straipsnio 7 ir 13 dalyse (žr. GPMĮ 2 str. 7 ir 13 dalių komentarus).

1.2. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas vykdo individualią veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje ir ta veikla atitinka nustatytus nuolatinės bazės kriterijus, tokio gyventojo pajamų mokesčio objektas yra iš Lietuvos ir kitų užsienio valstybių gautos pajamos, kurios priskiriamos tai nuolatinei bazei.

2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje. Pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 16 dalyje (žr.

GPMĮ 2 str. 16 dalies komentarą). Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektu laikomos tik tam tikros rūšies ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, t.y.:

**2.1. Palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius;**

2.1.1. Nenuolatinių Lietuvos gyventojų gautos palūkanos už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius nėra pajamų mokesčio objektas.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra palūkanų pajamos iš bet kokios rūšies skolinių įsipareigojimų, (įskaitant vertybinius popierius, obligacijas, taip pat su tais skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas bei premijas ir palūkanas už indėlius), t. y.:

2.1.1.1. Palūkanos, gautos pagal sutartis, iš kurių kyla skoliniai įsipareigojimai (pvz., palūkanos, gautos paskolos, pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutarčių pagrindu).

Apmokestinant palūkanas neatsižvelgiama į tai, kokia forma sudarytos sutartys: žodžiu, raštu ar kitokia sutartį sudarančių asmenų valios išreiškimo forma.

2.1.1.2. Palūkanos, gautos už vertybinius popierius (išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius),.

Jei vertybinis popierius (išskyrus Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius) patvirtina dokumento turėtojo – gyventojo teisę gauti iš emitento (dokumentą išleidusio asmens) palūkanas, tai tokios palūkanos yra gyventojo pajamų mokesčio objektas.

2.1.1.3. Su skoliniais įsipareigojimais susijusios priemokos bei premijos.

Su skoliniais įsipareigojimais susijusiomis priemokomis ir premijomis laikomos bet kokios su skoliniais įsipareigojimais susijusių sandorių pagrindu gautos sumos (nesvarbu, kaip jos yra pavadintos), didesnės už skolinio įsipareigojimo ir palūkanų sumą (jei palūkanos yra nustatomos), pvz., su skoliniais įsipareigojimais susijusioms priemokoms priskiriamos obligacijų arba kitų skolos vertybinių popierių išleidimo ar išpirkimo momentu kreditoriui išmokamos sumos, viršijančios to vertybinio popieriaus įsigijimo kainą ir tokiam vertybiniam popieriui tenkančias palūkanas.

Sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą ar pavėluotą vykdymą (delspinigiai, baudos), sumos, išmokamos už suteiktas garantijas, bei atlyginimai, išmokami už su skoliniu įsipareigojimu susijusias paslaugas, dėl kurių kreditorius patyrė su skoliniu įsipareigojimu susijusių papildomų išlaidų, su skoliniais įsipareigojimais susijusiomis priemokomis nelaikomos.

2.1.1.4. Indėlių palūkanos.

Indėlio sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 6 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 6 dalies komentarą).

2.1.2. Atsižvelgiant į GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 4 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gaunamos palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius, laikomos turinčiomis šaltinį Lietuvoje ir atitinkamai yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, jeigu jas išmoka nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, užsienio vienetas per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas per jo nuolatinę bazę Lietuvoje (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 4 punkto komentarą).

2.1.3. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gautos palūkanos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius, yra priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tas palūkanas išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus). Nuo nenuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėtų palūkanų, kurios pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies $20^1$, 21 ir 22 punktų nuostatas priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms, pajamų mokestis neturi būti išskaičiuotas. Nuo nenuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokamų palūkanų, kurios pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 20 ir $20^2$ punktų nuostatas neapmokestinamos pajamų mokesčiu, pajamų mokestis mokestiniu laikotarpiu turi būti išskaičiuojamas. GPMĮ 17 str. 1 dalies 20 ir $20^2$ punktuose palūkanoms (išskyrus palūkanas už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius) nustatytą pajamų mokesčio lengvatą nenuolatinis Lietuvos gyventojas gali prisitaikyti tik mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

2.1.4. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos palūkanos už Vyriausybės ne nuosavybės vertybinius popierius nelaikomos pajamų mokesčio objektu, todėl neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Sąvoka „ne nuosavybės vertybiniai popieriai“ apibrėžta GPMĮ 2 str. 37 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 37 dalies komentarą).

**2.2. Pajamos iš paskirstytojo pelno ir išmokos (tantjemos) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams**

2.2.1. Pajamos, kurios priskiriamos pajamoms iš paskirstytojo pelno, yra nustatytos GPMĮ 12 straipsnyje. Tokiomis pajamomis laikomi dividendai. Dividendams priskiriamos ir skirstant mažosios bendrijos pelną mažosios bendrijos nario gautos lėšos, išskyrus mažosios bendrijos nario pajamų iš šios bendrijos dalį, laikomą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis (žr. GPMĮ 12 straipsnio komentarą).

Pajamoms iš paskirstytojo pelno priskiriamos neribotos civilinės atsakomybės vieneto (individualios įmonės ir ūkinės bendrijos) dalyvio pajamos iš šio vieneto, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš šio vieneto dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. GPMĮ 2 straipsnio 34 dalyje nustatyta, kokios neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos laikomos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis (žr. GPMĮ 2 str. 34 dalies komentarą). Vieneto dalyvio sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 24 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 24 dalies komentarą).

2.2.2. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 4 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos iš paskirstytojo pelno ir išmokos valdybos ir stebėtojų tarybos nariams, gaunamos iš Lietuvos vieneto, laikomos turinčiomis šaltinį Lietuvoje ir yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 4 punkto komentarą).

2.2.3. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo iš Lietuvos vieneto (tarp jų mažosios bendrijos nario iš mažosios bendrijos) iš paskirstytojo pelno gautos pajamos ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo – neribotos civilinės atsakomybės vieneto (individualios įmonės ir ūkinės bendrijos) dalyvio – iš šio vieneto gautos pajamos yra priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tokias sumas išmokantis Lietuvos vienetas (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

2.2.4. Lietuvos vieneto išmokėtos išmokos valdybos ir stebėtojų tarybos nariams, kurie yra nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tokias išmokas išmokantis Lietuvos vienetas (žr. GPMĮ 22 ir 23 straipsnių komentarus).

**2.3. Pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą**

2.3.1. CK 4.2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai yra žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkeliami iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės.

Nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai kaip nekilnojamasis turtas yra registruojami Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registre.

Nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais yra laikom žemės sklypai, įvairūs statiniai (taip pat nebaigti statyti) – tai pastatai, priestatai, tiesiniai (inžinieriniai tinklai, keliai ir pan.) ir visa tai, kas statoma (montuojama, tiesiama) ar jau yra pastatyta (sumontuota, nutiesta) naudojant statybines medžiagas, statybos gaminius, statybos dirbinius ir yra tvirtai sujungti su žeme, gyvenamajame ar negyvenamajame pastate esantys butai ar įrengtos gyvenamąją ar kitą funkcinę paskirtį turinčios patalpos, įvairūs inžineriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu ir pan.

2.3.2. Atsižvelgiant į GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 2 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gaunamos pajamos už Lietuvoje esančio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą laikomos turinčiomis šaltinį Lietuvoje ir atitinkamai yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, jeigu tokio daikto buvimo vieta yra Lietuvos Respublikos teritorijoje, nepriklausomai nuo to, iš kokio asmens minėtos pajamos gaunamos (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 2 punkto komentarą).

2.3.3. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą gautos pajamos iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto

per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje yra priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tas sumas išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gautos pajamos yra priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį apskaičiuoja, sumoka ir deklaruoja pats tokių pajamų gavėjas (žr. GPMĮ 6, 22 ir 31 straipsnių komentarus).

**2.4. Honoraras, įskaitant šio straipsnio 6 dalyje nustatytus atvejus**

2.4.1. Sąvoka „honoraras“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 5 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 5 dalies komentarą).

Atsižvelgiant į GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 4 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gaunamas honoraras laikomas turinčiu šaltinį Lietuvoje ir atitinkamai yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, jeigu jį išmoka nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, užsienio vienetas per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas per jo nuolatinę bazę Lietuvoje (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 4 punkto komentarą).

2.4.2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gaunamas honoraras, kurio šaltinis yra Lietuvoje, priskiriamas A klasės pajamoms, nuo kurių. pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka honorarą išmokantys asmenys, t. y. Lietuvos vienetas, nuolatinis Lietuvos gyventojas, užsienio vienetas per savo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas per savo nuolatinę bazę Lietuvoje (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo gaunamas honoraras laikomas jo pajamų mokesčio objektu, atsižvelgiant į šio straipsnio 6 dalyje nustatytas išlygas dėl kompiuterių programų.

**2.5. Su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos**

2.5.1. Sąvoka „darbo santykiai ar jų esmę atitinkantys santykiai“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 31 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 31 dalies komentarą).

Sąvoka „su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 34 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 34 dalies komentarą).

Pagal GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 1 punktą (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 1 punkto komentarą) gyventojo pajamų šaltinis laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu tokio gyventojo veikla yra vykdoma Lietuvoje. Todėl nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas Lietuvoje yra su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos iš veiklos Lietuvoje, nesvarbu, iš kokio asmens tokios pajamos gaunamos.

2.5.2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos iš veiklos Lietuvoje, gautos iš Lietuvos vieneto ir nuolatinio Lietuvos gyventojo yra priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tas sumas išmokantis vienetas ir gyventojas (žr. GPMĮ 6, 20, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (t. y. darbo užmokestis, premija, pašalpa, dienpinigiai, viršijantys užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių ar jiems analogiškų sumų normą ir kt.) iš veiklos Lietuvoje, gautos iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, taip pat yra priskiriamos A klasės pajamoms. Pajamų mokestį nuo tokių pajamų GPMĮ nustatyta tvarka mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje (žr. GPMĮ 6, 20, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Pavyzdys

Užsienio vienetas, vykdantis ūkinę veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, į Lietuvą keliems mėnesiams atsiunčia savo darbuotojus – nenuolatinius Lietuvos gyventojus, kurie dirba jos nuolatinėje buveinėje Lietuvoje. Tokiems darbuotojams užsienio vienetas moka atlyginimą, išmoka sumas išlaidoms už lėktuvo bilietus ir gyvenimą viešbutyje Lietuvoje kompensuoti ir išmoka dienpinigius pagal tos užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių normą.

Nenuolatinių Lietuvos gyventojų už darbą Lietuvoje iš užsienio vieneto, vykdančio veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, gaunamas atlyginimas priskiriamas A klasės su darbo santykiais susijusioms pajamoms, nuo kurių GPMĮ nustatyta tvarka mokestiniu laikotarpiu išskaičiuoti pajamų mokestį, jį pervesti į Lietuvos Respublikos biudžetą ir deklaruoti tokias pajamas privalo užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje. Užsienio vieneto nenuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėti dienpinigiai pagal tos užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių normą bei kompensuotos kelionės ir pragyvenimo Lietuvoje išlaidos pagal GPMĮ laikomos komandiruotės kompensacijomis, kurios neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo - individualios įmonės savininko iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos tikrojo nario iš ūkinės bendrijos ir mažosios bendrijos nario iš mažosios bendrijos gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms s (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

2.5.3. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (t. y. darbo užmokestis, premija, pašalpa, dienpinigiai, viršijantys užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių ar jiems analogiškų sumų normą ir kt.) iš veiklos Lietuvoje, gautos iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, yra priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka į Lietuvos Respublikos biudžetą pats tokių pajamų gavęs nenuolatinis Lietuvos gyventojas (žr. GPMĮ 6, 22 ir 31 straipsnių komentarus).

Pavyzdžiai

1. Užsienio vienetas, kuris nevykdo ūkinės veiklos Lietuvoje per nuolatinę buveinę, į Lietuvą keliems mėnesiams atsiunčia savo darbuotojus – nenuolatinius Lietuvos gyventojus. Tokiems darbuotojams užsienio vienetas moka atlyginimą, išmoka sumas išlaidoms už lėktuvo bilietus ir gyvenimą viešbutyje Lietuvoje kompensuoti ir išmoka dienpinigius pagal tos užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių normą.

Nenuolatinių Lietuvos gyventojų už darbą Lietuvoje iš užsienio vieneto gaunamas atlyginimas priskiriamas B klasės su darbo santykiais susijusioms pajamoms, nuo kurių GPMĮ nustatyta tvarka į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti pajamų mokestį (jeigu toks gyventojas yra nuolatinis užsienio valstybės, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gyventojas, pajamų mokestis Lietuvoje mokamas atsižvelgiant į šios sutarties nuostatas) ir deklaruoti tokias pajamas privalo patys nenuolatiniai Lietuvos gyventojai. Užsienio vieneto nenuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėti dienpinigiai pagal tos užsienio valstybės vidaus teisės aktuose vykstantiems į Lietuvos Respublikos teritoriją asmenims nustatytą dienpinigių normą bei kompensuotos kelionės ir pragyvenimo Lietuvoje išlaidos pagal GPMĮ laikomos komandiruotės kompensacijomis, kurios neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

2. Užsienio vienetas, nevykdantis ūkinės veiklos per nuolatinę buveinę Lietuvoje, su Lietuvos vienetu sudaro darbuotojo (personalo) perleidimo sutartį, pagal kurią į Lietuvą dirbti Lietuvos vienete trims mėnesiams atsiunčia savo darbuotoją – nenuolatinį Lietuvos gyventoją. Toks nenuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Lietuvoje Lietuvos vieneto naudai, kuris ir prižiūri tokį darbuotoją bei jam vadovauja, tačiau atlyginimą už darbą Lietuvoje gyventojas gauna iš užsienio vieneto. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas nuo už darbą Lietuvoje iš užsienio vieneto gauto atlyginimo (priskiriamo B

klasės pajamoms) GPMĮ nustatyta tvarka į Lietuvos Respublikos biudžetą turi sumokėti pajamų mokestį bei deklaruoti šias pajamas.

**2.6. Sporto veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai sportininkui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam sportininko vardu**

2.6.1. Sąvoka „sporto veikla“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 8 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 8 dalies komentarą).

Pagal GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 1 punktą gyventojo pajamų šaltinis laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu veikla yra vykdoma Lietuvoje (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 1 punkto komentarą). Todėl nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas Lietuvoje yra pajamos, gautos iš sporto veiklos (įskaitant ir individualią veiklą), vykdomą Lietuvoje, nesvarbu, iš kokio asmens tokios pajamos gaunamos.

2.6.2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo sporto veiklos pajamos iš veiklos Lietuvoje (įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su sporto veikla), gaunamos iš Lietuvos vieneto, nuolatinio Lietuvos gyventojo, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, yra priskiriamos A klasės pajamoms, pajamų mokestį nuo kurių mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tas sumas už sporto veiklą išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo sporto veiklos pajamos iš veiklos Lietuvoje (įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su sporto veikla), gautos iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, yra priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį deklaruoja, apskaičiuoja, ir sumoka į Lietuvos Respublikos biudžetą pats tokių pajamų gavėjas (žr. GPMĮ 6, 22 ir 31 straipsnių komentarus).

**2.7. Atlikėjų veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai atlikėjui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam atlikėjo vardu**

2.7.1. Sąvoka „atlikėjo veikla“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 9 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 9 dalies komentarą).

Pagal GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 1 punktą gyventojo pajamų šaltinis laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu tokio gyventojo veikla yra vykdoma Lietuvoje (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 1 punkto komentarą). Todėl nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas Lietuvoje yra pajamos, gautos už atlikėjo veiklą (įskaitant ir individualią veiklą), vykdomą Lietuvoje, nesvarbu, iš kokio asmens tokios pajamos gaunamos.

2.7.2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo atlikėjo veiklos pajamos iš veiklos Lietuvoje (įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su atlikėjo veikla), gaunamos iš Lietuvos vieneto, nuolatinio Lietuvos gyventojo, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir kito nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, yra priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tas sumas už atlikėjo veiklą išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 str. komentarą).

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo atlikėjo veiklos pajamos iš veiklos Lietuvoje (įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su atlikėjo veikla), gautos iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, yra priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka į Lietuvos Respublikos biudžetą pats tokių pajamų gavėjas (žr. GPMĮ 6, 22 ir 31 straipsnių komentarus).

**2.8. Pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje**

2.8.1. Pagal CK 1.98 straipsnį „Daiktai, kuriuos galima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės, laikomi kilnojamaisiais, jeigu įstatymai nenustato ko kita“.

Teisiškai registruoti Lietuvoje privaloma šiuos kilnojamuosius daiktus:

- kelių eisme dalyvaujančias transporto priemones (automobilius, motociklus, kitas motorines transporto priemones) ir jų priekabas (puspriekabes);
- žemės ūkio techniką (traktorius, jų priekabas ir kitas savaeiges važiuokles, kelių tiesimo mašinas);
- šaunamuosius ginklus (graižtvinius medžioklinius, lygiavamzdžius šautuvus, pistoletus (revolverius) savigynai);
- potencialiai pavojingus įrenginius (kėlimo kranus, liftus, garo ir vandens šildymo katilus, atrakcionus ir kt.).

Pagal CK 1.98 straipsnį „nekilnojamieji daiktai yra žemė ir kiti daiktai, kurie susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties bei iš esmės nesumažinus jų vertės (pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji). Nekilnojamiesiems daiktams taip pat prilyginami įstatymuose numatyti laivai ir orlaiviai, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija. Įstatymai gali pripažinti nekilnojamaisiais daiktais ir kitą turtą“.

2.8.2. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 3 punktą šioje dalyje nurodytos rūšies pajamų šaltinis laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu kilnojamasis daiktas įregistruotas Lietuvoje arba privalo būti įregistruotas Lietuvoje vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktais; taip pat jeigu nekilnojamojo daikto buvimo vieta yra Lietuvos teritorija.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gautos pajamos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje.

2.8.3. Tuo atveju, kai minėtas pajamas nenuolatinis Lietuvos gyventojas gauna ne per nuolatinę bazę Lietuvoje iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ar nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, tokios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka tokias sumas išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22, 23 ir 32 straipsnių komentarus). Kitos tokios rūšies pajamos yra priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį apskaičiuoja, į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka ir deklaruoja pats tokių pajamų gavėjas, atsižvelgdamas į GPMĮ 19 straipsnio nuostatas (žr. GPMĮ 6, 19, 22 ir 31 straipsnių komentarus).

Gyventojų už parduotą ar kitokiu būdu nuosavybėn perleistą kilnojamąjį daiktą arba Lietuvoje esantį nekilnojamąjį daiktą gautos pajamos, kurios neapmokestinamos pajamų mokesčiu, nurodytos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalyje (žr. GPMĮ 17 str. 1 dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas nusipirko butą Lietuvoje. Po metų jis šį butą pardavė kitam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui. Kadangi buvo parduotas Lietuvoje esantis butas, tokio buto pardavimo pajamų šaltinis yra laikomas esančiu Lietuvoje. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas buto pardavimo pajamas ne vėliau kaip per 25 dienas nuo pajamų gavimo dienos turi deklaruoti Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos FR0459 formoje bei nuo gautų buto pardavimo pajamų ir buto įsigijimo kainos skirtumo į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokestį.

2. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas savo automobiliu, registruotu užsienio valstybėje, kuri nėra Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybė narė ir nėra Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybė (EEE valstybės - tai ES valstybės narės ir Islandija, Lichtenšteinas bei Norvegija), atvyko į Lietuvą ir Lietuvoje kalendoriniais metais išbuvo šešis mėnesius. Prieš išvykdamas iš Lietuvos gyventojas parduoda savo automobilį Lietuvos įmonei. Kadangi toks automobilis, vadovaujantis

Lietuvos Respublikos saugaus eismo automobilių keliais įstatymo nuostatomis, yra registruojamas Lietuvoje, nes jo savininkas Lietuvoje išbuvo ilgiau negu 90 dienų per kalendorinius metus, todėl Lietuvos įmonė, nenuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėdama išmoką už parduotą automobilį, nuo išmokamos sumos turi išskaičiuoti pajamų mokestį ir jį pervesti į Lietuvos Respublikos biudžetą bei deklaruoti šią išmoką.

3. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas atvyksta į Lietuvą automobiliu, kuris yra registruotas ES valstybėje narėje arba EEE valstybėje, toks automobilis pagal Lietuvos Respublikos saugaus eismo automobilių keliais įstatymo nuostatas neturi būti registruojamas Lietuvoje, nesvarbu, kiek dienų Lietuvoje išbūna jo savininkas. Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas tokį automobilį, registruotą ES valstybėje narėje arba EEE valstybėje, parduoda Lietuvos įmonei, nuo gyventojui išmokamos sumos įmonė neturi išskaičiuoti pajamų mokesčio, kadangi tokia išmoka nėra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, tačiau tokią išmoką privalo deklaruoti.

**2.9. Kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus.**

Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, norėdamas gauti kompensaciją dėl pažeistų autorių arba gretutinių teisių, turi kreiptis į teismą, kuriam priėmus sprendimą išmokėti kompensaciją, ji turės būti išmokėta. Kokie veiksmai yra laikomi autorių teisių ir gretutinių teisių pažeidimu yra nustatyta Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatyme.

Atsižvelgiant į GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 4 punktą nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gauta kompensacija už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus laikoma turinčia šaltinį Lietuvoje ir atitinkamai yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas, jeigu ją išmoka Lietuvos vienetas, nuolatinis Lietuvos gyventojas, užsienio vienetas per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir kitas nenuolatinis Lietuvos gyventojas per jo nuolatinę bazę Lietuvoje.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir kito nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gauta kompensacija už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus priskiriama A klasės pajamoms. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gauta kompensacija už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus priskiriama B klasės pajamoms (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

Pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 5 punktą kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus priskiriamos pajamų mokesčiu neapmokestinamoms pajamoms (žr. GPMĮ 17 str. 1 dalies 5 punkto komentarą). Šių kompensacijų neprivaloma deklaruoti.

2.1 – 2.9 punktuose minėtos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje, apmokestinamos vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis kartu atsižvelgiant į dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo sutarčių, sudarytų su atitinkamomis užsienio valstybėmis, nuostatas.

2.10. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, ne per nuolatinę bazę Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu gavusiam A ir B klasėms priskiriamų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno), pasibaigus mokestiniam laikotarpiui gali atsirasti pareiga perskaičiuoti pagal GPMĮ 6 str. $1^1$ ir $1^2$ dalių nuostatas mokėtiną pajamų mokestį ir jį sumokėti į Lietuvos Respublikos biudžetą (žr. GPMĮ 6 str. $1^1$ ir $1^2$ dalių komentarus).

3. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris vykdo individualią veiklą Lietuvos Respublikos teritorijoje per nuolatinę bazę, gali gauti pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, ir ne per nuolatinę bazę. Tuomet toks gyventojas turi mokėti pajamų mokestį Lietuvoje tiek nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje gautų pajamų, tiek ir nuo pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

**6. Tuo atveju, kai perleidžiama kompiuterio programa, šio straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostatos taikomos, jei yra perleidžiamas ne autorių teise apsaugotas daiktas, o kompiuterio programoje yra suteikiamos šios teisės:**

**1) teisė daryti kompiuterio programos kopijas, turint tikslą jas viešai platinti ar kitaip perduoti nuosavybėn, išnuomoti arba paskolinti, arba**

**2) teisė rengti išvestines kompiuterio programas, kurios remiasi autorių teise apsaugota kompiuterio programa, arba**

**3) teisė viešai demonstruoti kompiuterio programą.**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymą; 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymas Nr. XI-111; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Sąvoka „kompiuterio programa“ apibrėžta Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatyme kaip „ žodžiais, kodais, schemomis ar kitu pavidalu pateikiamų instrukcijų, kurios sudaro galimybę kompiuteriui atlikti tam tikrą užduotį ar pasiekti tam tikrą rezultatą, visuma, kai tos instrukcijos pateikiamos tokiomis priemonėmis, kurias kompiuteris gali perskaityti; ši sąvoka apima ir parengiamąją projektinę tokių instrukcijų medžiagą, jeigu pagal ją galima būtų sukurti minėtą instrukcijų visumą.

Kompiuterio programomis, neatsižvelgiant į jų išraiškos formas, laikomos: operacinės sistemos, taikomosios programos (savarankiškos), taikomųjų programų paketai (rinkiniai), atskiros programų dalys (paprogramės) ir pan. Parengiamoji projektinė dokumentacija (programos ar/ir problemos aprašymas, jos naudotojui skirtos instrukcijos ir pan.) taip pat priskiriama kompiuterio programai, jeigu ji kartu su instrukcijomis, sudarančiomis galimybę kompiuteriu atlikti tam tikrą užduotį ar pasiekti tam tikrą rezultatą, sudaro visų minėtų instrukcijų visumą.

2. Tuo atveju, kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas ne per nuolatinę bazę Lietuvoje gauna atlyginimą už suteiktą teisę:

- daryti kompiuterio programos kopijas, turint tikslą jas viešai platinti ar kitaip perduoti nuosavybėn, išnuomoti ar paskolinti (t. y., kai tokios kompiuterio programos kopijos nėra daromos paties asmens reikmėms tenkinti, o skirtos tretiesiems asmenims), arba
- naudojantis kompiuterio programa, kurios autoriaus teisės priklauso tam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, rengti išvestines kompiuterio programas, kurios pačios yra autorių teisių objektas, arba
- viešai demonstruoti kompiuterio programą,

ir toks atlyginimas gaunamas iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ar nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje, tai tas atlyginimas yra nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas ir jis priskiriamas A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį mokestiniu laikotarpiu apskaičiuoja, išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumoka minėtą atlyginimą išmokantys asmenys (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarus).

Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas ne per nuolatinę bazę minėtiems asmenims suteikia su kompiuterio programomis susijusias kitokias nei aukščiau išvardytas teises arba parduoda jam kompiuterio programas (kartu su tam gyventojui priklausiusiomis kompiuterio programos autoriaus teisėmis ar be jų), tai tokios jo pajamos neapmokestinamos.

Pavyzdys

| |
|---|
| Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, nesiverčiantis individualia veikla Lietuvos Respublikos teritorijoje per nuolatinę bazę, Lietuvos vienetui pardavė kompiuterio programą kaip autorių teise apsaugotą daiktą, suteikdamas šiam vienetui teisę daryti tos programos kopijas.<br>Remiantis GPMĮ nuostatomis, sumos, kurias Lietuvos vienetas sumoka nenuolatiniam Lietuvos gyventojui už kompiuterio programą bei suteiktas teises, nelaikomos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektu. |

(GPMĮ 5 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-01-30 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-3092).

**6 straipsnis. Pajamų mokesčio tarifai**

**1. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, gyventojo pajamos apmokestinamos taip:**

**1) metinė pajamų dalis, neviršijanti 36 vidutinių šalies darbo užmokesčių (toliau – VDU) dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą;**

**2) metinė pajamų dalis, viršijanti 36 VDU dydžio sumą, bet neviršijanti 60 VDU dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 25 procentų pajamų mokesčio tarifą;**

**3) metinė pajamų dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 32 procentų pajamų mokesčio tarifą.**

Komentaras

1. Gyventojo pajamos, išskyrus šiame straipsnyje nurodytas išimtis, yra sumuojamos ir apmokestinamos taikant šiuos pagrindinius mokesčio tarifus:

1.1. 20 proc. pajamų mokesčio tarifas taikomas metinei pajamų daliai, neviršijančiai 36 VDU dydžio (2026 metais — 83 237,40 Eur per metus) sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti;

1.2. 25 proc. pajamų mokesčio tarifu apmokestinama metinė pajamų dalis, kuri viršija 36 VDU dydžio sumą (2026 metais – 83 237,40 Eur), bet neviršija 60 VDU dydžio sumos (2026 metais – 138 729 Eur), taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti;

1.3 32 proc. pajamų mokesčio tarifas bus taikomas gyventojo metinei pajamų daliai, kuri viršija 60 VDU dydžio (2026 metais — 138 729 EUR per metus) sumą, taikomą apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti.

Pavyzdžiai:

1. 2026 m. nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo tik su darbo santykiais susijusių pajamų – 42 000 Eur.

Kadangi iš darbo santykių suma neviršija 36 VDU dydžio (36 VDU – 83 237,40 Eur), gyventojo pajamos bus apmokestinamos taikant 20 proc. tarifą.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas 2026 m. gavo tik su darbo santykiais susijusių pajamų – 190 000 Eur.

Kadangi metinė pajamų suma viršija 60 VDU (138 729 Eur), pajamos apmokestinamos taip:

– metinė pajamų dalis, neviršijanti 36 VDU dydžio sumos, t. y. 83 237,40 Eur, apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– metinė pajamų dalis, viršijanti 36 VDU dydžio sumą, bet neviršijanti 60 VDU dydžio sumos, t. y. 55 491,60 Eur (138 729 Eur – 83 237,40 Eur), apmokestinama taikant 25 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– metinė pajamų dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą, t. y. 51 271 Eur (190 000 Eur – 138 729 Eur), apmokestinama taikant 32 proc. pajamų mokesčio tarifą.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas 2026 m. iš viso gavo 130 000 Eur pajamų:

– 40 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų už darbą Lietuvoje;

– 90 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų už darbą Norvegijoje, kurios pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas buvo apmokestintos Norvegijoje,

Kadangi bendra metinių pajamų suma viršija 36 VDU (83 237,40 Eur), bet neviršija 60 VDU (138 729 Eur) dydžio sumos, metinėms pajamoms taikomi GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyti 20 proc. ir 25 proc. pajamų mokesčio tarifai.

Atsižvelgiant į tai, kad Norvegijoje gautos darbo pajamos pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas Lietuvoje neapmokestinamos, pajamų mokesčio tarifo taikymo tikslu apskaičiuojama, kokiai Lietuvoje apmokestinamų pajamų daliai tenka 20 proc. ir 25 proc. pajamų mokesčio tarifai.

Apskaičiuojama:

1. Kokią visų metinių pajamų dalį sudaro Lietuvoje apmokestinamos pajamos:

40 000 : 130 000 = 0,30769231.

2. Pajamų suma, nuo kurios pajamų mokestis Lietuvoje apskaičiuojamas taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą:

83 237,40 Eur × 0,30769231 = 25 611,51 Eur.

3. Pajamų suma, nuo kurios pajamų mokestis Lietuvoje apskaičiuojamas taikant 25 proc. pajamų mokesčio tarifą:

(130 000 Eur – 83 237,40 Eur) × 0,30769231 = 14 388,49 Eur.

2. Į metines apmokestinamąsias pajamas, nustatant VDU dydį ir tarifą, įskaičiuojamos: pajamos iš darbo santykių; pajamos iš individualios veiklos pagal pažymą; tantjemos, atlygis už veiklą stebėtojų taryboje ar valdyboje, paskolų komitete; autoriniai atlyginimai iš darbdavio; mažosios bendrijos vadovo, kuris nėra tos bendrijos narys, pajamos už vadovavimo veiklą; ne individualios veiklos pajamos už atliekų pardavimą; metinė pajamų, gautų vykdant individualią veiklą įsigijus verslo liudijimą, dalis, viršijanti 50 000 Eur; pajamos ne iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių.

3. Apskaičiuojant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nurodytą metinę pajamų sumą, į ją neįtraukiamos GPMĮ 6 straipsnio 6 ir 9 dalyse nurodytos pajamos (žr. GPMĮ 6 straipsnio 10 dalies komentarą).

**2. Metinė pajamų ne iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių (išskyrus individualios veiklos pajamas, tantjemas ar atlygį už veiklą stebėtojų taryboje ar valdyboje, paskolų komitete, mokamą vietoj tantjemų arba kartu su tantjemomis, iš asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, gautas pajamas pagal autorines sutartis, mažųjų bendrijų vadovų, kurie pagal Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymą nėra tų mažųjų bendrijų nariai, pagal civilinę (paslaugų) sutartį už vadovavimo veiklą gautas pajamas, ne individualios veiklos pajamas, gautas pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus atliekas, taip pat šio straipsnio 6 dalies 1, 3–7 punktuose nurodytas pajamas) dalis, neviršijanti 12 VDU dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą.**

**Komentaras**

1. Pagal GPMĮ 6 straipsnio 2 dalį metinė pajamų ne iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių dalis, neviršijanti 12 VDU (12 VDU 2026 m. – 27 745,80 Eur) dydžio sumos, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą. Šios dalies taikymo tikslu 12 VDU dydžio sumą viršijanti pajamų dalis apskaičiuojama nuo bendros nuolatinio Lietuvos gyventojo metinių ne iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių apmokestinamųjų pajamų sumos.

Pavyzdžiai:

1. Gyventojas 2026 m. gavo 160 000 Eur apmokestinamųjų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų. Kitų pajamų per mokestinį laikotarpį negavo.

Kadangi nekilnojamojo turto pardavimo pajamos yra pajamos ne iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių, joms taikomos GPMĮ 6 straipsnio 2 ir 1 dalių nuostatos.

Pajamos apmokestinamos taip:

– 12 VDU dydžio sumos neviršijanti pajamų dalis, t. y. 27 745,80 Eur, apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– pajamų dalis, viršijanti 12 VDU, tačiau neviršijanti 36 VDU, t. y. 55 491,60 Eur (83 237,40 – 27 745,80), apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– pajamų dalis, viršijanti 36 VDU, tačiau neviršijanti 60 VDU, t. y. 55 491,60 Eur (138 729 – 83 237,40), apmokestinama taikant 25 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– 60 VDU dydžio sumą viršijanti pajamų dalis, t. y. 21 271 Eur (160 000 – 138 729), apmokestinama taikant 32 proc. pajamų mokesčio tarifą.

2. Gyventojas 2026 m. gavo:

– 30 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų;

– 10 000 Eur apmokestinamų palūkanų.

Kadangi palūkanų suma neviršija 12 VDU dydžio sumos (27 745,80 Eur), ji apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą. Kadangi bendra metinių pajamų suma sudaro 40 000 Eur ir neviršija 36 VDU dydžio sumos (83 237,40 Eur), 25 proc. ir 32 proc. pajamų mokesčio tarifai netaikomi.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas 2026 m. gavo:

– 19 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų;

– 10 000 Eur pajamų iš paskirstytojo pelno;

– 100 000 Eur apmokestinamųjų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą ir, vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 10 dalimi, neįtraukiamos apskaičiuojant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nurodytą metinę pajamų sumą.

Su darbo santykiais susijusios pajamos ir apmokestinamosios nekilnojamojo turto pardavimo pajamos sudaro 119 000 Eur (19 000 + 100 000).

Kadangi metinė pajamų suma viršija 36 VDU dydžio sumą (83 237,40 Eur), bet neviršija 60 VDU (138 729 Eur) dydžio sumos, pajamos apmokestinamos taip:

– nekilnojamojo turto pardavimo pajamų dalis, neviršijanti 12 VDU dydžio sumos, t. y. 27 745,80 Eur, apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– pajamų dalis, viršijanti 12 VDU, tačiau neviršijanti 36 VDU, t. y. 55 491,60 Eur (83 237,40 – 27 745,80), apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą;

– 36 VDU dydžio sumą viršijanti, bet 60 VDU dydžio sumos neviršijanti pajamų dalis, t. y. 35 762,60 Eur (119 000 – 83 237,40), apmokestinama taikant 25 proc. pajamų mokesčio tarifą.

2. GPMĮ 6 straipsnio 2 dalies nuostatos netaikomos šioms nesusijusioms su darbo santykiais pajamoms:

2.1. individualios veiklos pajamoms;

2.2. tantjemoms ar atlygiui už veiklą stebėtojų taryboje ar valdyboje, paskolų komitete, mokamam vietoj tantjemų arba kartu su tantjemomis;

2.3. iš asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, gautoms pajamoms pagal autorines sutartis;

2.4. mažųjų bendrijų vadovų, kurie pagal Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymą nėra tų mažųjų bendrijų nariai, pagal civilinę (paslaugų) sutartį už vadovavimo veiklą gautoms pajamoms;

2.5. ne individualios veiklos pajamoms, gautoms pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus atliekas;

2.6. pajamoms iš paskirstytojo pelno;

2.7. ne per investicinę sąskaitą įsigytų akcijų (dalių, pajų) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms, jeigu šios akcijos (dalys, pajai) įsigytos anksčiau negu prieš 5 metus iki jų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dienos;

2.8. pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui gautos gyvybės draudimo išmokos daliai, lygiai pagal šią sutartį sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį grąžinamoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka;

2.9. iš pensijų fondo gautos pensijų išmokos daliai, lygiai sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo grąžinamoms sumokėtoms pensijų įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka;

2.10. per investicinę sąskaitą gautoms pajamoms, kaip jos suprantamos pagal GPMĮ $12^1$ straipsnio 3 dalį;

2.11. akcijų, įsigytų pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens, ar kitų akcijų, suteiktų pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka patvirtintas Akcijų suteikimo darbuotojams ir (ar) organų nariams taisykles, įskaitant riboto disponavimo ar kitokio pobūdžio akcijas, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu akcijos buvo suteiktos darbdavio ar su juo susijusio asmens iniciatyva sandoriu, kuris įformintas

raštiškai ir kuriame apibrėžtas akcijų suteikimo pagrindas bei sąlygos, ir darbuotojas pardavė ar kitaip perleido akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės įsigyti akcijas atsiradimo dienos.

3. Jeigu šioje dalyje nurodytų pajamų suma viršija 12 VDU dydžio ribą, viršijančios pajamų dalies apmokestinimui taikomos šio straipsnio 1 dalies nuostatos, reglamentuojančios atitinkamos rūšies pajamų apmokestinimą.

**3. Už per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, nuo kurių mokestis sumokamas įsigyjant verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis. Savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita taikyti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, lengvatas.**

(Ši nuostata pagal 2017 m. gruodžio 7 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą Nr. XIII-841 taikoma, apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Jeigu gyventojas verčiasi veikla, įtraukta į Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi, turint verslo liudijimą, rūšių sąrašą (toliau – Sąrašas), patvirtintą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“ (toliau – Nutarimas), jis už numatomas iš tokios veiklos gauti pajamas gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį, įsigydamas verslo liudijimą.

2. Fiksuoto pajamų mokesčio dydžius nustato savivaldybių tarybos.

3. Nutarimo 3 punkte savivaldybėms rekomenduojama iki einamųjų metų lapkričio 10 dienos pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau − VMI) informaciją apie kitiems metams nustatytus (patvirtintus) veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi, turint verslo liudijimą, fiksuoto pajamų mokesčio dydžius.

4. Savivaldybių tarybos turi teisę pačios savo biudžeto sąskaita nustatyti galimas taikyti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio lengvatas. Nustatytas galimų taikyti lengvatų sąrašas yra tvirtinamas savivaldybių tarybos sprendimu.

(GPMĮ 6 str. 3 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-01-17 raštą Nr. (18.18-31-1 E)-RM-1738).

**4. Fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gali būti apmokestinamos 50 000 eurų per mokestinį laikotarpį neviršijančios individualios veiklos pajamos (kai vykdoma kelių rūšių veikla, pajamos sudedamos). 50 000 eurų sumą per mokestinį laikotarpį viršijančios individualios veiklos pajamos įskaitomos į metinę pajamų dalį ir pajamų mokesčio tarifas taikomas, kaip nustatyta šio straipsnio 1 dalyje. Už mokestinį laikotarpį (ar jo dalį) sumokėto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis, proporcingai tenkanti tai mokestinio laikotarpio daliai, kai gyventojo individualios veiklos pajamos viršijo 50 000 eurų sumą, įskaitoma į gyventojo nuo tų pajamų mokėtino pajamų mokesčio sumą.**

(Pagal 2025 m. gruodžio 16 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-680, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojas, įsigydamas verslo liudijimą, gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį nuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) iš individualios veiklos gautų ne didesnių nei **50 000** eurų pajamų.

2. Kai individualiai veiklai vykdyti verslo liudijimą įsigijęs gyventojas vykdo kelių rūšių individualią veiklą, tai, įvertinant, ar iš šių veiklų gautos pajamos neviršijo 50 000 eurų, pajamos sudedamos (išskyrus iš gyvenamosios paskirties patalpų nuomos gautas pajamas).

3. Fiksuoto dydžio pajamų mokestį nuo iš individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, gautų ne didesnių nei 50 000 eurų pajamų gali mokėti ir privalantys registruotis bei jais įsiregistravę PVM mokėtojai.

4. Jei iš vykdytos individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, gauta daugiau nei 50 000 eurų pajamų, tai 50 000 eurų viršijanti pajamų dalis nebegali būti laikoma pajamomis, gautomis iš individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą. 50 000 eurų viršijančioji dalis apmokestinama kaip individualios veiklos pagal pažymą pajamos, t. y.:

– kai 50 000 eurų viršijančiosios dalies apmokestinamosios pajamos (pajamų ir leidžiamų atskaitymų skirtumas) neviršija 42 500 Eur sumos per metus, pajamų mokestis nuo šių pajamų apskaičiuojamas pritaikius 20 proc. pajamų mokesčio tarifą bei taikant GPMĮ $18^2$ straipsnyje nurodytą pajamų mokesčio kreditą:

- jei gautos individualios veiklos apmokestinamosios pajamos neviršija 20 000 Eur, jos faktiškai apmokestinamos taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifu;
- jei gautos individualios veiklos apmokestinamosios pajamos yra nuo 20 000 Eur iki 42 500 Eur, tai priklausomai nuo jų dydžio, faktiškai taikomas tarifas didėja nuo 5 iki 20 proc.

– kai 50 000 eurų viršijančiosios dalies apmokestinamosios pajamos viršija 42 500 Eur sumą, visos viršijančiosios dalies apmokestinamosios pajamos apmokestinamos pagrindiniais GPM tarifais:

1) viršijančioji apmokestinamųjų pajamų dalis iki 36 VDU (2026 m. – iki 83 237,4 Eur (2026 m. 1 VDU – 2 312,15 Eur)) – taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą,

2) viršijančioji apmokestinamųjų pajamų dalis nuo 36 VDU iki 60 VDU (2026 m. nuo 83 237,4 Eur iki 138 729 Eur) – taikant 25 procentų pajamų mokesčio tarifą,

3) viršijančioji apmokestinamųjų pajamų dalis virš 60 VDU (2026 m. virš 138 729 eurų) – taikant 32 procentų pajamų mokesčio tarifą.

Visa 50 000 eurų viršijanti pajamų dalis, apmokestinama kaip individualios veiklos pagal pažymą pajamos, o 50 000 eurų viršijančiosios dalies apmokestinamosios pajamos įskaičiuojamos į metines pajamas apskaičiuojant pajamų mokesčio tarifą pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas.

Tuo atveju, kai gyventojo gautos pajamos nebegali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, gautomis iš vykdytos individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą, o gyventojas toliau pagal verslo liudijimą vykdo veiklą, tai, nustačius šį faktą, vykdyta veikla prilyginama įregistruotai individualiai veiklai pagal pažymą ir 50 000 eurų viršijusi gautų pajamų dalis apmokestinama kaip individualios veiklos pajamos, gautos (uždirbtos) vykdant individualią veiklą, ją įregistravus mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka.

Verslo liudijimą įsigijęs gyventojas, kalendoriniais metais gavęs virš 50 000 eurų pajamų, tolimesniam veiklos vykdymui gali pats pasirinkti kitą individualios veiklos pajamų apmokestinimo formą (įregistruoti individualią veiklą pagal pažymą) arba įsteigti juridinį asmenį. Tokiu atveju gyventojas turėtų VMI pateikti prašymą nutraukti vykdomą individualią veiklą, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, o pasirinkus vykdyti individualią veiklą pagal pažymą, turėtų pateikti gyventojo prašymą, įregistruoti individualios veiklos duomenis į Mokesčių mokėtojų registrą.

1 pavyzdys

Tarkim, gyventojas laikotarpiui nuo 2026 m. sausio 10 d. iki 2026 m. spalio 10 d. įsigijo Baldų gamybos veiklos verslo liudijimą, už kurį sumokėjo 600 eurų fiksuoto dydžio pajamų mokestį. Laikotarpiu nuo 2026 m. sausio 10 d. iki balandžio 29 d. gyventojas gavo 45 000 eurų pajamų, o 2026 m. balandžio 30 d. gavo dar 6 000 eurų pajamų. Vadinasi, nuo 2026 m. sausio 10 d. iki 2026 m. balandžio 30 d. gavo 51 000 eurų, t. y. 1000 eurų viršyta per kalendorinius metus leistina gauti 50 000 eurų pajamų suma iš vykdomos individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą. Jei šiuo atveju gyventojas nesikreipia į VMI dėl tokios vykdomos individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, nutraukimo, tai, kalendoriniams metams pasibaigus, mokesčių administratorius, pagal

turimus bei iš trečiųjų asmenų gautus duomenis nustatęs, kad gyventojo praėjusiais kalendoriniais metais gautos pajamos iš minėtos veiklos su verslo liudijimu viršijo 50 000 eurų, jo toliau vykdytą veiklą prilygina vykdytai individualiai veiklai pagal pažymą, o 50 000 eurų viršijanti gautų pajamų dalis apmokestinama kaip iš individualios veiklos pagal pažymą gautos pajamos, t. y. kai 50 000 eurų viršijančiosios dalies apmokestinamosios pajamos (pajamų ir leidžiamų atskaitymų skirtumas) neviršija 42 500 Eur sumos per metus, pajamų mokestis nuo šių pajamų apskaičiuojamas pritaikius 20 proc. pajamų mokesčio tarifą bei taikant GPMĮ $18^2$ straipsnyje nurodytą pajamų mokesčio kreditą (jei individualios veiklos apmokestinamosios pajamos neviršija 20 000 Eur, jos faktiškai apmokestinamos taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą, o kai individualios veiklos apmokestinamosioms pajamoms yra nuo 20 000 Eur iki 42 500 Eur, priklausomai nuo jų dydžio, faktiškai taikomas tarifas didėja nuo 5 iki 20 proc.). Nagrinėjamu atveju individualios veiklos pagal pažymą pajamos yra 1 000 Eur, iš kurių atėmus leidžiamus atskaitymus, tarkim 30 proc., apmokestinamosios pajamos būtų 700 Eur, t. y. neviršytų 20 000 Eur, todėl jos būtų apmokestinamos taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šiame pavyzdyje pateiktu atveju gyventojo einamaisiais metais gautos pajamos viršijo PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytą 45 000 Eur ribą, todėl gyventojas turi registruotis PVM mokėtoju, nes 2026 m. sausio mėnesį jam atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoju, bei už parduotas prekes, dėl kurių pardavimo nurodytoji riba buvo viršyta (t. y. 6 000 Eur) skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM.

5. Sumokėta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis už laikotarpį, kuriuo gyventojo gautos pajamos negali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, gautomis vykdant individualią veiklą pagal verslo liudijimą, gali būti proporcingai įskaitoma į gyventojo mokėtiną pajamų mokesčio sumą, apskaičiuotą nuo šiuo laikotarpiu gautų apmokestinamų kaip individualios veiklos, įregistruotos mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka, pajamų. Šiuo atveju gyventojas turi pateikti FR0781 formos Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas.

Jei gyventojas, kai jo gautos pajamos nebegali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, individualią veiklą nutraukia ir įregistruoja juridinį asmenį, tai sumokėta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis už laikotarpį, kuriuo gyventojo gautos individualios veiklos pajamos negalėjo būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, šiam gyventojui, pateikus FR0781 formos Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas, yra grąžinama.

2 pavyzdys

Tarkim, gyventojas laikotarpiui nuo 2026 m. sausio 10 d. iki 2026 m. spalio 10 d. įsigijo Baldų gamybos veiklos verslo liudijimą, už kurį sumokėjo 600 eurų fiksuoto dydžio pajamų mokestį. 2026 m. balandžio 30 d. gautomis pajamomis buvo viršyta per kalendorinius metus leistina gauti 50 000 eurų pajamų iš vykdomos individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, suma. Vadinasi, gyventojo nuo 2026 m. gegužės 1 d. iš individualios veiklos gautos pajamos nebegali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis. Gyventojui, nuo 2026 m. gegužės 1 d. pateikusiam prašymą nutraukti vykdomą individualią veiklą, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, bei gyventojo prašymą, įregistruoti individualios veiklos duomenis į Mokesčių mokėtojų registrą, sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis už laikotarpį nuo 2026 m. gegužės 1 d. iki 2026 m. spalio 10 d., pateikus FR0781 formos Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas, atimamas (įskaitomas) iš nuo 2026 m. gegužės 1 d. gautų individualios veiklos pagal pažymą apmokestinamųjų pajamų apskaičiuoto mokėtino pajamų mokesčio.

Tačiau, jei minėtas gyventojas, kai nuo gegužės 1 d. jo gautos pajamos iš individualios veiklos nebegali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, šią veiklą nutraukia ir įregistruoja juridinį asmenį, tai už laikotarpį nuo 2026 m. gegužės 1 d. iki 2026 m. spalio 10 d. sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis šiam gyventojui, pateikus FR0781 formos Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas, yra grąžinamas.

(GPMĮ 6 str. 4 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-06-22 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-1768).

**5. Fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gali būti apmokestinamos 50 000 eurų per mokestinį laikotarpį neviršijančios nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos pajamos (kai nuomojami keli tokie daiktai, pajamos sudedamos). 50 000 eurų sumą per mokestinį laikotarpį viršijančios nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos pajamos įskaitomos į metinę pajamų dalį ir pajamų mokesčio tarifas taikomas, kaip nustatyta šio straipsnio 1 ir (arba) 2 dalyse. Už mokestinį laikotarpį (ar jo dalį) sumokėto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis, proporcingai tenkanti tai mokestinio laikotarpio daliai, kai gyventojo nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos pajamos apmokestinamos taikant šio straipsnio 1 ir (arba) 2 dalyse nustatytą pajamų mokesčio tarifą, įskaitoma į gyventojo nuo tų pajamų mokėtino pajamų mokesčio sumą.**

(Pagal 2025 m. gruodžio 16 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-680, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gali būti apmokestinamos nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos (t. y. gyvenamosios paskirties patalpų nuomos) pajamos tuo atveju, jei gyventojo gautos pajamos iš tokios nuomos per mokestinį laikotarpį neviršija 50 000 eurų.

Apskaičiuojant fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestinamą 50 000 eurų pajamų, gautų įsigijus Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimą, sumą, sumuojamos visos per mokestinius (t. y. kalendorinius) metus to gyventojo iš gyvenamosios paskirties patalpų nuomos gautos pajamos.

Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos atveju pasiekus 50 000 eurų ribą, šią ribą viršijančios pajamos negali būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, gautomis vykdant veiklą su Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimu.

Įsigijus Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimą, fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gali būti apmokestinamos tik iš gyventojų gautos gyvenamosios paskirties patalpų nuomos pajamos.

2. Jei Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimą įsigijusio gyventojo iš gyvenamųjų patalpų nuomos gautos pajamos mokestiniu laikotarpiu viršija 50 000 eurų, tai 50 000 eurų viršijanti tokių gautų pajamų dalis apmokestinama, taikant šio straipsnio 1 ir (arba) 2 dalyse nustatytą pajamų mokesčio tarifą, t. y. :

1) jei 50 000 Eur viršijančiosios dalies bei kitų ne iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių gautų pajamų metinė suma neviršija 12 VDU (2026 m. — 27 745,8 Eur), ji pagal šio straipsnio 2 dalį apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą (netaikant GPMĮ $18^2$ straipsnyje nurodyto pajamų mokesčio kredito);

2) 12 VDU viršijanti dalis pagal šio straipsnio 1 dalį apmokestinama pagrindiniais 20, 25 ar 32 proc. pajamų mokesčio tarifais:

- 20 proc. – metinei pajamų daliai, neviršijančiai 36 VDU (2026 m. 36 VDU 83 237,40 Eur);
- 25 proc. – metinei pajamų daliai nuo 36 VDU iki 60 VDU (2026 m. nuo 83 237,40 Eur iki 138 729 Eur);
- 32 proc. – metinei pajamų daliai, viršijančiai 60 VDU (2026 m. 60 VDU 138 729 Eur).

Visa 50 000 eurų viršijanti pajamų dalis įskaičiuojama į metines pajamas apskaičiuojant pajamų mokesčio tarifą pagal GPMĮ 6 str. 1 ir (arba) 2 dalies nuostatas.

3. Už mokestinį laikotarpį (ar jo dalį) sumokėto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis, proporcingai tenkanti tai mokestinio laikotarpio daliai, kai gyventojo gyvenamosios paskirties patalpų nuomos pajamos negalėjo būti laikomos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestintomis pajamomis, įskaitoma į gyventojo pajamas, kurių 50 000 Eur viršijančioji dalis kartu su kitomis ne iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių gautomis pajamomis metinė pajamų suma neviršija

12 VDU, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą. 12 VDU viršijanti dalis apmokestinama taikant pagrindinius (20, 25 ar 32 proc.) pajamų mokesčio tarifus. Gyventojas turi pateikti prašymą nutraukti vykdytą veiklą su Gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimu, bei FR0781 formos Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas.

**6. Taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą apmokestinamos:**

**1) pajamos iš paskirstytojo pelno;**

**2) ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos;**

**3) ne per investicinę sąskaitą įsigytų akcijų (dalių, pajų) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu šios akcijos (dalys, pajai) įsigytos (įsigyti) anksčiau negu prieš 5 metus iki jų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dienos;**

**4) pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui gautos gyvybės draudimo išmokos dalis, lygi pagal šią sutartį sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį grąžinamos įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;**

**5) iš pensijų fondo gauta pensijų išmokos dalis, lygi sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo grąžinamos sumokėtos pensijų įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;**

**6) per investicinę sąskaitą gautos pajamos, kaip jos suprantamos pagal šio įstatymo $12^1$ straipsnio 3 dalį;**

**7) akcijų, įsigytų pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens, ar kitų akcijų, suteiktų pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka patvirtintas Akcijų suteikimo darbuotojams ir (ar) organų nariams taisykles, įskaitant riboto disponavimo ar kitokio pobūdžio akcijas, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu akcijos buvo suteiktos darbdavio ar su juo susijusio asmens iniciatyva sandoriu, kuris įformintas raštiškai ir kuriame apibrėžtas akcijų suteikimo pagrindas bei sąlygos, ir darbuotojas pardavė ar kitaip perleido akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės įsigyti akcijas atsiradimo dienos.**

**Komentaras**

1. Šioje dalyje aptariama, kokioms 2026 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamoms yra taikomas 15 procentų pajamų mokesčio tarifas.

2. Gautos pajamos, kurios apmokestinamos taikant tik 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, neatsižvelgiant į per mokestinį laikotarpį gautą sumą, yra šios:

2.1. pajamos iš paskirstytojo pelno;

2.2. ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos;

2.3. ne per investicinę sąskaitą įsigytų akcijų (dalių, pajų) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu šios akcijos (dalys, pajai) įsigytos (įsigyti) anksčiau negu prieš 5 metus iki jų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dienos;

2.4. pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui gautos gyvybės draudimo išmokos dalis, lygi pagal šią sutartį sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį grąžinamos įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;

2.5. iš pensijų fondo gauta pensijų išmokos dalis, lygi sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo grąžinamos sumokėtos pensijų įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;

2.6. per investicinę sąskaitą gautos pajamos, kaip jos suprantamos pagal šio įstatymo $12^1$ straipsnio 3 dalį;

2.7. akcijų, įsigytų pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens, ar kitų akcijų, suteiktų pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka

patvirtintas Akcijų suteikimo darbuotojams ir (ar) organų nariams taisykles, įskaitant riboto disponavimo ar kitokio pobūdžio akcijas, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu akcijos buvo suteiktos darbdavio ar su juo susijusio asmens iniciatyva sandoriu, kuris įformintas raštiškai ir kuriame apibrėžtas akcijų suteikimo pagrindas bei sąlygos, ir darbuotojas pardavė ar kitaip perleido akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės įsigyti akcijas atsiradimo dienos.

3. Šiame straipsnyje išvardintos pajamos nebus įskaičiuojamos į metinę pajamų dalį, kuri apmokestinama 6 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka.

Pavyzdys

Gyventojas 2026 m. iš individualios įmonės gavo 1 000 Eur pajamų iš paskirstytojo pelno.

Individualios įmonės savininko iš individualios įmonės gautos pajamos – 1 000 Eur, nepriklausomai nuo gautų pajamų sumos bus apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Šios pajamos nebus įskaičiuojamos į metinę pajamų dalį, kuri apmokestinama taikant 20, 25 ar 32 proc. pajamų mokesčio tarifus.

**7. Metinė ne individualios veiklos pajamų, gautų pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus atliekas, dalis, neviršijanti 12 VDU dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 5 procentų pajamų mokesčio tarifą.**

**Komentaras**

1. Pagal Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatymo nuostatas atliekos – tai medžiaga ar daiktas, kurių turėtojas atsikrato, ketina ar privalo atsikratyti (eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, jų dalys, baterijos ir akumuliatoriai, elektros ir elektroninės įrangos atliekos ir pan., žr. GPMĮ 2 str. 38 dalies komentarą).

2. Už parduotas ar kitaip nuosavybėn perleistas atliekas nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos (išskyrus gautas pajamas, vykdant individualią veiklą), per mokestinį laikotarpį neviršijančios 12 VDU dydžio sumos, apmokestinamos taikant 5 procentų pajamų mokesčio tarifą. Apmokestinamosioms pajamoms priskiriama visa iš atliekų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautų ne individualios veiklos pajamų suma, neatėmus įsigijimo kainos ir su perleidimu nuosavybėn susijusių privalomų mokėjimų.

3. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos tokios pajamos nėra laikomos pajamų mokesčio objektu.

4. Jeigu atliekų pardavimo metinė pajamų suma neviršija 12 VDU dydžio sumos (2026 m. 12 VDU – 27 745,80 Eur), tuomet taikomas 5 proc. pajamų mokesčio tarifas.

Jeigu atliekų pardavimo metinė suma viršija 12 VDU dydžio sumos, tuomet šį dydį viršijanti suma apmokestinama taikant šio straipsnio 1 dalyje nustatytus tarifu:

20 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu metinė pajamų dalis neviršija 36 VDU dydžio sumos (2026 m. 36 VDU – 83 237,40);

25 proc. pajamų mokesčio tarifu apmokestinama metinė pajamų dalis, kuri viršija 36 VDU dydžio sumą (2026 metais – 83 237,40 Eur), bet neviršija 60 VDU dydžio sumos (2026 metais – 138 729 Eur), taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti;

32 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu metinė pajamų dalis viršija 60 VDU dydžio sumą (2026 m. 60 VDU 138 729 Eur).

5. Apskaičiuojant metinių pajamų, kurioms taikomas 6 straipsnio 1 dalyje nurodytas tarifas (20, 25, 32 proc.) sumą, į metines pajamas įskaičiuojama visa gautų atliekų pardavimo pajamų suma, t. y. įskaičiuojama ir 12 VDU dydžio sumos neviršijanti suma.

Pavyzdžiai:

1. Gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo apmokestinamųjų pajamų:
   - 8 VDU dydžio sumą (18 497,20 Eur) už parduotas ne individualios veiklos atliekas;
   - 15 VDU dydžio sumą (34 682,25 Eur) iš darbo santykių;

- Iš viso 23 VDU dydžio suma (53 179,45 Eur).

Atliekų pardavimo pajamos, 8 VDU dydžio suma (18 497,20 Eur), bus apmokestinamos taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą, nes atliekų pardavimo metinė pajamų suma neviršija 12 VDU dydžio sumos. Kadangi bendra šių metinių pajamų suma, 23 VDU dydžio suma (53 179,45 Eur), neviršija 36 VDU dydžio sumos, tai pajamų suma, 15 VDU dydžio sumą (34 682,25 Eur), gauta iš darbo santykių apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą.

2. Gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį pardavė ne individualios veiklos atliekas už kurias gavo 32 370,1 Eur (14 VDU dydžio suma). Šios pajamos bus apmokestinamos taip:

- dalis, neviršijanti 12 VDU dydžio sumos (27 745,80 Eur), apmokestinama taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą;
- dalis, viršijanti 12 VDU dydžio sumą (2 VDU dydžio suma / 4 624,30 Eur), apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą.

**8. Individualios veiklos pajamos, išskyrus šio straipsnio 4 dalyje nurodytas fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu apmokestinamas individualios veiklos pajamas ir pajamas, nurodytas šio straipsnio 9 dalyje, neviršijančios 42 500 eurų per metus, apmokestinamos taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.**

**Komentaras**

Individualios veiklos apmokestinamosios pajamos, išskyrus pajamas gautas iš veiklos įsigijus verslo liudijimą bei pajamas gautas iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, apmokestinamos taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu jų suma neviršija 42 500 Eur per metus.

Be to, kai šių apmokestinamųjų pajamų suma neviršija 42 500 Eur per metus, mokėtina pajamų mokesčio suma yra mažinama GPMĮ $18^2$ straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ $18^2$ straipsnio komentarą) apskaičiuotu pajamų mokesčio kreditu. Tai reiškia, jog efektyvus pajamų mokesčio tarifas svyruoja nuo 5 iki 20 proc. (žr. GPMĮ $18^2$ straipsnio 1 dalies komentarą).

Tais atvejais, kai individualios veiklos apmokestinamosios pajamos, išskyrus pajamas gautas iš veiklos įsigijus verslo liudijimą bei pajamas gautas iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, viršija 42 500 Eur per metus, tai visa šių pajamų suma apmokestinama taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytus pajamų mokesčio tarifus (žr. GPMĮ 6 straipsnio 1 dalį).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, vykdantis individualią automobilių remonto veiklą, apskaičiavo, jog mokestiniu laikotarpiu uždirbo 15 000 Eur apmokestinamųjų pajamų. Atsižvelgiant į tai, jog apmokestinamosios pajamos neviršija 42 500 Eur per metus, tai šios pajamos apmokestinamos taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, o mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas GPMĮ $18^2$ straipsnyje nustatyta tvarka. Pritaikius GPMĮ $18^2$ nustatytas formules, šios pajamoms bus faktiškai taikytinas 5 procentų efektyvus pajamų mokesčio tarifas.

2. Gyventojas, vykdantis individualią programavimo veiklą, apskaičiavo, jog mokestiniu laikotarpiu uždirbo 67 000 Eur apmokestinamųjų pajamų. Atsižvelgiant į tai, jog apmokestinamosios pajamos viršija 42 500 Eur per metus, tai šių pajamų apmokestinimui nėra taikomos GPMĮ 6 straipsnio 8 dalies nuostatos ir visa gautų pajamų suma apmokestinama taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytus pajamų mokesčio tarifus (20, 25, 32 proc. pajamų mokesčio tarifus).

**9. Pajamos iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, apmokestinamos taip:**

**1) metinė pajamų dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą;**

**2) metinė pajamų dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.**

**Komentaras**

Metinė gyventojo gautų apmokestinamųjų pajamų iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamųjų pajamų, jeigu jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, sumos dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos (2026 m. mokestiniu laikotarpiu 60 VDU – 138 729 Eur), taikomos apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, o sumos dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų einamųjų metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, vykdantis individualią žemės ūkio veiklą, 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 69 364,50 Eur (30 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų žemės ūkio veiklos pajamų. Šios žemės ūkio veiklos pajamos bus apmokestinamos taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, nes neviršija 60 VDU dydžio sumos.

2. Gyventojas, vykdantis individualią žemės ūkio veiklą, 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 161 850,5 Eur (70 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų žemės ūkio veiklos pajamų. Šios žemės ūkio veiklos pajamos apmokestinamos taip:

- pajamų sumos dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos (138 729 Eur), apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą;
- pajamų sumos dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą (23 121,50 Eur), apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.

Žemės ūkio veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos apmokestinamos tokia pačią tvarka kaip žemės ūkio veiklos pajamos, jeigu jos gali būti priskiriamos individualios veiklos pajamoms. Pagal GPMĮ 10 straipsnio 1 dalį individualios veiklos pajamoms priskiriamos pajamos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto, išskyrus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Tai reiškia, jog žemės ūkio veikloje naudoto turto, išskyrus nekilnojamąjį pagal prigimtį turtą, pajamos sudedamos su pajamomis gautomis iš žemės ūkio veiklos ir apmokestinamos kartu.

Jeigu gyventojas gavo žemės ūkio veiklos pajamų, kurios pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 23 punktą yra neapmokestinamos, ir žemės ūkio veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, tai šios pajamos apmokestinamos tokia pačia tvarka kaip žemės ūkio veiklos pajamos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, vykdantis individualią žemės ūkio veiklą bei esantis PVM mokėtoju, 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 78 613,10 Eur (34 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų žemės ūkio veiklos pajamų bei pardavė traktorių, kuris naudojamas žemės ūkio veikloje, už 57 803,75 Eur (25

VDU dydžio suma), bendra žemės ūkio veiklos ir joje naudoto turto pardavimo gautų pajamų suma – 136 416,85 Eur (59 VDU dydžio suma). Šių bendra pajamų suma bus apmokestinama taikant tik 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, nes jos neviršija 60 VDU dydžio sumos.

2. Gyventojas, vykdantis individualią žemės ūkio veiklą bei esantis PVM mokėtoju, 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 55 491,60 Eur (24 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų žemės ūkio veiklos pajamų bei pardavė žemės ūkio veikloje naudotus padargus už 138 729 Eur (60 VDU dydžio suma), bendra žemės ūkio veiklos pajamų bei joje naudoto turto pardavimo pajamų suma – 194 220,60 Eur (84 VDU dydžio suma). Šiai bendrai apmokestinamųjų pajamų sumai bus taikomi tokie pajamų mokesčio tarifai:

- pajamų sumos dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos (138 729 Eur), apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą;
- pajamų sumos dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą (55 491,60 Eur), apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą.

Paminėtina, jog mokėtina (nuo žemės ūkio veiklos bei tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų) pajamų mokesčio suma mažinama GPMĮ $18^2$ straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ $18^2$ straipsnio komentarą) apskaičiuotu pajamų mokesčio kreditu. Tai reiškia, jog efektyvus pajamų mokesčio tarifas svyruoja nuo 5 iki 15 procentų, jeigu šių pajamų suma neviršija 60 VDU dydžio sumos (138 729 Eur), t. y., kai šių apmokestinamųjų pajamų suma neviršija 20 000 eurų per metus, jos faktiškai apmokestinamos taikant 5 procentų pajamų mokesčio tarifu, jei šių gautų apmokestinamųjų pajamų suma yra nuo 20 000 Eur iki 35 000 Eur, tai priklausomai nuo jų dydžio, faktiškai taikomas tarifas didėja nuo 5 iki 15 procentų. Kai apmokestinamosios pajamos viršija 35 000 Eur, pajamų mokesčio kreditas lygus 0, t. y., mokesčio kreditas nebetaikomas, o visai apmokestinamųjų pajamų sumai, neviršijančiai 60 VDU, taikomas 15 proc. tarifas.

**10. Apskaičiuojant šio straipsnio 1 dalyje nurodytų metinių pajamų sumą, į ją neįtraukiamos šio straipsnio 6 ir 9 dalyse nurodytos pajamos.**

**Komentaras**

1. Apskaičiuojant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nurodytų metinių pajamų sumą, neatsižvelgiama į šio straipsnio 6 ir 9 dalyse nurodytas pajamas, t. y. į bendrą metinių pajamų sumą nėra įtraukiamos šios pajamos:

1) pajamos iš paskirstytojo pelno;

2) ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos;

3) ne per investicinę sąskaitą įsigytų akcijų (dalių, pajų) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu šios akcijos (dalys, pajai) įsigytos (įsigyti) anksčiau negu prieš 5 metus iki jų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dienos;

4) pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui gautos gyvybės draudimo išmokos dalis, lygi pagal šią sutartį sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį grąžinamos įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;

5) iš pensijų fondo gauta pensijų išmokos dalis, lygi sumokėtoms įmokoms, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo grąžinamos sumokėtos pensijų įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;

6) per investicinę sąskaitą gautos pajamos, kaip jos suprantamos pagal šio Įstatymo $12^1$ straipsnio 3 dalį;

7) akcijų, įsigytų pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens, ar kitų akcijų, suteiktų pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nustatyta tvarka patvirtintas Akcijų suteikimo darbuotojams ir (ar) organų nariams taisykles, įskaitant riboto disponavimo ar kitokio pobūdžio akcijas, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu akcijos buvo suteiktos darbdavio ar su juo susijusio asmens iniciatyva sandoriu, kuris įformintas raštiškai ir

kuriame apibrėžtas akcijų suteikimo pagrindas bei sąlygos, ir darbuotojas pardavė ar kitaip perleido akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės įsigyti akcijas atsiradimo dienos;

8) pajamos iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms.

2. Taigi, šios nuostatos taikymo tikslais į metinę pajamų sumą neįtraukiamos aukščiau paminėtos pajamos ir jos neturi įtakos VDU dydžio nustatymui ir GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytų pajamų mokesčio tarifų taikymui.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 39 306,55 Eur (17 VDU dydžio suma) pajamų iš darbo santykių bei 16 185,05 Eur (7 VDU dydžio suma) pajamų iš paskirstyto pelno. GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyti tarifai bus taikomi tik pajamoms iš darbo santykių – 39 306,55 Eur sumai (17 VDU dydžio suma).

2. Gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 18 497,20 Eur (8 VDU dydžio suma) pajamų iš paskirstytojo pelno, 27 745,80 Eur (12 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų pajamų iš žemės ūkio veiklos, 83 237,40 Eur (36 VDU dydžio suma) apmokestinamųjų pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo bei 23 121,50 Eur (10 VDU dydžio suma) pajamų iš darbo santykių.

GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyti tarifai bus taikomi pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo ir pajamų iš darbo santykių sumai – 106 358,90 Eur (83 237,40 + 23 121,50) (46 VDU dydžio sumai (36 + 10)).

**11. Apskaičiuojant metinei pajamų daliai pagal šio straipsnio 1 dalį taikomą pajamų mokesčio tarifą, į šią pajamų dalį pirmiausia įskaičiuojama metinė pajamų dalis, apmokestinama pagal šio straipsnio 2, 7 ir 8 dalis.**

**Komentaras**

1. Apskaičiuojant metinei pajamų daliai pagal GPMĮ 6 straipsnio 1 dalį taikomą pajamų mokesčio tarifą, laikoma, kad į šią pajamų dalį pirmiausia įskaičiuojamos pajamos, apmokestinamos pagal GPMĮ 6 straipsnio 2, 7 ir 8 dalis. Todėl nustatant, kokiai metinių pajamų daliai taikomi GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyti pajamų mokesčio tarifai, šio straipsnio 2, 7 ir 8 dalyse nurodytos pajamos į metinių pajamų sumą įtraukiamos pirmiausia.

Siekiant nustatyti metinių pajamų dalį, kuriai taikomi GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyti (20, 25 ir 32 procentų) pajamų mokesčio tarifai, visų pirma yra įskaičiuojamos šios metinės pajamos:

– metinė ne iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių pajamų dalis (nurodytos GPMĮ 6 straipsnio 2 dalyje), neviršijanti 12 VDU dydžio sumos;

– metinė ne individualios veiklos pajamų dalis, gauta pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus atliekas, neviršijanti 12 VDU dydžio sumos;

– individualios veiklos pajamos, kai jos neviršija 42 500 Eur.

Tai reiškia, jog pajamų mokesčio tarifų taikymo tikslais, pirmiausiai yra sudedamos aukščiau minėtos pajamos, o tik tada prie jų pridedamos kitos gyventojo gautos pajamos.

Pavyzdys

Gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo ne individualios veiklos atliekų pardavimo pajamų – 8 VDU dydžio sumą, individualios veiklos pajamų – 28 VDU dydžio sumą bei darbo santykių pajamų – 16 VDU dydžio sumą.

Siekiant nustatyti, kokie pajamų mokesčio tarifai, nustatyti GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje, turi būti taikomi pajamoms gautoms iš darbo santykių, pirmiausiai sudedamos atliekų pardavimo ir

individualios veiklos pajamos – gaunama 36 VDU dydžio suma (8 + 28), ir prie šios sumos pridedama darbo santykių pajamų suma (iš viso – 52 VDU dydžio suma). Kadangi darbo santykių pajamų sumos dalis viršija 36 VDU dydžio sumą, tai ši pajamų dalis apmokestinama taikant 25 procentų pajamų mokesčio tarifą.

(GPMĮ 6 str. 1, 2, 6, 7, 8, 9, 10,11 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-10-13 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-121).

**7 straipsnis. Mokestinis laikotarpis**

**1. Pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.**

**Komentaras**

Gyventojų pajamų mokesčio mokėtojų mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Toks mokestinis laikotarpis prasideda kalendorinių metų sausio 1 dieną, o baigiasi kalendorinių metų gruodžio 31 dieną (imtinai).

**2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų, gautų arba uždirbtų per nuolatinę bazę Lietuvoje, mokesčio pirmas mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, kuriais nuolatinė bazė buvo ar turėjo būti įregistruota.**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymą;2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų, gautų arba uždirbtų per nuolatinę bazę Lietuvoje, mokesčio pirmas mokestinis laikotarpis prasideda :

- jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas nuolatinę bazę įregistravo teisės aktų nustatyta tvarka – kalendorinių metų, kuriais buvo įregistruota nuolatinė bazė, sausio 1 dieną,
- jei nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinė bazė nebuvo įregistruota teisės aktų nustatyta tvarka (arba buvo įregistruota vėliau, negu numatyta teisės aktuose) – kalendorinių metų, kuriais pagal teisės aktus nuolatinė bazė turėjo būti įregistruota, sausio 1 dieną.

Pavyzdys

Nenuolatinis Lietuvos gyventojas individualią veiklą vykdyti pradėjo 2014 m. gruodžio 20 dieną, o nuolatinę bazę, per kurią vykdys individualią veiklą Lietuvoje, įregistravo 2015 m. sausio 14 dieną (vėliau, negu numatyta teisės aktuose). Šio nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų, gautų per nuolatinę bazę Lietuvoje, pirmasis mokestinis laikotarpis prasideda 2014 m. sausio 1 dieną ir baigiasi 2014 m. gruodžio 31 dieną.

2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinė bazė Lietuvoje yra registruojama vadovaujantis Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 „Dėl fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“.

(Papildyta VMI prie FM 2016-07-11 raštu Nr. (18-18-31-1E)RM-19721).

## II SKYRIUS
## PAJAMŲ PRIPAŽINIMAS

**8 straipsnis. Pajamų pripažinimas**

**1. Pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.**

**Komentaras**

1. Komentuojama GPMĮ 8 straipsnio nuostata nustato bendrąją pajamų pripažinimo taisyklę — gyventojo pajamos (mokesčio objektas) pripažįstamos jų gavimo momentu, išskyrus šiame straipsnyje nurodytas išimtis. Pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais (žr. GPMĮ 7 straipsnio komentarą), o skirtingais mokestiniais laikotarpiais galiojanti pajamų apmokestinimo tvarka (mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, taikytinos lengvatos, mokesčio tarifai ir kt.) gali skirtis. Momento, kada pripažįstamos gyventojo pajamos, nustatymas suteikia galimybę jas priskirti konkrečiam mokestiniam laikotarpiui (kalendoriniams metams) ir tinkamai pritaikyti joms galiojančią apmokestinimo tvarką.

2. Komentuojamo straipsnio 2 dalyje pajamų gavimo momentas detalizuojamas, atsižvelgiant į tai, kuriai klasei gyventojo pajamos yra priskiriamos pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką. A klasės pajamos pripažįstamos tuo momentu, kai pajamos bet kokia forma faktiškai išmokamos (žr. GPMĮ 8 str. 2 d. 2 punkto komentarą), o B klasės pajamos — kai šios klasės pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos (žr. GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkto komentarą).

3. Gyventojų pajamos, gautos natūra, pripažįstamos taikant komentuojamame straipsnyje nustatytas taisykles. Gyventojo nauda, gauta dėl jam nuosavybės teise priklausančio turto remonto ar rekonstravimo, pripažįstama gauta, kai tas turtas grąžinamas gyventojui (žr. GPMĮ 9 str. 2 dalies straipsnio komentarą). Gyventojų pajamų, gautų natūra, apmokestinimo tvarką reglamentuoja GPMĮ 9 straipsnis (žr. GPMĮ 9 straipsnio komentarą).

**2. Pajamų, išskyrus per investicinę sąskaitą gautas pajamas, pozityviąsias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas:**

(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos. Jeigu pajamos gautos užsienio valstybėje, faktiškai gautomis pajamomis laikoma visa pajamų suma, neatsižvelgiant į toje valstybėje nuo tų pajamų išskaičiuotą ir (arba) sumokėtą pajamų ar jam tapataus mokesčio sumą, arba**

**Komentaras**

1. Kai pajamų pripažinimo momentas nustatomas taikant komentuojamo straipsnio 2 dalies 1 punktą, pajamos pripažįstamos faktiniu jų gavimo momentu, t. y. momentu, kai gyventojas faktiškai, bet kokia forma gauna pajamas. Nuostata „bet kokia forma“ reiškia, jog aplinkybė, kokia forma (pinigais ar ne pinigais (pvz., natūra)) gyventojas gauna pajamas, nustatant pajamų pripažinimo momentą reikšmės neturi. Tiek pinigine, tiek nepinigine forma gyventojo gautas atlygis ar kitokia nauda pajamų pripažinimo tikslu vertinama vienodai.

2. Kai pajamos gautinos pinigais, jų pripažinimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas, neatsižvelgiant į tai, ar pinigines lėšas gyventojas gauna grynaisiais ar į sąskaitą banke. Tačiau pats (vien) faktas, kad konkrečiu atveju piniginių lėšų išmokėjimo (grynaisiais ar į sąskaitą banke) faktas neįvyko, pripažįstant pajamas vertinamas, atsižvelgiant į visas reikšmingas faktines aplinkybes, *inter alia* aplinkybę, ar gyventojas negavo naudos kitokia forma. Teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentu laikomas ir momentas, kai gautinomis (tačiau, pavyzdžiui, faktiškai nepervestomis į jo sąskaitą banke) piniginėmis lėšomis gyventojas disponuoja, jas panaudodamas turtui įsigyti ar paslaugoms apmokėti.

Komentuojamos GPMĮ nuostatos taikymo tikslais, gyventojas laikomas faktiškai gavusiu pajamas, kai gautina atlygio suma apmokamos gyventojo išlaidos ar padengiami skoliniai įsipareigojimai (ar jų dalis). Taigi, pajamos pripažįstamos faktiškai gautomis ir tais atvejais, kai vietoje atlygio išmokėjimo grynaisiais ar į gyventojo sąskaitą banke, gautinų piniginių lėšų suma yra įskaitoma gyventojo turimiems įsiskolinimams padengti, trečiųjų asmenų reikalavimams patenkinti.

3. Momentas, kurį gyventojas įgijo teisę į pajamas, gali būti aptartas ir užfiksuotas jo sudarytuose sandoriuose, sutartyse, perdavimo aktuose. Tačiau nustatant, kada gyventojui atsiranda prievolė mokėti pajamų mokestį, esminę reikšmę turi faktinis pajamų gavimas bet kokia forma, o ne dokumentuose aprašyta data.

Pavyzdžiai

1. Gyventojui 2023-01-16 į jo asmeninę sąskaitą Lietuvoje pervestas darbo užmokestis, už užsienio valstybėje 2022 m. lapkričio mėnesį atliktą darbą. Laikoma, kad pajamos faktiškai gautos 2023-01-16, nes tik tuomet gyventojas turėjo galimybę disponuoti uždirbtomis lėšomis, neatsižvelgiant į tai, kad atlyginimas gautas už ankstesniais metais (2022 m. lapkričio mėnesį) atliktą darbą.

2. 2024-08-05 gyventojas pardavė 3 metus neišlaikytą automobilį, už kurį pirkėjas atsiskaitė pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo dieną. Pajamų gavimo momentu laikoma data — 2024-08-05.

3. Užsienio valstybės kredito įstaiga (bankas) už gyventojo laikomą indėlį 2023-01-05 apskaičiavo ir 2023-01-15 į jo sąskaitą (einamąją ar indėlio) pervedė palūkanas. Palūkanų gavimo momentu laikoma data — 2023-01-15, nes tą dieną gyventojas įgijo teisę laisvai disponuoti jam išmokėta palūkanų suma.

4. Gyventojo 2023 m. akcijų pardavimo pajamos – 3 000 EUR, buvo pervestos į notaro depozitinę sąskaitą, kuriomis gyventojas disponuoti negali. Notaras šias akcijų pardavimo pajamas į gyventojo asmeninę sąskaita pervedė 2024 m. Gyventojo gautos akcijų pardavimo pajamos laikomos gautomis 2024 m. mokestinį laikotarpį.

5. Gyventojas pagal 2023-11-23 sudarytą pirkimo-pardavimo sutartį už 10 000 EUR perleido bendrovei akcijas. Su gyventoju bendrovė atsiskaitė tą pačią dieną: 8 776 EUR pervedė į gyventojo sąskaitą banke, o likusią sumą (1 224 EUR) įskaitė, padengdama gyventojo turimą įsiskolinimą. Laikoma, kad gyventojas akcijų pardavimo pajamas (10 000 EUR) gavo 2023-11-23.

6. Gyventojas elektroninės prekybos realiuoju laiku platformoje sudaro valiutų pirkimo-pardavimo išankstinius (angl. forward) sandorius. Gyventojas šiuos sandorius atlieka naudojant specialią prekybos sąskaitą ir pajamos bet kuriuo momentu iš šios sąskaitos gali būti pervestos į jo atsiskaitomąją sąskaitą. Gyventojo pajamos gautomis pripažįstamos tada, kai jos gaunamos į specialią prekybos sąskaitą.

7. Gyventojas 2023-12-21 sudarė pirkimo-pardavimo sutartį, kurios pagrindu pardavė kitam gyventojui asmeninius daiktus (telefoną ir kompiuterį), tačiau atlygį gavo tik 2024-04-04, nes pirkėjas vėlavo atsiskaityti. Pajamos pripažįstamos gautomis 2024-04-04.

8. Gyventojas 2023-12-18 laimėjo automobilį, kuris jam buvo perduotas 2024-01-10. Laikoma, jog gyventojas automobilį (pajamas natūra) gavo 2024-01-10.

9. Gyventojui, MB nariui, 2024-02-15 MB turėjo išmokėti dividendus – 5 000 EUR. MB pinigais išmokėjo 3 500 EUR ir perdavė nešiojamą kompiuterį (kurio vertė 1 500 EUR), kaip likusią sumos dalį. Gyventojo pajamos gautomis pripažįstamos 2024-02-15.

4. Užsienio valstybėje gautos pajamos pagal GPMĮ nuostatas priskiriamos B klasės pajamoms ir pripažįstamos faktinio jų gavimo bet kokia forma momentu. Apskaičiuojant GPMĮ nustatytą pajamų mokestį nuo užsienio valstybėje gautų pajamų, neatsižvelgiama į toje valstybėje nuo tų pajamų išskaičiuotą ir (arba) sumokėtą pajamų ar jam tapataus mokesčio sumą. Taigi, gyventojo pajamomis, gautomis užsienio valstybėje, laikoma visa suma, įskaitant ir sumokėtą užsienio valstybėje mokestį, nors faktiškai gyventojui buvo pervesta mažesnė suma (atskaičius užsienio valstybėje mokėtinus mokesčius).

Užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis, naikinant dvigubą pajamų apmokestinimą, atskaitomas laikantis GPMĮ 37 straipsnyje nustatytos tvarkos (žr. GPMĮ 37 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas X užsienio valstybėje uždirbo 10 000 EUR pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo išskaičiuotas 1 200 EUR pajamų mokestis. Į gyventojo sąskaitą banke pervesta 8 800 EUR. Pajamų pripažinimo tikslais, laikoma, kad gyventojas gavo 10 000 EUR pajamų.

Užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis, naikinant dvigubą pajamų apmokestinimą, atskaitomas GPMĮ 37 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 37 str. komentarą).

**2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nuo gyventojo pajamų nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.**

**Komentaras**

1. Kai gyventojui išmokamos išmokos, nuo kurių prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (žr. GPMĮ 22 str. komentarą), pajamų pripažinimo momentas nustatomas, taikant komentuojamo straipsnio 2 dalies 2 punktą. Pagal komentuojamą nuostatą, gyventojo pajamos (tiek pinigais, tiek natūra) pripažįstamos, kai jas bet kokia forma išmoka mokestį išskaičiuojantis asmuo. Išmokos laikomos išmokėtomis pagal tuos pačius principus, pagal kuriuos pajamos pripažįstamos faktiškai gautomis pagal komentuojamo straipsnio 1 dalies 2 punktą.

**Pavyzdžiai**

1. Leidykla 2024-02-12 gyventojui apskaičiavo autorinį atlyginimą, nuo jo išskaičiavo ir į biudžetą sumokėjo 15 proc. pajamų mokestį. Neturėdama duomenų apie gyventojo atsiskaitomąją sąskaitą, leidykla autorinį atlyginimą deponavo 2024-02-12, o gyventojas deponuotas pinigines lėšas atsiėmė 2024-04-24. Laikoma, kad pajamos gyventojui išmokėtos deponavimo dieną (2024-02-12), nes tuomet gyventojas įgijo teisę disponuoti lėšomis.

2. Bendrovė, paskyrė gyventojui (akcininkui) dividendus už 2022 m. laikotarpį ir, išskaičiavusi pajamų mokestį, juos išmokėjo į gyventojo sąskaitą 2023-05-01. Pajamų pripažinimo (išmokėjimo) momentu laikoma 2023-05-01.

3. Įmonė gyventojui 2023-07-14 vietoj pinigais mokėtino honoraro, perduoda fotoaparatą. Laikoma, jog gyventojas pajamas (natūra) gavo 2023-07-14 dieną.

4. Mažosios bendrijos vadovas (ne narys) pagal paslaugų sutartį iš mažosios bendrijos 2023-05-24 kaip atlygį už bendrijai suteiktas paslaugas gavo automobilį. Laikoma, kad gyventojas pajamas gavo 2023-05-24.

5. Įmonė su darbuotoju sudarė automobilio nuomos sutartį. Sutartyje numatyta, jog už automobilio nuomą įmonė kiekvieno mėnesio paskutinę dieną darbuotojui skirs 40 litrų degalų. Darbuotojo pajamos natūra gautomis pripažįstamos kiekvieno mėnesio paskutinę dieną, kai jam faktiškai skiriamas minėtas degalų kiekis.

6. Gyventojas 2023-05-06 iš darbdavio gavo 300 EUR vertės kuponą. Laikoma, jog gyventojas pajamas natūra gavo 2023-05-06, nepriklausomai nuo to, kada jis šiuo kuponu pasinaudos.

(GPMĮ 8 str. 2 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-11-05 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3983).

**3. Mokestinio laikotarpio pozityviųjų pajamų gavimo momentu laikoma paskutinė kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio diena. Jeigu kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis nenustatomas, laikoma, kad kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.**

**Komentaras**

1. Pozityviųjų pajamų gavimo momentu laikoma paskutinė kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio diena.

2. Tais atvejais, kai kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis nėra nustatytas, laikoma, kad kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Tokiu atveju pozityviosios pajamos pripažįstamos gautomis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną, t. y. gruodžio 31 dieną.

3. Pozityviųjų pajamų apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 13 straipsnio komentare.

4. Priskiriamų Europos ekonominių interesų grupės pajamų gavimo momentu laikoma Europos ekonominių interesų grupės paskutinė finansinio laikotarpio, per kurį tas pajamas ji uždirbo ir (arba) gavo, diena.

Komentaras

Pasibaigus Europos ekonominių interesų grupės (toliau — EEIG) finansiniam laikotarpiui, šio laikotarpio pajamos priskiriamos jos dalyviams. EEIG dalyvis savo pajamoms EEIG pajamas priskiria tą mokestinio laikotarpio dieną, kurią pasibaigia EEIG finansinis laikotarpis, neatsižvelgiant į faktinį jų išmokėjimą. EEIG dalyviu esančio gyventojo pajamų iš EEIG apmokestinimo tvarką reglamentuoja GPMĮ $13^1$ straipsnis (žr. GPMĮ $13^1$ straipsnio komentarą).

Pavyzdys

EEIG, įregistruotos Europos ekonominės erdvės valstybėje, finansinis laikotarpis prasideda 2022-06-01 ir baigiasi 2023-05-31.

Gyventojas, EEIG dalyvis, apskaičiuodamas 2023 m. mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) apmokestinamąsias pajamas, pajamoms turi priskirti minėto EEIG finansinio laikotarpio pajamas. Šių pajamų pripažinimo momentas — 2023-05-31.

**5. Gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla ir yra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju arba savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą, individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą. Kiti individualia veikla besiverčiantys gyventojai individualios veiklos pajamoms pripažinti kaupimo apskaitos principą gali taikyti savo pasirinkimu, laikydamiesi šioje dalyje nustatytų sąlygų. Kaupimo apskaitos principas pradedamas taikyti tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį individualia veikla besiverčiantis gyventojas pasirenka individualios veiklos pajamas pripažinti pagal šį principą arba įregistruojamas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju arba priskiria turtą individualiai veiklai. Individualia veikla besiverčiantys gyventojai, kurie vietoj pinigų apskaitos principo pradeda taikyti kaupimo apskaitos principą, į šio apskaitos principo taikymo metus pereinančias pirkėjų skolas į pajamas įtraukia po šių skolų apmokėjimo, tačiau ne vėliau kaip per 3 metus nuo mokestinio laikotarpio, kurį buvo pereita prie kaupimo**

**apskaitos principo, pradžios. Individualia veikla besiverčiantys gyventojai, pradėję taikyti kaupimo apskaitos principą, jį taiko iki veiklos pabaigos.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą, tvarkydamas apskaitą vadovaujasi Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymu bei Gyventojų, besiverčiančių individualią veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymu Nr. 1K-040 „Dėl Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“. Kokios pajamos priskiriamos individualios veiklos pajamoms paaiškinta GPMĮ 10 straipsnyje (žr. GPMĮ 10 straipsnio komentarą).

Gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla ir yra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtoju ir / arba savo individualiai veiklai yra priskyręs ilgalaikį turtą, pajamos pripažįstamos, taikant kaupimo apskaitos principą. Nuo 2023 m. sausio 1 d. kiti individualia veikla besiverčiantys gyventojai individualios veiklos pajamoms pripažinti kaupimo apskaitos principą gali taikyti savo pasirinkimu, laikydamiesi komentuojamoje GPMĮ nuostatoje numatytų sąlygų.

Kaupimo principo esmė ta, kad pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – jų susidarymo metu, neatsižvelgiant į pinigų gavimo ar išmokėjimo momentą. Pavyzdžiui, prekių pardavimo pajamos pripažįstamos tada, kai prekės yra parduotos, o pajamos už suteiktas paslaugas ar atliktus darbus — kai paslaugos suteiktos arba darbai atlikti.

Skirtingų rūšių individualia veikla besiverčiantis gyventojas pajamas pripažįsta, taikydamas tą patį apskaitos principą visoms veiklos rūšims. Vadinasi, kaupimo apskaitos principą taikantis gyventojas, besiverčiantis kelių rūšių individualia veikla, taiko šį apskaitos principą, pripažindamas pajamas iš kiekvienos vykdomos veiklos rūšies.

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojas, kuris verčiasi individualia automobilių remonto paslaugų veikla, yra įregistruotas PVM mokėtoju 2023-10-14. UAB „Saulutė“ gyventojui 2023-12-27 išrašo PVM sąskaitą faktūrą už gyventojo suteiktas automobilių remonto paslaugas (6 000 EUR), tačiau pagal šią sąskaitą atlygis gyventojui išmokamas 2024-01-03. Šiuo atveju, neatsižvelgiant į tai, kad sąskaita už 2023 metais suteiktas paslaugas apmokėta tik 2024 metais, gyventojas, taikydamas kaupimo apskaitos principą, deklaruodamas pajamas už 2023 metus, įtraukia ir tais metais išrašytoje, bet neapmokėtoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą sumą.

2. Individualią veiklą vykdantis gyventojas, ne PVM mokėtojas, individualiai veiklai nustatyta tvarka priskyręs ilgalaikį materialųjį turtą, per 2024 m. mokestinį laikotarpį pardavė pagamintos produkcijos už 18 000 EUR. Pirkėjai 15 000 EUR sumokėjo pardavimo momentu, o 3 000 EUR liko skolingi.

2024 m. gyventojas patyrė tokias su pajamų uždirbimu susijusias išlaidas:

1) ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir remonto išlaidos – 2 100 EUR;

2) produkcijai pagaminti reikalingos medžiagos, įsigytos iš įmonės A – 3 200 EUR;

3) produkcijai pagaminti reikalingos medžiagos, įsigytos iš įmonės B už 4 400 EUR, iš kurių 2024 m. sumokėta 2 400 EUR, o 2 000 EUR liko skola;

4) už turto nuomą sumokėta 2 500 EUR.

2024 m. gyventojo individualios veiklos pajamoms pagal kaupimo apskaitos principą, būtų priskiriama 18 000 EUR, iš kurių galima atimti tokias išlaidas: 2100+3200+4400+2500=12 200 EUR.

Vadinasi, gyventojo apmokestinamosios individualios veiklos pajamos būtų lygios 5 800 EUR (18 000-12 200).

3. Gyventojas, taikantis kaupimo apskaitos principą, 2023-12-20 sudarė pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutartį, kuria pardavė individualioje veikloje naudotą transporto priemonę. Transporto priemonė pirkėjui faktiškai perduota 2023-01-05. Kadangi taikant kaupimo apskaitos principą pajamos pripažįstamos, kai jos uždirbamos (pardavus prekę ar suteikus paslaugą), gyventojo pajamos pripažįstamos 2023-01-05, t. y. kai turtas perduotas pirkėjui.

2. Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla ir yra įregistruotas PVM mokėtoju arba savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą privalo pereiti prie pajamų pripažinimo pagal kaupimo apskaitos principą, tą mokestinį laikotarpį, kurį įsiregistravo PVM mokėtoju arba priskyrė ilgalaikį turtą individualiai veiklai. Kiti individualia veikla besiverčiantys gyventojai, apskaičiuodami pajamas už 2023 m. ir vėlesnius mokestinius laikotarpius, pasirinkę pripažinti individualios veiklos pajamas pagal kaupimo apskaitos principą, jį pradeda taikyti tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo pasirinko pajamas pripažinti pagal šį principą.

Gyventojas PVM mokėtoju tampa nuo Sprendime dėl įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, kurio FR0618 forma (3 versija) patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. 178, nurodytos datos. Gyventojas kaupimo apskaitos principą privalo taikyti nepriklausomai nuo to, ar PVM mokėtoju įsiregistruoja privalomai ar savarankiškai, taip pat neatsižvelgiant į tai, ar prievolė registruotis PVM mokėtoju atsirado dėl individualios veiklos pajamų, ar dėl kitų gautų pajamų (pavyzdžiui, gautų autorinių atlyginimų). Pažymėtina, kad PVM tikslais gyventojo pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą visais atvejais (pvz., apskaičiuojant sumą, kurią viršijus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, gyventojas turi atsižvelgti į faktiškai gautą ir/ar gautiną (uždirbtą) atlyginimą), nepriklausomai nuo to, kokiu principu pajamos pripažįstamos apskaičiuojant pajamų mokestį.

3. Gyventojas, norėdamas individualiai veiklai priskirti naudojamą ilgalaikį turtą, prieš pradėdamas veikloje jį naudoti, turi mokesčių administratoriui pateikti užpildytą Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir/arba kitai ekonominei veiklai FR0457 formą, patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 372 „Dėl Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir/arba kitai ekonominei veiklai FR0457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos užpildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ (žr. GPMĮ 18 str. komentarą).

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla ir taiko pinigų apskaitos principą, 2024-06-25 įsiregistravo PVM mokėtoju. Gyventojas mokėtiną pajamų mokestį už 2024 m. mokestinį laikotarpį apskaičiuoja taikydamas kaupimo apskaitos principą visoms to laikotarpio individualios veiklos pajamoms.

2. Gyventojui, kuris verčiasi individualia veikla ir taiko pinigų apskaitos principą, 2024-03-31 atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoju pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (PVMĮ) nuostatas (pajamos, gautos vykdant ekonominę veiklą, per paskutinius 12 mėn. viršijo 45 000 EUR sumą). Vadovaujantis PVMĮ nuostatomis, gyventojas nuo PVMĮ nustatytos sumos sumokėjo PVM, bet PVM mokėtoju neįsiregistravo. Kadangi PVM mokėtoju

neįsiregistravo (nors buvo atsiradusi tokia prievolė), jam nekyla prievolė taikyti kaupimo apskaitos principo 2024 m. mokestiniu laikotarpiu.

4. Kai gyventojas nuo pajamų pripažinimo pagal pinigų apskaitos principą pereina prie pajamų pripažinimo pagal kaupimo apskaitos principą, tai nesumokėtos pirkėjų skolos į pajamas įtraukiamos tą mokestinį laikotarpį, kurį jos sumokamos. Jei pirkėjai per 3 metus nuo to mokestinio laikotarpio, kurį perėjo prie kaupimo apskaitos principo, pradžios neatsiskaito, tai šios nesumokėtos skolos į gyventojo pajamas įtraukiamos tais trečiaisiais metais.

Pavyzdys

Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, pajamas pripažino pagal pinigų apskaitos principą, tačiau 2021 metais iš vykdomos veiklos uždirbo 50 000 EUR ir įsiregistravo PVM mokėtoju. Vadinasi, nuo 2021-01-01 šis gyventojas turi pripažinti pajamas, taikydamas kaupimo apskaitos principą. Pagal gyventojo apskaitos dokumentus (Gyventojo individualios veiklos pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalas) 2021-01-01 dienai:

1) įmonė A skolinga gyventojui 3 000 EUR,

2) įmonė B skolinga gyventojui 6 000 EUR.

Įmonė A atsiskaitė 2021-05-12 ir šią dieną į gyventojo pajamas buvo įtraukta 3 000 EUR suma. Įmonė B 2021-12-08 sumokėjo dalį skolos – 2 000 EUR. Vadinasi, deklaruodamas 2021 m. mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, gyventojas įtrauks 5 000 EUR susigrąžintų skolų.

Gyventojui 2022-03-16 įmonė B sumokėjo skolos dalį – 3 000 EUR, kuriuos deklaruodamas 2022 m. mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, gyventojas įtraukė į pajamas kaip susigrąžintą skolą.

Gyventojas 2023-12-31 dienai dar nebuvo atgavęs iš įmonės B likusios skolos dalies – 1 000 EUR. Neatsižvelgiant į tai, kad įmonė B dar nesumokėjo skolos, gyventojas, apskaičiuodamas 2023 m. mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, šią likusią skolos dalį (1 000 EUR) turi įtraukti į pajamas.

5. GPMĮ 8 str. 5 dalyje nurodoma, kad individualia veikla besiverčiantys gyventojai, pradėję taikyti kaupimo apskaitos principą, jį taiko iki individualios veiklos pabaigos. Todėl, net ir tuo atveju, kai gyventojas išregistruojamas iš PVM mokėtojų arba nustoja individualioje veikloje naudoti ilgalaikį turtą (t. y. nelieka pagrindo, pagal kurį buvo pereita prie kaupimo apskaitos principo), jis vis tiek turi pajamas pripažinti pagal kaupimo apskaitos principą iki individualios veiklos vykdymo pabaigos.

**6. Šio straipsnio 5 dalies nuostatos netaikomos gyventojams, vykdantiems sporto veiklą, atlikėjo veiklą ir veiklą, iš kurios gautos pajamos apmokestintos įsigyjant verslo liudijimą.**

**Komentaras**

Gyventojai, vykdantys sporto veiklą, atlikėjo veiklą ir (ar) individualią veiklą, iš kurios gautos pajamos apmokestintos įsigyjant verslo liudijimą, taiko pinigų apskaitos principą. Šias veiklas vykdantiems asmenims nėra taikomas kaupimo apskaitos principas bei jie negali šio apskaitos principo taikyti savo pasirinkimu.

(GPMĮ 8 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-39245)

**7. Pajamų per investicinę sąskaitą gavimo momentu laikomas lėšų išmokėjimas iš investicinės sąskaitos, kaip jis suprantamas pagal šio Įstatymo $12^1$ straipsnį.**

(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

1. Komentuojamoje GPMĮ 8 straipsnio nuostatoje numatyta išimtis iš bendrosios pajamų pripažinimo taisyklės, pagal kurią gyventojo pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu (žr. šio straipsnio 1 d. ir 2 d. komentarą). Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų pripažinimo momentas — lėšų išmokėjimas iš investicinės sąskaitos. Ši pajamų pripažinimo taisyklė taikoma:

1.1. nuolatiniams Lietuvos gyventojams, kurie turimą sąskaitą deklaravo mokesčių administratoriui kaip investicinę sąskaitą centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka;

1.2. pripažįstant 1.1 papunktyje įvardintų gyventojų 2025 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais per investicinę sąskaitą gaunamas pajamas.

2. Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta 2025 m. sausio 1 d. įsigaliosiančioje GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą). Tai yra GPMĮ 2 str. 39 dalyje nurodytas sąlygas atitinkanti nuolatinio Lietuvos gyventojo turima sąskaita, kurios lėšas gyventojas naudoja tik investicijoms į GPMĮ $12^1$ straipsnyje nurodytus finansinius produktus. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimas nuo 2025 m. sausio 1 d. suteikia nuolatiniams Lietuvos gyventojams teisę atidėti pajamų mokesčio mokėjimą nuo per šią sąskaitą gaunamų pajamų iki momento, kai investicinėje sąskaitoje esančios lėšos panaudojamos kitiems, nei reinvestavimas, tikslams.

3. Gyventojo per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų pripažinimo momentas — lėšų išmokėjimas iš investicinės sąskaitos, kaip jis suprantamas pagal 2025 m. sausio 1 d. įsigaliosiantį GPMĮ $12^1$ straipsnį. Laikoma, kad lėšos išmokėtos iš gyventojo investicinės sąskaitos, kai:

2.1. iš investicinės sąskaitos atlikto mokėjimo suma ar išimtos lėšos nebuvo naudojamos: GPMĮ $12^1$ str. 1 dalyje nurodytiems finansiniams produktams įsigyti; lėšoms į kitą investicinę sąskaitą pervesti; išlaidoms, tiesiogiai susijusioms su finansinių produktų įsigijimu ir perleidimu, taip pat investicinių sąskaitų tvarkymu, apmokėti;

2.2. gyventojo turimą sąskaitą, kuri mokesčių administratoriui deklaruota kaip investicinė, uždaro finansų įstaiga ar mokėjimo paslaugų teikėjas ir šioje sąskaitoje esančių lėšų gyventojas neperveda į kitą investicinę sąskaitą;

2.3. gyventojas, vadovaudamasis centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka, mokesčių administratoriui deklaruoja investicinės sąskaitos naudojimo pabaigą, šios sąskaitos neuždarius finansų įstaigoje ar pas mokėjimo paslaugų teikėją ir šioje sąskaitoje esančių lėšų neperveda į kitą turimą, mokesčių administratoriui deklaruotą investicinę sąskaitą;

2.4. gyventojas tampa nenuolatiniu Lietuvos gyventoju. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimu nuo 2025 m. sausio 1 d. galės naudotis tik nuolatiniai Lietuvos gyventojai, turimą sąskaitą deklaravę mokesčių administratoriui kaip investicinę centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams teisė naudotis per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimu nenumatyta. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas tampa nenuolatiniu Lietuvos gyventoju, jo turima sąskaita, kurią jis mokesčių administratoriui deklaravo kaip investicinę, laikoma uždaryta, o investicinėje sąskaitoje buvusios lėšos laikomos išmokėtomis iš investicinės sąskaitos.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, deklaravęs turimą sąskaitą kaip investicinę centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka, investicinėje sąskaitoje esančias lėšas panaudojo taip:

- investavo į vertybinius popierius, kuriais prekiaujama biržoje (įsigijo akcijų už 700 EUR ir obligacijų už 400 EUR);
- 240 EUR išleido ne investicijoms, o asmeninėms reikmėms.

240 EUR sumą gyventojas ne investavo, o išleido asmeninių poreikių tenkinimui (maistui ir kitoms prekėms, paslaugoms apmokėti ar kt.), todėl ši suma laikoma iš investicinės sąskaitos išmokėtomis lėšomis, kurios apmokestinamos GPMĮ $12^1$ straipsnyje nustatyta tvarka.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, deklaravęs turimą sąskaitą kaip investicinę, kreipiasi į šią sąskaitą atidariusią finansų įstaigą dėl jos uždarymo. Finansų įstaiga šią sąskaitą uždarius, gyventojas sąskaitoje buvusių lėšų (750 EUR) neperveda į kitą investicinę sąskaitą. Uždarius šią sąskaitą finansų įstaigoje laikoma, kad lėšos išmokėtos iš investicinės sąskaitos.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas investicinėje sąskaitoje esančias lėšas — 1 000 EUR — persiveda į kitą (ne investicinę) sąskaitą. Iš investicinės sąskaitos atliktas 1 000 EUR pervedimas laikomas lėšų išmokėjimu iš investicinės sąskaitos.

3. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką reglamentuoja GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą).

(GPMĮ 8 str. 7 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2024-11-05 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3983).

## III SKYRIUS
## SPECIALIOSIOS NUOSTATOS NUSTATANT KAI KURIAS PAJAMAS

### 9 straipsnis. Pajamos natūra

**Komentaras**

1. GPMĮ 2 straipsnio 15 dalyje pajamos natūra apibrėžtos kaip neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms.

2. GPMĮ 9 straipsnio nuostatos gali būti taikomos, kai gyventojo gautas turtas, paslaugos ar kita nauda ne pinigais pagal GPMĮ nuostatas yra laikoma pajamomis, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje (žr. šio straipsnio komentarą) bei yra tenkinamos visos pajamas natūra apibrėžiančioje sąvokoje įvardytos sąlygos. t.y.:

- turto ar paslaugų davėjo ir naudos gavėjo tarpusavio santykiai yra pagrįsti siekimu duoti (gauti) ekonominę naudą; ir
- siekis duoti (gauti) naudą yra kilęs dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos; ir
- naudos davėjas siekia duoti naudą konkrečiam gyventojui.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ su darbuotoju sudarė pastarajam nuosavybės teise priklausančio automobilio nuomos sutartį, pagal kurią kiekvieną mėnesį darbuotojui vietoje piniginio atlygio už automobilio nuomą skiria po 50 litrų benzino. Pateiktu atveju konkretus gyventojas pagal nuomos sutartį gauna atlygį turtu. Gyventojo gautas turtas, pripažįstamas pajamomis, gautomis natūra.

2. Gyventojas nuomoja žemės sklypą žemės ūkio bendrovei. Žemės ūkio bendrovė už žemės nuomą gyventojui sumoka grūdais. Gyventojo gautas turtas pripažįstamas pajamomis, gautomis natūra.

3. UAB „X“ išsinuomojo sporto salę, salės nuomos kaina mėnesiui – 150 Eur. Pagal vardinį sąrašą sporto salę lankantiems 10 darbuotojų yra įteikti specialūs leidimai. Darbdavio apmokėta suma, padalinta iš naudą gaunančių darbuotojų skaičiaus yra pripažįstama šių gyventojų pajamomis, gautomis natūra.

4. Įmonė paslaugos tiekėjui apmoka už jos akcininko kelionės bilietus į naujo įmonės padalinio atidarymą užsienyje. Kadangi įmonės akcininko vykimas į užsienį negali būti vertinamas susijusiu su darbo funkcijų atlikimu (akcininkas nedirba įmonėje) ir pateiktu atveju GPMĮ 2 str. 14 d. 5 punkto nuostatos netaikomos, gyventojo gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra.

5. UAB „X“, optimizuodama apskaitą, išima banko kreditines korteles darbuotojų vardu ir sumoka metinį kreditinių kortelių aptarnavimo mokestį, kurį pagal su banku sudarytos sutarties sąlygas turi mokėti pats darbuotojas. Įmonės už darbuotoją sumokėta metinė kreditinės kortelės aptarnavimo mokesčio suma pripažįstama darbuotojo pajamomis, gautomis natūra.

6. Įmonė sumoka vairavimo mokyklai už savo darbuotojo lankomus B kategorijos vairavimo kursus. Transporto priemonės vairavimas nėra darbuotojo darbo funkcija. Darbdavio sumokėta įmoka už vairavimo kursus pripažįstama darbuotojo pajamomis, gautomis natūra.

7. Įmonė sumokėjo 500 Eur už gyventojo, nesusijusio su įmone, kelionės bilietus ir apgyvendinimo paslaugas. Jeigu kelionė nėra susijusi su gyventojo darbo funkcijomis ar jo individualia veikla ir negali būti taikomas GPMĮ 2 str. 14 d. 5 punktas, gyventojo gauta nauda 500 Eur pripažįstama pajamomis, gautomis natūra.

8. UAB „X“ savo darbuotojams organizavo šventinį Kalėdų vakarą. Darbdavys sumokėjo už vaišes 724 Eur.Vakare dalyvavo 25 darbuotojai. Kadangi šiuo atveju konkreti kiekvieno darbuotojo gauta individuali nauda neidentifikuojama, tai įmonės patirtos išlaidos vakaro organizavimui nelaikomos darbuotojų pajamomis ir nepripažįstamos pajamomis natūra.

3. Pažymėtina, kad GPMĮ 9 straipsnyje įtvirtinti pajamų, gautų natūra pripažinimo principai negali būti taikomi tais atvejais, kai nustatoma, kad gyventojo gautas turtas ar paslaugos pagal GPMĮ nuostatas apskritai nelaikomi pajamomis ir nėra pajamų mokesčio objektas. Tokiais atvejais GPMĮ 9 straipsnio nuostatos netaikomos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą susigrąžino nekilnojamąjį daiktą. Nauda gauta ne pinigais, o natūra (turtu), tačiau pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas nurodytu pagrindu gautas turtas nelaikomas gyventojo pajamomis ir todėl pajamų natūra nuostatos netaikomos.

2. Gyventojas atliko kito gyventojo bute kapitalinį remontą. Kai nustatoma, kad remonto paslauga buvo grąžinta piniginė skola, tai susigrąžinta skola nėra gyventojo pajamos ir todėl remonto paslauga negali būti laikoma gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

3. UAB „X“ apmokėjo firmai už taksi paslaugas, kuriomis naudojasi įmonės darbuotojas darbo funkcijoms vykdyti. Kadangi įmonės išlaidos yra susijusios su darbuotojų darbo funkcijų vykdymu, jos nėra darbuotojo pajamos ir todėl negali būti laikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

4. UAB „X“ nupirko darbuotojams autobusų - troleibusų mėnesinius bilietus, nes važinėjimas yra susijęs su jų darbo funkcijų atlikimu. Darbdavio patirtos išlaidos nėra darbuotojo pajamos ir todėl nelaikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

5. UAB „X“ apmokėjo darbuotojo kvalifikacijos kėlimo kursus, susijusius su darbuotojo atliekamomis darbo funkcijomis. Įmonės patirtos išlaidos nėra darbuotojo pajamos ir todėl nelaikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

6. UAB „X“ apmokėjo (įstaigai arba įmonei) už darbuotojų, kurie nuolat bendrauja su klientais, paskiepijimą nuo gripo ir išdalino jiems antivirusinius vaistus. Kadangi šiuo atveju skiepijimas yra susijęs su darbo funkcijų ypatumais, įmonės patirtos išlaidos nėra darbuotojo pajamos ir nelaikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

7. Įmonės lėšomis sumokama bauda, kuri įmonės darbuotojui buvo skirta už aplaidų apskaitos tvarkymą. Kadangi Administracinių teisės pažeidimų kodeksas nenumato galimybės bausti įmonės, o pažeidimas yra susijęs su gyventojo atliekamomis darbo funkcijomis (pareigomis), todėl įmonės lėšomis sumokėta bauda, nelaikoma šio gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

Kai kito asmens lėšomis sumokama bauda už pažeidimą, nesusijusį su atliekamomis darbo funkcijomis (pareigomis), gauta asmenine nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra, pvz., bauda už kelių eismo taisyklių pažeidimą.

4. GPMĮ 9 str. 1 dalyje yra nustatyti atvejai, kada gyventojo gauta nauda *nepripažįstama pajamomis*, gautomis natūra. Taigi nuo 2010 metų mokestinio laikotarpio, gyventojo gautas turtas, paslaugos arba kita nepiniginė nauda, kuri nėra paminėta GPMĮ 9 straipsnio 1 dalyje, tačiau yra laikoma pajamomis, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje (žr. šio straipsnio komentarą) ir gaunama GPMĮ 2 straipsnio 15 dalyje (žr. šio straipsnio komentarą) apibrėžtomis sąlygomis, yra pripažįstama pajamomis, gautomis natūra. Todėl gyventojo pajamomis, gautomis natūra, pripažįstama tokia nauda kaip asmeniniais tikslais naudojamas darbdavio automobilis, nauda, gauta už kreditą ar paskolą mokant lengvatines palūkanas arba jų nemokant ir kt.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ savo darbuotojo naudai moka gyvybės ir ne gyvybės draudimo įmokas. Šios draudimo įmokos pripažįstamos to darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, ir yra apmokestinamos, išskyrus atvejus, kai šios draudimo įmokos atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 14 p. arba $14^1$ p. nustatytas sąlygas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 14 p. komentarą).

2. UAB „X“ buvusiam darbuotojui draudimo įmonėje nuperka pensijų anuitetą, t.y. sumoka vienkartinio dydžio draudimo įmoką pagal anuiteto sutartį. Vadovaujantis draudimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, anuiteto išpirkimas (vienkartinė sumokėta įmoka) vertinamas kaip gyvybės draudimo įmoka. Įmonės gyventojo naudai sumokėta gyvybės draudimo įmokos suma pripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

3. Apsaugos tarnyba savo darbuotojui turto apsaugos paslaugas teikia nemokamai. Gauta nauda (paslaugos vertė) pripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

4. UAB „X“ darbuotojams suteikiama teisė praėjus nustatytam pasirinkimo sandorio (angl. *stock options*) laikymo laikotarpiui (3 metams) nuo jo suteikimo dienos įsigyti nustatytą skaičių užsienio įmonės Y (Y ir X priklauso tai pačiai įmonių grupei) akcijų už kainą, kuri yra nustatoma pasirinkimo sandorio suteikimo dieną. Pasibaigus 3 metų laikotarpiui darbuotojai už lengvatinę kainą įsigyja akcijas. Kiekvieno darbuotojo gauta individuali nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra ir apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

5. Pajamomis, gautomis natūra, pripažįstama gyventojo nauda, gauta asmeniniais tikslais naudojantis kitam asmeniui priklausančiu turtu.

5.1. Kitam asmeniui priklausančio turto naudojimas gyventojo reikmėms, ypač, kai toks naudojimasis turtu yra pagrįstas išimtinai asmeniniais santykiais (draugyste, kaimynyste, giminyste ir pan.), savaime nelaikoma pajamomis, gautomis natūra, kadangi tokiais atvejais nauda objektyviai ekonomiškai negali būti identifikuota. Pagal šį įstatymo straipsnį pajamos natūra pripažįstamos tik tais atvejais, kai pats turto suteikimas naudotis asmeniniais tikslais yra vertinamas kaip gauta nauda (pajamos), t. y., kai naudos atsiradimas sąlygotas turto natūra davėjo ir natūra gavėjo tam tikrais ekonominiais interesais, santykiais, susijusiais su darbine ar panašia veikla, ir dėl sandorių įtakos.

5.2. Nauda, kurią gyventojas gauna asmeniniais tikslais naudodamas darbdaviui priklausantį automobilį, pripažįstama pajamomis natūra. Važinėjimas automobiliu iš darbo į namus / iš namų į darbą vertinamas kaip automobilio naudojimas asmeniniais tikslais. Automobilio laikymas prie namų nėra vertinamas kaip automobilio naudojimas asmeniniais tikslais tik tuo atveju, kai darbuotojas atlieka tokias darbo funkcijas, kurios gali pareikalauti jo išvykimo šiuo automobiliu į darbą bet kuriuo paros metu ar pan.

(GPMĮ 9 str. 5 p. 5.2 papunkčio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2023-12-06 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4728)

5.3. Automobilis laikomas suteiktu naudotis asmeniniais tikslais, kai pajamų natūra davėjas duoda tokį leidimą (sutikimą). Leidimas (sutikimas) gali būti išreikštas ne tik raštu, bet ir nekliudant naudotis turtu, kai darbdavys žino, kad juo naudojamasi ir asmeniniais tikslais. Tačiau formalaus draudimo atveju, kai faktiškai nekliudoma naudotis ir žinoma, kad yra naudojamasi turtu asmeniniais tikslais, taip pat gali būti vertinama kaip leidimas (sutikimas) naudotis turtu.

5.4. Tais atvejais, kai gyventojas turi galimybę naudoti automobilį ir asmeniniais tikslais, svarbu nustatyti, kokie konkrečiai darbuotojai (visi ar ne visi), kokį laikotarpį (ribotai, neribotai) ir pan., turi tokias teises bei kokiu būdu bus vertinama gauta nauda.

5.5. Kai gyventojas asmeninį automobilį nuomoja ar pagal panaudos sutartį perduoda įmonei naudoti darbo reikalais ir tas gyventojas turi galimybę šį automobilį naudoti taip pat asmeniniais tikslais (po darbo, laisvadieniais ir pan.), laikoma, kad šio gyventojo pajamos natūra yra įmonės apmokėtų automobilio eksploatavimo, remonto, draudimo išlaidų dalis, proporcingai tenkanti naudojant automobilį ne darbo reikalais. Pats automobilio naudojimas nelaikomas gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

6. Pajamomis, gautomis natūra, taip pat pripažįstama gyventojo nauda, gauta natūra, kai gyventojas už kreditą arba paskolą moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka.

6.1. Pajamų natūra davėju gali būti tiek juridinis asmuo (banko ar kt. kredito įstaiga ar įmonė), tiek fizinis asmuo, tiek darbdavys, tiek asmuo, su kuriuo gyventojas nėra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais.

6.2. Tačiau 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 23 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad gyventojo naudai, gautai, kai gyventojas už kreditą arba paskolą gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti, iki 2009 01 01 suteiktą asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka, taikomos iki šio Įstatymo įsigaliojimo galiojusios apmokestinimo taisyklės. Kadangi pagal GPMĮ nuostatas iki minėto įstatymo įsigaliojimo gyventojo gauta tokia nauda nebuvo pripažįstama pajamomis, gautomis natūra, tai ir po tos datos gyventojo gauta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas. Taigi, kai gyventojas gauna naudą iš darbdavio pagal iki 2009 01 01 jo suteiktą kreditą arba paskolą gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti, tokia jo nauda pajamomis natūra nepripažįstama. Jeigu gyventojas moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka pagal po 2009 01 01 darbdavio suteiktą kreditą arba paskolą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, tai tokia jo nauda, gauta nuo 2010 01 01 yra pripažįstama pajamomis, gautomis natūra. Kredito ar paskolos suteikimo data laikoma paskolos ar kreditavimo sutarties pasirašymo data. Paskolos sutarties sąlygų, pvz., paskolos valiutos palūkanų maržos, palūkanų schemos keitimai nėra traktuojami kaip naujos sutarties sudarymo data.

Pavyzdžiai

1. AB „X“ iki 2009 01 01 darbuotojui suteikė beprocentinę paskolą gyvenamajam būstui įsigyti. Darbuotojo gauta nauda tiek 2009 01 01, tiek vėliau nepripažįstama pajamomis natūra ir nėra pajamų mokesčio objektas.

2. AB „X“ po 2009 01 01 darbuotojui suteikė beprocentinę paskolą gyvenamajam būstui įsigyti. Darbuotojo 2009 metų mokestiniu laikotarpiu gauta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas, o nuo 2010 01 01 gauta nauda pripažįstama pajamomis natūra ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama.

3. AB „X“ iki 2009 01 01 darbuotojui A suteikė paskolą lengvatinėmis palūkanomis (paskolos paskirtis kita, nei gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti). Darbuotojo iki 2010 01 01 gauta nauda nepripažįstama pajamomis natūra, o nuo 2010 01 01 gauta nauda pripažįstama pajamomis natūra ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama.

4. AB „X“ iki 2010 01 01 įmonėje nedirbančiam akcininkui suteikė beprocentinę paskolą. Akcininko iki 2010 01 01 gauta nauda nepripažįstama pajamomis natūra, o nuo 2010 01 01 pagal tą sutartį gauta nauda pripažįstama pajamomis natūra ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama.

6.3. Sprendžiant, ar gyventojo gauta paskola gali būti vertinama kaip ekonominė nauda, atsižvelgiama į tai, ar lengvatinių paskolų palūkanų normos atitinka rinkos kainas sutarties sudarymo (paskolos suteikimo) momentu. Jeigu paskolos suteikimo momentu palūkanos neatitiko rinkos kainų, tai gyventojo gauta nauda nustatoma pagal pajamų gavimo metu galiojančias normas.

Pavyzdys

Įmonė prekiauja butais ir, siekdama pritraukti daugiau pirkėjų, taiko nuolaidas reklaminių akcijų metu. Vykdydama vieną iš reklaminių akcijų pirkėjui (ne darbuotojui), imančiam iš banko 100 proc. būsto paskolą, taikoma buto nuolaida, kuri yra lygi pirkėjo būsto paskolos draudimui, privalomam imant 100 proc. būsto paskolą. Pateiktu atveju, gyventojas nuolaidą, lygią pirkėjo būsto paskolos draudimui, gauna dėl butais prekiaujančios įmonės surengtų reklaminių akcijų, kuriomis nesiekiama duoti naudą konkretiems asmenims ir ji suteikiama kiekvienam pirkėjui. Įmonės taikoma nuolaida nėra pajamų mokesčio objektas ir todėl nelaikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

6.4. Ūkininkų gauta nauda, kai jie moka lengvatines palūkanas ar jų nemoka už paskolas ar kreditus, kurie savo esme yra išankstinis atsiskaitymas už patiektą produkciją, taip pat už paskolas, kurios gautos žemės ūkio bendrovės interesais ir gyventojas ekonominės naudos negauna, nelaikomos pajamomis, gautomis natūra.

Pavyzdžiai

1. AB „X“ iki 2009 01 01 suteikė paskolą ūkininkui. Metinė palūkanų norma – 0 proc., paskolos sutarties terminas - 5 metai. Taip AB „X“ įformino avansų pinigų mokėjimą ūkininkui, iš kurio perka pieną. Paskolos grąžinimas vykdomas išskirtinai darant užskaitą iš mokėtinos sumos už tiekiamą pieną. Pateiktu atveju paskola savo esme yra išankstinis atsiskaitymo už produkciją būdas ir todėl priskiriama gyventojo iš žemės ūkio veiklos gautoms pajamoms, kurios apmokestinamos taikant GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punkto nuostatas, todėl nemokamos palūkanos nelaikomos pajamomis, gautomis natūra.

2. Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio paskirties žemės įsigijimo laikinojo įstatymo pakeitimo įstatymą (toliau – Įstatymas) žemės ūkio bendrovei (toliau - bendrovė) neleidžiama įsigyti ir turėti daugiau kaip 500 ha žemės. Bendrovė, siekdama toliau sėkmingai plėtoti veiklą, bet neturėdama teisės daugiau pirkti žemės savo vardu, bendrovės narių susirinkime priėmė sprendimą išduoti paskolą bendrovės nariui (fiziniam asmeniui) ir jo vardu iš žemės nuomotojų nupirkti žemės. Pagal paskolos sutartį buvo išduota beprocentinė paskola su įsipareigojimu, kad žemę ir toliau dirbs bendrovė, o Įstatymo pakeitimo atveju ši žemė pereis bendrovei arba paskola bus grąžinta žeme.

Tokiu atveju, kai paskola suteikta ir panaudojama išimtinai bendrovės interesais ir gyventojas negauna jokios ekonominės naudos, pripažinti pajamas bei taikyti GPMĮ nuostatas nėra pagrindo. Vadovautis Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais principais, tokie atvejai turi būti vertinami pagal veiklos turinį, o ne pagal formalią jos išraišką.

7. Gyventojų, kuriems nustatytos lengvatinės prekių (produkcijos) ar paslaugų įsigijimo sąlygos, gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra tik tuo atveju, jei tos naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti tik konkretiems gyventojams ir tų prekių ar paslaugų tokiomis palankiomis sąlygomis jie negalėtų įsigyti niekur kitur (specialiosios nuolaidos).

Pavyzdys

Prekybos įmonė UAB “X” savo darbuotojui parduoda prekių, kuriomis ji prekiauja, su specialia 30 proc. nuolaida. Gyventojo gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra.

8. Pažymėtina, kad nuo 2010-01-01 gyventojo (turto savininko) vardu turto naudotojui sumokėjus mokėjimus, susijusius su to turto eksploatavimu (atlyginimas už komunalines, telekomunikacijų paslaugas, šildymą ir panašias paslaugas), kurie turi būti mokami neatsižvelgiant į tai, ar turtas faktiškai naudojamas, ar ne, nelaikomos šio gyventojo (turto savininko) pajamomis, kai tokie mokėjimai sumokėti už tuos laikotarpius, kai šiuo turtu faktiškai naudojosi (nuomos ar kitos sutarties pagrindu) ne pats turto savininkas, o kitas asmuo. Turto savininko pajamomis taip pat nelaikomi ir kiti, su turto naudojimu (eksploatavimu) susiję, turto nuomininko ar panaudos gavėjo mokami mokėjimai.

Pavyzdys

Gyventojas 2015 metais nuomoja savo butą UAB „X“. Už buto nuomą gyventojas gauna 300 Eur per mėnesį nuompinigių. Be to, įmonė sumoka mokėjimus, susijusius su to buto

eksploatavimu (buto šildymas, aptarnavimo mokesčiai, atlyginimas už telekomunikacijų paslaugas, už sunaudotą vandenį, elektrą ir kt.). Mokėjimų, susijusių su to turto eksploatavimu, suma, apmokėta įmonės (turto naudotojo) nėra gyventojo pajamos ir todėl negali būti laikomos gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

9. Konstatavus, kad gyventojo gautas turtas, paslaugos ar kita gauta nauda pagal GPMĮ 9 str. 1 dalies nuostatas, galiojusias pajamų gavimo momentu yra pripažįstama pajamomis, gautomis natūra, tokia ne pinigais gauta nauda turi būti įvertinama, t.y. nustatoma suma, nuo kurios GPMĮ nustatyta tvarka turi būti skaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis, arba kuri pagal GPMĮ nuostatas priskiriama gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms. Pajamos, gautos natūra įvertinamos GPMĮ 9 str. 3 dalyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 9 str. 3 dalies komentarą).

10. Natūra gautos pajamos apmokestinamos pagal tokias pat taisykles, kaip ir gautos pinigais, taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytus mokesčio tarifus, atsižvelgiant į 17 straipsnio nuostatas dėl pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms bei 22–25 straipsnius, reglamentuojančius pajamų mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ir deklaravimo tvarką (žr. minėtų straipsnių komentarus).

11. Pajamos natūra pripažįstamos gautomis GPMĮ 9 str. 2 dalyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 9 str. 2 dalies komentarą).

12. Siekiant teisingai pritaikyti GPMĮ nuostatas, reglamentuojančias pajamas natūra, kiekviena konkreti situacija turi būti vertinama individualiai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, tarp šalių susiklosčiusių santykių esmę, jų susitarimų turinį bei kt.

**1. Pajamomis, gautomis natūra, nepripažįstama:**

**1) gyventojo gautos iš asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė neviršija 100 eurų;**

(pakeista pagal 2014 m. rugsėjo 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9, 13[1], 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-1129, nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2015 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojo gauta nepiniginė dovana ir laimėjimas (prizas) nepripažįstami pajamomis, gautomis natūra, jeigu:
- nepiniginė dovana ir laimėjimas (prizas) yra gauti iš asmens, su kuriuo nepiniginę dovaną ir/ar laimėjimą (prizą) gavęs gyventojas nėra susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais (t.y., ne iš darbdavio), ir
- kiekvieno nepiniginės dovanos ir laimėjimo (prizo) vertė nėra didesnė kaip 100 eurų.

**Pavyzdžiai**

1. X prekybos centre organizuotame žaidime gyventojas laimėjo 55 Eur vertės radijo imtuvą. Kadangi šio laimėjimo vertė nėra didesnė kaip 100 Eur, todėl laimėtas radijo imtuvas nepripažįstamas pajamomis natūra ir nėra pajamų mokesčio objektas.

2. Gyventojas nusipirkęs loterijos bilietą laimėjo 70 Eur vertės kosmetikos rinkinį. Kadangi laimėjimo vertė nėra didesnė kaip 100 Eur, todėl laimėtas kosmetikos rinkinys nepripažįstamas pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas.

3. Grožio salono 100-ajam klientui nemokamai buvo suteikta 30 Eur vertės paslauga. Kadangi dovanotos paslaugos vertė nesiekia 100 Eur, todėl laimėta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas.

4. Sporto varžybų metu geriausiam žaidėjui buvo įteiktas prizas - 50 Eur vertės kamuolys. Kadangi prizo vertė nėra didesnė kaip 100 Eur, todėl kamuolio vertė nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas.

5. Gyventojas televizijos žaidime laimėjo prizą – automobilį, kurio rinkos kaina - 3450 Eur. Kadangi šio laimėjimo vertė yra didesnė kaip 100 Eur, todėl laimėto automobilio vertė pripažįstama pajamomis natūra ir yra pajamų mokesčio objektas.

6. Įmonė sumokėjo 900 Eur už gyventojo (ne darbuotojo) kelionės bilietus ir apgyvendinimo paslaugas. Šios gyventojo išlaidos nėra susijusios su jo darbo funkcijomis ar jo individualia veikla, todėl tokiu atveju negali būti taikomos GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 5 punkto nuostatos ir gyventojo gauta 900 Eur nauda laikoma jo natūra gautomis pajamomis – nepiniginė dovana.

7. Banko „X“ dukterinė bendrovė organizuoja konkursą ir įteikia konkurso nugalėtojams, banko „X“ darbuotojams, įvykdžiusiems konkurso sąlygas, 100 eurų vertės nepiniginius prizus. Kadangi prizas gautas ne iš darbdavio ir jo vertė nėra didesnė kaip 100 Eur, todėl gauta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas.

(GPMĮ 9 str. 1 d. 1 p. komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2023-03-01 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-840.

2. Kadangi natūra gautomis pajamomis nepripažįstami ne iš darbdavio gautos ne didesnės kaip 100 Eur vertės nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), todėl jie neįtraukiami į apskaičiuojamas gyventojo pajamas. Jeigu nepiniginės dovanos ir laimėjimo (prizo) vertė yra didesnė kaip 100 Eur, tai pajamomis natūra pripažįstama visa nepiniginės dovanos ir laimėjimo (prizo) vertė. Gautos pajamos apmokestinamos, taikant GPMĮ 17 straipsnyje nustatytas apmokestinimo lengvatas.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas iš įmonės „X“ (ne iš darbdavio) per mokestinį laikotarpį gavo 6 prizus, iš kurių vieno vertė neviršijo 100 Eur, o kitų 5 prizų kiekvieno vertė buvo didesnė už nustatytą sumą. Į apskaičiuojamas gyventojo pajamas turi būti įtraukiama tik 5 prizų vertė, nes prizas, kurio vertė neviršija 100 Eur sumos, nelaikomas pajamomis, gautomis natūra, ir nėra pajamų mokesčio objektas. Kiti 5 gyventojo gauti prizai, kurių vertė didesnė kaip 100 Eur, apmokestinami atsižvelgiant į GPMĮ 17 str. 1 d. 40 punkto nuostatas.

2. Gyventojas dalyvavo televizijos žaidime (ne loterijoje) ir laimėjo prizą – dviratį, kurio vertė 300 Eur. Kadangi laimėto prizo vertė didesnė nei 100 Eur, todėl visa prizo vertė pripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra. Kadangi gauto prizo vertė viršija 200 Eur, GPMĮ 17 str. 1 d. 40 punkte numatyta apmokestinimo lengvata netaikoma. (žr. šio straipsnio komentarą).

3. Nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), kuriuos gyventojas gauna iš darbdavio, pripažįstami gyventojo pajamomis, gautomis natūra, neatsižvelgiant į jų vertę.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ savo darbuotojams, laimėjusiems konkursą dėl geriausio atitinkamos profesijos darbuotojo vardo, paskyrė nepiniginius prizus – laikrodžius, kurių kaina 90 Eur. Laikrodžių vertė pripažįstama darbuotojų pajamomis, gautomis natūra. Gyventojų gauti prizai apmokestinami, taikant GPMĮ 17 str. 1 d. 39 punkte nustatytą lengvatą.

2. UAB „X“ savo darbuotojui jubiliejaus proga įteikė dovaną – televizorių, kurio kaina 220 Eur. Šios dovanos vertė priskiriama darbuotojo pajamoms, gautoms natūra. Darbuotojo gauta dovana apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

**2) gyventojo nauda, gauta asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais sumokėjus (visiškai ar iš dalies) už gyventojui suteiktas gydymo paslaugas, kai to reikalauja teisės aktai;**

**Komentaras**

1. Ši nuostata taikoma, kai:

- už gyventojui suteiktas gydymo paslaugas sumoka darbdavys ir
- už gyventojo gydymo paslaugas darbdavys sumoka todėl, kad tokią pareigą jam nustato atitinkami teisės aktai.

Pavyzdys

Darbdavys gydymo įstaigai sumokėjo už vidaus tarnybos sistemos pareigūno, sužaloto einant pareigas, gydymą ir sveikatos reabilitaciją. Už gydymo ir reabilitacijos paslaugas sumokėta suma nepripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra, nes tokiais atvejais tokių paslaugų apmokėjimą nustato Vidaus reikalų tarnybos statutas.

2. Kai gyventojo gydymo paslaugas apmoka darbdavys, tačiau sprendimas apmokėti priimtas vadovaujantis vidaus veiklą reglamentuojančiais teisės aktais (vadovo įsakymais, potvarkiais ar kitais teisės aktais), kurie neįgyvendina teisės aktų nuostatų arba kai gyventojo gydymo paslaugas apmoka kitas asmuo (ne darbdavys), tai tokia gyventojo gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra.

Pavyzdys

Darbdavys darbuotojus apdraudė papildomu sveikatos draudimu ir kiekvienam apdraustajam darbuotojui išduodama draudimo bendrovės sveikatos knygelė, kurioje gydymo įstaigos pažymi, už kokią sumą suteikta paslaugų, o vaistinės – už kokią sumą įsigyta vaistų. Draudimo išmokas tiesiogiai gauna gydymo įstaigos arba vaistinės, su kuriomis draudimo bendrovė yra pasirašiusi bendradarbiavimo sutartis.

Šiuo atveju, darbdavys gyventojams sumoka už teisę gauti gydymo (sveikatos priežiūros) paslaugas, t.y. sveikatos draudimu draudžiama rizika mokėti už gydymo paslaugas, o darbdavio sumokamos sveikatos draudimo įmokos laikomos sumokėjimu už gydymo (sveikatos priežiūros) paslaugas. Darbdavio už kiekvieną gyventoją sumokėta sveikatos draudimo įmokos suma pripažįstama kiekvieno gyventojo pajamomis, gautomis natūra, nes teisės aktuose nenustatyta tokiais atvejais sumokėti už gydymo paslaugas. Pažymėtina, kad tokioms įmokoms taikomos GPMĮ 17 str. 1 d. 14 ar 14-1 punktuose nustatytos mokesčio lengvatos.

**3) asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gyventojui suteikti naudotis (neperdavus nuosavybėn) darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai, įranga ir kitas turtas, ir (ar) nauda, kai asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, apmoka su to suteikto turto naudojimu susijusias išlaidas, jeigu su šiais darbo drabužiais, avalyne, darbo įrankiais, įranga ir kitu turtu atliekamos tik darbo funkcijos;**

**Komentaras**

1. Gyventojo pajamomis, gautomis natūra, nepripažįstami darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai, įranga, kitas turtas (pavyzdžiui, automobilis) ir/ar nauda, kai apmokamos su nurodyto turto naudojimu susijusios išlaidos, jeigu:

- tuos darbo drabužius, avalynę, darbo įrankius, įrangą ir kitą turtą gyventojas gauna iš darbdavio, ir
- tie darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai, įranga ir kitas turtas nėra perduodamas gyventojo nuosavybėn, ir
- su tais darbo drabužiais, avalyne, darbo įrankiais, įranga ir kitu turtu gyventojas atlieka tik darbo funkcijas.

2. Šiame punkte išvardyto turto (darbo įrankiai, įranga, drabužiai, avalynė ir kitas turtas) sąvoka suprantama kaip įmonės turtas, kuris neperduodamas ir/ar negali būti perduotas naudotis gyventojui ir asmeninėms reikmėms.

Pavyzdys

Darbdavys banko „X“ darbuotojams suteikė naudoti kostiumus (banko uniformas) ir nešiojamuosius kompiuterius. Kadangi šis turtas - drabužiai ir kompiuteriai darbuotojų nuosavybėn neperduodami, o naudojami tik jų darbo funkcijoms atlikti, nelaikoma, kad darbuotojai gavo pajamų natūra.

Gyventojų pajamomis natūra taip pat nepripažįstamos įmonės išlaidos minėtoms uniformoms valyti ir kompiuteriams techniškai prižiūrėti.

3. Tais atvejais, kai darbdavio gyventojui suteiktas turtas gali būti naudojamas tik darbo tikslais ir darbuotojui nesuteikiamas naudotis ir asmeniniais tikslais, darbuotojas naudos (pajamų natūra) negauna.

4. Turtas laikomas suteiktu naudotis asmeniniais tikslais, kai pajamų natūra davėjas duoda tokį leidimą (sutikimą). Leidimas (sutikimas) gali būti išreikštas ne tik raštu, bet ir nekliudant naudotis turtu, kai darbdavys žino, kad juo naudojamasi ir asmeniniais tikslais. Tačiau formalaus draudimo atveju, kai faktiškai nekliudoma naudotis ir žinoma, kad yra naudojamasi turtu asmeniniais tikslais, taip pat gali būti vertinama kaip leidimas (sutikimas) naudotis turtu.

**4) gyventojo nauda, gauta kitam asmeniui tiesiogiai mokymo įstaigoms sumokėjus už gyventojo mokymą, kurį baigęs jis įgyja aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir (arba) kvalifikaciją;**

**Komentaras**

1. Ši nuostata taikoma tuo atveju, kai kitas asmuo sumoka už gyventojo mokymą. Gyventojo gauta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, jeigu:
- kitas asmuo sumoka už gyventojo mokymą, suteikiantį aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą ir/ar kvalifikaciją, ir
- už gyventojo mokymą kitas asmuo sumoka tiesiogiai mokymo įstaigai.

2. Kitu asmeniu gali būti tiek gyventojo darbdavys, tiek bet kuris kitas fizinis ar juridinis asmuo.

3. Sąvokos „aukštesnysis, aukštasis išsilavinimas, kvalifikacija“ suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos švietimą reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos ir/ar tų užsienio valstybių, kuriose gyventojas studijuoja, teisės aktuose.

4. Gyventojo gauta nauda, nepripažįstama pajamomis natūra, yra laikomos bet kokios kito asmens tiesiogiai mokymo įstaigai pervestos sumos, kurios panaudojamos konkretaus gyventojo išlaidoms už patį mokymą sumokėti, pvz., įmoka už studijas, egzamino perlaikymą. Tačiau kitos su mokymusi susijusios išlaidos, pvz., sumos už gyventojo pragyvenimą bendrabutyje ar būsto nuomą ir pan., sumokėtos kito asmens, laikomos to gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

Pavyzdys

UAB „X“ už gyventojo studijas mokymo įstaigai sumokėjo 400 Eur ir 50 Eur įmoką už jo pragyvenimą mokymo įstaigos bendrabutyje. Gyventojo pajamomis natūra nepripažįstama tik už studijas sumokėta 400 Eur suma.

5. Gyventojo gauta nauda nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra, nepriklausomai nuo to, ar kitas asmuo apmoka už gyventojo mokymą Lietuvos, arba užsienio valstybės mokymo įstaigai.

**5) kito asmens lėšomis už gyventoją į biudžetą sumokėtas pajamų mokestis, socialinio draudimo įmokos ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos.**

**Komentaras**

1. Ši nuostata numato, kad tuo atveju, kai kitas asmuo savo lėšomis už gyventoją į biudžetą sumoka gyventojų pajamų mokestį, socialinio draudimo įmokas ir privalomojo sveikatos draudimo įmokas, gauta nauda nepripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra.

2. Mokesčių ir kitų įmokų mokėjimo tvarką reglamentuoja specialūs mokesčių įstatymai. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatas pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) uždirbęs gyventojas (GPMĮ 3 str.) ir šis mokestis turi būti mokamas (sumokamas) GPMĮ nustatyta tvarka.

Taigi, tinkamas komentuojamos nuostatos taikymas gali būti užtikrinamas tik sistemiškai vertinant ją su kitomis GPMĮ nuostatomis, apibrėžiančiomis sąvokas „pajamos“, „pajamos natūra“ ir reglamentuojančiomis pajamų mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo, deklaravimo ir grąžinimo tvarką, kuri nustatyta GPMĮ V skyriuje. Pagal GPMĮ nuostatas pajamos gali būti gautos / išmokos išmokėtos tiek pinigais, tiek natūra (pripažįstamos pajamomis, gautomis natūra), pagal mokesčio mokėjimo tvarką pajamos skirstomos į A klasės pajamas, nuo kurių pajamų mokestį apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą privalo mokestį išskaičiuojantis asmuo, ir - į B klasės pajamas, nuo kurių pajamų mokestį GPMĮ nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą pats gyventojas, pateikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

3. Vadovaujantis sisteminiu šio komentaro 2 punkte paminėtų GPMĮ nuostatų vertinimu, ir atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) nustatytą turinio viršenybės prieš formą principą, konstatuotina, kad komentuojama nuostata negali būti taikoma visais atvejais (be išlygų) vien dėl formaliai atlikto veiksmo, kuriuo už gyventoją mokestį sumokėjo kitas asmuo. Mokestiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013).

4. Komentuojamas punktas gali būti taikomas tik GPMĮ nuostatas ir sąžiningumo principą atitinkančiais atvejais, kai nėra piktnaudžiaujama teise, t. y., kai:

- pajamų mokestį už gyventoją iš savo lėšų sumoka išmoką išmokantis asmuo, nepažeisdamas GPMĮ nustatytų jam prievolių įvykdymo arba/ir,

- sumokėtas pajamų mokestis savo esme nėra atlygis už gyventojo suteiktas paslaugas / atliktus darbus, perleistą turtą arba kita gauta nauda ir pan.

Pripažinti, kad yra tenkinama sąlyga, kad pajamų mokestis buvo sumokėtas „kito asmens lėšomis“ galima tik tais atvejais, kai įstatyme nėra įsakmaus reikalavimo jį sumokėti pajamas gavusio gyventojo lėšomis ir / arba kai teisės aktai numato ir kitą galimą pajamų mokesčio sumokėjimo būdą (išimtį).

5. GPMĮ 23 straipsnyje nustatyta, kad mokestį išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPMĮ nustatytą pajamų mokestį, jeigu šios išmokos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Ši norma yra imperatyvi.

Pareiga išskaičiuoti mokestį reiškia, kad teisingai apskaičiuotas mokestis turi būti sumokėtas paties pajamas gavusio gyventojo lėšomis, jeigu teisės aktuose nėra numatyta kitaip.

5.1. Dėl natūra išmokamų A klasės išmokų Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. 1K-162 patvirtinto Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo (toliau – Tvarkos aprašas) 8 punkte nustatyta, kad kai pajamų natūra davėjas pagal GPMĮ yra įpareigotas apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį, nuo pajamų, gyventojo gautų natūra, pajamų natūra davėjo į biudžetą sumokėtas pajamų mokestis jam kompensuojamas gyventojo ir pajamų natūra davėjo susitarimu.

Tokia Tvarkos aprašo nuostata reiškia, kad išmokos natūra išmokėjimo atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo, būdamas atsakingas už teisingą prievolės įvykdymą ir neturėdamas iš ko išskaičiuoti pajamų mokestį, įgyja teisę ir pareigą mokestį sumokėti iš savo lėšų, o sumokėto už gyventoją mokesčio kompensavimo klausimas gali būti sprendžiamas šalių susitarimu. Dėl poįstatyminiame teisės akte nustatytos išimties – galimybės susitarti dėl mokesčio kompensavimo / nekompensavimo, galimos dvi situacijos, kurios GPMĮ aspektu kvalifikuotinos taip:

- kai šalių susitarimu pajamų gavęs gyventojas kompensuoja mokestį išskaičiuojančiam asmeniui jo iš savo lėšų sumokėtą pajamų mokesčio sumą, laikoma, kad pajamų mokestį sumokėjo pats gyventojas savo lėšomis ir tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punkto taikymas neaktualus;
- kai šalių susitarimu pajamų gavęs gyventojas nekompensuoja mokestį išskaičiuojančiam asmeniui jo iš savo lėšų sumokėtos pajamų mokesčio sumos, gyventojo gauta nauda, vadovaujantis GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktu, nepripažįstama pajamomis, gautomis natūra.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ už trijų savo darbuotojų gydymo paslaugas gydymo įstaigai sumokėjo 2500 Eur. Kiekvienam darbuotojui tenkančios sumokėtos sumos dalis pripažįstama tų darbuotojų pajamomis, gautomis natūra. UAB „X“ nuo tokių darbuotojų natūra gautų pajamų apskaičiavo ir iš savo lėšų į biudžetą sumokėjo pajamų mokestį. Šalių susitarimu darbuotojai darbdaviui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, už juos sumokėtos pajamų mokesčio sumos nekompensavo. UAB „X“ sumokėtas mokestis nelaikomas tų gyventojų pajamomis, gautomis natūra.

2. UAB „Z“ darbuotojui suteikė teisę įmonės automobiliu naudotis ne tik darbo, bet ir asmeniniais tikslais. Darbuotojo gauta nauda pripažįstama darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, ir apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos. Nuo per mokestinį laikotarpį (kalendorinį mėnesį) gyventojo pinigais ir natūra gautų su darbo santykiais susijusių pajamų darbdavys išskaičiavo pajamų mokestį, mažindamas darbuotojui išmokamą išmoką pajamų mokesčio suma nuo pajamų, gautų natūra, vertės. Pateiktu atveju laikoma, kad pajamų mokestis buvo apskaičiuotas, išskaičiuotas ir sumokėtas gyventojo lėšomis, todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas.

5.2. Kai A klasės išmoka - piniginė, mokestį išskaičiuojantis asmuo turi pareigą išskaičiuoti pajamų mokestį iš gyventojui apskaičiuotos pajamų sumos ir neturi teisinio pagrindo šią prievolę įvykdyti kitaip, nei nustatyta GPMĮ 23 straipsnyje. Kai mokestį išskaičiuojantis asmuo neįvykdo prievolės išskaičiuoti pajamų mokestį, mokesčių administratorius turi teisę kiekvieną situaciją vertinti individualiai ir atskleisti tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes bei nustatyti realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Kai į biudžetą kito asmens lėšomis sumokėta pajamų mokesčio suma gali būti pripažinta gyventojo pajamomis, gautomis natūra, tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 dalies 5 punktas netaikomas.

Pavyzdys

UAB „Y“ jos vieninteliam akcininkui ir vadovui išmokėjo 300 000 Eur dividendų ir, pažeisdama GPMĮ 23 straipsnio 1 dalį, pajamų mokesčio, t. y. 45 000 Eur neišskaičiavo, o sumokėjo į biudžetą iš savo lėšų. Tarkime, atsižvelgiant į nustatytas faktines aplinkybes, tarp šalių susiklosčiusių santykių esmę, jų susitarimų turinį bei kt., nustatoma, kad į biudžetą mokestį išskaičiuojančio asmens lėšomis sumokėta suma gali būti pripažinta natūra gautais dividendais. Tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas, o gyventojo gauti dividendai apmokestinami GPMĮ nustatyta tvarka.

6. Tuo atveju, kai išmoka (pinigais arba natūra) pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriama B klasės pajamoms ir pajamų mokestį už gyventoją iš savo lėšų sumoka kitas asmuo (išmokos išmokėjimo momentu arba pagal gyventojo Metinę pajamų mokesčio deklaraciją) GPMĮ 9 str. 1 dalies 5 punktas gali būti taikomas, jeigu sumokėtas mokestis savo esme nėra atlygis už gyventojo suteiktas paslaugas, atliktus darbus ar kita gauta nauda. Kai nustatoma, kad į biudžetą sumokėta pajamų mokesčio suma savo esme yra tam tikros pajamų rūšies išmokėjimo būdas, tokia gauta nauda gali būti prižinta gyventojo pajamomis, gautomis natūra, ir tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas (LVAT 2021-08-04 sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2323-575/2021).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, vykdantis individualią veiklą, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui pagal Metinę pajamų mokesčio deklaraciją apskaičiuoja mokėtiną į biudžetą pajamų mokesčio sumą, kurią į biudžetą sumoka UAB „X“. Kai nustatoma, kad šio asmens į biudžetą sumokėta suma yra atlygis už individualią veiklą vykdančio gyventojo jam suteiktą paslaugą, į biudžetą kito asmens lėšomis sumokėta pajamų mokesčio suma pripažįstama gyventojo pajamomis, gautomis natūra, todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas.

2. Mažosios bendrijos (toliau – MB) narys ir vadovas pateikė Metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje dėl visų jo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų susiformavo 20 000 Eur pajamų mokesčio prievolė. Pajamų mokesčio sumą, mokėtiną pagal Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (20 000 Eur) sumokėjo už gyventoją (MB narį ir vadovą) MB. Tarkime, nustatoma, kad gyventojas faktiškai tokiu būdu (pajamų mokesčio prievolių apmokėjimo pavidalu) gavo pajamų iš paskirstytojo pelno (dividendų), todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas.

3. Gyventoja (Bendrovės „A“ akcininkė) pardavė Bendrovei „A“ jos valdomas Bendrovės „B“ akcijas ir išmoką gavo grynaisiais pinigais. Gyventojos pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje susiformavo 0,8 mln. Eur pajamų mokesčio prievolė. Pajamų mokesčio sumą, mokėtiną pagal Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (0, 8 mln. Eur), už gyventoją sumokėjo Bendrovė „A“. Tarkime, nustatoma, kad tokiu būdu (pajamų mokesčio prievolių apmokėjimo pavidalu) faktiškai buvo išmokėti Bendrovėje „A“ sukaupti dividendai, todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas.

7. Kai į biudžetą pajamų mokestį sumoka kitas asmuo, bet ne iš savo ar trečiojo asmens, o iš paties gyventojo lėšų, t. y. kai gyventojui priklausančias lėšas, pvz, atlygį už turtą ar paslaugas, grąžinamą skolą ir pan. perveda ne pačiam gyventojui, o tiesiogiai į biudžetą apmokėdamas gyventojui priklausančius mokėti mokesčius, pajamas natūra reglamentuojančios nuostatos netaikomos.

Pavyzdys

Gyventojas už 3500 Eur įsigijo pastatą, kurį po 9 mėnesių už 7 000 Eur pardavė kitam gyventojui. Pagal nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį, pirkėjas įsipareigojo sumokėti 525 Eur gyventojų pajamų mokestį.

Pagal pirkimo-pardavimo sutarties sampratą, viena šalis (pardavėjas) įsipareigoja perduoti daiktą kitai šaliai (pirkėjui), o pirkėjas įsipareigoja priimti ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą). Viską, ką pirkėjas sumoka, tinkamai vykdydamas iš pirkimo-pardavimo sutarties kylančią prievolę atsiskaityti už jam perleidžiamą daiktą, sudaro daikto pardavimo kainą. Aplinkybė, kad šalys sutartyje sulygsta, kad tam tikrą sumą pirkėjas sumokės ne pardavėjui, o į biudžetą – nemažina gautų turto pardavimo pajamų sumos (kainos). Taigi pateiktu atveju laikoma, kad pirkėjo į biudžetą sumokėta pajamų mokesčio suma faktiškai yra sumokėta iš pardavėjo (gyventojo) lėšų, todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punkto nuostata netaikoma.

8. Kito asmens lėšomis už gyventoją į biudžetą sumokėti kiti mokesčiai, išskyrus gyventojų pajamų mokestį, privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokas (kai nėra piktnaudžiaujama teise), pripažįstami pajamomis, gautomis natūra.

Pavyzdys

Individualios įmonės veikloje naudojamas iš kito gyventojo (ne įmonės savininko) išsinuomotas pastatas ir pagal nuomos ar kitos sutarties sulygtas sąlygas individuali įmonė už žemės savininką sumoka žemės mokestį. Iš individualios įmonės lėšų už žemės savininką sumokėtas į biudžetą žemės mokestis yra pripažįstamas žemės savininko (gyventojo) pajamomis, gautomis natūra, kurios apmokestinamos kaip turto nuomos pajamos.

(GPMĮ 9 str. 1 d. 5 p. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2023-11-27 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4567)

**2. Pajamos, gautos natūra, pripažįstamos šio Įstatymo 8 straipsnyje nustatyta tvarka. Nauda, gauta dėl gyventojui nuosavybės teise priklausančio turto remonto ar rekonstravimo, pripažįstama gauta, kai tas turtas grąžinamas gyventojui.**
(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pajamos natūra pripažįstamos gautomis, kai jos gaunamos ar uždirbamos arba kai bet kokia forma pajamas natūra gyventojui suteikia mokesčius išskaičiuojantis asmuo. Pajamų (pinigais ir/ar natūra) gavimo momentą reglamentuoja GPMĮ 8 straipsnis (žr. 8 straipsnio komentarą).

Pavyzdžiai

1. Įmonė savo darbuotojo jubiliejaus proga įteikia kuponą, suteikiantį jam teisę per dvejus metus patogiu laiku iš keliones organizuojančios įmonės įsigyti išvyką į pasirinktą užsienio šalį. Tokia darbuotojo gauta nepiniginė dovana priskiriama pajamoms, susijusioms su darbo santykiais, ir pajamos laikomos gautomis kupono įteikimo momentu (gauta dovana su jos realizavimu, panaudojimu ar pan. nesiejama).

2. UAB „X“ darbuotojams suteikiama teisė dalyvauti užsienio įmonės „Y“ („Y“ ir „X“ priklauso tai pačiai įmonių grupei) siūlomame akcijų plane, kuriame numatyta, kad darbuotojui suteikiama teisė nemokamai gauti nustatytą akcijų skaičių, tačiau akcijų perdavimas darbuotojui yra atidedamas 5 metams. Po 5 metų darbuotojai nemokamai gauna akcijas. Darbuotojų gauta nauda pripažįstama pajamomis, gautomis natūra, kurios laikomos gautomis sutartyje numatytą akcijų gavimo dieną.

2. Nauda, dėl gyventojui nuosavybės teise priklausančio turto remonto ar rekonstravimo, pripažįstama gauta, kai šis turtas yra grąžinamas, nes tik turto grąžinimo metu pagal tvarkos aprašo nuostatas yra įvertinama gyventojo gauta nauda.

**3. Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.**
(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Įgyvendinant šią nuostatą, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. 1K-162 patvirtintas Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašas (toliau – tvarkos aprašas), pagal kurį įvertinamos gyventojo gautos pajamos natūra.

2. Tvarkos aprašas reglamentuoja gyventojo iš Lietuvos ir užsienio vienetų, nuolatinių ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų (toliau - pajamų natūra davėjas) pajamų, gautų natūra, įvertinimą, t.y. būdą, kaip nustatyti sumą, nuo kurios GPMĮ nustatyta tvarka turi būti skaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis (arba kuri pagal GPMĮ 17 straipsnį priskiriama gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms).

3. Gyventojo gauta nauda, kuri pripažįstama pajamomis, gautomis natūra, turi būti įvertinta vadovaujantis vienu iš tvarkos apraše nustatytu būdu**.** Pažymėtina, kad tvarkos apraše, prioritetiniu pajamų, gautų natūra, įvertinimo būdu yra laikomas naudos pagal išlaidas apskaičiavimo būdas (tvarkos aprašo 2 punktas). Tai reiškia, kad, vertinant gyventojo gautą naudą dėl jam perduoto turto ar suteiktos paslaugos (išskyrus tvarkos apraše numatytus specialius

atvejus), pirmiausia laikoma, kad gyventojas gavo tokio dydžio pajamas natūra, kiek išlaidų jo gautam turtui ar paslaugai įsigyti patyrė pajamų natūra davėjas. Pajamų natūra davėjo atitinkamam turtui, paslaugoms ar kitai naudai įsigyti iš trečiojo nepriklausomo asmens, t.y. veikiant rinkos sąlygomis, padarytos išlaidos faktiškai yra to turto, paslaugų ar kitos naudos tikroji rinkos kaina, nes tiek pat išlaidų turėtų ir gyventojas, jei šį turtą, paslaugas ar kitą naudą rinkoje įsigytų pats.

4. Jeigu pajamų natūra davėjo išlaidos neatspindi turto ar paslaugų tikrosios rinkos kainos, taip pat kitais tvarkos apraše nustatytais atvejais, tai gyventojo gauta nauda įvertinama pagal tikrąją rinkos kainą pajamų gavimo momentu (tvarkos aprašo 3 punktas).

Apskaičiuojant gyventojo pajamas, gautas natūra, pagal tikrąją rinkos kainą, ši sąvoka turi būti suprantama taip, kaip ji apibrėžta GPMĮ 2 str. 20 dalyje (žr. šio straipsnio komentarą). GPMĮ nenustato tikrosios rinkos kainos apskaičiavimo mechanizmo, o tik nurodo, kad tai yra suma, už kurią gali būti apsikeista turtu, arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Taigi, iš esmės tikroji rinkos kaina yra ekonomiškai pagrįsta kaina, dėl kurios susitaria nepriklausomi asmenys. Vertinant, ar pasirinktoji turto arba paslaugos vertė atitinka tikrąją rinkos kainą, gali būti atsižvelgiama į tokių tuo pat metu panašiomis sąlygomis perkamų - parduodamų daiktų kainas, turto vertintojo teisės aktų nustatyta tvarka atliktus įvertinimus, kompetentingų institucijų skelbiamas normas, pvz., draudimo bendrovių taikoma turto vertė draudimui, bankų skelbiamos atitinkamų paskolų palūkanų normos ir pan. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintais principais, mokesčių mokėtojo deklaruojamą turto arba paslaugos rinkos kainą laiko teisinga, kol nėra nustatoma kitaip.

5. Pažymėtina, kad nuo 2010 01 01 gyventojo pajamomis, gautomis natūra, pripažįstama nauda, kai asmeniniais tikslais naudojamas kito asmens automobilis, gali būti įvertinama pasirinktinai pajamų natūra davėjo ir pajamų natūra gavėjo sutarimu pagal tvarkos aprašo 4 ar 5 punktą.

6. Tvarkos aprašo nuostatų taikymo paaiškinimai:

6.1. Tvarkos aprašo 2 punkte nustatyta, kad gaunant turtą, paslaugas ar kitą naudą (toliau - turtas ar paslaugos), pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal pajamų natūra davėjo šiam turtui įsigyti arba paslaugoms apmokėti turėtas išlaidas, išskyrus tvarkos aprašo 3 - 6 punktuose nustatytus atvejus:

6.1.1. Pagal tvarkos aprašo 2 punktą, gyventojo gauta nauda įvertinama pajamų natūra davėjo patirtomis išlaidomis sumokėti už perduotą turtą ar paslaugas. Šis tvarkos aprašo punktas taikomas, kai gauta nauda neatitinka tvarkos aprašo 3-6 punktuose nustatytų atvejų, preziumuojant, kad pajamų natūra davėjo patirtos išlaidos atitinka tikrąją rinkos kainą.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ išsinuomojo namą, kuriame gyvena įmonės darbuotojas. Už namo nuomą kiekvieną mėnesį mokama 350 Eur nuompinigių. Gyvenamojo ploto išlaikymo išlaidas sumoka darbuotojas. Darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, laikoma įmonės darbuotojo naudai patirtų išlaidų suma – 350 Eur .

2. UAB „X“ išsinuomojo namą, kuriame gyvena įmonės darbuotojas. Įmonė už namo nuomą kiekvieną mėnesį moka 400 Eur nuompinigių, be to, namo savininkui sumoka 150 Eur to namo eksploatacinių išlaidų. Darbuotojas už gyvenamąjį plotą nemoka. Šio darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, laikoma jo naudai įmonės patirtos išlaidos - 550 Eur.

3. AB „X“ savo darbuotojui nupirko baseino abonementą, už kurį sumokėjo pagal PVM sąskaitą faktūrą 52 Eur (įskaitant PVM). Darbdavio patirtos 52 Eur išlaidos laikomos darbuotojo pajamomis, gautomis natūra.

6.1.2. Pajamų natūra davėjo patirtomis išlaidomis laikoma pajamų natūra davėjo gyventojo naudai išleista pinigų suma, sumokėta už perduotą turtą ar suteiktą paslaugą, taigi, gyventojo pajamos, gautos natūra, įvertinamos įskaitant pridėtinės vertės mokesčio sumą.

Pavyzdys

AB „X“ su audito kompanija sudarė savo įmonės vadovo metinės gyventojų pajamų mokesčio deklaracijos rengimo ir kitų su tuo susijusių konsultacinių paslaugų teikimo sutartį. Už suteiktas paslaugas AB „X“ sumokėjo audito kompanijai pagal PVM sąskaitą faktūrą 3500 Eur (sutartyje numatytą sumą ir su pridėtinės vertės mokesčio suma). Darbuotojo pajamomis, gautomis natūra laikomos darbdavio patirtos 3500 Eur išlaidos.

6.1.3. Taikant šį tvarkos aprašo punktą preziumuojama, kad pajamų natūra davėjo patirtos išlaidos turtui ar paslaugoms įsigyti atspindi turto ar paslaugų tikrąją rinkos kainą. Tuo atveju, kai pajamų natūra davėjo patirtos išlaidos neatspindi turto ar paslaugų tikrosios rinkos kainos, gyventojo pajamos natūra turi būti įvertinamos pagal tvarkos aprašo 3 punktą (t.y. pagal to turto ar paslaugų tikrąją rinkos kainą pajamų natūra gavimo momentu).

6.2. Tvarkos aprašo 3 punkte nustatyta, kad gaunant nuosavybėn Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nurodytą ilgalaikį turtą arba turtą, kurį gamina ir (ar) parduoda pats pajamų natūra davėjas, paslaugas, kurias teikia pats pajamų natūra davėjas, taip pat tais atvejais, kai turtui ar paslaugoms įsigyti pajamų natūra davėjo padarytos išlaidos neatspindi to turto ar paslaugų tikrosios rinkos kainos, gyventojo pajamos, gautos natūra, įvertinamos šio turto ar paslaugų tikrąja rinkos kaina pajamų natūra gavimo momentu:

6.2.1. Pagal šį tvarkos aprašo punktą, gyventojo gauta nauda yra įvertinama pagal jam perduoto turto ar paslaugų tikrąją rinkos kainą pajamų natūra gavimo momentu. Pajamų natūra gavimo momentas suprantamas taip, kaip jis apibrėžtas GPMĮ 8 straipsnyje (žr. GPMĮ 8 str. ir 9 str. 2 d. komentarus);

6.2.2. Šis tvarkos aprašo punktas yra taikomas, kai turtui ar paslaugoms įsigyti pajamų natūra davėjo patirtos išlaidos neatspindi to turto ar paslaugų tikrosios rinkos kainos ir/ar tais atvejais, kai gyventojas kaip dovaną arba kaip atlygį už atliktą darbą, suteiktas paslaugas ar pan. nuosavybėn (o ne laikinam naudojimuisi) gauna tokį turtą ar paslaugas:

- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) 1 priedėlyje nurodytą ilgalaikį turtą arba
- turtą, kurį gamina ir/ar parduoda pats pajamų natūra davėjas, arba
- paslaugas, kurias teikia pats pajamų natūra davėjas;

6.2.3. Tais atvejais, kai gyventojo darbdavys sudaro specialias sąlygas tik darbuotojams įsigyti prekes ar paslaugas pigiau nei rinkos kaina, darbuotojo pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal tų prekių ar paslaugų tikrąją rinkos kainą. Tikrąja rinkos kaina pateiktu atveju gali būti laikoma prekės ar paslaugos kaina, už kurią prekybos įmonėje ją gali įsigyti asmuo, nesusijęs su įmone darbo santykiais, ar kitas asmuo, kuriam nesiekiama duoti individualios naudos. Gyventojo gauta nauda apskaičiuojama iš tikrosios rinkos kainos atėmus pajamų natūra davėjui už turtą ar paslaugas sumokėtą sumą, t.y. kaip numatyta GPMĮ 9 str. 5 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ 2015 metais dėl apyvartinių lėšų trūkumo, negalėdama išmokėti visos atlyginimo sumos grynaisiais pinigais, darbuotojui lengvatine kaina parduoda savo įmonės produkciją. Darbuotojo pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal tikrąją rinkos kainą produkcijos gavimo momentu. Gyventojo natūra gautų pajamų vertė perskaičiuojama, atsižvelgiant į GPMĮ 9 str. 5 dalies nuostatas, t.y. iš gautos produkcijos tikrosios rinkos kainos atimant gyventojo faktiškai už šias prekes sumokėtą sumą.

2. UAB „X“ nuosavybės teise turi gyvenamąsias patalpas, kurias perduoda neatlygintinai darbuotojo nuosavybėn. Darbuotojo pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal tokių patalpų tikrąją rinkos kainą jų perdavimo momentu.

3. Įmonė iš fizinio asmens išsinuomojo patalpas už 150 Eur per mėnesį ir fizinis asmuo už pagal nuomos sutartį perleistą turtą kaip atlygį gavo šio turto remonto paslaugą. Dalį remonto darbų atliko ne samdyti, o pačios įmonės darbininkai. Kadangi pateiktu atveju įmonės patirtos išlaidos neatspindi tos paslaugos tikrosios rinkos kainos, tai pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal remonto paslaugos tikrąją rinkos kainą.

4. Prekybos UAB „X“ savo darbuotojui suteikė teisę pagal specialią nuolaidą įsigyti prekių, kuriomis ji prekiauja. Nuolaidoms pritaikyti naudojama nuolaidų (lojalumo) kortelė, išduota individualiai kiekvienam darbuotojui. Nuolaida skaičiuojama procentais nuo pirkinio vertės, prekės parduodamos ne pigiau už savikainą. Gyventojo mokestiniu laikotarpiu pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal įsigytų prekių tikrąją rinkos kainą prekių įsigijimo momentu. Gyventojo gauta nauda mažinama pajamų natūra davėjui sumokėta suma, kaip tai nustatyta GPMĮ 9 str. 5 dalyje.

6.3**.** Tvarkos aprašo 4 punkte nustatyta**,** kad kai tvarkos aprašo 3 punkte minimas ilgalaikis turtas gyventojui suteikiamas naudotis asmeniniais tikslais neperduodant nuosavybėn, gyventojo per mėnesį natūra gautos pajamos paskutinę mėnesio dieną įvertinamos tokio turto nuomos tikrąja rinkos kaina laikotarpiu, kurį gyventojas šiuo turtu galėjo naudotis asmeniniais tikslais:

6.3.1. Pagal šį tvarkos aprašo punktą, turi būti įvertinama gyventojo gauta nauda, kai jam suteikiamas PMĮ 1 priedėlyje nurodytas ilgalaikis turtas ir šis turtas suteikiamas naudotis asmeniniais tikslais, o ne perduodamas nuosavybėn. Kai turtas suteikiamas gyventojo nuosavybėn (dovana ar atlygis už atliktus darbus ar pan.), gauta nauda įvertinama pagal tvarkos aprašo 2 arba 3 punktus (žr. šių punktų komentarą);

6.3.2. Gyventojui suteiktas turtas vertinamas pagal komentuojamojo punkto nuostatas neatsižvelgiant į tai, ar jis pajamų natūra davėjui priklauso nuosavybės teise, ar yra valdomas kitais teisės aktų nustatytais pagrindais;

6.3.3. Gyventojo per mėnesį natūra gautos pajamos paskutinę mėnesio dieną įvertinamos pagal perduoto naudotis turto nuomos tikrąją rinkos kainą. Taigi, gyventojo gauta nauda turi būti vertinama kas mėnesį, atsižvelgiant į atitinkamo turto nuomos kainų svyravimus rinkoje. Atitinkamo ilgalaikio turto nuomos kainų pasikeitimo atveju ši kaina turėtų būti nustatoma iš naujo;

Pavyzdys

UAB „X“ nuosavybės teise turi gyvenamąsias patalpas, kuriose gyvena įmonės darbuotojai. Už naudojimąsi patalpomis darbuotojai moka mažesnę kainą nei tikroji turto nuomos rinkos kaina. Tarkime, kad dviejų kambarių buto nuomos tikroji rinkos kaina – 120 Eur, darbuotojas tokiomis patalpomis naudojasi ir moka 30 Eur. Vadinasi, darbuotojo pajamomis natūra yra pripažįstama patalpų tikroji rinkos kaina – 120 Eur. Remiantis GPMĮ 9 str. 5 dalimi, gauta nauda yra mažinama darbuotojo sumokėta suma - 30 Eur, todėl gauta nauda už suteiktą jam naudotis lengvatine kaina butą sudaro turto nuomos tikrosios rinkos kainos ir gyventojo už naudojimąsi sumokėtos sumos skirtumas, t.y. 90 Eur (120-30). Jeigu patalpos naudojamos ne pilną mokestinio laikotarpio mėnesį, gyventojui faktiškai tenkanti nauda, apskaičiuojama proporcingai naudojimosi laikotarpiui.

6.3.4. Tuo atveju, kai gyventojui suteikiamas naudoti asmeniniais tikslais automobilis, tai šio punkto nuostatos taikomos tada, jeigu pajamų natūra davėjo ir gyventojo sutarimu gautą naudą pasirenkama vertinti pagal šiame punkte nustatytą vertinimo būdą, o ne pagal tvarkos aprašo 5 punktą;

6.3.5. Taikant nustatytą vertinimo būdą, naudos apskaičiavimo dydis apima tokias automobilio eksploatavimo išlaidas kaip plovimą, remontą, draudimą ir pan., todėl papildomai nuo tokių išlaidų gyventojo nauda neskaičiuojama;

6.3.6. Jeigu asmeninėms reikmėms naudojami įmonės nupirkti degalai, tai gyventojo natūra gauta nauda įvertinama pagal tvarkos aprašo 2 punktą, t.y. pajamų natūra davėjo patirtomis išlaidomis tam kurui įsigyti.

Pavyzdys

Įmonė komercijos direktoriui skiria neribotai naudoti lengvąjį automobilį (tiek darbo, tiek asmeninėms reikmėms). Gyventojo ir įmonės sutarimu gautą naudą pasirenkama vertinti pagal tvarkos aprašo 4 punktą, t.y. pagal tikrąją automobilio nuomos rinkos kainą, kuri yra 450 Eur per

mėnesį. Tarkime, kad darbuotojas šį automobilį darbo reikmėms gali naudoti 70 proc., o asmeninėms reikmėms - 30 proc. viso naudojimo laiko. Įmonės ir darbuotojo pasirinkimu darbuotojo gauta nauda natūra apskaičiuota pagal tvarkos aprašo 4 punkte nurodytą tvarką bus 135 Eur (450 x 30 proc.) per mėnesį. Nuo šios sumos įmonė privalės sumokėti tuos pačius mokesčius, kaip ir nuo darbo užmokesčio.

6.4. Tvarkos aprašo 5 punkte nustatyta supaprastinta naudos, kurią gyventojas gauna asmeniniais tikslais naudodamas kitam asmeniui priklausantį automobilį, įvertinimo tvarka, kuri gyventojo bei kito asmens, kuriam priklauso automobilis, susitarimu gali būti pasirenkama kaip alternatyva aukščiau aptartam Tvarkos aprašo 4 punkte nustatytam naudos įvertinimui. Tvarkos aprašo 5 punkte numatoma, kad tais atvejais, kai gyventojas turi galimybę naudotis kitam asmeniui priklausančiu (valdomu nuosavybės ar patikėjimo teise, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, išsinuomotu, gautu panaudos pagrindais, taip pat valdomu kitais teisės aktuose numatytais pagrindais) automobiliu ir asmeniniais tikslais, per mėnesį gyventojo natūra gauta nauda, neatsižvelgiant į tvarkos aprašo 4 punkto nuostatas, gali būti įvertinama 0,75 proc. to automobilio tikrosios rinkos kainos mokestinio laikotarpio, kurį gaunamos pajamos natūra, sausio 1 dieną arba mokestinio laikotarpio dieną, kurią pajamų natūra davėjas automobilį įsigijo, neatsižvelgiant į tai, kokią mokestinio laikotarpio mėnesio dalį gyventojas faktiškai naudojosi šiuo automobiliu. Laikoma, kad ši vertė apima visą gyventojo gaunamą naudą, susijusią su automobilio naudojimu asmeniniais tikslais, įskaitant pajamų natūra davėjo išlaidas gyventojo asmeniniais tikslais sunaudotiems degalams. Jeigu asmuo, kuriam priklauso automobilis, jokių gyventojo asmeniniais tikslais naudojantis suteiktu automobiliu sunaudotų degalų išlaidų neapmoka, gyventojo natūra gauta nauda įvertinama vietoj 0,75 proc. normos taikant 0,70 proc. Jei pajamų natūra davėjo ir pajamų natūra gavėjo sutarimu pirmajame sakinyje minimą naudą pasirenkama įvertinti taikant šio punkto nuostatas, tą mokestinį laikotarpį šiuo būdu įvertinama visa šio pajamų natūra gavėjo iš šio pajamų natūra davėjo gauta tokia nauda:

6.4.1. Automobilis laikomas asmeniui priklausančiu, kai jis yra valdomas teisės aktų numatytais turto valdymo pagrindais, t.y. valdomas nuosavybės ar patikėjimo teise, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, išnuomotas, gautas panaudos, taip pat kitais teisės aktų numatytais pagrindais;

6.4.2. Pasirinkus šį naudos įvertinimo būdą preziumuojama, kad nauda gaunama, jeigu gyventojui automobilis suteiktas naudotis ir pasinaudojimo faktas bei apimtis neturi būti nustatinėjama. Tuo atveju, kai darbuotojas visą mėnesį sirgo, atostogavo, buvo komandiruotėje ar pan. (pvz., automobilis buvo remontuojamas), laikoma, kad gyventojas pajamų natūra negavo, jeigu tuo metu automobiliu faktiškai nesinaudojo.

6.4.3. Pagal tvarkos aprašo komentuojamą punktą, įvertinama ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama tik nuo 2010 01 01 gauta nauda;

6.4.4. Sąvoka *kitas asmuo (pajamų natūra davėjas*) suprantama, kaip fizinis ar juridinis asmuo, kuriam priklauso gyventojui ir asmeninėms reikmėms perduodamas naudotis automobilis. Pajamų natūra davėju pateiktu atveju gali būti tiek gyventojo darbdavys, tiek asmuo, su kuriuo gyventojas nėra susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais;

6.4.5. Pajamų natūra davėjo ir gavėjo sutarimu pasirinkus vertinti gautą naudą pagal komentuojamo punkto nuostatas, gyventojo gauta nauda yra įvertinama pagal to automobilio tikrosios rinkos kainos procentinę dalį: 0, 75 proc., kai pajamų natūra davėjas apmoka ir dalį ar visas asmeniniais tikslais sunaudoto kuro sąnaudas, arba 0,70 proc., kai pajamų natūra davėjas kuro sąnaudų nedengia.

6.4.6. Kai vieną automobilį asmeniniais tikslais naudoja keli gyventojai, tai laikoma, kad kiekvieno iš jų gauta nauda įvertinama taikant 0,75 ar 0,70 proc. normą nuo to automobilio tikrosios rinkos kainos.

Tuo atveju, kai vienam gyventojui yra suteikta galimybė asmeniniais tikslais naudotis keliais automobiliais, tokio gyventojo gauta nauda įvertinama pagal 0,75 ar 0,70 proc. normą nuo kiekvieno iš automobilių tikrosios rinkos kainos;

6.4.7. Jei pajamų natūra davėjo ir pajamų natūra gavėjo sutarimu naudą pasirenkama įvertinti taikant šio punkto nuostatas, tą mokestinį laikotarpį šiuo būdu įvertinama visa to pajamų

natūra gavėjo iš to pajamų natūra davėjo gauta tokia nauda. Ši nuostata reiškia, kad mokestiniu laikotarpiu gyventojo gautos naudos, naudojant automobilį, įvertinimo būdas negali būti keičiamas;

6.4.8. Gyventojo per mėnesį natūra gauta nauda įvertinama 0,75 ar 0,70 proc. to automobilio tikrosios rinkos kainos mokestinio laikotarpio, kurį gaunamos pajamos natūra, sausio 1 dieną arba mokestinio laikotarpio dieną, kurią pajamų natūra davėjas automobilį įsigijo. Pajamos natūra įvertinamos ir nustatyta tvarka apmokestinamos kiekvieną mėnesį. Gauta nauda yra vertinama automobilio įsigijimo dienos rinkos kaina tuo atveju, kai mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų), kuriais gaunama nauda sausio 1 d. pajamų natūra davėjas to automobilio dar nebuvo įsigijęs. Pvz., jei automobilis įsigytas 2010 03 01, tai gyventojo 2010 metais gaunama nauda yra skaičiuojama nuo to automobilio tikrosios rinkos kainos, kuri buvo 2010 03 01. Jei automobilis įsigytas 2007 09 20, tai gyventojo nuo 2010 01 01 gauta nauda yra skaičiuojama nuo to automobilio tikrosios rinkos kainos, buvusios 2010 01 01.

Pavyzdys

Įmonė komercijos direktoriui skiria neribotai (tiek darbo, tiek asmeniniams tikslams) naudoti lengvąjį automobilį, kurio rinkos vertė 2015 01 01 yra 20 000 Eur bei padengia išlaidas degalams. Įmonės ir darbuotojo sutarimu darbuotojo gauta nauda natūra apskaičiuota pagal tvarkos aprašo 5 punktą bus 150 Eur (-20 000 x 0,75 proc.) per mėnesį. Atsižvelgiant į tai, kad tokia įmonės komercijos direktoriaus gauta nauda laikoma jo darbo užmokesčio dalimi, nuo minėtos sumos įmonė privalės sumokėti tuos pačius mokesčius, kaip ir nuo darbo užmokesčio, taikant pagal GPMĮ 20 straipsnio nuostatas apskaičiuotą neapmokestinamąjį pajamų dydį.

6.5. Tvarkos aprašo 6 punkte nustatyta, kad gyventojo nauda, gauta dėl jam priklausančio nuosavybės teise pastato ar patalpų kapitalinio remonto ar rekonstravimo kito asmens (turto nuomininko arba naudojančio šį turtą panaudos pagrindu) lėšomis, įvertinama pagal turto pagerinimo vertę. Laikoma, kad turto pagerinimo vertė atitinka dėl atlikto kapitalinio remonto ar rekonstravimo grąžinimo momentu susidariusį grąžinamo turto vertės padidėjimą, palyginti su jo verte tuo momentu, kuriuo jis buvo perduotas kitam asmeniui nuomotis ar naudotis panaudos pagrindais, ir apskaičiuojama atsižvelgiant į turto nuomininko ar panaudos gavėjo turėtas išlaidas turtą remontuojant arba rekonstruojant ir į grąžinamo turto būklę grąžinimo momentu:

6.5.1. Pagal ši tvarkos aprašo punktą yra įvertinama gyventojo gauta nauda dėl jam nuosavybės teise priklausančio pastato ar patalpų kapitalinio remonto ar rekonstravimo, kuris atliktas kito asmens (turto nuomininko arba naudojančio šį turtą panaudos pagrindu) lėšomis;

6.5.2. Laikoma, kad gyventojas naudą gavo tik tokiu atveju, jeigu turto grąžinimo momentu to turto vertė dėl atlikto kapitalinio remonto ar rekonstravimo yra padidėjusi, lyginant su jo verte perdavimo kitam asmeniui nuomotis ar naudotis panaudos pagrindais momentu. Nauda nustatoma pagal vertės padidėjimo ir faktinių išlaidų dydį - jei išlaidos mažos, o vertės padidėjimas didesnis, vadinasi, įvertinama pagal išlaidas, o likęs padidėjimas apmokestinamas kaip to turto vertės prieaugis, šį turtą parduodant. Jeigu atlikto kapitalinio remonto ar rekonstravimo išlaidos didelės, o vertė padidėjo mažai, vadinasi, patirtomis išlaidomis nauda nesuteikta, vertinamas tik turto vertės padidėjimas;

6.5.3. Gauta nauda įvertinama, atsižvelgiant į turto nuomininko ar panaudos gavėjo patirtas išlaidas turtą remontuojant arba rekonstruojant, taip pat į grąžinamo turto būklę grąžinimo momentu. Jeigu nustatoma, kad gyventojas dėl jam nuosavybės teise priklausančio pastato ar patalpų atlikto kapitalinio remonto gavo naudą, kuri nustatoma įvertinus turto pagerinimo vertę, pripažįstama, kad gyventojas gavo pajamų natūra.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ atliko pagal nuomos sutartį iš gyventojo išsinuomoto statinio kapitalinį remontą: pakeitė statinio susidėvėjusias konstrukcijas, iš dalies pakeitė statinio fasado išvaizdą (papildomai įrengė balkoną, pakeitė statinio išorės apdailą), pakeitė susidėvėjusią statinio inžinerinę sistemą ir atliko kitus kapitalinio remonto darbus. UAB „X“ kapitalinio remonto išlaidos yra 10 000 Eur. Įvertinusi turto pagerinimo vertę, UAB „X“ nustatė, kad grąžinimo

momentu turto pagerinimo vertė, atsiradusi dėl atlikto kapitalinio remonto, sudaro 4 000 Eur. Ši suma yra priskiriama gyventojo pajamoms natūra ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama kaip su turto nuoma susijusios pajamos.

2. UAB „X“ atliko išsinuomoto iš gyventojo statinio rekonstravimą: iš esmės pertvarkė esamą statinį, pastatė naujus aukštus (antstatus) ir nugriovė dalį esamų, iš esmės pakeitė statinio fasado išvaizdą (konstrukcijas, medžiagas, įvedė naujus statinio elementus – balkonus, duris, langus, architektūros detales, pakeitė šio statinio elementų matmenis, išdėstymą), pakeitė (pašalino nereikalingas) kai kurias laikančiąsias konstrukcijas kito tipo konstrukcijomis, apšiltino statinio išorines atitvaras (sienas, stogą). UAB „X“ patyrė 55 000 Eur statinio rekonstravimo išlaidų. Nauda, kuri nustatoma įvertinus turto pagerinimo likusią vertę, UAB „X“ įvertinimu – 30 000 Eur. Ši suma priskiriama gyventojo pajamoms natūra ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama kaip su turto nuoma susijusios pajamos.

6.6**.** Tvarkos aprašo 7 punkte nustatyta, kad gyventojo nauda, gauta natūra, kai gyventojas už kreditą arba paskolą moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka, įvertinama kaip palūkanų sumos, kuri būtų mokama už tokį kreditą ar paskolą mokant tuo laikotarpiu atitinkama valiuta teikiamų paskolų tikrąją rinkos kainą, ir faktiškai sumokėtos palūkanų sumos skirtumas, apskaičiuojamas lengvatinių palūkanų mokėjimo momentu arba, jei palūkanos nemokamos, paskolos ar jos dalies grąžinimo momentu, arba, jei paskola ar jos dalis mokestiniu laikotarpiu negrąžinama, - paskutinę mokestinio laikotarpio dieną:

6.6.1. Pagal šį tvarkos aprašo punktą yra įvertinama gyventojo gauta nauda, kai jis už kreditą arba paskolą moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka (paskola beprocentinė). Komentuojamas tvarkos aprašo punktas netaikomas ir pajamos natūra neskaičiuojamos tais atvejais, kai kredito arba paskolos suteikimo metu sutartyje nustatytos palūkanos atitiko rinkos kainą, tačiau vėliau dėl tam tikrų priežasčių jos vėluojamos mokėti. Įvertinama ir GPMĮ nustatyta tvarka apmokestinama tik nuo 2010 01 01 gyventojo gauta nauda mokant lengvatines palūkanas ar jų išvis nemokant pagal iki 2010 01 01 sudarytas paskolų ir kredito sutartis ir po 2009 01 01 darbdavio suteiktą paskolą ar kreditą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti;

6.6.2. Gyventojų gautos lengvatinės paskolos bus vertinamos kaip ekonominė nauda, jeigu paskolos suteikimo momentu už ją sutartos mokėti palūkanos neatitiko tikrosios rinkos kainos. Tokiu atveju gyventojo gauta nauda yra skirtumas tarp palūkanų sumos, kuri būtų mokama už tokį kreditą ar paskolą mokant tuo laikotarpiu atitinkama valiuta teikiamų paskolų tikrąją rinkos kainą, ir faktiškai sumokėtos palūkanų sumos. Atsižvelgiant į tai, kad šalys tariasi dėl naudos tada, kai išduodama paskola, taip pat į tai, kad sutarties galiojimo laikotarpiu rinkoje mokamos palūkanos gali svyruoti, natūra gauta nauda laikoma: skirtumas tarp paskolos suteikimo momentu buvusių rinkos palūkanų ir (ne)mokamų palūkanų, o jei rinkoje palūkanos krito - skirtumas tarp pajamų pripažinimo momentu esančių palūkanų ir (ne)mokamų palūkanų. Pavyzdžiui, jeigu paskolos suteikimo metu palūkanų tikroji rinkos kaina – 10 proc., o gyventojas šią paskolą gavo su 5 proc. palūkanomis, o pajamų pripažinimo momentu palūkanų tikroji rinkos kaina - 12 proc. Tokiu atveju gyventojo gauta nauda - 5 proc. (10 – 5). Tarkime, palūkanos rinkoje krito iki 7 proc. Tokiu atveju gyventojo gauta nauda – 2 proc. (7 -5).

Pavyzdžiai

1. AB „X“ iki 2010 01 01 įmonėje nedirbančiam akcininkui suteikė beprocentinę paskolą. Nuo 2010 01 01 gauta nauda (nemokamų palūkanų rinkos kaina) turi būti apmokestinama teisės aktų nustatyta tvarka. Tarkime, kad įmonei gyventojas paskolą grąžina dalimis kas mėnesį ir gyventojo nauda, apskaičiavus pagal tvarkos aprašo 7 punktą – 500 Lt (nuo 2015 01 01 – 145 Eur) per mėnesį. Nuo šios sumos AB „X“ privalės skaičiuoti pajamų mokestį.

2. AB „X“ 2009 02 10 įmonės akcininkui suteikė lengvatinių palūkanų paskolą. Nuo 2010 01 01 gauta nauda (skirtumas tarp palūkanų sumos, kuri būtų mokama už tokią paskolą tikrosios rinkos kainos ir faktiškai sumokėtos palūkanų sumos) turi būti apmokestinama teisės aktų nustatyta tvarka. Tarkime, kad gyventojas palūkanas už paskolą įmonei moka kas mėnesį ir gyventojo nauda, apskaičiavus pagal tvarkos aprašo 7 punktą – 100 Lt (nuo 2015 01 01 – 30 Eur)

per mėnesį. Nuo šios sumos AB „X“ privalės skaičiuoti pajamų mokestį. Identifikuojant pajamų rūšį, atsižvelgiama į faktines aplinkybes ir šalių susitarimo turinį.

6.6.3. Gautos naudos įvertinimas atliekamas lengvatinių palūkanų mokėjimo momentu. „Palūkanų mokėjimo momentas“ suprantamas taip, kaip jis nustatytas sutartyje. Gautos naudos įvertinimo momentas nesikeičia, jei gyventojas dėl kažkokių priežasčių paskolos (kredito) sutartyje nustatytas lengvatines palūkanas faktiškai sumoka kitu, nei sutartyje nustatyta terminu.

Pavyzdys

1. Gyventojas 2015 m. sausio 2 d. gavo iš įmonės 1 500 Eur paskolą 2 metams su lengvatinėmis 5 proc. metinėmis palūkanomis. Paskolos sutartyje nustatyta, kad palūkanos už paskolą turi būti mokamos kiekvieno mėnesio paskutinę dieną. Palūkanų mokėjimo tvarkaraštis atrodo taip: 2015 m. sausio 31 d., vasario 28 d., kovo 31 d., balandžio 30 d. ir t. t. Šiuo atveju gyventojo gauta nauda įvertinama 2015 m. sausio 31 d., vasario 28 d., kovo 31 d., balandžio 30 d. ir t.t.

Jeigu palūkanos nemokamos („palūkanos nemokamos“ reiškia, kad palūkanų mokėjimas paskolos (kredito) sutartyje nenustatytas (paskola beprocentinė) arba palūkanų mokėjimas nustatytas rečiau nei vieną kartą per mokestinį laikotarpį), gautos naudos įvertinimas atliekamas:

1) jeigu visa (vienu kartu ar per kelis kartus) paskola grąžinama metų eigoje – paskolos ar/ir jos dalies grąžinimo momentu, arba

2)jeigu tik dalis paskolos grąžinama metų eigoje – paskolos dalies grąžinimo momentu ir, atsižvelgiant į tai, kad pagal GPMĮ 7 straipsnį mokesčio mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, paskutinę mokestinio laikotarpio dieną, arba

3) tik paskutinę mokestinio laikotarpio dieną, kai paskola ar jos dalis mokestiniu laikotarpiu negrąžinama.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2015 m. kovo 2 d. gavo iš įmonės 15 000 Eur paskolą 5 metams. Paskolos sutartyje nustatyta, kad visa palūkanų suma yra sumokama ir paskola grąžinama pasibaigus sutarties terminui, t. y. 2020 m. kovo 1 d. Kadangi 2015-2019 metais palūkanų mokėjimas nenustatytas (palūkanos nemokamos), taip pat paskola negrąžinama, gyventojo gauta nauda turi būti įvertinama 2015 m. gruodžio 31 d., 2016 m. gruodžio 31 d., 2017 m. gruodžio 31 d., 2018 m. gruodžio 31 d., 2019 m. gruodžio 31 d. ir palūkanų sumokėjimo bei paskolos grąžinimo momentu, t.y. 2020 m. kovo 1 d.

2. Gyventojas 2015 m. gavo iš įmonės beprocentinę 20 000 Eur paskolą 5 metams: pirmais metais paskola negrąžinta. Antraisiais metais, t.y. 2016 m. liepos 6 d. gyventojas grąžina 5000 Eur, trečiaisiais metais nieko negrąžina, ketvirtaisiais metais grąžina 10 000 Eur ir penktaisiais metais grąžina likusią sumą. Vadovaujantis tvarkos aprašo nuostatomis, nuo beprocentinės paskolos, kurios dalies pirmaisiais metais gyventojas negrąžino, gyventojo gautos pajamos natūra apskaičiuojamos paskutinę mokestinio laikotarpio dieną nuo visos 20 000 Eur sumos.

Antraisiais metais - 2016 m. liepą gyventojas faktiškai grąžina 5 000 Eur paskolos dalį. Iki liepos mėnesio gyventojo gauta nauda apskaičiuojama nuo 20 000 Eur, pajamos natūra apskaičiuojamos paskolos (jos dalies) grąžinimo momentu. Paskutinę mokestinio laikotarpio dieną, t.y. 2016 12 31 gyventojo gauta nauda apskaičiuojama nuo 15 000 Eur suteiktos paskolos dalies (20 000 - 5 000).

Trečiaisiais metais paskolos dalies gyventojas negrąžina, vadinasi, pajamos natūra apskaičiuojamos 2017 12 31 (paskutinę mokestinio laikotarpio dieną) nuo 15 000 Eur.

Ketvirtaisiais metais sugrąžinama 10 000 Eur, todėl paskolos grąžinimo momentu apskaičiuojama gyventojo gauta nauda nuo 15000 Eur paskolos. Paskutinę mokestinio laikotarpio dieną, t.y. 2018 12 31 gyventojo gauta nauda apskaičiuojama nuo 5 000 Eur suteiktos paskolos sumos (15 000 - 10 000).

Penktaisiais metais – nuo likusios 5 000 Eur sumos paskolos grąžinimo momentu.

6.6.4. Jeigu sutarties sudarymo metu palūkanos nenustatytos, arba nustatytos mažesnės už tikrąją rinkos kainą, o vėliau šalių susitarimu sutarties sąlygos pakeičiamos, nustatant tikrąją rinkos kainą atitinkančias palūkanas ir šios palūkanos (jų dalis) sumokamos už visą sutarties galiojimo laikotarpį, į biudžetą sumokėtas gyventojų pajamų mokestis grąžinamas (įskaitomas) teisės aktų nustatyta tvarka.

6.7. Tvarkos aprašo 8 punkte nustatyta, kai pajamų natūra davėjas pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą yra įpareigotas apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį, nuo pajamų, gyventojo gautų natūra, pajamų natūra davėjo į biudžetą sumokėtas pajamų mokestis jam kompensuojamas gyventojo ir pajamų natūra davėjo susitarimu.

**Komentaras**

Pagal GPMĮ 23 straipsnį, mokestį išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą gyventojų pajamų mokestį, jeigu tos išmokos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Ši GPMĮ taisyklė taikoma neatsižvelgiant į tai, kokia forma (pinigais ar natūra) yra gautos pajamos. Kai nuo gyventojui natūra išmokėtos išmokos pajamų natūra davėjas gyventojų pajamų mokestį į biudžetą sumoka iš savo lėšų, tai už gyventoją sumokėtos mokesčio sumos kompensavimo klausimas yra išsprendžiamas šalių susitarimu. Jeigu šalių susitarimu pajamų mokesčio suma pajamų natūra davėjui nekompensuojama, tai vadovaujantis GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktu pajamų natūra gavėjo pajamų natūra davėjui nekompensuota pajamų mokesčio suma nepripažįstama gyventojo, už kurį mokestis buvo sumokėtas, pajamomis natūra.

Pavyzdys

1. UAB „X“ už trims savo darbuotojams suteiktas gydymo paslaugas gydymo įstaigai sumokėjo 3 000 Eur. Kiekvienam darbuotojui apmokėtos už minėtas paslaugas tenkančios sumos dalis laikoma šių darbuotojų pajamomis natūra. UAB „X“ nuo tokių darbuotojų natūra gautų pajamų apskaičiavo ir iš savo lėšų į biudžetą sumokėjo gyventojų pajamų mokestį. Šalių susitarimu darbuotojai darbdaviui nekompensavo už juos į biudžetą sumokėto mokesčio sumos. Minėtas mokestis nelaikomas gyventojo pajamomis natūra.

**4. Pajamų natūra vertę apskaičiuoja pajamų natūra davėjas, o tais atvejais, kai pajamų natūra davėjas pagal šį Įstatymą nėra įpareigotas apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį, - pats gyventojas, gavęs pajamų natūra.**
(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Ši nuostata taikoma vadovaujantis ta pačia pajamų mokesčio apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka, kuri GPMĮ nustatyta ir pinigais gautoms pajamoms, kai jos pagal mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos A ar B klasės pajamoms. Nesvarbu, ar pajamos gautos pinigais, ar natūrine forma, pagal GPMĮ 22 str. nuostatas, nustačius priskyrimą A klasės pajamoms - pajamų natūra vertę, t.y. sumą, nuo kurios GPMĮ nustatyta tvarka turi būti skaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis, arba kuri pagal GPMĮ 17 straipsnį priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, apskaičiuoja pajamų natūra davėjas. Tais atvejais, kai natūra gauta nauda pagal mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriama B klasės pajamoms, - pajamų natūra vertę apskaičiuoja pats pajamų natūra gavėjas – gyventojas.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ darbuotojas turi galimybę bendrovei priklausantį automobilį taip pat naudoti ir asmeniniais tikslais. Pagal GPMĮ nuostatas, nuo 2010 01 01 UAB „X“ yra pajamų natūra davėja ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, taigi ir pajamų natūra vertę, vadovaudamasi tvarkos aprašo nuostatomis, turi apskaičiuoti pati UAB „X“.

2. Gyventojas A iš gyventojo B (ne darbdavio) gavo beprocentinę paskolą. Pagal GPMĮ nuostatas, nuo 2010 01 01 gyventojas B yra pajamų natūra davėjas, tačiau jam nėra prievolės apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą pajamų mokestį, taigi pajamų natūra vertę apskaičiuoja pajamų natūra gavęs gyventojas A.

**5. Tais atvejais, kai pajamų natūra gavėjas pajamų natūra davėjui atlygina dalį suteikto turto ar paslaugos vertės, šia suma mažinama pajamų natūra vertė.**

(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Gyventojo pajamomis natūra pripažinta nauda, įvertinta pagal tvarkos aprašo nuostatas, gali būti mažinama tais atvejais, kai gyventojas apmoka dalį gauto turto ar paslaugos vertės. Gauta nauda yra mažinama gyventojo pajamų natūra davėjui sumokėta suma.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ turistinėje firmoje nuperka (apmoka) poilsinius kelialapius. Vieno kelialapio kaina 900 Eur. Kiekvienas darbuotojas už kelialapį sumokėjo 50 proc. kainos, todėl kiekvieno darbuotojo pajamomis natūra, įvertinus jas darbdavio patirtomis išlaidomis kelialapiams įsigyti (tvarkos aprašo 2 punktas), laikoma 900 Eur suma. Kadangi gyventojas atlygino dalį dovanų gauto turto vertės, todėl, vadovaujantis GPMĮ 9 str. 5 dalimi, jo sumokėta suma yra mažinama pajamų natūra vertė ir gyventojo gauta nauda yra pajamų natūra davėjo už kelialapį sumokėtos sumos ir gyventojo apmokėtos kelialapio sumos skirtumas - 450 Eur.

2. UAB „X“ darbuotojams suteikiama teisė praėjus nustatytam laikotarpiui, pvz., 3 metams nuo teisės suteikimo dienos įsigyti nustatytą skaičių užsienio įmonės Y (Y ir X priklauso tai pačiai įmonių grupei) akcijų už kainą, kuri yra nustatyta teisės suteikimo dieną. Pasibaigus 3 metams, darbuotojai įsigyja akcijas už lengvatinę kainą. Šiuo atveju pajamos natūra, gautos nuo 2009 metų prasidėjusiu mokestiniu laikotarpiu, turi būti vertinamos pagal tvarkos aprašo 3 punktą, t.y. pagal tikrąją rinkos kainą. Gyventojui įsigijus akcijų lengvatine kaina, yra laikoma, kad pajamų natūra gavėjas atlygina dalį gauto turto vertės, todėl jo sumokėta suma yra mažinama pajamų natūra vertė ir gyventojo gauta nauda yra akcijų rinkos kainos ir pajamų natūra gavėjo sumokėtos sumos skirtumas.

**6. Tais atvejais, kai gyventojas pajamas natūra gauna ne tiesiogiai iš su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens, o iš su tokiu asmeniu susijusio asmens, kaip jis apibrėžtas šiame Įstatyme ar Pelno mokesčio įstatyme tokios pajamos natūra pripažįstamos gyventojo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis.**

(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Šios dalies nuostatos taikomos, kai pajamų natūra davėjas ir gyventojo darbdavys (asmuo, su kuriuo gyventojas yra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais) yra

susiję asmenys, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 str. 19 dalyje ir PMĮ 2 str. 33 dalyje (žr. šių įstatymų komentarus). Tokiu atveju, ne iš darbdavio, bet iš su darbdaviu susijusio asmens gautos pajamos natūra yra laikomos gyventojo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis

Pavyzdys

Danijos bendrovė „X“ kontroliuoja 99,98 proc. Lietuvos įmonės „A“ akcijų. Jungtinės Karalystės bendrovė „Y“ kontroliuoja 100 proc. bendrovės „X“ akcijų. Skatindama savo grupės darbuotojus, bendrovė „Y“ įteikia įmonės A darbuotojams dovanas. Pajamų natūra davėja yra laikoma bendrovė „Y“, o Lietuvos įmonės „A“ darbuotojų gauta nauda pripažįstama su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. Mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, pajamų mokestį šiuo atveju apskaičiuoja (kadangi pajamos, gautos ne iš Lietuvos vieneto, priskiriamos B klasės pajamoms) ir susimoka patys įmonės A darbuotojai.

Tuo atveju, kai pajamų natūra gyventojas gauna iš su darbdaviu susijusio Lietuvos vieneto, pajamų mokestį, kaip nuo A klasės pajamų, apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka pajamų natūra davėjas – su darbdaviu susijęs Lietuvos vienetas.

**7. Tais atvejais, kai iš su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens pajamas natūra gauna ne tiesiogiai gyventojas, o jo šeimos nariai (sutuoktinis, vaikas (įvaikis), tokios pajamos natūra pripažįstamos gyventojo, susijusio su pajamų natūra davėju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis.**

(2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 redakcija, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Ši nuostata taikoma, kai pajamas natūra asmuo (darbdavys) suteikia ne tiesiogiai savo darbuotojui, o jo sutuoktiniui, vaikui ar įvaikiui (t.y. darbuotojo šeimos nariui). Vadovaujantis šia nuostata, laikoma, kad pajamų natūra gavėju yra ne faktiškai naudą gaunantis gyventojas, darbuotojo sutuoktinis, vaikas (įvaikis), o pats atitinkamas pajamas suteikiančio asmens darbuotojas. Tokios gyventojo gautos pajamos natūra pripažįstamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis. Gyventojų pajamų mokestį iš A klasės pajamų apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka pajamų natūra davėjas GPMĮ 23 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. šio straipsnio komentarą).

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ darbuotojas vyksta į komandiruotę. Įmonė sumoka už darbuotojo ir kartu vykstančio jo sutuoktinio kelionės bilietus ir apgyvendinimą. Už darbuotojo sutuoktinį sumokėta suma yra pripažįstama darbuotojo su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

2. Prekybos įmonė UAB „Z“ savo darbuotojų vaikams, kurie labai gerai mokosi, įteikė 50 Eur vertės dovanų čekius apsipirkti jų prekybos centre. Dovanų čekio vertė yra pripažįstama darbuotojo su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

3. UAB „X“ šventės proga savo darbuotojams, jų pilnamečiams ir nepilnamečiams vaikams bei sutuoktiniams padovanojo dovanų. Darbuotojams ir jų šeimų nariams įteiktos dovanos (jeigu galima nustatyti kiekvieno konkretaus asmens gautą naudą) yra pripažįstamos darbuotojo su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

4. UAB „X“ priklausantis automobilis suteiktas naudotis įmonės darbuotojo sutuoktinei. Gyventojo nuo 2010 01 01 gauta nauda, apskaičiuota pagal tvarkos aprašo 4 arba 5 punktą, yra pripažįstama darbuotojo su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

(Pakeista ir išdėstyta pagal VMI prie FM 2015-08-07 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-17374).

**10 straipsnis. Individualios veiklos pajamos**

**1. Individualios veiklos pajamoms priskiriamos pajamos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto, išskyrus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.**

(Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-1152).

**Komentaras**

1. Šio Įstatymo 2 str. 7 dalyje apibrėžta individualios veiklos sąvoka apima savarankišką, tęstinę gyventojo veiklą, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Individualiai veiklai priskiriama savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, savarankiška kūryba, sporto, atlikėjo, profesinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, finansinių priemonių sandorius. Individualios veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos iš atsitiktinių, vienkartinių sandorių, kuriuos gyventojas atliko veikdamas kaip privatus asmuo.

2. Apmokestinant pajamas iš individualios veiklos, taikomas šio Įstatymo 6 str. 1 dalyje numatytas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas, o mokėtina pajamų mokesčio suma apskaičiuojama šio Įstatymo $18^2$ straipsnyje nustatyta tvarka atėmus pajamų mokesčio kreditą (žr. $18^2$ straipsnio komentarą). Leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, gyventojas savo pasirinkimu gali priskirti išlaidas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais (žr. 18 straipsnio komentarą) arba savo pasirinkimu leidžiamais atskaitymais pripažinti 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų (žr. 18 str. 12 dalies komentarą).

Pagal nuo 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojusias šio Įstatymo nuostatas, individualios veiklos pajamos ir leidžiami atskaitymai nėra skaidomi pagal atskiras individualios veiklos rūšis. Individualios veiklos pajamos yra sumuojamos ir leidžiami atskaitymai priskiriami visoms gautoms (uždirbtoms) individualios veiklos pajamoms.

3. Individualios veiklos pajamas gali gauti nuolatinis Lietuvos gyventojas ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas (vykdantis šią veiklą, išskyrus sporto bei atlikėjo veiklą, per nuolatinę bazę Lietuvoje arba vykdantis savarankišką sporto ar atlikėjo veiklą Lietuvoje).

4. Pajamoms iš individualios veiklos priskiriamos bet kokios gyventojo pajamos, kurias jis gavo vykdydamas individualią veiklą (įskaitant šios veiklos pajamas, gautas ne pinigais), t. y. joms priskiriamos pajamos, kurios gaunamos iš prekių pardavimo, paslaugų teikimo ir kitokios individualios veiklos.

5. Šioms pajamoms priskiriamos ir tos pajamos, kurios gaunamos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn individualios veiklos turtą, t. y. tokio turto perleidimo pajamos apmokestinamos ta pačia tvarka, kaip ir iš individualios veiklos gautos pajamos.

Pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris buvo deklaruotas kaip individualioje veikloje naudojamas turtas, nelaikomos individualios veiklos pajamomis. Tokios pajamos apmokestinamos kaip ne individualios veiklos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos šio Įstatymo nustatyta tvarka. Apskaičiuojant apmokestinamąsias tokio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, šio Įstatymo 19 str. 1 dalyje nurodyta turto įsigijimo kaina mažinama iš individualios veiklos pajamų atskaityta turto įsigijimo kainos dalimi.

Apibrėžta individualios veiklos turto sąvoka Įstatymo 2 str. 29 dalyje apima turtą (ar jo dalį), kurį gyventojas priskiria ir naudoja tik savo individualiai veiklai (išskyrus individualią veiklą, kuria verčiamasi turinti verslo liudijimą) vykdyti. Apie tokį priskyrimą ir naudojimą pranešama mokesčių administratoriui (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymas Nr. 372 „Dėl fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir / ar kitai ekonominei veiklai FR0457 formos ir jos papildomo lapo FR0457P formos užpildymo bei pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ (toliau - FR0457 formos pildymo taisyklės)).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas individualiai veiklai vykdyti už 1000 EUR įsigijo stakles ir prieš pradėdamas jas naudoti, mokesčių administratoriui pateikė Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimo vykdomai individualiai ir / ar kitai ekonominei veiklai deklaracijos FR0457 formą (toliau – FR0457 forma). Po 2 metų jis minėtas stakles pardavė. Staklių pardavimo pajamos priskiriamos individualios veiklos pajamoms ir apmokestinamos ta pačia tvarka, kaip ir kitos individualios veiklos pajamos.

2. Gyventojas vykdė individualią veiklą. Individualioje veikloje 100 procentų buvo naudojamas veiklą vykdančiam gyventojui nuosavybės teise priklausantis ne gyvenamosios paskirties pastatas. Per naudojimo laikotarpį (3 metus) nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas nuo visos turto įsigijimo kainos. Priskaičiuota nusidėvėjimo suma buvo priskirta gyventojo individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

Gyventojas pastatą pardavė vykdydamas veiklą. Šios pajamos priskiriamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosioms nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo priskirtas individualios veiklos turtui, pajamoms.

Jeigu sutuoktinių bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise turimo turto konkretus kiekvieno sutuoktinio dalių dydis nenustatytas, tai preziumuojama, kad abiejų sutuoktinių turimo turto dalys yra lygios (žr. Civilinio kodekso 3.117 straipsnį). Tuo atveju, kai nenutraukus individualios veiklos parduodamas individualioje veikloje naudotas sutuoktiniams jungtinės nuosavybės teise priklausantis turtas, ir šio turto konkretus kiekvieno sutuoktinio dalių dydis nenustatytas, tai turto pardavimo pajamos kiekvieno iš sutuoktinių pajamoms paskirstomos po lygiai.

Pavyzdys

Tik individualioje veikloje buvo naudojamas gyventojui ir jo sutuoktinei bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantis krovininis automobilis, kurio įsigijimo kaina 20 000 EUR. Šio automobilio konkretus kiekvieno sutuoktinio dalių dydis nėra nustatytas. Per naudojimo laikotarpį nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas nuo 10 000 EUR (50 proc. turto įsigijimo kainos). Priskaičiuota 5 000 EUR nusidėvėjimo suma buvo priskirta individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams. Buvo nuspręsta įsigyti naujesnę transporto priemonę, todėl automobilis buvo parduotas už 16 000 EUR. Gyventojas pasirinko iš individualios veiklos pajamų atimti leidžiamus atskaitymus.

Kiekvieno iš sutuoktinių turto pardavimo atveju gautos pajamos apskaičiuojamos atskirai:

1. Veiklą vykdančiam gyventojui tenkanti turto pardavimo pajamų dalis – 8 000 EUR, leidžiamiems atskaitymams nepriskirta turto įsigijimo kainos dalis – 5 000 EUR (10 000 EUR – 5 000 EUR), individualios veiklos apmokestinamosios pajamos – 3 000 EUR (8 000 EUR – (10 000 – 5 000)) EUR).

2. Gyventojo sutuoktinei tenkančios turto dalies pardavimo pajamos – 8 000 EUR priskiriamos sutuoktinės ne individualios veiklos pajamoms.

6. Kai gyventojas, **nutraukęs individualią veiklą,** parduoda individualioje veikloje naudotą turtą arba **nenutraukęs individualios veiklos** parduoda veikloje naudotą turtą, kai apie turto naudojimo veikloje pabaigą yra panešta FR0457 formos pildymo taisyklių nustatyta tvarka, šio **turto pardavimo pajamos priskiriamos gyventojo asmeninėms pajamoms**, o ne individualios veiklos pajamoms. Turto pardavimo pajamas sudaro gautas užmokestis už parduotą turtą, o išlaidas – turto įsigijimo kaina, atėmus turto nusidėvėjimą, kuris buvo priskirtas individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

Pavyzdys

2019 metais gyventojas įregistravo individualią veiklą ir valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktos FR0457 formoje nurodė individualioje veikloje naudojamo turto (medienos apdirbimo staklių) įsigijimo kainą – 8 000 EUR (iš staklių įsigijimo dokumentuose nurodytos įsigijimo kainos 10 000 EUR atėmus 2 000 EUR tų staklių apskaičiuotą sąlyginį nusidėvėjimą nuo jų įsigijimo iki naudojimo individualioje veikloje laikotarpio pradžios). Gyventojas individualią veiklą nutraukė 2021 metais, o po pusės metų stakles pardavė už 12 000 EUR. Kadangi staklės 100 proc. naudojamos individualioje veikloje, per naudojimo individualioje veikloje laikotarpį buvo apskaičiuota 1000 EUR nusidėvėjimo suma, kuri buvo priskirta individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

Gyventojo gautos pajamos yra ne individualios veiklos pajamos, o jo asmeninės pajamos. Turto pardavimo pajamų suma yra 12 000 EUR. Turto įsigijimo išlaidos, kurias gyventojas gali atimti iš pajamų - 9 000 EUR (iš staklių įsigijimo kainos 10 000 EUR atėmus 1000 EUR nusidėvėjimo sumą, kuri jau buvo atimta iš individualios veiklos pajamų).

$6^1$. Jeigu gyventojas nėra įregistravęs individualios veiklos ir nėra deklaravęs individualioje veikloje naudojamo turto, tačiau įsigytą turtą parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn, siekdamas gauti ekonominės naudos tęstinį laikotarpį, tada laikoma, kad jis vykdo individualią veiklą (kriterijai, kuriais remiantis sprendžiama, ar gyventojas vykdo individualią veiklą, apibrėžti šio Įstatymo 2 str. 7 dalyje, žr. šios dalies komentarą). Individualia veikla paprastai laikomi tokie atvejai, kai gyventojas, siekdamas ekonominės naudos, įsigyja ir parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn:

- automobilius;
- apvaliąją medieną;
- ir kitą turtą, išskyrus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą ir / ar finansines priemones.

Vertinant, ar gyventojo veikla atitinka individualios veiklos požymius, turi būti vertinamos visos veiklos aplinkybės, t. y. kriterijų visuma. Kai turto įsigijimas negali būti siejamas su ekonominės naudos siekimu, turto pardavimas neturėtų būti laikomas individualios veiklos vykdymu.

Tais atvejais, kai gyventojas paveldėjo turtą ar turtas gyventojui buvo dovanotas, t. y. turto įsigijimo būdas negali būti siejamas su ekonominės naudos siekimu, todėl turto pardavimas nelaikomas individualios veiklos vykdymu. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintomis nuostatomis, turi vertinti sandorių esmę ir spręsti, ar konkretūs atvejai, kai parduotas minėtais būdais įgytas turtas, savo esme nėra individualios veiklos vykdymas. Pvz.: kai kuriais atvejais dovanojimo ar kiti sandoriai gali būti sudaromi dirbtinai, siekiant nuslėpti individualios veiklos vykdymo aplinkybes – formaliai gyventojas perleidžia dovanojimo būdu turtą artimiems giminaičiams, tokiu būdu išvengdamas tiesioginio pardavimo sandorio.

Tais atvejais, kai turto įsigijimas yra siejamas su ekonominės naudos siekimu, pvz.: gyventojas perka turtą ir jį parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn per tęstinį laikotarpį, siekdamas gauti ekonominės naudos, tada laikoma, kad jis vykdo individualią veiklą.

Pagal šio Įstatymo 2 str. 7 dalį, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perleidimas nuosavybėn yra nelaikomas individualia veikla. Nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn sandoriams, nepriklausomai nuo tokio turto įgijimo būdo, yra netaikomi šio Įstatymo 2 str. 7 dalyje nustatyti kriterijai, o pajamos iš tokių sandorių nelaikomos pajamomis, gautomis iš individualios veiklos.

Tais atvejais, kai gyventojo turto įsigijimo būdas nėra siejamas su ekonominės naudos siekimu, ir gyventojas, per tęstinį laikotarpį siekdamas ekonominės naudos, pardavinėja ne patį turtą, o iš to turto gautus produktus, kurie sukuriami aktyvių veiksmų procese, laikoma, kad gyventojas vykdo individualią veiklą.

Pavyzdžiai

1. (neaktualus).

2. 2019 metais gyventojas nusipirko miško paskirties žemės sklypą. 2020-2022 metais gyventojas įsigytame miške atlieka medynų kirtimo darbus ir paruoštą medieną parduoda fiziniams ir

juridiniams asmenims. Gyventojas paruoštą produkciją parduoda siekdamas ekonominės naudos, tokia veikla verčiasi savarankiškai ir tęstinį laikotarpį. Gyventojo pajamos už parduotą medieną priskiriamos individualios veiklos pajamoms.

3. Gyventojas 2017 m. už 2000 EUR nusipirko 5 naudotus automobilius. Atlikęs šių automobilių remonto darbus, juos 2017-2018 m. laikotarpiu pardavė. 2017 m. ir 2018 m. už parduotus automobilius gavo 9000 EUR. Šios pajamos priskiriamos individualios veiklos pajamoms.

4. (neaktualus).

5. (neaktualus).

6. Gyventojas, vykdantis individualią veiklą, paveldėjo 2 naudotus automobilius ir įsigijo 5 naudotus automobilius . Gyventojas visus 7 automobilius suremontavo ir pardavė. 5 automobilių (kurie buvo pirkti) pardavimo pajamos apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos. Pajamos už parduotus 2 automobilius, kurie buvo paveldėti, apmokestinamos, kaip ne individualios veiklos pajamos.

7. Gyventojas gimtadienio proga gavo dovanų kompiuterį ir mobilųjį telefoną. Gyventojas šiuos daiktus parduoda ne veiklos vykdymo tikslais, o siekdamas parduoti jam dovanotus nereikalingus daiktus ir už juos gauti pajamas. Tokiu atveju, nelaikoma, kad gyventojas vykdo individualią veiklą, o gautos pajamos apmokestinamos kaip kito turto pardavimo pajamos.

8. (neaktualus).

$6^2$. Vadovaujantis šio Įstatymo 2 str. 7 dalimi, gyventojų pajamos, gautos iš finansinių priemonių pardavimo, nelaikomos pajamomis, gautomis iš individualios veiklos. Todėl iš tokių sandorių gautos pajamos pagal pajamų rūšį priskiriamos finansinių priemonių pardavimo pajamoms, kurios apmokestinamos šio Įstatymo 19 straipsnio nustatyta tvarka iš gautų pajamų atėmus leidžiamus atskaitymus ir pagal nustatytas sąlygas pritaikant (arba nepritaikant) šio Įstatymo 17 str. 1 d. 30 punkte numatytą mokesčio lengvatą (žr.17 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Gyventojas, siekdamas ekonominės naudos, tęstiniu laikotarpiu užsiima akcijų pirkimu ir pardavimu. Gyventojo pajamos iš akcijų pardavimų nelaikomos individualios veiklos pajamomis ir yra apmokestinamos kaip finansinių priemonių pardavimo pajamos. Apskaičiuojant mokėtiną pajamų mokesčio sumą, iš gautų pajamų šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka atimama parduotų akcijų įsigijimo kaina ir su jų pardavimu susijusios išlaidos, taip pat, atsižvelgiant į šio Įstatymo 17 str. 1 d. 30 punkte įvardintas sąlygas, taikoma (arba netaikoma) numatyta lengvata.

$6^3$. Tais atvejais, kai sutuoktiniai vykdo individualią veiklą ir iš tos veiklos gauna pajamų, laikoma, kad kiekvieno sutuoktinio individualios veiklos pajamos deklaruojamos ir apmokestinamos kaip atskiro gyventojo, gaunančio būtent jo vykdomos veiklos, pajamos. Kai individualią veiklą vykdo tik vienas iš sutuoktinių, laikoma, kad pajamas iš individualios veiklos gauna tik jis.

Pavyzdžiai

1. (neaktualus)

2. G. B. sutuoktinis A. B. įregistravo individualią užsakomojo pardavimo paštu ir internetu veiklą ir gauna iš jos pajamas. Sutuoktinis A. B. užsiima individualiai ir asmeniškai, todėl pajamos iš šios veiklos laikomos jo asmenėmis pajamomis.

3. Abu sutuoktiniai vykdo prekybą papuošalais, kiekvienas atskirai įregistravę individualią veiklą pagal pažymą. Kiekvienas iš sutuoktinių perka ir parduoda įgytą turtą. Laikoma, kad tokiu atveju pajamas iš vykdomos individualios veiklos kiekvienas iš sutuoktinių gauna atskirai.

4. (neaktualus).

$6^4$ (neaktualus).

7. (neaktualus).

8. Jeigu individualia veikla besiverčiantis gyventojas pajamas gauna užsienio valiuta, tai jų gavimo momentu pajamos apskaičiuojamos pagal tą dieną galiojusį Lietuvos banko nustatytą euro ir užsienio valiutos santykį.

9. Individualios veiklos (išskyrus Šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytus atvejus) pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, todėl pajamų mokestį deklaruoti ir mokėti privalo jas gavęs gyventojas metams pasibaigus, pateikdamas metinę pajamų deklaraciją. Individualios veiklos vykdytojai neprivalo mokėti pajamų mokesčio iš anksto (metams nepasibaigus), tačiau pageidaujantieji tai daryti gali.

10. Individualios veiklos vykdytojui taikomos Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo ir jo lydimųjų teisės aktų nuostatos. Tvarkydamas individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, buhalterinę apskaitą, gyventojas privalo vadovautis LR finansų ministro 2003-02-17 įsakymu Nr. 1K-040 „Dėl gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“ ir pagrįsti savo gaunamas pajamas bei patiriamas išlaidas.

11. Jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties pagrindais veikiančių individualią veiklą vykdančių gyventojų gautos pajamos yra pripažįstamos ir apmokestinamos šio Įstatymo nustatyta tvarka. Gyventojo individualios veiklos pajamomis, gautomis pagal jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį, laikoma pelno, bendrai partnerių gauto iš jungtinės veiklos sutarties, dalis, proporcinga jo indėlio į bendrą veiklą vertei, jeigu jungtinės veiklos sutartis nenustatyta kitaip.

Jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties sudarymą, vykdymą ir pabaigą reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinio kodekso LI skyrius.

Pavyzdžiai

1. Individualias veiklas pagal pažymą vykdantys gyventojai X, Y ir Z bendram projektui vykdyti sudarė jungtinės veiklos sutartį. Kiekvienas iš jų prie bendrai vykdomos veiklos prisidėjo piniginiais įnašais: gyventojas X – 1000 EUR, gyventojas Y – 2000 EUR, gyventojas Z – 3000 EUR. Įvykdžius jungtinės veiklos sutarties projektą gyventojai X, Y ir Z bendrai gavo 18000 EUR pajamų. Jungtinės veiklos sutartyje partneriai pajamų ir išlaidų paskirstymo tvarkos nenustatė.

Pateiktu atveju, kiekvieno iš gyventojų individualios veiklos pajamoms turėtų būti priskiriama tokia dalis iš bendrai pagal jungtinės veiklos sutartį gautų pajamų, kuri yra proporcinga jų indėliui į bendrai vykdomą veiklą. Gyventojai X, Y ir Z bendrai gautą 18000 EUR pajamų sumą turėtų paskirstyti tokia tvarka:

1. gyventojui X - 3000 EUR;
2. gyventojui Y - 6000 EUR;
3. gyventojui Z - 9000 EUR.

2. Gyventojas A ir gyventojas B vykdo individualias veiklas pagal pažymą ir sudarė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį, kurios pagrindu sutarė bendrai verstis dviračių nuomos veikla. Jungtinės veiklos (partnerystės) sutartyje gyventojai nustatė, kad per mokestinį laikotarpį gautas pajamas pasidalins lygiomis dalimis.

Bendros veiklos vykdymui (dviračių įsigijimui, patalpų nuomai ir kt.) per 2018 m. mokestinį laikotarpį partneriai skyrė pingines lėšas – gyventojas A skyrė 5000 EUR, o gyventojas B – 6000 EUR. Per 2018 m. mokestinį laikotarpį iš bendrai vykdomos jungtinės veiklos gyventojai uždirbo 28000 EUR pajamų.

Kadangi gyventojas A ir gyventojas B sutartyje nustatė, kad per mokestinį laikotarpį gautos pajamos iš bendrai vykdomos veiklos bus padalinamos lygiomis dalimis, kiekvienam gyventojui tenkanti pajamų iš jungtinės veiklos dalis yra 14000 EUR (28000 / 2), neatsižvelgiant į tai, kad gyventojas B bendram veiklos vykdymui skyrė daugiau lėšų nei gyventojas A.

**2. Individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos gali būti apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, rūšių sąrašą nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPMĮ 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymą Nr. XI-111)

**Komentaras**

1. Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“.

2. Verslo liudijimo GPM307 forma ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatorius patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymu Nr. 333.

(GPMĮ 10 str. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-07-09 raštą Nr.( 18.18-31-1E)-RM-21121).

**11 straipsnis. Pajamos, gautos vieneto likvidavimo atveju**

**1. Vieneto likvidavimo atveju laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus).**

**Komentaras**

1. Šis GPMĮ straipsnis nustato, jog tais atvejais, kai vienetas likviduojamas, laikoma, kad to vieneto dalyvis – gyventojas savo turėtas akcijas (dalis, pajus) parduoda likviduojamam vienetui, ir gyventojo tokiu atveju gauti pinigai (ar turtas) laikomi turto (turėtų akcijų, dalių, pajų) pardavimo pajamomis.

2. Tais atvejais, kai vienetas likviduojamas dėl bankroto ir pagal objektyvias aplinkybes (pagal kreditorių ar teismo sprendimus) paaiškėja, kad su akcininkais nėra ir nebus atsiskaitoma, tai tame mokestiniame laikotarpyje, kai tokios aplinkybės paaiškėja laikoma, kad gyventojas parduoda turimas vieneto akcijas (dalis, pajus), o tokių akcijų (dalių, pajų) pardavimo pajamos yra lygios nuliui. Deklaruojant akcijų (dalių, pajų) metines apmokestinamąsias pardavimo pajamas (jeigu gyventojas yra gavęs kitų vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamųjų pajamų) jis turi iš bendros vertybinių popierių pardavimo pajamų sumos atimti bendrą parduotų vertybinių popierių įsigijimo kainą, įskaitant likviduojamo vieneto vertybinių popierių įsigijimo kainą.

Tais atvejais, jeigu vėliau, pvz., kitais kalendoriniais metais, atsiradus galimybei, yra atsiskaitoma su akcininku, akcininkas privalo tų metų, kai gauna akcijų pardavimo pajamų, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje šias pajamas deklaruoti, tačiau, apskaičiuojant vertybinių popierių apmokestinamąsias pajamas, tų vertybinių popierių įsigijimo kainos atimti negali, nes ši kaina jau buvo atimta apskaičiuojant tų metų, kai akcijos buvo parduotos, apmokestinamąsias vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas.

**2. Jeigu likviduojant vienetą jo dalyviui perleidžiamas turtas, pajamomis laikoma turto, kuris vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto likvidavimo atveju, tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną.**

**Komentaras**

1. Jeigu vieneto likvidavimo atveju to vieneto dalyvis už savo turėtų akcijų, dalių, pajų dalį gauna ne pinigus, o kitokį turtą, tai turto pardavimo pajamomis laikoma gauto turto tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dalyviui dieną.

2. Turtas pagal šio įstatymo nuostatas – tai kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai, finansinės priemonės, kitas nematerialus turtas.

3. Tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas.

Pavyzdys

| |
|---|
| Likviduojant UAB XX 2015 m. balandžio mėnesį akcininkams paskirstomas likęs bendrovės turtas. Vienas akcininkas gavo kompiuterį, kurio tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dieną buvo 300Eur, kitas – automobilį, kurio tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dieną buvo 1 000 Eur. Šios sumos yra minėtų akcininkų turto pardavimo pajamos, nuo kurių apskaičiuojant pajamų mokestį, turto įsigijimo kaina atimama GPMĮ 19 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka (žr. komentarą) |

(GPMĮ 11 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2015-07-10 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-15386)

**12 straipsnis. Pajamos iš paskirstytojo pelno**

**1. Pajamomis iš paskirstytojo pelno laikomi dividendai, taip pat neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos iš šio vieneto, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš šio vieneto dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms.**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 12, 16 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XI-2166; taikoma apskaičiuojant 2012 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Dividendai yra akcininkui (vieneto dalyviui) paskirta pelno dalis, proporcinga jo turimų vieneto akcijų (dalių, pajų) nominaliai vertei. Dividendus turi teisę gauti tie asmenys, kurie visuotinio akcininkų susirinkimo, paskelbusio dividendus, dieną buvo bendrovės akcininkai, t. y. vieneto dalyviai. Dividendais laikomos ne tik pinigine forma išmokėtos sumos, bet ir bet kokios kitos lėšos ar turtas.

Pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, neatsižvelgiant į per mokestinį laikotarpį gyventojo gautų šiai rūšiai priskiriamų pajamų dydį (žr. GPMĮ 6 str. 1 dalies komentarą).

Pavyzdys

| |
|---|
| Uždarosios akcinės bendrovės akcininku esantis gyventojas gavo 17 000 EUR dividendų. Ši suma laikoma jo pajamomis iš paskirstytojo pelno — dividendais, kurie apmokestinami taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. |

2. Pajamomis iš paskirstytojo pelno taip pat laikomos neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos iš šio vieneto, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamų iš šio vieneto dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Kokios neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos priskiriamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms paaiškinta GPMĮ 2 str. 34 dalies komentare.

Pavyzdys

| |
|---|
| Individualios įmonės (neribotos civilinės atsakomybės vieneto) savininkas dalį iš savo įmonės gautų pajamų (6 400 EUR) priskyrė su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, o kitą dalį (7 555 EUR) — pajamoms iš paskirstytojo pelno. |

Individualios įmonės savininko pajamų dalis (7 555 EUR), priskirta pajamoms iš paskirstytojo pelno, apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (6 400 EUR) apmokestinamos taikant šiai pajamų rūšiai numatytas apmokestinimo taisykles.

3. Įvairių rūšių kitos išmokos, kurias iš juridinio asmens gauna jo dalyviu esantis gyventojas, nepriskiriamos pajamoms iš paskirstytojo pelno.

Pavyzdžiai

1. Bendrovės darbuotojas, kuris yra ir jos akcininkas, gavo premiją. Ši premija visuotinio akcininkų susirinkimo nutarimu paskirta darbuotojams, kurių indėlis į bendrovės įvykdytus projektus buvo didžiausias. Ši premija nėra gyventojo pajamos iš paskirstytojo pelno, nes tą premiją gyventojas gavo kaip darbuotojas, o ne kaip vieneto dalyvis.

2. Bendrovės valdybos ar stebėtojų tarybos nariai gavo išmokas (tantjemas). Tai nėra gyventojo pajamos iš paskirstytojo pelno. Šios išmokos gyventojui mokamos kaip atlygis už vieneto valdyboje ar stebėtojų taryboje atliekamas funkcijas, o ne kaip vieneto dalyviui proporcingai turimoms akcijoms paskiriama ir išmokama suma.

4. Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo 73 straipsnyje nustatytu pagrindu ir investicinio fondo taisyklėse numatyta tvarka investicinio fondo dalyvio (gyventojo) gauta investicinių pajamų dalis (išmokos grynaisiais pinigais) iš paskirstytojo investicinio fondo pelno GPMĮ nuostatų taikymo tikslais laikoma dividendais.

5. Advokatų profesinės bendrijos nustatyta tvarka tiek pinigais, tiek natūra išmokamas teigiamas rezultatas (pelnas) savo dalyviams priskiriamas tų gyventojų (dalyvių) pajamoms iš paskirstytojo pelno ir apmokestinamas taikant 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifą. Atitinkamai, advokato (advokatų profesinės bendrijos dalyvio) iš bendrijos gautos pajamos už jai suteiktas teisines paslaugas, laikomos advokato individualios veiklos pajamomis, o ne pajamomis iš paskirstytojo pelno. Individualios veiklos pajamoms priskiriamos ir išmokos pagal teisinių paslaugų teikimo sutartis advokatams ar advokatų padėjėjams, kurie nėra advokatų profesinės bendrijos dalyviai, tačiau teikia teisines paslaugas tai bendrijai.

Pavyzdys

Trys advokatai (dalyviai) įsteigė advokatų profesinę bendriją. Bendrija su dalyviais ir dviem kitais advokatais (partneriais) pasirašė dvišales sutartis dėl teisinių paslaugų bendrijai teikimo. Minėtose sutartyse, be kita ko, nustatytas ir dalyviams bei partneriams mokamų išmokų už teikiamas teisines paslaugas dydis, nustatomas šalių susitarimu (pavyzdžiui, priklausomai nuo išdirbtų valandų, klientų apmokėtų sąskaitų ar pan.). Bendrijoje pagal darbo sutartis taip pat įdarbintas aptarnaujantis personalas (finansinę apskaitą tvarkantys darbuotojai, administravimo specialistai), kuriam už atliekamas funkcijas mokamas darbo užmokestis.

Bendrija per 2023 m. mokestinį laikotarpį uždirbo 390 000 EUR pajamų, dalyviams ir partneriams išmokėjo 180 000 EUR išmokų už suteiktas teisines paslaugas, taip pat patyrė 100 000 EUR kitų su vykdoma veikla susijusių sąnaudų (darbo užmokestis samdomiems darbuotojams, veikloje naudojamo turto nusidėvėjimo sąnaudos, patalpų nuomos sąnaudos ir pan.). Likusi bendrijos uždirbtų pajamų suma (110 000 EUR) pasibaigus mokestiniam laikotarpiui lygiomis dalimis išmokėta dalyviams, kaip bendrijos uždirbto pelno dalis.

Bendrijos dalyviams ir partneriams išmokėtos sumos už bendrijai suteiktas teisines paslaugas laikytinos jų individualios veiklos pajamomis, kurios apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 str. 1 dalies, $18^2$ straipsnio komentarą). Dalyviams išmokėta suma, kaip bendrijos uždirbto pelno dalis, priskiriama jų pajamoms iš paskirstytojo pelno ir apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

**2. Dividendais laikomos ir skirstant vieneto pelną ar mažinant vieneto įstatinį kapitalą, sudarytą ne iš vieneto dalyvių įnašų, vieneto dalyvio gautos lėšos ir (arba) vieneto dalyviui perleisto turto tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui**

**dieną, išskyrus mažosios bendrijos nario pajamų iš šios bendrijos dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Mažinant vieneto įstatinį kapitalą, laikoma, kad pirmiausia vieneto dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta padidinus įstatinį kapitalą iš vieneto lėšų, o ne iš vieneto dalyvių įnašų.**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 12, 16 ir 22 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XI- 2166; įsigaliojo 2012 m. rugsėjo 1 d.)

**Komentaras**

1. Dividendais laikomos ir skirstant vieneto pelną ar mažinant vieneto įstatinį kapitalą, sudarytą ne iš vieneto dalyvių įnašų, vieneto dalyvio gautos lėšos ir (arba) vieneto dalyviui perleisto turto tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną.

Jeigu įstatinis kapitalas buvo didintas iš vieneto pelno ar rezervų ir vėliau mažinamas, laikoma, kad pirmiausia dalyviams išmokama ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo sudaryta ne iš vieneto dalyvių įnašų, bet didinant įstatinį kapitalą iš pelno ar rezervų. Tokios vieneto dalyviams išmokamos sumos priskiriamos dividendams.

Pavyzdžiai

1. Bendrovės įstatinis kapitalas 2020 m. buvo 3 475 EUR. 2022 m. bendrovės akcininkai, skirstant 2021 metais bendrovės uždirbtą pelną, priėmė sprendimą nukreipti jį į rezervus, o vėliau iš rezervų padidinti įstatinį kapitalą iki 30 000 EUR. 2023 m. bendrovė sumažino įstatinį kapitalą iki 17 000 EUR ir dviem akcininkams (gyventojams) išmokėjo po 6 500 EUR.

Nagrinėjamu atveju, bendrovės įstatinis kapitalas iš jos uždirbto pelno buvo padidintas 26 525 EUR suma (nuo 3 475 EUR iki 30 000 EUR), o akcininkams paskirta ir išmokėta suma sudarė 13 000 EUR (30 000 – 17 000). Kadangi mažinant vieneto įstatinį kapitalą laikoma, kad pirmiausia išmokama iš vieneto pelno ar rezervų padidinta jo dalis, gyventojams išmokėtos išmokos laikomos jų pajamomis iš paskirstytojo pelno (dividendais).

2. Bendrovės įstatinis kapitalas 2022 m. buvo sudarytas iš akcininkų įnašų (14 481 EUR), o 2023 m. iš pelno ir rezervų padidintas iki 30 000 EUR. Padidinimo suma — 15 519 EUR (30 000 – 14 481). 2023 m. bendrovė sumažino įstatinį kapitalą iki 3 000 EUR ir dviem akcininkams išmokėjo po 13 500 EUR ((30 000 – 3 000) / 2).

Nagrinėjamu atveju laikoma, kad pirmiausia išmokėta iš bendrovės pelno ir rezervų padidintoji įstatinio kapitalo dalis, t. y. 15 519 EUR. Todėl kiekvienam akcininkui tenkanti įstatinio kapitalo mažinimo dalis, priskiriama dividendams yra 7759,50 EUR (15 519 / 2). Likusi įstatinio kapitalo mažinimo pagrindu išmokama dalis (kiekvienam akcininkui po 5 740,50 EUR) – grąžinami įnašai, kurie pajamoms (mokesčio objektui) nepriskiriami.

2. Gyventojo, esančio vieneto dalyviu (akcininku, pajininku, nariu) pinigais ar turtu atsiimti įnašai nelaikomi jo pajamomis (žr. GPMĮ 2 str. 14 dalies komentarą). Todėl, sumažinus vieneto įstatinį kapitalą, kuris nebuvo didinamas iš vieneto pelno ar rezervų, gyventojui išmokama išmoka (pinigais ar turtu) nepriskiriama dividendams.

Pavyzdys

2018 m. įkurtos UAB įstatinis kapitalas buvo 17 595 EUR., iki 2023 m. jis nebuvo didinamas. 2023 m. akcininkų sprendimu įstatinis kapitalas sumažintas iki 3 000 EUR, 5 akcininkams (gyventojams) išmokant po 2 919 EUR sumą ((17 595-3 000)/5). Šios išmokos priskiriamos ne gyventojų (akcininkų) dividendams, o atsiimtiems įnašams, kurie nepriskiriami mokesčio objektui.

3. Tuo atveju, kai vieneto įstatinis kapitalas buvo didinamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu vienetų reorganizavimo būdu, gyventojo (vieneto dalyvio) turimas kito vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į vieneto, kurio įstatinis kapitalas didinamas, akcijas (dalis, pajus) ir jei šio vieneto įstatinis kapitalas nebuvo didinamas iš

pelno ar rezervų, tai sumažinus tokio vieneto įstatinį kapitalą gyventojui išmokama išmoka, viršijanti gyventojo įnašo į šį vienetą ir iki reorganizavimo gyventojo turėtų reorganizuoto vieneto akcijų (dalių, pajamų) įsigijimo kainos sumą, apmokestinama taikant GPMĮ numatytą vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinimo tvarką.

Pavyzdys

Bendrovės X, kurios vieninteliu akcininku yra gyventojas, įstatinis kapitalas yra 2 896 EUR. Tas pats gyventojas turi bendrovės Y akcijų, kurių nominali vertė 20 273 EUR. 2022 m. bendrovė X padidino įstatinį kapitalą nepiniginiu akcininko įnašu — gyventojo turimomis bendrovės Y akcijomis, t. y. bendrovė X, siekdama visiškai kontroliuoti bendrovę Y, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju perleido savo naujai išleistas akcijas (100 proc.) gyventojui mainais už 100 proc. jo turimų bendrovės Y akcijų. Akcijų kainų skirtumas pinigais nebuvo apmokėtas. Prieš akcijų mainus atliktas bendrovės Y akcijų vertinimas, kurio metu nepriklausomas turto vertintojas mainomas bendrovės Y akcijas įvertino 55 000 EUR, t. y. didesne verte, palyginus su nominalia verte (20 273 EUR).

Bendrovės X įstatinis kapitalas nebuvo didinamas iš pelno ar rezervų. 2023 metais mažinamas bendrovės X įstatinis kapitalas, sumažinus akcijų nominalias vertes, ir akcininkui išmokėta 40 970 EUR suma.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 str. 2 dalies 7 punkte nustatytu atveju gyventojo turimas bendrovės Y akcijas mainais keičiant į naujai išleidžiamas bendrovės X akcijas, gyventojo įnašo vertė lygi lėšų, kurias gyventojas įnešė formuojant bendrovės Y įstatinį kapitalą, sumai (20 273 EUR). Bendra gyventojo įnašo vertė lygi įnašų, kuriais suformuotas bendrovių X ir Y įstatinis kapitalas. Taigi, gyventojo atsiimtas įnašas lygus 23 169 EUR (20 273 + 2 896), kuris nepriskiriamas mokesčio objektui (pajamoms). Nagrinėjamu atveju, įstatinio kapitalo mažinimo pagrindu gyventojui išmokėtos išmokos dalis, viršijanti atsiimamam įnašui priskiriamą sumą, t. y. 17 801 EUR (40 970 - 23 169), apmokestinama laikantis GPMĮ numatytos vertybinių popierių pardavimo pajamų apmokestinimo tvarkos.

4. Laikydamiesi jų veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatytos tvarkos, vienetai gali mažinti įstatinį kapitalą ir išmokėti laisvas lėšas savo dalyviams. Akcinės bendrovės įstatinis kapitalas gali būti mažinamas dviem būdais — anuliuojant akcijas arba mažinant akcijų nominalią vertę (ABĮ 52 str. 3 dalis). Kaip nurodyta šio komentaro 2 punkte, kai mažinamas vieneto įstatinis kapitalas, kuris nebuvo didinamas iš vieneto pelno ar rezervų, gyventojui (vieneto dalyviui) išmokama išmoka laikoma įnašo grąžinimu, kuris pajamoms (mokesčio objektui) nepriskiriamas. Įnašu laikomi gyventojų (vieneto dalyvių) į vieneto įstatinį kapitalą faktiškai įnešti pinigai ar turtas (žr. GPMĮ 2 str. 14 d. 1 punkto komentarą).

Jeigu gyventojas įsigijo akcijas antrinėje rinkoje, kaina, kurią jis sumokėjo pardavėjui (pirminiam akcininkui), gali būti tiek didesnė, tiek ir mažesnė už akcijų nominalią vertę. Gyventojo su pirminiu akcininku sudarytas akcijų pirkimo-pardavimo sandoris vieneto įstatinio kapitalo dydžio nekeičia. Mažinant tokio vieneto įstatinį kapitalą, kuris nebuvo didintas iš pelno ar rezervų, akcijas antrinėje rinkoje įgijusiam gyventojui išmokamos sumos, viršijančios akcijų įsigijimo kainą, nelaikytinos įnašo grąžinimu, nes jis tokių sumų nemokėjo (neįnešė). Tuo atveju, kai akcijos antrinėje rinkoje įsigytos už mažesnę kainą nei jų nominali vertė, ir vieneto įstatinio kapitalo mažinimo atveju gyventojui (vieneto dalyviui) išmokamos lėšos, viršijančios akcijų įsigijimo kainą, jos priskiriamos pajamų mokesčio objektui (pajamoms) ir apmokestinamos, vadovaujantis vertybinių popierių pardavimo pajamoms taikytinomis apmokestinimo taisyklėmis. Vertybinių popierių įsigijimo kainos nustatymą reglamentuoja GPMĮ 19 straipsnis (žr. GPMĮ 19 str. komentarą).

Pavyzdys

1. Formuojant bendrovės įstatinį kapitalą, gyventojas A įnešė 30 000 EUR vertės įnašą ir gavo 1 000 vnt. bendrovės akcijų (1 vnt. nominali vertė — 30 EUR). 100 proc. šių akcijų pagal pirkimo-pardavimo sutartį gyventojas A pardavė gyventojui B, kuris atsiskaitydamas už įgytas akcijas sumokėjo 15 000 EUR. Vėliau buvo nuspręsta mažinti bendrovės įstatinį kapitalą, anuliuojant 500 vnt. akcijų ir gyventojui B išmokėti 15 000 EUR. Bendrovės įstatinis kapitalas

nebuvo didintas iš pelno ar rezervų. Gyventojui B išmokėta suma (15 000 EUR) atitinka 50 proc. bendrovės įstatinio kapitalo (30 0000 EUR / 2). Todėl aptariamu įstatinio kapitalo mažinimo atveju laikytina, kad gyventojas B pardavė 50 proc. bendrovės akcijų.

Kadangi gyventojas B už akcijas antrinėje rinkoje sumokėjo 15 000 EUR, akcijų įsigijimo kainai galima priskirti 7 500 EUR, t. y. 50 proc. sumos (15 000 / 2). Kadangi aptariamu vieneto įstatinio kapitalo mažinimo atveju, gyventojas B už akcijų pardavimą gavo 15 000 EUR, o jų įsigijimui tenka 7 500 EUR, skirtumas tarp pardavimo pajamų ir įsigijimo kainos (15 000-7 500=7 500 EUR) apmokestinamas taikant GPMĮ 6 straipsnyje numatytą pajamų mokesčio tarifą.

2. Formuojant bendrovės įstatinį kapitalą, gyventojas D įnešė 20 000 EUR įnašą ir gavo 1 000 vnt. bendrovės akcijų (1 vnt. nominali vertė — 20 EUR). 100 proc. akcijų pirkimo-pardavimo sutarties pagrindu parduotos gyventojui E, kuris už įgyjamas akcijas sumokėjo 10 000 EUR. Nuspręsta mažinti bendrovės įstatinį kapitalą, sumažinant akcijų nominalią vertę. Šiuo pagrindu gyventojui E išmokėta 16 000 EUR. Bendrovės įstatinis kapitalas nebuvo didinamas iš jos pelno ar rezervų.

Tokiu (akcijų nominalios vertės mažinimo) pagrindu visų akcijų nominali vertė sumažinta iki 4 000 EUR (20 0000 – 16 000). Gyventojui E išmokėta išmoka (16 000 EUR) viršija sumą (kainą), kurią jis mokėjo pirkdamas akcijas antrinėje rinkoje (akcijos įsigytos už 10 000 EUR). Taigi, aptariamu įstatinio kapitalo mažinimo pagrindu gauta 6 000 EUR suma (16 000 – 10 000) apmokestinama laikantis GPMĮ numatytos vertybinių popierių pardavimo pajamų apmokestinimo tvarkos. Likusių (po nominalios vertės mažinimo) akcijų įsigijimo kaina bus lygi 0 EUR.

5. Bendrovės įstatinio kapitalo dydis yra lygus visų pasirašytų bendrovės akcijų nominalių verčių sumai. Pasirašytos akcijos apmokamos pinigais arba akcijas apmokančiam asmeniui nuosavybės teise priklausančiais nepiniginiais įnašais. Bendrovės įstatinis kapitalas padalytas į dalis (akcijas). Vadinasi, akcininkui priklauso bendrovės įstatinio kapitalo dalis, lygi jo turimų akcijų nominaliai vertei. Įstatinis kapitalas gali būti didinamas papildomais akcininkų įnašais arba iš bendrovės lėšų. Įstatinį kapitalą didinant iš bendrovės lėšų, išleidžiamos naujos akcijos, kurios nemokamai išduodamos akcininkams, arba padidinama anksčiau išleistų akcijų nominali vertė. Taip suformuojama akcininkų įnašais neapmokėta bendrovės įstatinio kapitalo dalis. Ta įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo suformuota padidinus įstatinį kapitalą iš bendrovės lėšų, išmokant laisvas lėšas, laikoma ne įnašo grąžinimu, o dividendais.

Pavyzdys

Formuojant UAB įstatinį kapitalą gyventojas J. J. įnešė 24 000 EUR vertės įnašą ir gavo 800 vnt. akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė 30 EUR. UAB įstatinis kapitalas buvo padidintas iš pelno 6 000 EUR suma (iki 30 000 EUR). UAB sumažino įstatinį kapitalą iki 14 000 EUR ir akcininkui (gyventojui J. J.) išmokėjo 16 000 EUR. Vadovaujantis taisykle, kad aptariamu atveju laikoma, kad pirmiausia vieneto dalyviui išmokama iš vieneto pelno padidintoji įstatinio kapitalo dalis, dividendams priskiriama 6 000 EUR suma, o įnašo grąžinimui — 10 000 EUR suma.

6. Jeigu pelno skirstymo metu ar mažinant vieneto įstatinį kapitalą vieneto dalyvis gauna turtą, jo pajamomis iš paskirstytojo pelno laikoma gauto turto tikroji rinkos kaina tą dieną, kai to turto nuosavybės teisė buvo perleista dalyviui.

Pavyzdys

Žemės ūkio bendrovių įstatymo 17 straipsnyje nustatyta, kad bendrovės narių susirinkimui nutarus, jei pajininkai pageidauja, dividendai gali būti mokami turtu. Vadinasi, jei žemės ūkio bendrovė tokiu būdu perleistų turtą pajininkams, tai pajininko pajamomis iš paskirstytojo pelno būtų laikoma gauto turto tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės į jį įgijimo dieną.

Gyventojui žemės ūkio bendrovė dividendus išmokėjo turtu – perleido sandėlį. Turto tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dieną yra 8 000 EUR. Šiuo atveju laikoma, kad gyventojas gavo 8 000 EUR dividendų.

7. Dividendais laikomos ir skirstant mažosios bendrijos pelną šio vieneto dalyvio (mažosios bendrijos nario) gautos lėšos, išskyrus mažosios bendrijos nario pajamų iš šios bendrijos dalį, priskiriamą su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Mažosios bendrijos nario pajamos iš paskirstytojo pelno pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

(GPMĮ 12 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-03-21 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-1074)

**$12^1$ straipsnis. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos**

*(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803; įsigaliojo 2025 m. sausio 1 d.; taikoma apskaičiuojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)*

**Komentaras**

1. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos apmokestinamos laikantis komentuojamame straipsnyje nustatytos tvarkos. Šis GPMĮ straipsnis taikomas:

- nuolatiniams Lietuvos gyventojams, kurie turimą sąskaitą deklaravo kaip investicinę Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2024 m. gruodžio 19 d. įsakymo Nr. VA-107 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojo turimos sąskaitos kaip investicinės sąskaitos deklaravimo ir informacijos, reikalingos pajamų mokesčiui apskaičiuoti nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, pateikimo mokesčių administratoriui taisyklių patvirtinimo“ (toliau — Įsakymas Nr. VA-107) nustatyta tvarka;
- apskaičiuojant pajamų mokestį nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų už 2025 m. ir vėlesnius mokestinius laikotarpius.

2. Investicinės sąskaitos sąvoka pateikiama GPMĮ 2 str. $38^1$ dalyje.

3. Investicinės sąskaitos režimo esmė: gyventojas deklaruoja investicinę sąskaitą Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau — VMI), kurios lėšas naudoja tik investicijoms į komentuojamo straipsnio 1 dalyje nurodytus finansinius produktus. Iš tokių finansinių produktų gaunamos pajamos (investicinė grąža, t. y. palūkanos, finansinių priemonių pardavimo pajamos) apmokestinama ne gavus pajamas į investicinę sąskaitą, o išmokėjus lėšas iš investicinės sąskaitos (žr. GPMĮ 8 str. 7 dalies komentarą).

4. Šis apmokestinimo režimas netaikomas nenuolatiniams Lietuvos gyventojams.

5. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

6. Apskaičiuojant pajamų mokestį nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, netaikomos GPMĮ 17 str. 20, $20^1$, $20^2$, 21 ir 30 punktuose numatytos pajamų mokesčio lengvatos (žr. šių GPMĮ punktų komentarą).

**1. Per investicinę sąskaitą gautomis pajamomis laikomos pajamos iš investicijų į tokius finansinius produktus:**

**1) perleidžiamuosius vertybinius popierius, kuriais prekiaujama prekybos vietose, kaip jos apibrėžtos Finansinių priemonių rinkų įstatyme, (toliau – prekybos vieta);**

**2) pinigų rinkos priemones, kuriomis prekiaujama prekybos vietose;**

**3) kolektyvinio investavimo subjektų vertybinius popierius;**

**4) išvestines finansines priemones, susietas su šios dalies 1–3 punktuose nurodytais finansiniais produktais;**

**5) sutelktinį finansavimą pagal 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937 arba atitinkamus Europos ekonominės erdvės valstybės įstatymus;**

**6) tarpusavio skolinimą pagal Lietuvos Respublikos** *vartojimo kredito įstatymą* **ir Lietuvos Respublikos** *su nekilnojamuoju turtu susijusio kredito įstatymą* **arba atitinkamus Europos ekonominės erdvės valstybės įstatymus;**

**7) Lietuvos ir užsienio valstybių vyriausybių taupymo lakštus.**

**Komentaras**

1. Ši nuostata numato finansinių produktų, į kuriuos galima investuoti per investicinę sąskaitą (toliau — tinkami investuoti finansiniai produktai), sąrašą. Kai gyventojas investicinės sąskaitos lėšas investuoja (perka) į šį sąrašą patenkančius finansinius produktus, laikoma, kad lėšos panaudotos pagal paskirtį (investicijoms). Iš tokių finansinių produktų į investicinę sąskaitą gaunamos pajamos neapmokestinamos iki lėšų išmokėjimo iš investicinės sąskaitos.

2. Tinkami investuoti finansiniai produktai yra šie:

- perleidžiamieji vertybiniai popieriai, kuriais prekiaujama prekybos vietose, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme (toliau — prekybos vieta);
- pinigų rinkos priemonės, kuriomis prekiaujama prekybos vietose.

3. Gyventojai turėtų atkreipti dėmesį, kad tinkamiems investuoti finansiniams produktams priskiriami tik tokie perleidžiamieji vertybiniai popieriai ar pinigų rinkos priemonės, kuriomis prekiaujama biržoje. Todėl, pavyzdžiui, į akcijas ketinančiam investuoti gyventojui reikėtų turėti omenyje, kad per investicinę sąskaitą gautomis pajamomis bus laikomos pajamos iš investicijų į akcijas, kurios įtrauktos į biržos prekybos sąrašus (listinguojamos). Investavimas į nelistinguojamas akcijas laikomas lėšų panaudojimu ne pagal paskirtį. Lėšos, panaudotos įsigyjant tokias akcijas, būtų laikomos išmokėtomis iš investicinės sąskaitos ir apmokestinamos šiame straipsnyje nustatyta tvarka.

4. Aplinkybė, ar finansiniai produktai įtraukti į biržos prekybos sąrašus, vertinama jų įsigijimo metu. Todėl finansiniai produktai, kurie buvo listinguojami įsigijimo metu, tačiau tapo nelistinguojamais ateityje, būtų laikomi tinkamais investuoti finansiniais produktais.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas turi investicinę sąskaitą, kurios lėšų likutis — 1 000 EUR. Už šią sumą 2025 m. įsigijo biržoje prekiaujamų akcijų. Laikoma, kad lėšos panaudotos pagal paskirtį. Jeigu gyventojas šias akcijas parduos už didesnę kainą (pavyzdžiui už 1 500 EUR), kuri bus išmokėta į investicinę sąskaitą, gauta suma bus apmokestinama tada, kai gyventojas išmokės lėšas iš investicinės sąskaitos.

2. Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų įsigijo vertybinių popierių, kurie neįtraukti į biržos prekybos sąrašus (nelistinguojamos). Kadangi per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimas taikomas įsigyjant vertybinius popierius, kuriais prekiaujama biržoje, nelistinguojamiems vertybiniams popieriams įsigyti išleista suma laikoma išmokėta iš investicinės sąskaitos.

3. Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų už 45 000 EUR įsigijo nekilnojamąjį turtą (butą), kurį ketina vėliau parduoti ir uždirbti. Lėšos panaudotos ne pagal paskirtį, todėl laikomos išmokėtomis iš investicinės sąskaitos.

4. Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų įsigijo į biržos prekybos sąrašus įtrauktų akcijų, kurios vėliau tapo nelistiguojamos. Laikoma, kad lėšos panaudotos pagal paskirtį (investicijoms), aplinkybė, kad įsigijimo metu tinkamos akcijos vėliau tapo nelinstinguojamos, reikšmės neturi.

• kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai;

Tinkamais finansiniais produktais laikomi kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai. Jeigu gyventojas investicinės sąskaitos lėšomis įsigyja kolektyvinio investavimo subjektų vertybinių popierių, laikoma, kad lėšos panaudotos pagal paskirtį. Lietuvos Respublikoje kolektyvinio investavimo subjektai reglamentuojami šiuose įstatymuose: Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas, Lietuvos Respublikos alternatyviųjų kolektyvinio investavimo subjektų valdytojų įstatymas ir Lietuvos Respublikos informuotiesiems investuotojams skirtų kolektyvinio investavimo subjektų įstatymas. Gyventojai turėtų atkreipti dėmesį, kad

kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai yra tinkami investuoti finansiniai produktai nepriklausomai nuo to, ar jie listinguojami (komentuojamoje nuostatoje listingavimo sąlyga kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniams popieriams nenumatyta).

• išvestinės finansinės priemonės, kurios susietos su biržoje prekiaujamais perleidžiamaisiais vertybiniais popieriais ir (ar) pinigų rinkos priemonėmis, taip pat kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniais popieriais;

5. Tinkamais investuoti finansiniais produktais laikomos tokios išvestinės finansinės priemonės, kurios susietos su biržoje prekiaujamais finansiniais produktais. Taigi, pavyzdžiui, jeigu išvestinė finansinė priemonė susieta akcijomis, kuriomis prekiaujama biržoje, į ją galima investuoti investicinės sąskaitos lėšomis ir gaunamą grąžą apmokestinti tada, kai lėšos išmokamos iš investicinės sąskaitos.

6. Jeigu gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų įgijo netinkamų investuoti finansinių produktų (pavyzdžiui kriptovaliutų, nelistinguojamų akcijų ar išvestinių finansinių priemonių, kurios nesusietos su biržoje prekiaujamais vertybiniais popieriais, investavo į pensijų fondus, gyvybės draudimą ar kt.), tokia ne pagal paskirtį panaudota suma laikoma išmokėta iš investicinės sąskaitos. Iš netinkamų investicijų gaunama grąža apmokestinama bendra GPMĮ nustatyta tvarka, netaikant per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimo.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų investavo į sandorį dėl akcijų kainų skirtumo (angl. *Contract for Difference (CFD)*), susietą su biržoje prekiaujamomis akcijomis. Laikoma, kad lėšos panaudotos pagal paskirtį, iš šios investicijos gaunama grąža apmokestinama išmokėjus lėšas iš investicinės sąskaitos.

2. Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų investuoja į fondus (angl. *Exchange-Traded Funds (ETF)*). Lėšos laikomos panaudotos pagal paskirtį, jeigu šie fondai atitinka kolektyvinio investavimo subjekto apibrėžimą ir (arba) fondo vienetais prekiaujama biržoje.

3. Gyventojas iš investicinės sąskaitos 500 EUR sumą investavo į kriptovaliutą. Kadangi kriptovaliutos neįtrauktos į įstatyme nurodytų tinkamų investuoti finansinių produktų sąrašą, 500 EUR suma laikoma išmokėta iš investicinės sąskaitos.

• sutelktinis finansavimas pagal 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937, arba atitinkamus Europos ekonominės erdvės valstybės įstatymus;

• tarpusavio skolinimas pagal Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymą ir Lietuvos Respublikos su nekilnojamuoju turtu susijusio kredito įstatymą arba atitinkamus Europos ekonominės erdvės valstybės įstatymus;

• Lietuvos ir užsienio valstybių taupymo lakštai.

7. Finansinių produktų rinką reglamentuoja Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymas ir kiti teisės aktai, kurių aiškinimas nepriskirtas mokesčių administratoriaus kompetencijai. Investicinę sąskaitą deklaruoja gyventojas, kuriam tenka pareiga užtikrinti, kad investavimas atitiks įstatymo sąlygas, įskaitant tai, ar investuojama į tinkamus finansinius produktus. Prireikus konsultacijos dėl su finansinių priemonių rinka ir (ar) investavimu susijusių klausimų (pavyzdžiui, ar tam tikra finansinė priemonė priskirtina finansiniams produktams, kuriais prekiaujama biržoje, kiti su kapitalo rinka susiję klausimai) gyventojas turėtų kreiptis į atitinkamas institucijas ar teisines/finansines paslaugas teikiančius asmenis.

8. Jeigu gyventojas finansiniais produktais prekiauja visus 2025 metus, o Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2025 metus nurodė investicinės sąskaitos deklaravimo pradžios datą — 2025 m. birželio 30 d., per investicinę sąskaitą įgytais finansiniais produktais galės būti laikomi tik

tie, kuriuos gyventojas įgijo iš investicinės sąskaitos lėšų nuo sąskaitos deklaravimo pradžios dienos, t. y. nuo 2025 m. birželio 30 d.

**2. Per investicinę sąskaitą gautomis pajamomis nelaikomos pajamos, gyventojo gautos investuojant į finansinius produktus, išleistus vienetų, kuriuose tas gyventojas ir (arba) su juo susijęs asmuo turi daugiau kaip 10 procentų to vieneto akcijų, pajų, dalių, balsų dalyvių susirinkime ar kitų teisių į vieneto pelną ar pajamas.**

**Komentaras**

1. Gyventojo pajamos, gaunamos investavus į vienetų, kuriuose jis ir (ar) su juo susijęs asmuo turi daugiau kaip 10 proc. to vieneto akcijų, dalių, pajų, balsų dalyvių susirinkime ar kitų teisių į vieneto pelną ar pajamas, apmokestinamos netaikant komentuojamame straipsnyje aprašomo mokestinio režimo. Tokios pajamos pripažįstamos gavimo momentu (žr. GPMĮ 8 str. 1 ir 2 dalių komentarą) ir apmokestinamos bendra GPMĮ nustatyta tvarka.

2. Susijusio asmens sąvoka pateikiama GPMĮ 2 str. 19 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 19 dalies komentarą).

**3. Per investicinę sąskaitą gautoms pajamoms priskiriamos šios už investicinės sąskaitos lėšomis įsigytus finansinius produktus gautos pajamos:**

**1) palūkanos ir kitos pajamos, gautos už šio straipsnio 1 dalyje nurodytus finansinius produktus, išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno;**

**2) pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn šio straipsnio 1 dalyje nurodytus finansinius produktus.**

**Komentaras**

1. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos — į investicinę sąskaitą gautos pajamos iš investicinės sąskaitos lėšomis įgytų tinkamų investuoti finansinių produktų, t. y.:

- palūkanos ir kitos pajamos, gautos iš investicijų į tinkamus investuoti finansinius produktus, išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno;
- pajamos už tinkamų investuoti finansinių produktų pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn.

2. Iš tinkamų investuoti finansinių produktų gaunami dividendai nelaikomi per investicinę sąskaitą gautomis pajamomis ir apmokestinami bendra GPMĮ nustatyta tvarka. Pavyzdžiui, iš Lietuvos vieneto gaunami dividendai priskiriami A klasės pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį išskaičiuoja dividendus išmokantis asmuo, taikydamas 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6, 22 ir 23 straipsnių komentarą). Taigi, jei gyventojas įgis biržoje prekiaujamų akcijų, iš jų uždirbami ir į investicinę sąskaitą išmokami dividendai bus apmokestinami bendra tvarka, nuo dividendų mokestį išskaičiuos Lietuvos vienetas. Gauta dividendų suma didinamas įnašas į investicinę sąskaitą (apie įnašą žr. šio straipsnio 5 dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas už 3 000 EUR įgijo biržoje prekiaujamų akcijų, jam paskirta 100 EUR dividendų. Išmokėdamas dividendus, Lietuvos vienetas išskaičiavo 15 proc. pajamų mokestį ir 85 EUR pervedė į investicinę sąskaitą. Gauta 85 EUR suma laikoma įnašu į investicinę sąskaitą ir gali būti naudojama investicijoms.

2. Gyventojas už 3 000 EUR užsienio įmonės akcijų, kuriomis prekiaujama biržoje. Už akcijas gyventojui paskirta 100 EUR dividendų. Užsienio valstybėje, atsižvelgiant į Lietuvos su šia valstybe sudarytos ir taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, nuo išmokamų dividendų išskaičiuotas 10 proc. pajamų mokestis ir 90 EUR pervesta gyventojui į investicinę sąskaitą. Gauta dividendų suma (90 EUR) laikoma įnašu į investicinę sąskaitą.

**4. Laikoma, kad lėšos išmokėtos iš investicinės sąskaitos, jeigu iš investicinės sąskaitos atlikto mokėjimo suma ar išimtos lėšos nebuvo naudojamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytiems finansiniams produktams įsigyti, lėšoms į kitą investicinę sąskaitą pervesti, išlaidoms, tiesiogiai susijusioms su finansinių produktų įsigijimu ir perleidimu, taip pat investicinių sąskaitų tvarkymu, apmokėti. Jeigu uždarius investicinę sąskaitą joje esančios lėšos nepervedamos į kitą gyventojo investicinę sąskaitą, laikoma, kad šios lėšos išmokėtos iš investicinės sąskaitos. Investicinės sąskaitos uždarymu laikomi ir tie atvejai, kai sąskaita nebelaikoma investicine sąskaita gyventojo sprendimu arba gyventojas tapo nenuolatiniu Lietuvos gyventoju.**

**Komentaras**

1. Prievolė apskaičiuoti pajamų mokestį atsiranda išmokėjus lėšas iš investicinės sąskaitos. Lėšų išmokėjimas — tai iš investicinės sąskaitos atlikto mokėjimo suma ar išsiimtos lėšos, nepanaudotos:

- tinkamiems investuoti finansiniams produktams įsigyti. Investicinėje sąskaitoje esančios lėšos naudojamos tik investicijoms į tinkamus investuoti finansinius produktus. Lėšos laikomos išmokėtomis iš investicinės sąskaitos, jei nepanaudotos pagal tokią paskirtį. Iš investicinės sąskaitos išmokėtomis lėšomis būtų laikoma suma, panaudota kriptoturtui, nelistinguojamiems finansiniams produktams įsigyti, investicijoms į nekilnojamąjį turtą, buitiniams/asmeniniams poreikiams tenkinti ar kitais su tinkamų investuoti finansinių produktų įsigijimu nesusijusiais tikslais;
- lėšoms į kitą investicinę sąskaitą pervesti. Atvejai, kai gyventojas iš vienos investicinės sąskaitos perveda lėšas į kitą savo investicinę sąskaitą, nelaikomi lėšų išmokėjimu ir mokestinių pasekmių nesukuria;
- išlaidoms, tiesiogiai susijusioms su finansinių produktų įsigijimu ir perleidimu, bei investicinių sąskaitų tvarkymu, apmokėti. Išlaidos apmokant teisės aktuose nustatytus mokėjimus, kurie imami iš gyventojo įsigyjant ir parduodant finansinius produktus (pavyzdžiui, komisinis mokestis vertybinių popierių apyvartos tarpininkui, mokestis už transakcijas), taip pat sąskaitą atidariusio subjekto imami mokesčiai už sąskaitos tvarkymą/aptarnavimą, nelaikomos lėšų išmokėjimu iš investicinės sąskaitos.

2. Lėšų išmokėjimu taip pat laikomi šie atvejai:

- sąskaita uždaroma gyventojo ar finansų įstaigos arba mokėjimo paslaugų teikėjo iniciatyva. Išmokėtomis lėšomis laikomas investicinėje sąskaitoje buvęs lėšų likutis, jeigu gyventojas jo nepervedė į kitą deklaruotą investicinę sąskaitą, taip pat finansinių produktų, kurie nebuvo parduoti ar pervesti į kitą deklaruotą investicinę sąskaitą, įsigijimo kaina;
- gyventojas nusprendžia sąskaitos nebelaikyti investicine ir praneša apie jos deklaravimo pabaigą ir ją toliau naudoja kitoms reikmėms. Išmokėtomis lėšomis laikomas investicinėje sąskaitoje buvęs lėšų likutis, jeigu gyventojas jo nepervedė į kitą deklaruotą investicinę sąskaitą, taip pat finansinių produktų, kurie nebuvo parduoti ar pervesti į kitą deklaruotą investicinę sąskaitą, įsigijimo kaina;
- gyventojas tapo nenuolatiniu Lietuvos gyventoju (žr. GPMĮ 4 straipsnio komentarą). Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo režimas taikomas tik nuolatiniams Lietuvos gyventojams, todėl kitos valstybės rezidentu tapęs gyventojas nebetenka teisės juo naudotis. Galutinis išvykimas deklaruojamas GPMĮ 29 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 29 straipsnio komentarą). Gyventojas pateikia mokestinio laikotarpio, kurį galutinai išvyko iš Lietuvos, Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma) ir nurodo investicinės sąskaitos deklaravimo pabaigos datą. Iš investicinės sąskaitos išmokėtomis lėšomis laikomas sąskaitoje buvęs piniginių lėšų likus, taip pat finansinių produktų, kurie nebuvo parduoti, įsigijimo kaina;
- gyventojo mirties atveju išmokėtomis lėšomis laikomas mirties dieną investicinėje sąskaitoje buvęs piniginių lėšų likutis, taip pat finansinių produktų, kurie nebuvo parduoti, įsigijimo kaina. Palikėjo lėšas ir turtą paveldi įpėdiniai, paveldėjimą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.

**5. Apmokestinamosioms pajamoms priskiriamos iš investicinės sąskaitos išmokėtos lėšos (jų dalis), viršijančios į investicinę sąskaitą iki lėšų išmokėjimo įneštų lėšų sumą. Į investicinę sąskaitą įneštoms lėšoms priskiriamos visos į šią sąskaitą gautos mokėjimų sumos, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytas į investicinę sąskaitą gautas pajamas.**

**Komentaras**

1. Apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos, kai gyventojas išmoka lėšas iš investicinės sąskaitos. Gyventojas per mokestinį laikotarpį iš investicinės sąskaitos išmokėtas lėšas, įnašus bei kitą pajamų mokesčiui apskaičiuoti reikalingą informaciją deklaruoja, pateikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma). Iš investicinės sąskaitos išmokėtos lėšos deklaruojamos, nurodant bendrą kiekvieną mokestinio laikotarpio dieną iš investicinės sąskaitos išmokėtų lėšų sumą. Jeigu gyventojas per mokestinį laikotarpį neišmokėjo lėšų, deklaruojama bendra per metus į investicinę sąskaitą įneštų lėšų suma. Jeigu per mokestinį laikotarpį lėšos buvo išmokėtos iš investicinės sąskaitos, įnašai deklaruojami, nurodant bendrą kiekvieną mokestinio laikotarpio dieną įneštų lėšų sumą. Kai gyventojas deklaravo ir naudoja daugiau nei vieną investicinę sąskaitą, įnašai į investicines sąskaitas, taip pat lėšų išmokėjimas iš šių sąskaitų yra sumuojami.

2. Mokėtina pajamų mokesčio suma susidaro, jeigu iš investicinės sąskaitos išmokėtos lėšos viršija lėšų išmokėjimo dieną buvusį įnašą:

2.1. kai iš investicinės sąskaitos išmokėtų lėšų suma neviršija lėšų išmokėjimo dieną buvusio įnašo, mokėtina pajamų mokesčio suma neapskaičiuojama, tačiau įnašo likutis mažinamas, atskaitant išmokėtų lėšų sumą;

2.2. kai išmokėtų lėšų suma viršija lėšų išmokėjimo dieną investicinėje sąskaitoje buvusią įnašo sumą, iš išmokėtų lėšų sumos atimamas įnašo likutis ir apmokestinamosios pajamos lygios išmokėtų lėšų daliai, viršijančiai lėšų išmokėjimo metu buvusį įnašą;

2.3. kai lėšos išmokamos iš investicinės sąskaitos, o lėšų išmokėjimo dieną buvęs įnašo likutis yra 0 EUR, apmokestinamosioms pajamoms priskiriama visa išmokėtų lėšų suma.

3. Įnašas į investicinę sąskaitą — visos į investicinę sąskaitą gyventojo įneštos sumos. Pajamos iš paskirstytojo pelno, gautos į investicinę sąskaitą iš tinkamų investuoti finansinių produktų, laikomos įnašu į investicinę sąskaitą. Įnašu taip pat laikomas lėšų likutis, buvęs sąskaitoje investicinės sąskaitos deklaravimo pradžios dieną.

4. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos (žr. šio straipsnio 3 dalies komentarą) nelaikomos įnašu į investicinę sąskaitą.

5. Gyventojas turi teisę investicinei sąskaitai priskirti šiuos finansinius produktus, kurie taip pat laikomi įnašu į investicinę sąskaitą:

5.1. iki 2024 m. gruodžio 31 d. įgyti finansiniai produktai, kuriuos gyventojas laiko įgytais per investicinę sąskaitą, priskirdamas investicinei sąskaitai jų įsigijimo kainą. Gyventojas turi teisę investicinei sąskaitai priskirti finansinius produktus, kuriuos buvo įsigijęs iki šio režimo įsigaliojimo. Tokius finansinius produktus gyventojas priskiria investicinei sąskaitai pateikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2025 m. mokestinį laikotarpį. Už vėlesnius mokestinius laikotarpius teikiamose deklaracijose tokia galimybe pasinaudoti nebebus galima. Finansinių produktų įsigijimo kaina nustatoma, vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnyje ir Gyventojo ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 29 d. nutarimu Nr. 133 „Dėl Gyventojo ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių patvirtinimo“, nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 19 straipsnio komentarą). Deklaravus iki 2024 m. gruodžio 31 d. įgytus finansinius produktus, įnašas į investicinę sąskaitą didinamas suma, lygia šių finansinių produktų įsigijimo kainai;

5.2. nuo 2025 m. sausio 1 d. dovanojimo ar paveldėjimo būdu įgyti finansiniai produktai (žr. šio straipsnio 10 dalies komentarą). Deklaravus dovanojimo ar paveldėjimo būdu įgytus finansinius produktus, įnašas į investicinę sąskaitą didinamas suma, lygia deklaruojamo finansinio produkto įsigijimo kainai.

6. Gyventojas turi teisę, bet ne pareigą 5.1 ir 5.2 papunkčiuose nurodytus finansinius produktus priskirti investicinei sąskaitai. Nepriskyrimo atveju iš jų gaunamos pajamos apmokestinamos bendra GPMĮ nustatyta tvarka.

Pavyzdžiai

Gyventojas nuo 2025 m. sausio 1 dienos pradeda naudoti turimą sąskaitą kaip investicinę:

- investicinei sąskaitai priskyrė 2024 metais įgytų listinguojamų akcijų (deklaracijoje už 2025 m. deklaruos įsigijimo kainą 1 000 EUR ir akcijų priskyrimo investicinei sąskaitai datą — 2025 m. sausio 1 d.);
- į investicinę sąskaitą 2025 m. sausio 3 d. įnešė 2 000 EUR ir 2025 m. vasario 17 d. įsigijo biržoje prekiaujamų akcijų — UAB B akcijų už 1 000 EUR ir UAB C akcijų už 500 EUR;
- UAB C akcijas gyventojas pardavė 2025 m. kovo 14 d. ir į investicinę sąskaitą gavo 3 000 EUR;
- 2025 m. gegužės 20 d. gyventojas iš investicinės sąskaitos į einamąją sąskaitą išmokėjo 900 EUR
- už investicinės sąskaitos lėšomis įgytas UAB A akcijas 2025 m. liepos 15 d. gavo 300 EUR dividendų;
- 2025 m. gruodžio 20 d. gyventojas iš investicinės sąskaitos išmokėjo 2 500 EUR.

Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas už 2025 m. laikotarpį:

1. 2025 m. gegužės 20 d. iš investicinės sąskaitos išmokėta 900 EUR suma neapmokestinama, nes neviršijo iki išmokėjimo į investicinę sąskaitą įnešto įnašo (įnašas iki išmokėjimo buvo 3 000 EUR), tačiau įnašo likutis mažinamas iki 2 100 EUR.

2. 2025 m. gruodžio 20 d. iš investicinės sąskaitos išmokėta 2 500 EUR suma viršijo iki išmokėjimo buvusią įnašų sumą (2 100 EUR + 300 EUR dividendai). Apmokestinamosioms pajamoms priskiriama 100 EUR suma, o įnašo likutis mažinamas iki 0 EUR.

**6. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš pajamų mokesčio, apskaičiuoto nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, sumos gali atskaityti užsienio valstybėje, išskyrus užsienio valstybes, įtrauktas į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą, nuo šių pajamų sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą, jeigu yra pateikti įrodymai apie užsienio valstybėje nuo šių pajamų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą. Jeigu nuo užsienio valstybėje gautų pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pajamų mokesčio suma yra mažesnė negu pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio suma, sumokėta nuo tų pajamų užsienio valstybėje, atskaitoma tik šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pajamų mokesčio suma. Jeigu per investicinę sąskaitą gautoms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos keliose valstybėse, atskaitoma pajamų mokesčio suma apskaičiuojama atskirai nuo kiekvienoje valstybėje gautų pajamų. Sumokėtas pajamų mokestis atskaitomas neatsižvelgiant į mokestinį laikotarpį, kuriuo jis buvo mokamas.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs pajamų per investicinę sąskaitą iš užsienio valstybės, kuri neįtraukta į tikslinių teritorijų sąrašą (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą), nuo kurių toje užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, turi teisę atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą mokesčio sumą iš GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos. Kokios pajamos laikomos per investicinę sąskaitą gautomis pajamomis paaiškinta šio straipsnio 3 dalies komentare.

2. Per investicinę sąskaitą gautos pajamos, kurių šaltinis užsienio valstybėje, apmokestinamos atsižvelgiant į Lietuvos ir valstybės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties ir GPMĮ nuostatas. Atskaitoma užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma, kurią ta užsienio valstybė turi teisę imti pagal su Lietuvos Respublika sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

3. Užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma atskaitoma, jeigu:

- pajamos gautos užsienio valstybėje, kuri nėra įtraukta tikslinių teritorijų sąrašą; ir
- tokių pajamų šaltinis yra toje valstybėje. Laikoma, kad palūkanų ir kitų per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų šaltinis yra užsienio valstybėje, jeigu šios rūšies pajamas išmokėjęs asmuo yra tos

užsienio valstybės vienetas, gyventojas ar toje valstybėje registruoto vieneto nesavarankiškas struktūrinis padalinys; ir

- tokių pajamų apmokestinimas užsienio valstybėje buvo numatytas jos vidaus mokesčių įstatymuose, ir

- užsienio valstybėje sumokėtas mokestis — tai pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, ir

- nuolatinis Lietuvos gyventojas kartu su atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracija pateikia dokumentus, pagal kuriuos galima nustatyti: pajamas gavusį asmenį – nuolatinį Lietuvos gyventoją; mokestinį laikotarpį, kurį gautos pajamos; užsienyje gautų pajamų rūšį ir sumą; nuo pajamų užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą.

4. Tais atvejais, kai pajamas nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėjo užsienio vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika nėra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties, arba gyventojas, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta yra tokioje valstybėje, dokumentą apie užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį nuolatiniam Lietuvos gyventojui išduoda tos užsienio valstybės mokesčių administratorius. Tokiose valstybėse sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma iš Lietuvoje apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos atskaitoma taikant atskaitymo (kredito) metodą, t. y. užsienyje sumokėtas pajamų mokestis atskaitomas iš Lietuvoje apskaičiuoto pajamų mokesčio.

5. Užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis iš pajamų mokesčio, apskaičiuoto GPMĮ nustatyta tvarka nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, sumos atskaitomas tą mokestinį laikotarpį, kurį deklaruojamos iš investicinės sąskaitos išmokėtos lėšos. Užsienio valstybėje sumokėtas mokestis atskaitomas neatsižvelgiant į tai, kad užsienio valstybėje pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis sumokėtas ankstesniu mokestiniu laikotarpiu už laikotarpį, kuriuo nuolatinis Lietuvos gyventojas išmokėjo lėšas iš investicinės sąskaitos.

6. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, iš užsienio valstybės per investicinę sąskaitą gavęs pajamų, nuo kurių toje valstybėje sumokėtas pajamų ar jam tapatus mokestis, iš Lietuvoje pagal GPMĮ mokėtinos tokių pajamų mokesčio sumos gali atskaityti tik sumą, neviršijančią GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos dalies, tenkančios nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje gautoms pajamoms.

7. Atskaitant užsienio valstybėje nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą, užsienio valstybėje gautos pajamos, kurias nuolatinis Lietuvos gyventojas išmokėjo iš investicinės sąskaitos, deklaruojamos neatimant užsienio valstybėje sumokėtos pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumos.

Pavyzdys

Gyventojas 2025 m. iš investicinės sąskaitos lėšų už 1 500 EUR įsigijo Vokietijos biržoje platinamų obligacijų. Pagal Lietuvos ir Vokietijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 10 str. 2 dalį, pirmumo teisė apmokestinti nuolatinio Lietuvos gyventojo iš šaltinio Vokietijoje gaunamas obligacijų palūkanas, tenka Vokietijai, taip imamas mokestis neturi viršyti 10 proc. Vokietijos vienetas, priskaičiavo nuolatiniam Lietuvos gyventojui 100 EUR palūkanų ir, išskaičiavęs 10 proc. pajamų mokestį, pervedė likusią sumą (90 EUR) į investicinę sąskaitą.

Gyventojas 2026 metais nusprendžia išmokėti iš investicinės sąskaitos 500 EUR sumą ir atskaityti nuo obligacijų palūkanų Vokietijoje išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą, lėšų išmokėjimo dieną įnašo likutis yra 0 EUR. Atskaitydamas Vokietijoje išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą, gyventojas kaip iš investicinės sąskaitos išmokėtas lėšas deklaruoja 510 EUR sumą (išmokėtoms lėšoms tenkanti obligacijų palūkanų suma deklaruojama neatskaičius pajamų mokesčio, t. y. 90 EUR +10 EUR) ir prideda dokumentą apie Vokietijoje 2025 m. laikotarpiu gautas pajamas ir sumokėtą pajamų mokestį. Vokietijoje sumokėtas pajamų mokestis atskaitomas iš Lietuvoje mokėtino pajamų mokesčio sumos.

**7. Jeigu šio straipsnio 5 dalyje nurodytų įneštų lėšų suma viršija per mokestinį laikotarpį iš investicinės sąskaitos išmokėtas lėšas, ši viršijanti sumos dalis perkeliama į kitą mokestinį laikotarpį.**

**Komentaras**

1. Į investicinę sąskaitą įneštų lėšų suma, viršijanti išmokėtų lėšų sumą, perkeliama į kitą mokestinį laikotarpį ir gali būti naudojama investicijoms į tinkamus investuoti finansinius produktus.

Pavyzdys

Gyventojas 2025 m. į investicinę sąskaitą įnešė 1 000 EUR ir už šią sumą įsigijo biržoje prekiaujamų akcijų. Šias akcijas pardavė už 1 500 EUR ir 700 EUR išmokėjo iš investicinės sąskaitos.

Už 2025 m. mokestinį laikotarpį teikiamoje deklaracijoje deklaruoja:

- įnašą į investicinę sąskaitą — 1 000 EUR;
- iš investicinės sąskaitos išmokėtas lėšas — 700 EUR.

Mokėtina pajamų mokesčio suma nesusidaro, nes išmokėtos lėšos (700 EUR) neviršija įnašo (1 000 EUR). Įnašo likutis mažinamas iki 300 EUR (1 000 – 700) ir galės būti atskaitomas apskaičiuojant pajamų mokestį vėlesniais metais.

**8. Bet kokie nuostoliai, patirti iš investicinės sąskaitos lėšų įsigytus finansinius produktus perleidžiant susijusiam asmeniui už kainą, kuri yra mažesnė už tikrąją rinkos kainą, arba išlaidos, patirtos įsigyjant iš tokio asmens finansinių produktų už kainą, didesnę negu tikroji rinkos kaina, neatskaitomi apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, gautas per investicinę sąskaitą.**

**Komentaras**

1. Apskaičiuodamas apmokestinamąsias pajamas, gyventojas neturi teisės atskaityti nuostolių, susidariusių perleidus finansinius produktus už mažesnę nei tikroji rinkos kaina, ar išlaidų, patirtų įsigijus finansinius produktus didesne nei tikroji rinkos kaina. Ši taisyklė taikoma su susijusiais asmenimis sudarytiems sandoriams. Tokiais atvejais iš investicinės sąskaitos išmokėtomis lėšomis laikomas:

- pardavus finansinius produktus už mažesnę nei tikroji rinkos kaina — perleistų finansinių produktų tikrosios rinkos kainos ir už finansinių produktų perleidimą gautų pajamų skirtumas;
- įsigijus finansinius produktus už didesnę nei tikroji rinkos kaina — už finansinių produktų įsigijimą patirtų išlaidų ir šių finansinių produktų tikrosios rinkos kainos skirtumas.

2. Tikrosios rinkos kainos sąvoka pateikiama GPMĮ 2 str. 20 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 20 dalies komentarą).

Pavyzdys

Gyventojas už 600 EUR įsigijo biržoje prekiaujamų akcijų, kurias sutuoktiniui pardavė už 800 EUR. Šių akcijų tikroji rinkos kaina pardavimo metu — 1 000 EUR. Iš investicinės sąskaitos išmokėtomis lėšomis laikoma 200 EUR suma, t. y. akcijų tikrosios rinkos kainos (1 000 EUR) ir faktiškai gautų pajamų (800 EUR) skirtumas.

**9. Šio straipsnio nuostatos netaikomos pajamoms iš per investicinę sąskaitą įsigytų finansinių produktų, įskaitant šių produktų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, jeigu šios pajamos nebuvo įskaitytos į investicinę sąskaitą.**

**Komentaras**

1. Komentuojamame straipsnyje aprašomas apmokestinimo režimas taikomas, kai:

- tinkami investuoti finansiniai produktai įgyti investicinės sąskaitos lėšomis;
- investicinė grąža iš tokių finansinių produktų įskaitoma (pervedama) į investicinę sąskaitą.

2. Jeigu pajamos neįskaitomos į investicinę sąskaitą, jos pripažįstamos gavimo metu ir apmokestinamos taikant bendrą GPMĮ nustatytą tvarką.

Pavyzdys

Gyventojas iš investicinės sąskaitos lėšų už 800 EUR įsigijo biržoje prekiaujamų akcijų ir šias akcijas pardavė už 1 200 EUR. Tačiau gyventojo pageidavimu suma išmokėta į jo einamąją sąskaitą. 1 200 EUR suma apmokestinama bendra GPMĮ nustatyta tvarka, kaip vertybinių popierių pardavimo pajamos (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto ir 19 str. 1 ir 2 dalies komentarą).

**10. Dovanojimo ar paveldėjimo būdu gauti finansiniai produktai gyventojo sprendimu gali būti laikomi įsigytais per investicinę sąskaitą, apie tokį sprendimą informuojant mokesčių administratorių. Dovanojimo ar paveldėjimo būdu gautų finansinių produktų, laikomų įsigytais per investicinę sąskaitą, įsigijimo kaina apskaičiuojama šio Įstatymo *19* straipsnyje nustatyta tvarka.**

**Komentaras**

Gyventojai turi teisę nuo 2025 m. sausio 1 d. dovanojimo ar paveldėjimo būdu įgytus finansinius produktus laikyti įgytais per investicinę sąskaitą, priskiriant investicinei sąskaitai jų įsigijimo kainą. Tokių finansinių produktų įsigijimo kainą gyventojas deklaruoja to mokestinio laikotarpio, kurį dovanojimo ar paveldėjimo būdu įgyti finansiniai produktai priskiriami investicinei sąskaitai, Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje. Deklaravus dovanojimo ar paveldėjimo būdu įgytus finansinius produktus, įnašas į investicinę sąskaitą didinamas suma, lygia deklaruojamo finansinio produkto įsigijimo kainai.

**11. Nuolatinio Lietuvos gyventojo sąskaita deklaruojama mokesčio administratoriui kaip investicinė sąskaita centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka.**

**Komentaras**

1. Investuoti pradėjęs gyventojas einamaisiais metais neturi kreiptis į VMI su atskiru pranešimu apie investicinės sąskaitos naudojimą. Gyventojas turimą sąskaitą kaip investicinę deklaruoja metams pasibaigus, pateikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311) ne vėliau kaip iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 d.

Pavyzdys

Gyventojas 2025 m. sausio 10 d. atsidarė sąskaitą Lietuvos finansų įstaigoje (banke) ir ją pradėjo naudoti kaip investicinę 2025 m. vasario 5 d. Tokią sąskaitą gyventojas deklaruos Metinėje pajamų deklaracijoje (GPM311 forma) už 2025 m. mokestinį laikotarpį (teikiama iki 2026 m. gegužės 1 d.), nurodydamas investicinės sąskaitos deklaravimo pradžios datą — 2025 m. vasario 5 d.

2. Investicinės sąskaitos deklaravimo tvarką reglamentuoja Įsakymas Nr. VA-107.

3. Įstatymas neriboja deklaruojamų investicinių sąskaitų kiekio, todėl gyventojas turi teisę deklaruoti daugiau nei vieną investicinę sąskaitą.

4. Gyventojas neturi teisės deklaruoti kito asmens vardu atidarytos sąskaitos kaip investicinės. Kiti asmenys neturi teisės deklaruoti investicinės sąskaitos už gyventoją.

5. Investicinės sąskaitos deklaravimo pabaiga taip pat deklaruojama pateikiant Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma). Gyventojas turi pateikti Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma) už tą mokestinį laikotarpį, kurį: nusprendė nebelaikyti sąskaitos investicine; tokia sąskaita buvo uždaryta finansų įstaigoje ar pas mokėjimo paslaugų teikėją; tapo nenuolatiniu Lietuvos gyventoju. Tokioje deklaracijoje nurodoma investicinės sąskaitos deklaravimo pabaigos data.

**12. Gyventojas mokesčio administratorių informuoja apie mokestiniu laikotarpiu į jo deklaruotas investicines sąskaitas įneštas lėšas, mokestinio laikotarpio pradžioje šiose sąskaitose turėtą ankstesniais mokestiniais laikotarpiais įneštų lėšų likutį, mokestiniu laikotarpiu išmokėtų lėšų sumas, dovanojimo ar paveldėjimo būdu gautus finansinius produktus, laikomus įsigytais per investicinę sąskaitą, investicinės sąskaitos uždarymą ir kitą**

**pajamų mokesčiui nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų apskaičiuoti reikalingą informaciją centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais.**

**Komentaras**

Investicinės sąskaitos deklaravimo bei informacijos, reikalingos pajamų mokesčiui apskaičiuoti nuo per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų, tvarka numatyta Įsakymu Nr. VA-107 patvirtintose Nuolatinio Lietuvos gyventojo turimos sąskaitos kaip investicinės sąskaitos deklaravimo ir informacijos, reikalingos pajamų mokesčiui apskaičiuoti nuo per investicinę sąskaitą gautų pajamų, pateikimo mokesčių administratoriui taisyklėse.

(GPMĮ $12^1$ komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-08-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3268)

**13 straipsnis. Pozityviosios pajamos**

**1. Pozityviosios pajamos yra apmokestinamos pagal šio straipsnio nuostatas, jeigu:**

**1) kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėje teritorijoje arba**

**2) kontroliuojamojo užsienio vieneto pasyviosios pajamos viršija 1/3 visų šio kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio pajamų ir**

**3) kontroliuojamojo užsienio vieneto faktinis pelno mokestis, apskaičiuotas nuo šio kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų pagal toje užsienio valstybėje taikomas pelno mokesčio ar jam tapataus mokesčio taisykles, yra mažesnis negu 50 procentų faktinio pelno mokesčio, kuris būtų apskaičiuotas nuo šio kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų pagal** Pelno mokesčio įstatymo **nuostatas. Taikant šį punktą, neatsižvelgiama į kontroliuojamojo užsienio vieneto per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje uždirbtas pajamas, kurios nėra apmokestinamos užsienio valstybėje, kurioje įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio vienetas. Taikant šį punktą, į pozityviąsias pajamas įtraukiamos tik kontroliuojamojo užsienio vieneto pasyviosios pajamos.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

1. Pozityviųjų pajamų apmokestinimo tvarka priklauso nuo nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamo užsienio vieneto (toliau – kontroliuojamasis užsienio vienetas) įregistravimo ar kitokio organizavimo vietos**:**

- kai kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas Tikslinėje teritorijoje, nuolatinis Lietuvos gyventojas turi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviąsias pajamas visada, nesvarbu, ar vienetas gavo aktyvios, ar pasyvios veiklos pajamų;

- kai kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio valstybėje, kuri nėra Tikslinė teritorija, nuolatinis Lietuvos gyventojas turi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviąsias pajamas, tik jeigu išpildomos šios dalies 2 ir 3 punktuose nustatytos sąlygos ir netaikoma šio straipsnio 2 dalyje nustatyta išimtis (t. y. jeigu kontroliuojamasis užsienio vienetas nevykdo efektyvios ekonominės veiklos).

Tikslinių teritorijų sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 21 dalyje, o Tikslinių teritorijų sąrašas patvirtintas Finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą).

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kontroliuojantis Tikslinėje teritorijoje įregistruotą ar kitaip organizuotą užsienio vienetą, į mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas turi įtraukti

kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas.

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 5 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų. Gyventojo sutuoktinei (nuolatinei Lietuvos gyventojai) priklauso 15 proc. šio užsienio vieneto akcijų. Gyventojo brolis (nuolatinis Lietuvos gyventojas) turi 40 proc. to paties Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų.

Kadangi visi šie asmenys yra laikomi susijusiais asmenimis ir kartu valdo 60 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, kiekvienas iš jų privalo apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukti šio vieneto tiek aktyvios, tiek pasyvios veiklos pajamas.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kontroliuojantis Tikslinėje teritorijoje įregistruotą ar kitaip organizuotą vienetą, kuris vykdo komercinę-ūkinę veiklą per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje (nesvarbu, ar Tikslinėje teritorijoje ar ne, ir ar toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių teisės aktus pelnas yra apmokestinamas ar ne), į mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas turi įtraukti kontroliuojamojo Tikslinės teritorijos vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas, įskaitant to vieneto užsienio valstybėje esančios nuolatinės buveinės pajamas.

Pavyzdys

Nuolatiniam Lietuvos gyventojui priklauso 100 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų. Šioje Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai (t. y. sutampa su nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestiniu laikotarpiu).

Tikslinėje teritorijoje įregistruotas vienetas vykdo komercinę-ūkinę veiklą per nuolatinę buveinę Prancūzijoje.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas GPMĮ 13 straipsnyje nustatyta tvarka privalo apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviąsias pajamas, kurias sudaro Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto aktyvios ir pasyvios veiklos pajamos, įskaitant ir Prancūzijoje esančios nuolatinės buveinės pajamas, nuo kurių Prancūzijoje buvo sumokėtas pelno mokestis.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviąsias pajamas, kai gyventojo kontroliuojamasis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio valstybėje, kuri nėra Tikslinė teritorija, jeigu išpildytos abi šios sąlygos:

1. kontroliuojamojo užsienio vieneto pasyviosios pajamos viršija 1/3 visų to kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio pajamų ir

2. kontroliuojamojo užsienio vieneto faktinis pelno mokestis, apskaičiuotas nuo to kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinamųjų pajamų pagal toje užsienio valstybėje taikomas pelno mokesčio taisykles, yra mažesnis negu 50 procentų faktinio pelno mokesčio, kuris būtų apskaičiuotas nuo tokio kontroliuojamojo užsienio vieneto apmokestinamųjų pajamų pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas.

Pastaba: jeigu kontroliuojamasis užsienio vienetas tenkina šias sąlygas ir toje užsienio valstybėje, kurioje jis yra įregistruotas ar kitaip organizuotas, vykdo faktinę ekonominę veiklą (t. y. turi darbuotojų ir naudoja turtą faktinei ekonominei veiklai vykdyti), tuomet nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti pozityviųjų pajamų (žr. šio straipsnio 2 dalį).

Jeigu nors viena iš aukščiau nurodytų dviejų sąlygų nėra tenkinama, nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti ir deklaruoti pozityviųjų pajamų.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamojo Danijos vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai (t. y. sutampa su nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestiniu laikotarpiu).

Paskutinę kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną, 2023 m. gruodžio 31 d., nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja 70 proc. šio vieneto akcijų, kurio pasyviosios pajamos viršija 1/3 bendrųjų pajamų.

Kontroliuojamojo vieneto pelno apmokestinimui Danijoje taikomas 22 proc. pelno mokesčio tarifas. Kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio pelnas yra 500 000 Eur. Pagal Danijos vidaus mokesčių įstatymus apskaičiuotas kontroliuojamojo vieneto faktinis pelno mokestis – 110 000 Eur (500 000x22/100=110 000 Eur).

Preziumuojame, kad pagal PMĮ apskaičiuotas kontroliuojamojo vieneto apmokestinamasis pelnas taip pat yra 500 000 Eur, o faktinis pelno mokestis – 75 000 Eur (500 000x15/100=75 000). 50 proc. pelno mokesčio sudaro 37 500 Eur (75 000/2= 37 500).

Kadangi pagal Danijos mokesčių įstatymus apskaičiuotas kontroliuojamojo vieneto faktinis pelno mokestis yra didesnis už 50 proc. kontroliuojamojo vieneto faktinio pelno mokesčio, apskaičiuoto pagal PMĮ, nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviųjų pajamų.

2. Nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamojo vieneto, kuris įregistruotas ar kitaip organizuotas valstybėje, kuri nėra Tikslinė teritorija ir kurioje pelno apmokestinimas yra atidedamas iki pelno paskirstymo, mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai (t. y. sutampa su nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestiniu laikotarpiu).

Paskutinę kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną, 2023 m. gruodžio 31 d., nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja 60 proc. šio vieneto akcijų. Kontroliuojamojo vieneto mokestinio laikotarpio (2023 m. sausio 1 d. – 2023 m. gruodžio 31 d.) pajamos sudaro 1 000 000 Eur, iš jų 20 000 Eur yra pasyvios veiklos pajamos.

Kadangi kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio pasyviųjų pajamų dalis (20 000 Eur) sudaro mažiau nei trečdalį bendrų pajamų (1 000 000 Eur/3=333 333 Eur), nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviųjų pajamų.

5. Jeigu užsienio valstybėje, kuri nėra Tikslinė teritorija, įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojamasis užsienio vienetas tenkina pirmiau nurodytas abi sąlygas (ir neatitinka šio straipsnio 2 dalies sąlygų), tai nuolatinis Lietuvos gyventojas apskaičiuodamas pozityviąsias pajamas įtraukia tik tokio kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pasyviąsias pajamas (pajamas, kurios laikomos pasyviosiomis pajamomis, nustatytos šio straipsnio 3 dalyje).

6. Jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojo, ne Tikslinėje teritorijoje įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojamas užsienio vienetas, kuris išpildo aukščiau nurodytas sąlygas, vykdo ūkinę veiklą per nuolatinę buveinę kitoje užsienio valstybėje, apskaičiuojant gyventojo pozityviąsias pajamas, nuolatinės buveinės aktyvios veiklos pajamos neturi būti įtraukiamos į kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamas.

7. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pozityviųjų pajamų gavimo momentu laikoma kontroliuojamojo užsienio vieneto paskutinė mokestinio laikotarpio diena. Jeigu kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis nenustatomas, laikoma, kad tokio vieneto mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais (žr. GPMĮ 8 str. 3 dalį).

**2. Šio straipsnio nuostatos netaikomos tais atvejais, kai kontroliuojamasis užsienio vienetas, atitinkantis šio straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nurodytas sąlygas, turi darbuotojų ir naudoja turtą faktinei ekonominei veiklai užtikrinti valstybėje, kurioje šis kontroliuojamasis užsienio vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

1. Kai nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamasis užsienio vienetas (įregistruotas ar kitaip organizuotas ne Tikslinėje teritorijoje) tenkina šio straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktuose nustatytus kriterijus, t. y. kai tokio vieneto pasyviosios pajamos viršija 1/3 visų jo mokestinio laikotarpio pajamų ir apskaičiuotas faktinis pelno mokestis yra perpus mažesnis už faktinį pelno mokestį, kuris nuo tokio pelno būtų mokamas Lietuvoje, nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti ir į savo pajamas įtraukti pozityviųjų pajamų, jeigu kontroliuojamas užsienio vienetas turi darbuotojų ir naudoja turtą faktinei ekonominei veiklai vykdyti toje užsienio valstybėje, kurioje tas vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas.

Nustatant, koks darbuotojų ir naudojamo turto kiekis yra pakankamas kontroliuojamam užsienio vienetui vykdyti ekonominę veiklą, kiekvienu atveju turi būti vertinamas vykdomos veiklos pobūdis.

Pavyzdys

Užsienio vienetas vykdo finansavimo veiklą: teikia finansavimo paslaugas grupės įmonėms ir kitoms nesusijusioms įmonėms bei gauna palūkanų pajamas. Nuolatinis Lietuvos gyventojas valdo 100 proc. šio užsienio vieneto akcijų. Užsienio vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.

Paskutinę kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną, 2023 m. gruodžio 31 d., nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja 100 proc. šio vieneto akcijų.

Kontroliuojamojo užsienio vieneto 2023 metų mokestinio laikotarpio pasyviosios pajamos (palūkanos) sudaro 2/3 visų jo bendrųjų pajamų.

Pagal užsienio valstybės, kurioje įregistruotas vienetas, vidaus mokesčių įstatymus pelno mokestis yra mokamas tik pelno paskirstymo metu (jeigu pelnas neskirstomas, pelno mokestis nuo mokestiniu laikotarpiu uždirbtų pajamų nemokamas). Vadinasi, užsienio vieneto faktinis pelno mokestis už mokestinį laikotarpį, apskaičiuotas pagal užsienio valstybės pelno mokesčio taisykles, yra mažesnis negu 50 proc. faktinio pelno mokesčio, kuris nuo vieneto 2023 metų pelno būtų apskaičiuotas pagal PMĮ nuostatas.

Užsienio vienetas turi du darbuotojus, nuosavas patalpas ir 2 mln. Eur nuosavų lėšų. Teisinėms paslaugoms teikti vienetas yra sudaręs sutartį su dviem teisininkais – užsienio valstybių rezidentais.

Nepaisant to, kad užsienio vienetas tenkina GPMĮ 13 str. 1 dalies 2 ir 3 punktų sąlygas, jis pagal vykdomos finansavimo veiklos pobūdį turi pakankamai darbuotojų ir turto, kurį naudoja veiklai vykdyti. Todėl pavyzdyje pateiktu atveju nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi apskaičiuoti ir į 2023 metų pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukti kontroliuojamojo vieneto pajamų.

2. Šios dalies nuostatos netaikomos, kai nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamas užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas Tikslinėje teritorijoje.

**3. Pasyviosiomis pajamomis pagal šį straipsnį laikoma:**

**1) palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos;**

**2) honorarai ir bet kurios kitos pajamos iš intelektinės nuosavybės;**

**3) pajamos iš paskirstytinojo pelno (įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus ir nuolatiniam Lietuvos gyventojui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus) ir akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo pajamos;**

**4) pajamos iš draudimo ir finansinių paslaugų teikimo veiklos;**

**5) vienetų, kurie gauna su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių asmenų ir jiems parduotų, nesukurdami pridėtinės ekonominės vertės arba sukurdami nedidelę pridėtinę ekonominę vertę, pajamos.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

Pasyviosiomis pajamomis laikytinos pajamos, kurias generuoja vieneto turimas turtas.

Pasyviosiomis pajamomis laikytinos kontroliuojamojo užsienio vieneto tokios pajamos:

- palūkanos ir kitos iš finansinio turto gaunamos pajamos (pajamos, gautos iš investavimo į fondus, vertybinius popierius ir kt.);
- honorarai (atlygis, mokamas pagal autorinę licencinę sutartį už perleistą teisę naudotis sukurtu kūriniu, pramoninės nuosavybės objektu, franšize, know-how; žr. GPMĮ 2 str. 5 dalies komentarą) ir bet kurios kitos pajamos iš intelektinės nuosavybės;
- pajamos iš paskirstytinojo pelno (įskaitant iš kitų vienetų gautus dividendus ir nuolatiniam Lietuvos gyventojui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus) ir turto vertės padidėjimo pajamos iš akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti perleidimo (t. y. dividendai ir akcijų bei balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį pardavimo pajamos);
- pajamos iš draudimo ir finansinių paslaugų teikimo veiklos;
- vienetų, kurie gauna su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu susijusių pajamų iš prekių ir paslaugų, įsigytų iš susijusių asmenų ir jiems parduotų, nesukurdami pridėtinės ekonominės vertės arba sukurdami nedidelę pridėtinę ekonominę vertę, pajamos (t. y. pajamos, kurias dirbtinai prisiskiria vienetai, tarpininkaudami tarp susijusių asmenų).

Pavyzdys

Užsienio vienetas nusipirko gaminius iš vieneto A, kuris yra susijęs asmuo, ir pardavė juos vienetui B, taip pat susijusiam asmeniui, už didesnę nei įsigijimo kainą, išrašęs sąskaitą faktūrą. Užsienio vienetas nepatyrė jokių išlaidų, susijusių su šių gaminių pardavimu, neprisiėmė jokių rizikų ar garantijų už šiuos gaminius ir neieškojo pirkėjų (gaminiams garantiją suteikė vienetas A, kuris ir nurodė pirkėją). Užsienio vieneto pelnas, gautas iš susijusiam asmeniui parduotų gaminių, įsigytų iš kito susijusio asmens, laikytinas tokio vieneto pasyviosiomis pajamomis.

**4. Į pozityviąsias pajamas neįtraukiama:**

**1) išmokos, kurios nelaikomos pagal šį Įstatymą leidžiamais atskaitymais ar iš pajamų atimamomis patirtomis išlaidomis ir kurias kontroliuojamasis užsienio vienetas yra gavęs iš nuolatinio Lietuvos gyventojo;**

**2) paskirstyti proporcingai nuolatinio Lietuvos gyventojo valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui, tačiau neišmokėti šiam nuolatiniam Lietuvos gyventojui dividendai, kurie neviršija prieš tai buvusio mokestinio laikotarpio pozityviųjų pajamų sumos, apskaičiuotos pagal šio straipsnio 5**

**dalį, ir išmokami per penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius. Jeigu šie dividendai per penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius neišmokėti, visi per tą laiką apskaičiuoti dividendai įtraukiami į pozityviąsias pajamas.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi įtraukti į mokestinio laikotarpio pozityviąsias pajamas kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų, kurios tenkina šias dvi sąlygas:

- pagal GPMĮ yra laikomos neleidžiamais atskaitymais arba iš pajamų atimamomis patirtomis išlaidomis;
- tokias sumas kontroliuojamasis užsienio vienetas yra gavęs iš jį kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo.

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis Lietuvoje įregistruotą individualią konsultavimo veiklą ir valdantis 70 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, iš šio vieneto nusipirko lengvąjį automobilį, kurį naudos savo veikloje.

Apskaičiuodamas mokestinio laikotarpio pozityviąsias pajamas, gyventojas neturi įtraukti sumos, kurią sumokėjo už automobilį kontroliuojamam užsienio vienetui.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas į mokestinio laikotarpio pozityviąsias pajamas neturi įtraukti kontroliuojamojo užsienio vieneto apskaičiuotų ir paskirstytų, tačiau kontroliuojančiam nuolatiniam Lietuvos gyventojui neišmokėtų dividendų, jeigu:

- dividendų suma neviršija į kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo prieš tai buvusio mokestinio laikotarpio pajamas įtrauktų atitinkamai apskaičiuotų kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų sumos, ir
- dividendai išmokami per penkis vienas po kito einančius kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinius laikotarpius, pradedant skaičiuoti nuo to laikotarpio, kuriuo tokie dividendai buvo paskirstyti.

Jeigu per šiuos penkis vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius dividendai nėra išmokami arba išmokama ne visa jų suma, tai tokių apskaičiuotų ir paskirstytų, bet neišmokėtų dividendų suma (neišmokėta jos dalis) turi būti traukiama į šeštojo mokestinio laikotarpio kontroliuojančiojo nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamas, kaip atitinkamai apskaičiuotos pozityviosios pajamos.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, valdantis 55 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, 2023 metais į savo pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukė 50 000 Eur kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų. Kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.

2024 metais kontroliuojamasis užsienio vienetas gyventojui apskaičiavo 30 000 Eur dividendų, kurie bus išmokami per penkerius metus, nuo 2024 metų iki 2028 metų, kiekvienais metais išmokant po 6 000 Eur.

Kadangi gyventojui paskirti dividendai bus išmokėti per penkis vienas paskui kitą einančius mokestinius laikotarpius (iki 2028 metų), gyventojas neturės šių dividendų įtraukti į savo mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas.

2. 2023 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas įsigijo 70 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, kurias valdys ne trumpiau kaip iki 2032 m. gruodžio 31 d.

Kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.

Gyventojas, apskaičiuodamas 2023 metų pajamas, įtraukė 100 000 Eur kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų.

2024 metais kontroliuojamasis užsienio vienetas apskaičiavo 50 000 Eur paskirstytojo pelno, iš kurio 35 000 Eur priklauso nuolatiniam Lietuvos gyventojui pagal jo valdomų akcijų skaičių (50 000 x70/100). Nors 2024-2027 metais ši suma gyventojui neišmokama, o 2028 metais išmokama tik 10 000 Eur, gyventojas į 2029 metų pajamas kaip pozityviąsias pajamas turės įtraukti likusią paskirstytų, bet neišmokėtų dividendų sumą – 25 000 Eur (35 000 – 10 000).

**5. Apskaičiuojant pozityviąsias pajamas, gali būti atimamos neapmokestinamosios pajamos, atskaitomi leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, susiję su tų pajamų uždirbimu, pagal** Pelno mokesčio įstatymo 11 **straipsnio nuostatas. Jeigu apskaičiuojama neigiama suma, ši suma nemažina nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviųjų pajamų suma gali būti sumažinta neapmokestinamosiomis pajamomis, leidžiamais atskaitymais ir ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, nustatytais PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, apskaičiuodamas kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviąsias pajamas, iš jų sumos gali atimti neapmokestinamąsias pajamas (nustatytas PMĮ 12 straipsnyje) bei leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, tačiau tik tuos, kurie susiję su kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų uždirbimu, t. y. atitinka PMĮ 17 straipsnyje leidžiamiems atskaitymams nustatytus reikalavimus.

Atskaitomos pajamos turi būti pagrįstos dokumentais arba jų kopijomis, patvirtintomis kontroliuojamojo užsienio vieneto atsakingo asmens parašu.

3. Jeigu, apskaičiavus pozityviąsias pajamas, gaunama neigiama suma, tai tokios apskaičiuotos pozityviosios pajamos nemažina kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo kitos rūšies pajamų sumos.

4. Pozityviųjų pajamų suma turi būti apskaičiuojama eurais pagal Europos centrinio banko skelbiamą oficialų euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pajamų pripažinimo dieną (paskutinę mokestinio laikotarpio dieną).

**6. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas turi daugiau kaip vieną kontroliuojamąjį užsienio vienetą, kiekvieno iš jų pozityviosios pajamos apskaičiuojamos atskirai.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kontroliuojantis kelis užsienio vienetus (nepriklausomai nuo to, ar šie vienetai įregistruoti ar kitaip organizuoti toje pačioje užsienio valstybėje, ar skirtingose

užsienio valstybėse), privalo atskirai apskaičiuoti kiekvieno kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamas, kurios įtraukiamos į gyventojo pozityviąsias pajamas.

**7. Tos pačios kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos gali būti apmokestintos Lietuvos Respublikoje tik vieną kartą.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

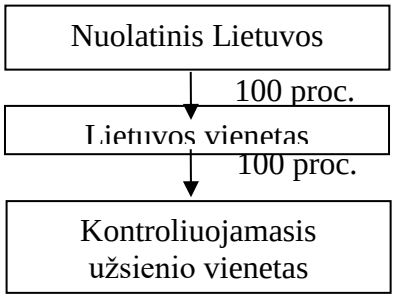
**Komentaras**

1. Kadangi tos pačios kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos Lietuvoje gali būti apmokestintos tik vieną kartą, tuo atveju, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas netiesiogiai kontroliuoja užsienio vienetą per Lietuvos vienetą, pozityviąsias pajamas į mokestinio laikotarpio pajamas turi įtraukti tik tas Lietuvos vienetas, kuris tiesiogiai kontroliuoja užsienio vienetą. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kontroliuojantis užsienio vienetą per Lietuvos vienetą, neturi skaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukti pozityviųjų pajamų.

Pavyzdžiai

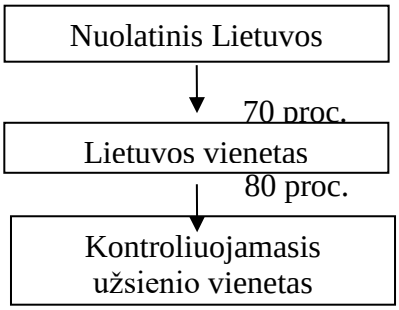
1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 100 proc. Lietuvos vieneto akcijų (žr. 1 schemą). Lietuvos vienetas valdo 100 proc. užsienio vieneto, įregistruoto Tikslinėje teritorijoje, akcijų. Pagal pateiktą 1 schemą, tik Lietuvos vienetas turi apskaičiuoti ir į mokesčio bazę kaip pozityviąsias pajamas įtraukti Tikslinėje teritorijoje įregistruoto užsienio vieneto aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas.

**1 schema**



2. Nuolatiniam Lietuvos gyventojui priklauso 70 proc. Lietuvos vieneto akcijų (žr. 2 schemą). Lietuvos vienetas valdo 80 proc. užsienio vieneto, įregistruoto Tikslinėje teritorijoje, akcijų. Pagal pateiktą 2 schemą, nors gyventojas netiesiogiai valdo 56 proc. (70 proc. x 80 proc.) Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, tik Lietuvos vienetas turi apskaičiuoti ir į mokesčio bazę kaip pozityviąsias pajamas įtraukti Tikslinėje teritorijoje įregistruoto užsienio vieneto aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas.

**2 schema**

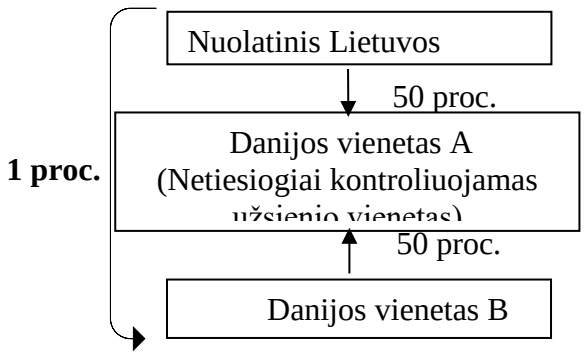



2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, netiesiogiai kontroliuojantis užsienio vienetą per kitą užsienio vienetą, kuris nelaikomas kontroliuojamuoju vienetu, turi skaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas turi įtraukti tik kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamas, atsižvelgdamas į valdomų akcijų skaičių.

Pavyzdys

Nuolatiniam Lietuvos gyventojui priklauso 50 proc. Danijos vieneto A, kurio visų pajamų daugiau kaip 1/3 sudaro pasyvios veiklos pajamos, akcijų (žr. 3 schemą). Efektyvios ekonominės veiklos Danijos įmonė nevykdo. Likusi Danijos vieneto A akcijų dalis (50 proc.) priklauso kitam Danijos vienetui B. Gyventojui taip pat priklauso 1 proc. Danijos vieneto B akcijų. Danijos vienetas A nėra gyventojo tiesiogiai kontroliuojamas užsienio vienetas, tačiau yra netiesiogiai kontroliuojamas vienetas per Danijos vienetą B (gyventojas, kartu su susijusiais asmenimis, netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. Danijos vieneto A akcijų). Todėl gyventojas turi apskaičiuoti ir į mokesčio bazę kaip pozityviąsias pajamas įtraukti Danijoje įregistruoto vieneto A pasyvios veiklos pajamas, atsižvelgdamas į valdomų akcijų skaičių.

**3 schema**



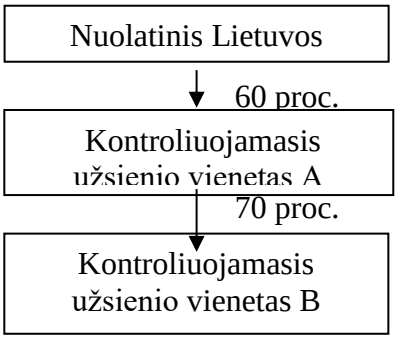

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, netiesiogiai kontroliuojantis užsienio vienetą per kitą užsienio vienetą, kuris taip pat laikomas kontroliuojamuoju vienetu, atsižvelgdamas į valdomų akcijų

skaičių, turi apskaičiuoti ir į mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukti abiejų kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamas.

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 60 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto A akcijų (žr. 4 schemą). Šis kontroliuojamasis užsienio vienetas A valdo 70 proc. užsienio vieneto B, įregistruoto kitoje Tikslinėje teritorijoje, akcijų. Kadangi gyventojas tiesiogiai kontroliuoja 60 proc. užsienio vieneto A akcijų ir netiesiogiai (per užsienio vienetą A) valdo 42 proc. (60x70) užsienio vieneto B akcijų, atsižvelgdamas į tai, kad abu vienetai yra įregistruoti Tikslinėje teritorijoje, gyventojas turi apskaičiuoti ir į mokesčio bazę kaip pozityviąsias pajamas įtraukti tiek užsienio vieneto A, tiek užsienio vieneto B aktyvios ir pasyvios veiklos pajamas, proporcingai savo valdomų akcijų skaičiui (60 proc. ir 42 proc.).

**4 schema**




4. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja užsienio vienetą (nepriklausomai nuo to, ar jis yra įregistruotas Tikslinėje teritorijoje, ar ne), kuriam priklauso Lietuvos vieneto akcijos, į kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviąsias pajamas neturi būti įtraukiamos iš Lietuvos vieneto gautos pajamos, kurios buvo apmokestintos pelno mokesčiu Lietuvoje.

5. Kadangi tos pačios kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos Lietuvoje gali būti apmokestintos tik vieną kartą, tuo atveju, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuoja Tikslinėje teritorijoje įregistruotą užsienio vienetą, kuris vykdo ūkinę veiklą per Lietuvoje esančią nuolatinę buveinę, kurios pajamos apmokestinamos pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas, gyventojas į pozityviąsias pajamas neturi įtraukti kontroliuojamojo užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje uždirbtų ir pelno mokesčiu Lietuvoje apmokestintų pajamų.

**8. Kontroliuojamojo užsienio vieneto nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėti dividendai neapmokestinami, jeigu pajamos, kurių pagrindu šie dividendai išmokėti, buvo įtrauktos į šio nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamas kaip pozityviosios pajamos. Tačiau jeigu kontroliuojamojo užsienio vieneto nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėti dividendai viršija pajamas, kurios buvo įtrauktos į šio nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamas kaip pozityviosios pajamos, išmokėtų dividendų dalis, viršijanti nuolatinio Lietuvos gyventojo pozityviąsias pajamas, apmokestinama kaip pajamos iš paskirstytojo pelno.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

1. Atsižvelgiant į šio straipsnio 7 dalies nuostatas, kad tos pačios kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos gali būti apmokestinamos Lietuvos Respublikoje tik vieną kartą, nuolatinis Lietuvos

gyventojas neturi mokėti gyventojų pajamų mokesčio, nuo iš kontroliuojamojo užsienio vieneto gautų dividendų, jeigu:

- pajamos, kurių pagrindu šie dividendai išmokėti, buvo įtrauktos į kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo ankstesnių mokestinių laikotarpių pajamas kaip pozityviosios pajamos, ir
- tokių pozityviųjų pajamų suma yra lygi arba didesnė už išmokėtų dividendų sumą.

Jeigu į kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo ankstesnių mokestinių laikotarpių pajamas įtrauktų pozityviųjų pajamų, kurių pagrindu buvo išmokėti dividendai, suma yra mažesnė nei kontroliuojamojo užsienio vieneto nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėtų dividendų suma, tai mokestiniu laikotarpiu gautų dividendų dalis, viršijanti kontroliuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojo ankstesnių mokestinių laikotarpių pozityviųjų pajamų sumą, apmokestinama kaip pajamos iš paskirstytojo pelno GPMĮ nustatyta tvarka.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas valdo 68 proc. kontroliuojamojo vieneto, įregistruoto Tikslinėje teritorijoje, akcijų. Kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.

2023 m. gruodžio 31 d. gyventojas į 2023 metų mokestinio laikotarpio pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukė 10 000 Eur Tikslinėje teritorijoje įregistruoto kontroliuojamojo vieneto pajamų.

2024 m. kontroliuojamasis užsienio vienetas gyventojui išmokėjo 15 000 Eur dividendų. Nuolatinis Lietuvos gyventojas GPMĮ nustatyta tvarka turi sumokėti gyventojų pajamų mokestį nuo 5 000 Eur dividendų sumos (15 000 – 10 000), kadangi 10 000 Eur sumą kaip pozityviąsias pajamas jis buvo įtraukęs į savo 2023 metų pajamas.

2. Nuolatinio Lietuvos gyventojo 100 proc. kontroliuojamas Tikslinėje teritorijoje įregistruotas vienetas 2019 metais gyventojui apskaičiavo 50 000 Eur dividendų, kuriuos jam išmokėjo 2027 metais.

Gyventojas 50 000 Eur dividendų sumą kaip pozityviąsias pajamas deklaravo 2024 metų metinėje pajamų deklaracijoje, kadangi šie dividendai jam nebuvo išmokėti per penkerius metus (per 2019–2023 metus).

Nuolatiniam Lietuvos gyventojui nereikės mokėti gyventojų pajamų mokesčio nuo 2027 metais iš kontroliuojamojo užsienio vieneto gautų dividendų, kadangi ši suma buvo priskirta pozityviosioms pajamoms, gyventojui deklaruojant pajamas už 2024 metus, ir nuo tokių pajamų Lietuvoje buvo sumokėtas gyventojų pajamų mokestis.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi 80 proc. užsienio vieneto, kuris neįregistruotas ar kitaip organizuotas Tikslinėje teritorijoje, akcijų. Šio užsienio vieneto 2020 metų pajamas – 100 000 Eur – sudarė tik pasyviosios pajamos. Tais metais vienetas neturėjo darbuotojų ir faktiškai nevykdė jokios komercinės-ūkinės veiklos. Dividendus nuolatiniam Lietuvos gyventojui užsienio vienetas išmokėjo 2023 metais.

Pagal užsienio valstybės, kurioje įregistruotas vienetas, vidaus mokesčių įstatymus pelno mokestis yra mokamas tik pelno paskirstymo metu (jeigu pelnas neskirstomas, pelno mokestis nuo mokestiniu laikotarpiu uždirbtų pajamų nemokamas). Vadinasi, užsienio vieneto faktinis pelno mokestis už 2020 metus, apskaičiuotas pagal užsienio valstybės pelno mokesčio taisykles, yra mažesnis negu 50 proc. faktinio pelno mokesčio, kuris nuo užsienio vieneto 2020 metų pelno būtų apskaičiuotas pagal PMĮ nuostatas.

Kadangi pagal GPMĮ 13 straipsnio nuostatas užsienio vienetas laikomas kontroliuojamuoju užsienio vienetu, nuolatinis Lietuvos gyventojas į savo 2020 metų pajamas kaip pozityviąsias pajamas turėjo įtraukti 80 proc. kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamų (80 000 Eur) ir nuo jų sumokėti gyventojų pajamų mokestį Lietuvoje.

2023 metais užsienio vienetas gyventojui išmokėjo 60 000 Eur dividendų. Nuo šių dividendų nuolatiniam Lietuvos gyventojui nereikia mokėti gyventojų pajamų mokesčio Lietuvoje, kadangi

80 000 Eur užsienio vieneto pajamų suma gyventojo buvo priskirta pozityviosioms pajamoms, deklaruojant 2020 metų pajamas, nuo kurių buvo sumokėtas gyventojų pajamų mokestis.

**9. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas perleidžia turimą kontroliuojamojo užsienio vieneto dalį ir bet kuri iš perleidimo gautų pajamų dalis anksčiau buvo įtraukta į pozityviąsias pajamas, apskaičiuojant už šias pajamas mokėtino pajamų mokesčio sumą, ta pajamų dalis nėra laikoma nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektu.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas pozityviąsias pajamas)

**Komentaras**

Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas kitam asmeniui parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn kontroliuojamojo užsienio vieneto akcijas (dalis, pajus) ar teises į paskirstytinojo pelno dalį, apskaičiuodamas tokių akcijų (dalių, pajų) ar teisių pardavimo apmokestinamąsias pajamas, iš gautų pardavimo pajamų sumos gali atimti pajamų sumą, kuri lygi ankstesniais mokestiniais laikotarpiais į gyventojo pajamas įtrauktų tokio kontroliuojamojo vieneto pozityviųjų pajamų ir iš šio vieneto gyventojo faktiškai gautų dividendų skirtumui.

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuriam nuo 2022 metų priklauso 60 proc. Tikslinėje teritorijoje įregistruoto vieneto akcijų, 2024 metais parduoda savo turimas akcijas užsienio valstybės gyventojui už 45000 Eur.

Gyventojas į savo 2023 metų pajamas kaip pozityviąsias pajamas įtraukė 20 000 Eur kontroliuojamojo užsienio vieneto, kurio akcijas pardavė 2024 metais, pajamų.

Šis kontroliuojamas užsienio vienetas dividendų gyventojui nemokėjo.

Apskaičiuodamas apmokestinamąsias akcijų pardavimo pajamas, gyventojas turi teisę sumažinti už parduotas akcijas 2024 metais gautą 45 000 Eur pajamų sumą 20 000 Eur suma. Ši suma nelaikoma gyventojo pajamomis, kadangi ji jau buvo įtraukta į gyventojo 2023 metų pajamas kaip pozityviosios pajamos.

(GPMĮ 13 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-09-11 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3240)

**$13^{1}$ straipsnis. Priskiriamų Europos ekonominių interesų grupės pajamų ir leidžiamų atskaitymų, priskiriant Europos ekonominių interesų grupės sąnaudas, nustatymas ir apmokestinimas**

**1. Gyventojo individualios veiklos pajamoms ir leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos ir sąnaudos apskaičiuojamos ta pačia tvarka kaip vienetui pagal Pelno mokesčio įstatymo $39^{(1)}$ straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatas.**

(Pagal 2004 m. balandžio 8 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 1, 2, 8, 17 straipsnių pakeitimo bei papildymo $13^{1}$ straipsniu ir priedu įstatymą Nr. IX-2103; taikoma apskaičiuojant 2004 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

Pagal GPMĮ 2 str. 14 dalį, gyventojo, Europos ekonominių interesų grupės (toliau – EEIG) dalyvio, pajamoms priskiriamos EEIG finansinio laikotarpio pajamos, o faktiškai gauta šios grupės pelno dalis gyventojo pajamomis nelaikoma (žr. GPMĮ 2 str. 14 d. 3 punkto komentarą).

Gyventojo individualios veiklos pajamoms ir leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu, priskirtinos EEIG pajamų ir sąnaudų dalys apskaičiuojamos vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo $39^1$ str. 1 ir 4 dalių nuostatomis, t. y. EEIG pajamos bei sąnaudos jos dalyviams priskiriamos pagal EEIG steigimo sutartyje nustatytas dalis, o jeigu tokios dalys sutartyje nenustatytos – lygiomis dalimis.

Tuo atveju, jeigu EEIG dalyvio dalis grupėje keistųsi, tai tam dalyviui (gyventojui) pajamos ir sąnaudos būtų priskiriamos pagal jo dalį šioje grupėje paskutinę EEIG finansinio laikotarpio dieną.

Pavyzdys

Gyventojas yra EEIG dalyvis, o šios grupės steigimo sutartyje nustatyta jo dalis grupėje yra 20 proc. EEIG finansinis laikotarpis ir gyventojo mokestinis laikotarpis sutampa. EEIG už 2019 finansinius metus apskaičiavo 100 000 EUR pajamų ir 80 000 EUR sąnaudų. Gyventojas, apskaičiuodamas 2019 m. apmokestinamąsias pajamas, į individualios veiklos pajamas turi įtraukti jam tenkančią EEIG pajamų dalį – 20 000 EUR (100 000 EUR x 20 proc.), o jam tenkančią EEIG sąnaudų dalį - 16 000 EUR (80 000 EUR x 20 proc.) - gali priskirti leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu, GPMĮ $13^1$ str. 3 d. nustatyta tvarka.

**2. Gyventojas (Europos ekonominių interesų grupės dalyvis) priskiria jam priklausančią Europos ekonominių interesų grupės pajamų dalį savo pajamoms, nesvarbu, ar Europos ekonominių interesų grupės pelnas jam išmokėtas, ar ne, ir apmokestina šio Įstatymo nustatyta tvarka.**

(Pagal 2004 m. balandžio 8 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 1, 2, 8, 17 straipsnių pakeitimo bei papildymo $13^1$ straipsniu ir priedu įstatymą Nr. IX-2103; taikoma apskaičiuojant 2004 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

EEIG dalyviu esančio gyventojo priskiriamų EEIG pajamų pripažinimo momentu pagal šio įstatymo 8 str. 4 dalį yra laikomas ne jų gavimo momentas, o paskutinė tos grupės finansinio laikotarpio, kurio pajamos priskiriamos, diena. Todėl EEIG pajamų dalis, apskaičiuota pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas, turi būti įskaitoma į EEIG dalyvio, gyventojo, pajamas, neatsižvelgiant į tai, ar gyventojui EEIG pelno dalis buvo išmokėta, ar ne.

Pavyzdys

Gyventojas yra EEIG dalyvis, o jo dalis šioje grupėje sudaro 20 proc. EEIG finansinis laikotarpis ir gyventojo mokestinis laikotarpis sutampa. EEIG už 2019 finansinius metus apskaičiavo 100 000 EUR pajamų ir 80 000 EUR sąnaudų. EEIG 2019 finansinių metų rezultato dalyviams nepaskirstė ir neišmokėjo. Gyventojas, apskaičiuodamas 2019 m. apmokestinamąsias pajamas, jam tenkančią EEIG pajamų dalį - 20 000 EUR (100 000 EUR x 20 proc.), turi įtraukti į savo individualios veiklos pajamas ir apmokestinti GPMĮ nustatyta tvarka.

**3. Gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės sąnaudos, kurios pagal šio Įstatymo nuostatas priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu.**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, $13^1$, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymą Nr. XI-111; galioja nuo 2008 m. gruodžio 30 d., taikoma apskaičiuojant 2008 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

EEIG dalyvis, gyventojas, nusprendęs iš individualios veiklos pajamų atimti leidžiamus atskaitymus, gali atskaityti tik tas jam tenkančias EEIG sąnaudas, kurios pagal GPMĮ 18 straipsnį gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, susijusiems su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, jeigu gyventojo individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą (žr. GPMĮ 8 str. 5 dalies komentarą). Minėtos sąnaudos turi būti pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais. Kadangi šie dokumentai išrašomi EEIG vardu, tai sąnaudas galima pagrįsti EEIG savo dalyviams išduotu dokumentu, kuriame detalizuojamos EEIG sąnaudos, priskiriamos jos dalyviui, patvirtintu EEIG atsakingų asmenų parašais. Esant reikalui mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti pateikti sąnaudas patvirtinančius dokumentus arba jų kopijas.

Pavyzdys

Gyventojas yra EEIG dalyvis ir jo dalis šioje grupėje sudaro 10 proc. EEIG finansinis laikotarpis ir gyventojo mokestinis laikotarpis sutampa. Už 2019 m. laikotarpį EEIG apskaičiavo 100 000 EUR pajamų ir 60 000 EUR sąnaudų, kurios pagal šios grupės dalyviams tenkančias dalis turi būti priskiriamos paskutinę finansinio laikotarpio dieną. Atsižvelgiant į gyventojo turimą dalį EEIG, apskaičiuota jam tenkanti EEIG sąnaudų dalis yra lygi 6000 EUR (60 000 EUR X 10 proc.).

Į bendrą EEIG finansinio laikotarpio sąnaudų sumą yra įtrauktos ir kompiuterinių programų susikūrimui patirtos išlaidos – 10 000 EUR. Proporcingai turimai EEIG daliai, gyventojui tenkanti kompiuterinių programų susikūrimo išlaidų dalis būtų 1000 EUR (10 000 X 10 proc.). Šiuo atveju svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad pagal GPMĮ 18 str. 3 d. 3 punktą, tokios išlaidos negali būti priskiriamos gyventojo individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

Atsižvelgiant į tai, gyventojui, esančiam EEIG dalyviu, tenkančios sąnaudos turi būti mažinamos išlaidomis, kurių jis negali priskirti individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams. Todėl nagrinėjamu atveju leidžiamiems individualios veiklos atskaitymams gyventojas galėtų priskirti 5000 EUR sumą (6000 EUR – 1000 EUR).

EEIG sąnaudoms viršijant pajamas, pagal pinigų apskaitos principą pajamas pripažįstantys gyventojai į leidžiamus atskaitymus gali įtraukti tik priskiriamų EEIG sąnaudų dalį, kuri neviršija per tą mokestinį laikotarpį faktiškai gautų gyventojo individualios veiklos pajamų. Jeigu gyventojas individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, priskiriamų EEIG sąnaudų dalis, viršijanti individualios veiklos pajamas, gali būti perkeliama į kitą mokestinį laikotarpį, laikantis GPMĮ $18^1$ straipsnyje nustatytos tvarkos.

Pavyzdys

Gyventojas, esantis EEIG dalyviu, individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, o jo dalis šioje grupėje sudaro 20 proc. EEIG finansinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. EEIG apskaičiavo, jog 2019 m. laikotarpiu patyrė 5000 EUR nuostolį, kadangi gavo 40 000 EUR pajamų ir patyrė 45 000 EUR sąnaudų. Proporcingai turimai daliai EEIG, gyventojui priskirta EEIG pajamų dalis yra lygi 8000 EUR sumai (40 000 EUR X 20 proc.), o sąnaudų dalis - 9000 EUR sumai (45 000 EUR X 20 proc.). Taigi, 2019 m. laikotarpiu gyventojas patyrė 1000 EUR nuostolį.

Kadangi gyventojas taiko kaupimo apskaitos principą, laikydamasis GPMĮ $18^1$ nustatytų reikalavimų, jis turi teisę mokestiniu laikotarpiu patirtą nuostolį perkelti į kitą mokestinį laikotarpį.

**4. Priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos ir sąnaudos išreiškiamos eurais taikant euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą pajamų ir sąnaudų priskyrimo dieną.**

(Pagal 2014 m. rugsėjo 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 9, $13^1$, 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-1129; taikoma apskaičiuojant 2015 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

Gyventojui tenkančios ne Lietuvoje registruotos EEIG pajamos ir sąnaudos turi būti nurodomos eurais pagal oficialų euro ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą pajamų ir sąnaudų priskyrimo gyventojui dieną, t. y. EEIG finansinio laikotarpio paskutinę dieną.

Pavyzdys

Gyventojo, EEIG dalyvio, mokestinis laikotarpis sutampa su tos EEIG finansiniu laikotarpiu.

Gyventojas, apskaičiuodamas 2019 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, į šio mokestinio laikotarpio pajamas turi įtraukti atitinkamai apskaičiuotas EEIG 2019 metų pajamas bei gali atskaityti leidžiamus atskaitymus, apskaičiuotus pagal oficialų 2019 m. gruodžio 31 dienos ir užsienio valiutos santykį, nustatytą pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą.

(GPMĮ $13^1$ straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-05-27 raštą Nr.(32.42-31-1E) RM-27292)

**14 straipsnis. Jūrininkų pajamų, gautų už darbą laivo reiso metu, nustatymas**

**Jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautos pajamos nustatomos Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka.**

**Komentaras**

**1. Jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautų pajamų nustatymo tvarka (toliau – Tvarka) patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 6 d. įsakymu Nr. 277 „Dėl Jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautų pajamų nustatymo tvarkos patvirtinimo“. Tvarkos 1-3 punktuose apibrėžtos laivo, jūrininko, laivo reiso, pirminio žuvų pardavimo sąvokos:**

laivas – tai savaeigis arba nesavaeigis plaukiojantis statinys, turintis pavadinimą, įgulą ir valstybės vėliavą. Laivu taip pat laikomas žvejybos laivas, pritaikytas verslinei žvejybai;

jūrininkas – tai laivo įgulos narys, pagal darbo arba jo esmę atitinkančią sutartį pasamdytas dirbti laive;

laivo reisas - laivo kelionė iš vieno uosto į kitą, nesvarbu, ar laivas gabena krovinį arba keleivius, ar ne (į laivo reisą taip pat įskaitomas laikas, kurio reikia uoste kroviniui į laivą sukrauti ar iškrauti arba keleiviams įlaipinti ar išlaipinti. Į laivo reisą įskaitoma žvejybos laivo kelionė nuo išplaukimo iš uosto iki pirminio žuvų pardavimo vietos);

pirminis žuvų pardavimas – tai pirminis didmeninis uoste iškrautų žuvų pardavimas arba pardavimas iš žvejybos ir kitų žuvis gabenančių laivų.

**2. Tvarkos 3 punkte nustatyta, kad jūrininkų pajamoms, gautoms už darbo laivo reiso metu laikotarpį, priskiriama:**

- darbo užmokestis, įskaitant priedus ir priemokas už darbą laivo reiso metu;
- darbo užmokestis už laisvadienius, gautus už dirbtus viršvalandžius ir darbą švenčių bei poilsio dienomis laivo reiso metu;
- darbo užmokestis už kasmetines atostogas, suteiktas už darbo laivo reiso metu laikotarpį;
- piniginė kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas, priklausančias už darbo laivo reiso metu laikotarpį;
- ligos pašalpos (jūrininkui susirgus laivo reiso metu, per kasmetines atostogas, priklausančias už darbo laivo reiso metu laikotarpį, per laisvadienius, gautus už dirbtus viršvalandžius ir darbą švenčių bei poilsio dienomis laivo reiso metu).

3. Jūrininko už darbą laivo reiso metu gautos pajamos iš Lietuvos vieneto, nuolatinio Lietuvos gyventojo, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje pagal GPMĮ nustatytą pajamų mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos A klasės pajamoms, t. y. pajamoms, nuo kurių pajamų mokestį išskaičiuoti ir

pervesti į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo išmokas išmokėję asmenys (žr. GPMĮ 22 str. 2 dalies komentarą).

Jūrininko už darbą laivo reiso metu gautos pajamos iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir iš užsienio valstybės nuolatinio gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje pagal GPMĮ nustatytą pajamų mokesčio mokėjimo tvarką laikomos B klasės pajamomis, t. y. pajamomis, nuo kurių pajamų mokestį privalo sumokėti pats pajamų gavėjas – jūrininkas (žr. GPMĮ 22 str. 3 dalies komentarą).

Jūrininko – nenuolatinio Lietuvos gyventojo už ne Lietuvos Respublikos teritorijoje atliekamą darbą laive iš Lietuvos vieneto gautos pajamos pagal GPMĮ nuostatas nelaikomos pajamų mokesčio objektu, kadangi nenuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų šaltinis yra Lietuvoje tik tuo atveju, kai gyventojas veiklą vykdo Lietuvoje (žr. GPMĮ 2 str. 16 dalies 1 punkto ir 5 str. 4 dalies 5 punkto komentarą).

4. Pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 45 punktą jūrininkų už darbą laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybės jūrų laivų registre, reiso metu gautos pajamos priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 45 punkto komentarą).

5. Jūrininko gautos pajamos už darbą laive, įregistruotame EEE valstybės jūrų laivų registre, ne jo reiso metu ir pajamos už darbą laive, įregistruotame ne EEE valstybės jūrų laivų registre (tiek laivo reiso, tiek ne reiso metu), apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos ( GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 6 straipsnio komentarą).

6. Kadangi jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautoms pajamoms priskiriamos ir ligos pašalpos (jūrininkui susirgus laivo reiso metu, per kasmetines atostogas, priklausančias už darbą laivo reiso metu, per laisvadienius, gautus už dirbtus viršvalandžius, darbą švenčių ir poilsio dienomis laivo reiso metu), todėl tais atvejais, kai jūrininkams ligos pašalpas išmoka Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritoriniai skyriai Lietuvoje, nuo tokių ligos pašalpų pajamų mokestis neišskaičiuojamas. Jeigu ligos pašalpos mokamos jūrininkui susirgus ne laivo reiso metu, tokios pašalpos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms.

(GPMĮ 14 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-11-18 raštą (18.18-31-1E) R-5562)

**15 straipsnis. Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo**

**1. Gyventojai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.**

**Komentaras**

1. Vadovaudamiesi GPMĮ 15 str. 1 dalimi, apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, gyventojai turi iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos gautomis pajamomis ir leidžiamais atskaitymais (ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais) laikyti tokias pajamų ir leidžiamų atskaitymų (ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų) sumas, kurios atitinka tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Taigi, sudarydami sandorius ar ūkines operacijas, pvz., turto pirkimo – pardavimo, nuomos, dovanojimo sutartis, paslaugų teikimo sutartis ar kt., gyventojai atitinkamo sandorio ar ūkinės operacijos dalyką, t. y. parduodamą, išnuomojamą, dovanojamą turtą, teikiamą paslaugą ar kt., turi įvertinti tikrąja rinkos kaina ir ja vadovautis nustatant iš atitinkamo sandorio ar ūkinės operacijos gautas pajamas ar leidžiamiems atskaitymams (ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams) priskiriamas patirtas sąnaudas.

2. Tikrosios rinkos kainos sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 20 dalyje. GPMĮ nenustato tikrosios rinkos kainos apskaičiavimo tvarkos, tačiau nurodo, kad tai yra suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Jei sudarydamos sandorį šalys veikia sąžiningai, siekdamos abipusės ekonominės naudos, tokiame sandoryje nustatyta kaina atitinka tikrąją rinkos kainą. Nustatant sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą kiekvienas atvejis nagrinėjamas individualiai.

**2. Jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Finansų ministras nustato šios dalies įgyvendinimo taisykles.**

**Komentaras**

1. GPMĮ 15 str. 2 dalyje įtvirtinama, kad jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet kokios pagal tokį sandorį gautos pajamos gali būti įtraukiamos į gyventojo pajamas ir apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka. Taigi, minėta GPMĮ norma suteikia mokesčių administratoriui teisę pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas, nei tos, kurias atitinkamame sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatė gyventojas, kai yra tenkinamos abi šios sąlygos:

1) sandoris ar ūkinė operacija įvyko tarp susijusių asmenų kaip jie suprantami pagal GPMĮ 2 str. 19 dalį;

2) dėl tokiame sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatytų sąlygų, kurios įprastai nebūtų nustatytos sandorį ar ūkinę operaciją sudarant nesusijusiems asmenims, sandorio ar ūkinės operacijos kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos.

2. Asmenų, kurie yra laikomi susijusiais asmenimis, sąvoka įtvirtinta GPMĮ 2 str. 19 dalyje.

3. Kai sandoris ar ūkinė operacija sudaroma tarp susijusių asmenų (dėl šių asmenų tarpusavio ryšių, įtakos vienas kitam, interesų buvimo ar kt.), jie gali siekti ne maksimalios ekonominės naudos kiekvienas atskirai, o nustatyti mokestinę naudą suteikiančias ir ekonominio pagrįstumo neturinčias sąlygas. Dėl susijusių asmenų sandoryje ar ūkinėje operacijoje nustatytų sąlygų, kurių įprastai nenustatytų nesusiję asmenys, sandorio ar ūkinės operacijos šalims nėra priskiriamos pajamos ar išlaidos, kurios rinkos sąlygomis įprastai būtų priskiriamos.

4. GPMĮ 15 str. 2 dalies taikymą detalizuoja specialus norminis teisės aktas – Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės (toliau – Taisyklės).

Šių Taisyklių nuostatos yra taikomos bet kokiam kontroliuojamam sandoriui, t. y., susijusių asmenų atliktam sandoriui, nepriklausomai nuo to, ar jis pagrįstas rašytine sutartimi, kitu dokumentu ar įrodymu. Nustatant sandorio tikrąją rinkos kainą, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius privalo laikytis ištiestosios rankos principo. Pagal šį principą, kontroliuojamųjų sandorių kainos, įvertinus visas reikšmingą poveikį kainai turinčias sandorio sąlygas, neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o iš kontroliuojamųjų sandorių uždirbtas pelnas arba gautos pajamos neturi skirtis nuo iš tikrąja rinkos kaina atlikto sandorio galimo uždirbti pelno arba galimų gauti pajamų. Ištiestosios rankos principo taikymas grindžiamas kontroliuojamojo sandorio, kurio tikroji rinkos kaina nustatinėjama, sąlygų palyginimu su palyginamuoju sandoriu ar sandoriais. Palyginamuoju sandoriu laikomas tarp nesusijusių asmenų įvykęs sandoris, kurio sąlygos ir sudarymo aplinkybės yra iš esmės panašios susijusių asmenų sudarytam sandoriui.

Siekiant nustatyti ištiestosios rankos principą atitinkančią sandorio kainą, turi būti atliekami šie veiksmai:

1) Taisyklių nustatyta tvarka įvertinamas kontroliuojamas sandoris. Vertinant sandorį, turi būti atsižvelgta į sandorio dalyko charakteristikas, sandorio šalių funkcijas atliekant funkcinę analizę, sandorio sąlygas, ekonomines aplinkybes, verslo strategiją;

2) turi būti parenkamas tarp nesusijusių asmenų sudarytas sandoris (nekontroliuojamas sandoris), kuris nustatant ištiestosios rankos principą atitinkančią kainą galėtų būti naudojamas palyginimui su vertinamu sandoriu. Remiantis nuostata, kad neasocijuoti asmenys veikia rinkos sąlygomis ir kiekvienas atskirai siekia maksimalios naudos, palyginimui parenkamas nesusijusių asmenų sandoris, kuris pagal aplinkybes yra artimiausias vertinamajam susijusių asmenų sandoriui;

3) palyginimui parinktas nesusijusių asmenų sandoris turi būti įvertinamas ta pačia tvarka kaip ir susijusių asmenų sandoris, kurio tikroji rinkos kaina yra nustatinėjama;

4) remiantis gauta informacija parenkamas vienas iš Taisyklėse nurodytų kainodaros metodų: palyginamosios nepriklausomos kainos, perpardavimo kainos, „sąnaudos plius“, pelno padalijimo arba sandorio grynosios maržos. Kiekvieno kainodaros metodo taikymo aspektai yra detalizuoti Taisyklių nuostatose. Nustatant kontroliuojamųjų sandorių kainas, galima kombinuoti bei modifikuoti šiame punkte išvardytus metodus, jeigu tai leidžia pasiekti ištiestosios rankos principą atitinkantį rezultatą. Parinkus sandorio kainodaros metodą nustatoma ištiestosios rankos principą atitinkanti kaina.

5. Taisyklių nustatyta tvarka tikrindamas susijusių asmenų sandorių kainos atitiktį tikrajai rinkos kainai, mokesčių administratorius naudoja mokesčio mokėtojo pateiktą ir informaciją, kuri yra prieinama mokesčio mokėtojui. Šią informaciją mokesčių administratorius turi įvertinti Taisyklių nustatyta tvarka ir nuspręsti, ar ji gali būti panaudojama nustatant kontroliuojamojo sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

**3. Gyventojai, šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka turi iš naujo apibūdinti pajamas ar išmokas.**

**Komentaras**

1. Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės yra patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), kuriose nustatyti pajamų ar išmokų apibūdinimo iš naujo atvejai. Taisyklių nustatyta tvarka iš naujo apibūdintoms pajamoms ar išmokoms taikomos GPMĮ nustatytos apmokestinimo taisyklės, atsižvelgiant į tai, kokios rūšies pajamoms yra priskirtos iš naujo apibūdintos pajamos ar išmokos.

Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš naujo apibūdinamos šios gyventojo gautos išmokos:

1) individualių įmonių savininkų pajamos, gautos individualios įmonės likvidavimo atveju;

2) žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) pajamos, gautos iš šių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų išstojimo iš jų atveju.

2. Individualios įmonės savininko pajamų, gautų individualios įmonės likvidavimo atveju, apibūdinimas iš naujo

Individualios įmonės savininko pajamos, gautos šios įmonės likvidavimo atveju, pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais yra priskiriamos gyventojo ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms. GPMĮ 11 str. 1 dalyje nurodyta, jog vieneto likvidavimo atveju laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus). Atsižvelgiant į tai, gyventojo, esančio individualios įmonės savininku, pajamos, gautos likviduojant individualią įmonę, pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais laikomos finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamomis. Šios rūšies pajamos, priklausomai nuo kitų per mokestinį laikotarpį gyventojo gautų GPMĮ 6 str. $1^2$ dalyje nurodytų pajamų dydžio, yra

apmokestinamos pajamų mokesčiu, taikant 15 arba 20 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 str. $1^2$ dalies komentarą).

Jeigu likviduojant vienetą (šiuo atveju, individualią įmonę) jo dalyviui perleidžiamas turtas, individualios įmonės savininko pajamomis laikoma turto, kuris vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto likvidavimo atveju, tikroji rinkos kaina to turto nuosavybės teisės perleidimo vieneto dalyviui dieną (žr. GPMĮ 11 str. 2 dalies komentarą). Todėl tais atvejais, kai likviduojama individuali įmonė su savininku atsiskaito ne pinigais, o turtu, individualios įmonės savininko pajamomis laikoma perleidžiamo turto tikroji rinkos kaina, buvusi jo perdavimo metu.

Apskaičiuodamas mokėtiną pajamų mokestį, gyventojas iš finansinių priemonių pardavimo pajamų gali atimti neatsiimto įnašo į individualią įmonę vertę. Kadangi nagrinėjamu atveju finansinių priemonių pardavimo pajamos gaunamos vieneto (individualios įmonės) likvidavimo atveju, GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata nebūtų taikoma.

3. Žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) pajamų apibūdinimas iš naujo

Žemės ūkio bendrovės, kooperatinės bendrovės ar kredito unijos nariui (pajininkui) šio vieneto išmokama išmoka jam išstojant iš vieneto ir grąžinant pajaus įnašą ar jo dalį, yra laikoma pajaus ar jo dalies pardavimo tam vienetui pajamomis. Šios išmokos apmokestinamos pagal GPMĮ nuostatas, taikomas ne individualios veiklos turto pardavimo arba kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinimui. Pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais tokios nario (pajininko) gautos išmokos yra priskiriamos finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms.

Jeigu minėtų bendrovių ar kredito unijų narys (pajininkas) už savo turėtą pajų ar jo dalį gauna ne pinigus, o turtą, tai finansinių priemonių (pajų) pardavimo pajamomis laikoma turto tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dalyviui dieną.

Apskaičiuojant žemės ūkio bendrovių, kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) ar kredito unijų nario (pajininko) apmokestinamąsias pajamas, iš gyventojo nagrinėjamu atveju gautų pajamų gali būti atimama pajaus ar jo dalies įsigijimo kaina, kuri nebuvo atsiimta. Pajaus ar jo dalies įsigijimo kaina yra lygi įnašų į vieneto kapitalą vertei įnešimo metu. Kadangi šiuo atveju laikoma, kad gyventojas finansines priemones parduoda juos išleidusiam vienetui (emitentui), GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata nebūtų taikoma.

(GPMĮ 15 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-02-04 raštą (18.18-31-1Mr) RM-5473)

## IV SKYRIUS
## APMOKESTINAMŲJŲ PAJAMŲ APSKAIČIAVIMO TVARKA

**16 straipsnis. Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka**

**1. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama:**

**1) šio Įstatymo 17 straipsnyje nurodytos neapmokestinamosios pajamos;**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 18- 2 straipsniu įstatymu, 2017 m. gruodžio 7 d. Nr. XIII-841; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnių metų pajamas)

**Komentaras**

1. GPMĮ 16 straipsnis nustato gyventojo per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautų (uždirbtų) apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo bei perskaičiavimo tvarką, pagal kurią yra apskaičiuojamos ir perskaičiuojamos gyventojo per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautos (uždirbtos) apmokestinamosios pajamos.

Nuo apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, nuolatinio Lietuvos gyventojo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama mokėtina gyventojų pajamų mokesčio suma.

2. Bendra per mokestinį laikotarpį nuolatinio Lietuvos gyventojo gautų (uždirbtų) metinių pajamų suma apskaičiuojama, sudėjus visas per mokestinį laikotarpį Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautas pajamas, neatsižvelgiant į tai, ar jos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, ar neapmokestinamosioms pajamoms, taip pat į su pajamų gavimu (uždirbimu) susijusias bei GPMĮ 21 straipsnyje nurodytas patirtas išlaidas.

3. Apskaičiuojant per mokestinį laikotarpį gyventojo gautas (uždirbtas) apmokestinamąsias pajamas, iš bendros metinių pajamų sumos yra atimamos GPMĮ 17 straipsnyje išvardytos neapmokestinamosios pajamos.

4. Užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautos ir joje apmokestintos pajamos, kurios, naikinant pajamų dvigubą apmokestinimą, pagal GPMĮ 37 str. 1 dalies nuostatas Lietuvoje neapmokestinamos, yra įskaičiuojamos į bendrą metinių apmokestinamųjų pajamų sumą metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio (toliau – MNPD) ir progresinių pajamų mokesčio tarifų taikymo tikslu.

5. Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2020 m. gavo:

6 000 Eur stipendiją iš Lietuvoje įregistruotos aukštosios mokyklos;

2 000 Eur darbo užmokestį.

Metinės pajamos – 8 000 Eur.

Apmokestinamosios pajamos, apskaičiuotos iš bendros metinių pajamų sumos (8 000 Eur) atėmus neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 33 punktą priskiriamą stipendiją (6 000 Eur), yra 2 000 Eur.

2. Gyventojas 2021 m. gavo:

19 000 Eur darbo užmokestį iš Lietuvos įmonės;

3000 Eur autorinį atlyginimą iš Vokietijos įmonės, nuo kurios pajamų mokestis buvo išskaičiuotas Vokietijoje.

Apmokestinamosios pajamos – 21000 Eur.

**2) pajamos, apmokestintos įsigijus verslo liudijimą;**

**Komentaras**

1. Apskaičiuojant metines apmokestinamąsias pajamas, iš bendros metinių pajamų sumos atimamos iš veiklos pagal verslo liudijimą gautos pajamos, nes jos jau yra apmokestintos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu gyventojui įsigyjant verslo liudijimą.

2. Pajamomis iš veiklos pagal verslo liudijimą, apmokestintomis įsigyjant verslo liudijimą, pripažįstamos:

2.1. pajamos, vykdant veiklą pagal įsigytą verslo liudijimą „Gyvenamosios paskirties patalpų nuoma, neteikiant apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo arba nakvynės ir pusryčių paslaugos)“, neviršijančios 45 000 eurų per mokestinį laikotarpį;

2.2. pajamos iš veiklos, vykdomos su kitų rūšių verslo liudijimais, per mokestinį laikotarpį neviršijančios 45 000 eurų, į kurias įskaitoma ir 4 500 eurų neviršijanti pajamų dalis, gauta iš juridinių asmenų už jiems suteiktas paslaugas ar parduotas prekes (įskaitant savo gamybos) bei už gyventojams jų individualios veiklos tikslais parduotas ne savo gamybos prekes.

3. Pajamomis iš veiklos pagal verslo liudijimą nepripažįstamos ir į apmokestinamąsias pajamas, apmokestinamas taikant GPMĮ 6 str. 1 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, yra įskaičiuojamos tokios verslo liudijimą įsigijusio gyventojo pajamos:

3.1. per mokestinį laikotarpį pagal verslo liudijimą „Gyvenamosios paskirties patalpų nuoma, neteikiant apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo arba nakvynės ir pusryčių paslaugos)“ iš gyventojų gautų pajamų dalis, viršijanti 45 000 eurų;

3.2. iš veiklos, vykdomos su kitų rūšių verslo liudijimais, per mokestinį laikotarpį gautų pajamų dalis, viršijanti 45 000 eurų, ir iš juridinių asmenų už jiems suteiktas paslaugas ar parduotas prekes (įskaitant savo gamybos) bei už gyventojams jų individualios veiklos tikslais parduotas ne savo gamybos prekes 4 500 eurų viršijanti pajamų dalis;

3.3. pajamos, gautos iš juridinio asmens, įregistravusio tokią pačią veiklą, ir pajamos, gautos iš individualią veiklą vykdančio gyventojo jo prekybos veiklos tikslu parduotus žemės ūkio ir maisto produktus;

3.4. pajamos, gautos pažeidžiant kitus veiklos ar teritorinius apribojimus, nustatytus Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarime Nr. 1797 „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“;

3.5. vykdant neįregistruotą individualią veiklą ir neįsigijus verslo liudijimo.

4. Gyventojų, įsigijusių paslaugų ar gamybos verslo liudijimus, iš juridinių asmenų už jiems suteiktas paslaugas ar parduotas prekes (įskaitant savo gamybos) bei už gyventojams jų individualios veiklos tikslais parduotas ne savo gamybos prekes gautų pajamų daliai, viršijančiai 4 500 eurų, taip pat pajamų daliai, viršijančiai 45 000 eurų per mokestinį laikotarpį, yra taikomos įregistruotos (registruotinos) individualios veiklos pajamoms nustatytos apmokestinimo taisyklės.

5. Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2020 m. gavo:

20 000 Eur pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą.

Kadangi visas privalomas sumokėti pajamų mokestis buvo sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą, apmokestinamosios pajamos lygios 0.

2. Gyventojas 2020 m. vykdė veiklą įsigijęs statybos baigimo ir apdailos darbų verslo liudijimą. 2020 m. pajamos – 24 000 Eur, iš kurių 6 000 Eur suma gauta iš juridinių asmenų.

Bendra metinių pajamų suma – 24 000 Eur, iš kurios atimamos pajamos, laikomos gautomis iš veiklos pagal verslo liudijimą – 22 500 Eur (24 000 – (6 000 – 4 500)). Iš juridinių asmenų gauta 1 500 Eur suma (4 500 Eur iš juridinių asmenų viršijanti pajamų dalis) priskiriama apmokestinamosioms pajamoms (pajamoms iš registruotinos individualios veiklos).

**3) leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, – šio Įstatymo 18 straipsnyje nustatyta tvarka;**

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 3 punkte nustatyta, kad, apskaičiuojant metines apmokestinamąsias pajamas, į jas yra įskaitomos iš vykdytos įregistruotos (registruotinos) individualios veiklos gautos (kaupimo apskaitos principą taikančio gyventojo uždirbtos) pajamos, iš kurių atimami leidžiami atskaitymai, susiję su šių pajamų gavimu ar uždirbimu, apskaičiuoti GPMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 18 straipsnio komentarą). Tokios išlaidos turi būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

2. Vietoje patirtų išlaidų kaip leidžiami atskaitymai gyventojo pasirinkimu, gali būti atimama suma, lygi 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, išskyrus atvejus, kai tokias pajamas gyventojas gauna iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens. Pasirinkus leidžiamais atskaitymais pripažinti 30 proc. individualios veiklos pajamų suma, neprivaloma dokumentais pagrįsti su pajamų gavimu (uždirbimu) susijusių išlaidų.

3. Pasirinktas leidžiamų atskaitymų būdas (pagal dokumentais pagrįstas išlaidas arba 30 proc. individualios veiklos pajamų) yra taikomas viso mokestinio laikotarpio gautoms (uždirbtoms) pajamoms, įskaitant atvejus, kai jos yra gautos (uždirbtos) vykdant skirtingų rūšių veiklą.

4. 2018 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais su individualios veiklos pajamų gavimu (uždirbimu) susijusios išlaidos nėra siejamos su individualios veiklos rūšimi ir gali būti atimamos bendrai iš visų individualios veiklos pajamų. Taikoma išimtis: atsižvelgiant į tai, kad pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtoju įregistruoto ar mokestiniu laikotarpiu PVM mokėtoju privalančio registruotis gyventojo pajamoms iš žemės ūkio veiklos 2018 m. taikomas kitoks (10 proc.) nei pajamoms iš kitų rūšių veiklos (15 proc.), su žemės ūkio veiklos pajamų uždirbimu susijusios išlaidos, apskaičiuojant 2018 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias žemės ūkio veiklos pajamas, atimamos tik iš šių pajamų.

5. Išlaidos, susijusios su individualia veikla, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, pagal GPMĮ 18 str. 10 d. nelaikomos leidžiamais atskaitymais, todėl, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, nėra atimamos iš tokios veiklos pajamų.

6. Tie gyventojai (nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai), kurie individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, apskaičiuodami uždirbtas individualios veiklos pajamas, gali atimti ne tik leidžiamus atskaitymus, bet ir perkelti mokestinius nuostolius GPMĮ 18-1 straipsnyje nustatyta tvarka.

Individualios veiklos pajamas pagal kaupimo apskaitos principą pripažįstantis gyventojas gali perkelti ne ankstesnio kaip 2009 m. mokestinio laikotarpio nuostolius, ir tik tuo atveju, jeigu kaupimo apskaitos principą jis pradėjo taikyti jau 2009 m. mokestinį laikotarpį.

Apskaičiuojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, iš vienos veiklos rūšies gauti mokestiniai nuostoliai gali būti neribotą laiką dengiami kitos vykdomos veiklos rūšies pajamomis, jeigu veikla, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, nebuvo nutraukta. Apskaičiuojant 2018 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, 2017 m. ar ankstesniais metais patirtais nuostoliais iš vykdytos žemės ūkio veiklos gali būti dengiamos tik žemės ūkio veiklos pajamos.

Mokestinių nuostolių perkėlimo tvarka paaiškinta GPMĮ 18-1 straipsnio komentare.

7. Pavyzdžiai

1. Gyventojas, taikantis kaupimo apskaitos principą, 2020 m. iš įregistruotos individualios veiklos uždirbo 40 000 Eur pajamų.

Gyventojo pasirinkimu, leidžiamais atskaitymais pripažįstama 30 proc. pajamų suma (12 000 Eur) ir perkeliami 2019 m. patirti 2 000 Eur mokestiniai nuostoliai.

Metinė apmokestinamųjų pajamų suma – 26 000 Eur (40 000 – 12 000 – 2 000) apmokestinama taikant registruotinos veiklos pajamoms GPMĮ 6 str. 1 d. nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Iš apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos atimamas GPMĮ 18² straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotas pajamų mokesčio kreditas.

2. Gyventojas (PVM mokėtojas), įsigijęs verslo liudijimą, vykdė prekybos tik ne maisto produktais veiklą. 2019 m. pajamos iš prekybos (be PVM) sudarė 60 000 Eur, faktiškai patirtos dokumentais pagrįstos išlaidos (be mokėtinų privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokų), susijusios su pajamų gavimu – 36 000 Eur.

Pajamomis iš veiklos pagal verslo liudijimą pripažįstama 45 000 Eur suma.

15 000 (60 000 – 45 000) Eur suma laikoma pajamomis iš registruotinos individualios veiklos, kurioms tenka 9 000 Eur (25 proc.) išlaidų. Apmokestinamosioms pajamoms iš registruotinos individualios veiklos priskiriama 4 859,04 Eur (15 000 – 9000 – 464,88 Eur – 676,08) suma, apskaičiuota iš registruotinos individualios veiklos pajamų sumos atėmus leidžiamus atskaitymus (patirtas išlaidas, privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokas (12,52 proc., jei gyventojas nekaupia papildomai pensijai)).

Metinė apmokestinamųjų pajamų suma – 4 859,04 Eur, apmokestinama taikant registruotinos veiklos pajamoms GPMĮ 6 str. 1 d. nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Iš apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos atimamas GPMĮ 18² straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotas pajamų mokesčio kreditas.

3. Gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą, 2020 m. gavo 30 000 Eur pajamų, iš kurių 8 000 Eur gauti už juridiniams asmenims suteiktas paslaugas.

Pajamoms iš veiklos pagal verslo liudijimą priskiriama 26 500 Eur (30 000 – 8 000 + 4 500) suma, o 3 500 Eur (8 000 – 4 500) suma, gauta iš juridinių asmenų, – pajamoms iš registruotinos

individualios veiklos, iš kurių, gyventojo pasirinkimu, vietoje leidžiamų atskaitymų atimama 1 050 Eur (30 proc. pajamų). Metinė apmokestinamųjų pajamų suma – 2 450 Eur (3 500 – 1 050) apmokestinama taikant registruotinos veiklos pajamoms GPMĮ 6 str. 1 d. nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Iš apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos atimamas GPMĮ 18² straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotas pajamų mokesčio kreditas.

8. Šios komentaro nuostatos taikomos, apskaičiuojant ir nuolatinių, ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų individualios veiklos pajamas.

**4) per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka;**

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 1 dalies 4 punkte, taip pat GPMĮ 19 straipsnyje konkretizuojama, kad parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto, individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, išvestinių finansinių priemonių įsigijimo kaina ir su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn, ar realizavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai yra atimami ne iš visos apmokestinamųjų pajamų sumos, bet iš pajamų, gautų iš to turto (daikto) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų ar iš pajamų, gautų realizavus išvestines finansines priemones.

2. Turto (daikto) įsigijimo kaina ir su pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai apskaičiuojami GPMĮ 19 straipsnyje (žr. GPMĮ 19 straipsnio komentarą) nustatyta tvarka. GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta išimtis, kad ne individualios veiklos atliekų pardavimo pajamos nėra mažinamos jų įsigijimo kaina ir su perleidimu susijusiais privalomais mokėjimais, todėl apmokestinamosioms pajamoms priskiriama visa pajamų (ne individualios veiklos) suma, gauta už parduotas ar kitaip perleistas nuosavybėn atliekas.

3. Jeigu parduodamas ar kitaip perleidžiamas turtas (jo dalis) buvo priskirtas individualios veiklos turtui, jo įsigijimo kaina mažinama iš individualios veiklos pajamų atskaityta šio turto įsigijimo kainos dalimi.

4. Teisė iš ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų atimti šio turto (daikto) įsigijimo kainą ir kitus su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus yra bendro pobūdžio, galiojanti tokių pajamų gavusiems nuolatiniams Lietuvos gyventojams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams.

5. Pavyzdžiai

1. Gyventojas iš 2017 m. pasistatyto gyvenamojo namo pardavimo 2019 m. gavo 150 000 pajamų, dokumentais pagrįsta įsigijimo kaina – 137 000 Eur, o už 2013 m. įsigytą žemės sklypą – 70 000 Eur, įsigijimo kaina – 75 000 Eur.

Apmokestinamosios pajamos nuo kiekvieno parduoto nekilnojamojo daikto apskaičiuojamos atskirai:

- už gyvenamąjį namą: 150 000 – 137 000 = 13 000 Eur;
- už žemės sklypą: 70 000 – 75 000 = 0 (- 5 000) Eur.

Apmokestinamųjų pajamų suma – 13 000 Eur.

**5) neapmokestinamasis pajamų dydis, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio vieno mėnesio apmokestinamąsias pajamas, arba metinis neapmokestinamasis pajamų dydis,**

**apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, arba jo dalis (šio Įstatymo 29 straipsnyje nustatytais atvejais) – šio Įstatymo nustatyta tvarka;**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 18-2 straipsniu įstatymu, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnių metų pajamas)

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 5 punkte nustatyta nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo teisė sumažinti viso mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, atimant iš jų metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – MNPD), apskaičiuotą GPMĮ 20 straipsnyje (galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojo – 29 straipsnyje) nustatyta tvarka. Mokestinio laikotarpio mėnesio NPD taikymo tvarka aptarta GPMĮ 20 straipsnyje (žr. GPMĮ 20 straipsnio komentarą).

2. MNPD yra atimamas tik iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, gautų per mokestinį laikotarpį. Gyventojas, per mokestinį laikotarpį negavęs su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, MNPD prisitaikyti negalės.

3. Pagal GPMĮ 2 str. 34 dalį su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms (toliau – su darbo santykiais susijusios pajamos), be kita ko, yra priskiriamos individualios įmonės savininko iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos tikrojo nario iš ūkinės bendrijos ir mažosios bendrijos nario iš šios bendrijos gautų pajamų suma, neviršijanti sumos, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario valstybinio socialinio draudimo įmokos (žr. GPMĮ 2 straipsnio 34 dalies komentarą), todėl MNPD atimamas ir iš jų. MNPD taikymo tikslais prie su darbo santykiais susijusių pajamų priskiriamos ir ligos, motinystės, motinystės, tėvystės išmokos.

4. Nors MNPD yra taikomas tik su darbo santykiais susijusioms pajamoms, konkrečią MNPD sumą lemia visos metinės gyventojo pajamos, priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, išskyrus pajamas, nuo kurių mokestis sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą, pajamas, kurioms nustatytas GPMĮ 6 str. 2 d. nustatytas mokesčio tarifas (atliekų pardavimo pajamas, kurioms taikomas 5 proc. mokesčio tarifas), išmokas, išmokėtas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų. Taigi gyventojui (išskyrus asmens su negalia) taikytino MNPD sumą lemia metinių pajamų lygis, kuriam didėjant, MNPD mažėja, o pasiekus tam tikrą ribą, iš viso nebetaikomas. Pavyzdžiui, 2019 m. MNPD yra taikomas, kai metinės apmokestinamosios pajamos nesiekia 30 660 eurų, o 2020 m. – 32 547,16 eurų, 2021 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais – 34 370,67 eurų.

Kai MNPD yra mažesnis už per mokestinį laikotarpį darbdavio pritaikytų NPD sumą, nuolatiniam Lietuvos gyventojui pagal GPMĮ 27 straipsnio (žr. 27 straipsnio komentarą) nuostatas atsiranda pareiga deklaruoti metines pajamas, perskaičiuoti MNPD ir sumokėti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotą pajamų mokestį.

5. Į metinių pajamų lygį neatsižvelgiama, jei su darbo santykiais susijusias pajamas gauna gyventojas, kuriam visą mokestinį laikotarpį buvo nustatytas 0-25 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – 0-25 procentų darbingumo lygis ar didelių specialiųjų poreikių lygis) ar 30-55 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – 30-55 procentų darbingumo lygis ar vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis), sunkaus, vidutinio ar lengvo neįgalumo lygis. Tokiems asmenims MNPD apskaičiuojamas sudėjus GPMĮ 20 str. 6 dalyje nustatytas individualaus dydžio NPD sumas.

6. MNPD taikymo tikslu į metinių gyventojo pajamų sumą yra įskaičiuojamos Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautos apmokestinamosios pajamos (t. y. pajamos, nenurodytos GPMĮ 17 straipsnyje pateiktame neapmokestinamųjų pajamų sąraše), todėl į metinių pajamų sumą yra įskaičiuojamos ir užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautos ir joje apmokestintos pajamos, kurios, naikinant dvigubo apmokestinimą, Lietuvoje neapmokestinamos, remiantis GPMĮ 37 str. 1 dalies nuostatomis.

7. 2019 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokoms, taip pat iki 2018 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotoms su darbo santykiais susijusioms pajamoms yra taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas, neatsižvelgiant į jų sumą. Kadangi šių pajamų apmokestinimo tvarka skiriasi nuo nustatytos su darbo santykiais susijusioms pajamoms, apskaičiuotoms ir išmokėtoms 2019 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais (apmokestinamoms taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, arba 20 ir 27 proc. – 2019 m.; arba 20 ir 32 proc. – 2020 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais), MNPD apmokestinamosioms pajamoms, kurioms nustatyti skirtingi pajamų mokesčio tarifai, yra taikomas proporcingai.

Pavyzdys

Gyventoja 2024 m. gavo 18 000 Eur darbo užmokestį ir 1 600 Eur motinystės išmoką.
Apskaičiuojama:
1) apmokestinamųjų pajamų suma: 18 000 + 1 600 = 19 600 Eur;
2) metinis NPD (4 708 Eur) pagal šią formulę (8 964 – 0,5 × (GMP – 11 088 Eur (12 MMA, galiojusios 2024-01-01, dydžių) apskaičiuojamas taip:
19 600 – 11 088 = 8 512;
8 512 x 0,5 = 4 256;
8 964 – 4 256 = 4 708 Eur.
3) kiek procentų tarp visų apmokestinamųjų pajamų sudaro ligos motinystės išmoka:
1 600 x 100 : 19 600 = 8,1633%
4) MNPD suma, tenkanti motinystės išmokai:
4 708 Eur x 8,1633 % = 384,33 Eur;
5) MNPD suma, tenkanti darbo užmokesčiui:
4 708 – 384,33 = 4 323,67 Eur;
6) perskaičiuojamas darbo užmokestis, atėmus MNPD dalį:
18 000 – 4 323,67 = 13 676,33 Eur (apmokestinama taikant 20 proc. mokesčio tarifą);
7) perskaičiuojama motinystės išmoka, atėmus MNPD dalį:
1 600 – 384,33 = 1 215,67 Eur (apmokestinama taikant 15 proc. mokesčio tarifą).

8. Kai nuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais susijusios pajamos yra gautos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nuo kurių toje valstybėje buvo išskaičiuotas pajamų ar jam tapatus mokestis, ir kurios, naikinant pajamų dvigubą apmokestinimą, Lietuvoje neapmokestinamos pagal GPMĮ 37 str. 1 dalies nuostatas, tai MNPD yra atimamas iš Lietuvoje gautų pajamų.

Kai nuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais susijusios pajamos yra gautos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje, kurioje sumokėtas (išskaičiuotas) pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis pagal GPMĮ 37 str. 2 dalies nuostatas yra atskaitomas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tai MNPD yra taikomas proporcingai Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautoms pajamoms.

Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui MNPD taikomas, atimant jį iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, gautų tik iš šaltinio Lietuvoje (išsamiau žr. GPMĮ 20 str. 7 dalies komentarą).

9. Galutinai išvykstančiam iš Lietuvos gyventojui, iki išvykimo laikomam nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip tris mokestinius laikotarpius iš eilės, deklaruojančiam nuo išvykimo mokestinio laikotarpio pradžios iki išvykimo dienos gautas (uždirbtas) pajamas, taikytina MNPD dalis apskaičiuojama pagal Galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojo pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo aprašą, patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2023 m. kovo 9 d. įsakymu Nr. VA-17 „Dėl Galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojo pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo aprašo patvirtinimo“ (toliau – Aprašas). Aprašo nuostatos taikomos 2024 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais, apskaičiuojant galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamoms taikomą MNPD dalį. Iki 2023 m. gruodžio 31 d. MNPD dalis buvo apskaičiuojama pagal Metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo tvarką, patvirtintą

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 298 „Dėl Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 29 straipsnio 2 dalį deklaruojamoms pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“. Galutinai išvykstančiam iš Lietuvos gyventojui, iki išvykimo laikomam nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip tris mokestinius laikotarpius iš eilės ir išvykimo metais išbuvusiam Lietuvoje 183 dienas ar daugiau, deklaruojančiam per visą išvykimo mokestinį laikotarpį gautas (uždirbtas) pajamas, taikomas visas MNPD.

10. Išsamiau MNPD apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 20 ir 29 straipsnių komentaruose.

(GPMĮ 16 str. 1 d. 5 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-05-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-20917

**6) nuolatinio Lietuvos gyventojo patirtos išlaidos (apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, $1^1$ ir $1^2$ dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai) – šio Įstatymo 21 straipsnyje nustatyta tvarka.**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymu, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Pagal komentuojamo straipsnio 6 punktą nuolatiniam Lietuvos gyventojui suteikta teisė sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas GPMĮ 21 straipsnyje (žr. GPMĮ 21 straipsnio komentarą) nustatyta tvarka apskaičiuotomis išlaidomis:

1.1. gyvybės draudimo įmokomis,

1.2. palūkanomis už kreditą pagal iki 2008 m. gruodžio 31 d. sudarytas sutartis gyvenamajam būstui statyti ar įsigyti,

1.3. įmokomis už studijas ar profesinį mokymąsi ar grąžinto studijų (mokymosi) kredito išlaidomis,

1.4. pensijų kaupimo įmokomis,

1.5. įmokų į pensijų fondą dalimi, viršijančia 3 procentus gyventojo pajamų, nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos.

1.6. 2019-2021 m. patirtomis išlaidomis už:

1.6.1. pastatų, statinių remonto, apdailos (išskyrus renovavimo) darbų išlaidomis,

1.6.2. lengvųjų automobilių remonto paslaugų išlaidomis (neįskaitant atsarginių detalių, eksploatacinių medžiagų kainos),

1.6.3. nepilnamečių (iki 18 metų) vaikų, įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa šeimoje, priežiūros išlaidomis.

2. Bendra atimamų išlaidų suma neturi viršyti 25 procentų gyventojo mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, taip pat kitų atskiroms išlaidų rūšims nustatytų apribojimų.

3. Kitaip nei MNPD, kuris yra atimamas tik iš su darbo santykiais susijusių pajamų, patirtos išlaidos yra atimamos iš bendros metinių apmokestinamųjų pajamų sumos, išskyrus iš ne individualios veiklos atliekų pardavimo pajamų, taip pat iš pajamų, nuo kurių pajamų mokestis sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą.

4. Maksimali apmokestinamąsias pajamas mažinančių išlaidų suma, atitinkanti 25 proc. pajamų, yra apskaičiuojama nuo komentuojamo straipsnio 1 d. 1-4 punktuose nustatyta tvarka perskaičiuotų pajamų, sumažintų neapmokestinamosiomis pajamomis, pajamomis, nuo kurių pajamų mokestis sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą, MNPD, leidžiamais atskaitymais, ne individualios veiklos turto ir individualiai veiklai priskirto nekilnojamojo daikto įsigijimo išlaidomis ir su jo perleidimu nuosavybėn susijusiais privalomais mokėjimais. Naikinant dvigubą pajamų apmokestinimą pagal GPMĮ 37 str. 1 dalies nuostatas, užsienio valstybėje, su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautos pajamos, nuo kurių toje valstybėje buvo išskaičiuotas (sumokėtas) pajamų ar jam tapatus mokestis, apmokestinamosios pajamos

perskaičiuojamos, atėmus iš jų užsienio valstybėje gautas apmokestintas pajamas. Maksimali apmokestinamąsias pajamas mažinančių išlaidų suma tokiu atveju apskaičiuojama nuo perskaičiuotų apmokestinamųjų pajamų.

5. Kai apmokestinamosios pajamos yra gautos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje, kurioje sumokėtas (išskaičiuotas) pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis pagal GPMĮ 37 str. 2 dalies nuostatas yra atskaitomas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tai iš Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautų pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nurodytos išlaidos yra atimamos proporcingai. Proporcingumo ir teisingumo principai taip pat yra taikomi, kai gyventojo metinės apmokestinamosios pajamos yra apmokestinamos taikant skirtingus pajamų mokesčio tarifus.

6. Pavyzdžiai

1.Gyventojas 2019 m. gavo 12 000 Eur darbo užmokestį, 3 000 Eur autorinį atlyginimą iš asmens, nesančio darbdaviu, ir 6 250 Eur iš veiklos pagal verslo liudijimą. Gyventojas patyrė 1 800 Eur išlaidų, sumokėdamas už lengvojo automobilio remonto išlaidas.

Apskaičiuojama:

1) apmokestinamosios pajamos: 12 000 + 3 000 = 15 000 Eur;

2) MNPD (pagal formulę: MNPD=3 600 – 0,15 x (metinės pajamos – 6 660 Eur (12 MMA)):

15 000 – 6 660 = 8 340; 8 340 x 0,15; 3 600 – 1 251 = 2 349 Eur;

3) iš darbo užmokesčio atimamas MNPD :

12 000 – 2 349 = 9 651 Eur;

4) kiek procentų tarp visų šių apmokestinamųjų pajamų sudaro darbo užmokestis (apmokestinamas taikant 20% pajamų mokesčio tarifą):

12 000 x 100 : 15 000 = 80%;

5) perskaičiuojamas darbo užmokestis, atėmus jam tenkančią išlaidų dalį:

80% x 1800; 9 651 – 1 440 = 8 211 Eur;

6) perskaičiuojamas autorinis atlyginis atlyginimas (apmokestinamas taikant 15% pajamų mokesčio tarifą) , atėmus jam tenkančią išlaidų dalį:

3 000 – (1 800 – 1 440) = 2 640 Eur.

Taip perskaičiuotoms apmokestinamųjų pajamų sumoms taikomi GPMĮ 6 straipsnyje nustatyti pajamų mokesčio tarifai.

2. Gyventojas 2021 m. gavo 60 000 Eur darbo užmokestį ir 40 000 Eur tantjemų, sumokėjo 4 000 Eur kredito palūkanų už iki 2008 m. įsigytą būstą.

Apskaičiuojama:

1) apmokestinamosios pajamos: 60 000 + 40 000 = 100 000 Eur;

2) pajamos, kurioms taikomas 20% pajamų mokesčio tarifas (t. y. suma, atitinkanti 60 vidutinių šalies darbo užmokesčių (VDU) sumą, taikomą apdraustųjų asmenų 2021 m. valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti):

1 352,70 Eur x 60 = 81 162 Eur;

3) pajamos, kurioms taikomas 32% pajamų mokesčio tarifas:

100 000 – 81 162 = 18 838 Eur;

4) kiek procentų tarp visų pajamų sudaro pajamos, kurioms taikomas 32% pajamų mokesčio tarifas:

18 838 x 100 : 100 000 = 18,838%;

5) pajamos, kurioms taikomas 32% pajamų mokesčio tarifas, perskaičiuojamos, atėmus joms tenkančią 18,838% išlaidų dalį:

18 838 – (4 000 x 18,838 : 100) = 18 084,48 Eur;

6) pajamos, kurioms taikomas 20% pajamų mokesčio tarifas, perskaičiuojamos, atėmus joms tenkančią išlaidų dalį – 3 246,48 Eur (4 000 – 753,52);

81 162 – 3 246,48 = 77 915,52 Eur.

**7.** Teisė sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas GPMĮ 21 straipsnio nustatyta tvarka apskaičiuotomis išlaidomis nustatyta tik nuolatiniams Lietuvos gyventojams. Asmenys, laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais pagal GPMĮ 29 str. 4 str. 1 dalį, galutinai išvykstantys iš Lietuvos, turi teisę sumažinti išvykimo metais gautas apmokestinamąsias pajamas, jeigu jie išvykimo metais

Lietuvoje išbuvo ne mažiau nei 183 dienas, pateikdami išvykimo iš Lietuvos mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje turi būti deklaruotos visos per visą išvykimo metų mokestinį laikotarpį Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautos apmokestinamosios pajamos.

**2. Apskaičiuojant nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos per nuolatinę bazę apmokestinamąsias pajamas, iš visų per nuolatinę bazę gautų arba uždirbtų pajamų atimama:**

**1) neapmokestinamos individualios veiklos, vykdomos per tą nuolatinę bazę, pajamos ir (arba)**

**2) leidžiami atskaitymai, susiję su tų individualios veiklos, vykdomos per tą nuolatinę bazę, pajamų gavimu arba uždirbimu.**

(Pakeista pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13[1], 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18[1] straipsniu įstatymą, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras** (nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

1. Šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta nenuolatinio Lietuvos gyventojo teisė iš visų mokestiniu laikotarpiu gautų (uždirbtų) individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų sumos atimti pajamas, kurios pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms yra priskiriamos pajamos iš žemės ūkio veiklos, jeigu šias pajamas gaunantis gyventojas mokestiniu laikotarpiu nėra įregistruotas ir neprivalo registruotis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoju.

2. Šio straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta nenuolatinio Lietuvos gyventojo teisė atimti GPMĮ 18 straipsnyje (žr. GPMĮ 18 straipsnio komentarą) nurodytus leidžiamus atskaitymus, susijusius su pajamų iš individualios veiklos gavimu (uždirbimu). Pažymėtina, kad leidžiami atskaitymai atimami ne iš bendros mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, o iš individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, bendros pajamų sumos.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, pajamų gavimu (uždirbimu) susiję leidžiami atskaitymai ir jų apskaičiavimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 304 „Dėl Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo".

3. Tie nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, apskaičiuodami uždirbtas individualios veiklos pajamas, gali atimti ne tik leidžiamus atskaitymus, bet ir perkelti mokestinius nuostolius GPMĮ 18-1 straipsnyje nustatyta tvarka.

Individualios veiklos pajamas pagal kaupimo apskaitos principą pripažįstantis nenuolatinis gyventojas gali perkelti ne ankstesnio kaip 2009 m. mokestinio laikotarpio nuostolius, ir tik tuo atveju, jeigu kaupimo apskaitos principą jis pradėjo taikyti jau 2009 m. mokestinį laikotarpį.

Apskaičiuojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, iš vienos veiklos rūšies gauti mokestiniai nuostoliai gali būti neribotą laiką dengiami kitos vykdomos veiklos rūšies pajamomis, jeigu veikla, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, nebuvo nutraukta.

Išsamiau mokestinių nuostolių perkėlimo tvarka paaiškinta GPMĮ 18-1 straipsnio komentare

**3. Gyventojas turi teisę nuspręsti iš pajamų neatimti šio straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytų išlaidų.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą, įsigaliojo 2013 m. liepos 13 d., taikoma nuo 2014 m. sausio 1 d.)

**Komentaras** (nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

1. Komentuojamo straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuolatinio Lietuvos gyventojo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo, 2009 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį gavusio ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, teisė neatimti iš šios rūšies pajamų to turto įsigijimo kainos ir su pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių privalomų mokėjimų, apskaičiuojamų GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Ar iš tokių pajamų tokios išlaidos yra atimamos, ar ne, sprendžia pats tokių pajamų gavęs gyventojas.

(GPMĮ 16 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2021-04-01 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-16339).

**17 straipsnis. Neapmokestinamosios pajamos**

**1. Neapmokestinamosios pajamos yra šios:**

**1) pašalpos, kurias, gyventojui mirus, asmuo, su kuriuo gyventojas buvo susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, išmoka jo sutuoktiniui arba vaikams (įvaikiams), arba tėvams (įtėviams), taip pat pašalpos, kurias išmoka asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, mirus šio gyventojo sutuoktiniui, vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams);**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Pajamų mokesčiu neapmokestinamos pašalpos išmokėtos dviem atvejais:

1. Pašalpa gyventojui mirus, išmokėta jo sutuoktiniui arba vaikams (įvaikiams), arba tėvams (įtėviams). Esminės sąlygos: pašalpą išmoka asmuo, su kuriuo miręs gyventojas buvo (mirties metu ar praeityje) susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais; pašalpa išmokama šio gyventojo sutuoktiniui arba vaikui (įvaikiui), arba kuriam nors iš tėvų (įtėvių). Turi būti išlaikytos abi sąlygos.

2. Pašalpa, išmokėta gyventojui, mirus jo sutuoktiniui arba vaikams (įvaikiams), arba tėvams (įtėviams). Esminės sąlygos: pašalpą išmoka asmuo, su kuriuo gyventojas yra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais; asmuo išmoka pašalpą mirus šio gyventojo sutuoktiniui arba vaikui (įvaikiui), arba kuriam nors iš tėvų (įtėvių). Turi būti išlaikytos abi sąlygos.

3. Darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai apibrėžti GPMĮ 2 straipsnio 31 dalyje (žr. 2 str. 31 dalies komentarą).

4. Nurodytą pašalpą išmokantis asmuo gali būti tiek vienetas, tiek gyventojas. Pašalpa gali būti vienkartinė arba mokama dalimis per tam tikrą laikotarpį.

( GPMĮ 17 str. 1 d. 1 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr. (32.42-31-1)RM-18270)

**2) pašalpos, mokamos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų, taip pat Valstybinio socialinio draudimo fondo administravimo įstaigų mokamos nepensinės išmokos, išskyrus ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokas;**

(Pagal 2017 m. birželio 6 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 38 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XII-2502 1 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-418, taikomą nuo 2017-07-01).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas pajamų mokesčiu neapmokestinamos:

1) iš valstybės ir savivaldybių biudžetų mokamos pašalpos,

2) Valstybinio socialinio draudimo fondo (toliau - VSDF) administravimo įstaigų mokamos nepensinės išmokos, išskyrus:

- ligos, motinystės, tėvystės bei vaiko priežiūros socialinio draudimo išmokas, mokamas pagal Lietuvos Respublikos ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymą, ligos dėl nelaimingo atsitikimo darbe, pakeliui į darbą ar iš darbo arba profesinės ligos išmokas, mokamas pagal Lietuvos Respublikos nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įstatymą arba kitų valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškų išmokų mokėjimą;

- ilgalaikio darbo išmokas, kurios mokamos pagal Lietuvos Respublikos garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymą arba kitų valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškų išmokų mokėjimą.

Visos išvardytos išmokos, patenkančios į komentuojamos lengvatos taikymo išimtį, priskiriamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, kurios apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 straipsnio komentarą).

1.1. Nepensinėms išmokoms, kurias moka VSDF administravimo įstaigos ir kurios priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal komentuojamo punkto nuostatas priskiriamos:

- nedarbo draudimo ir dalinio darbo išmokos, kurios mokamos pagal Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatymą arba kitų valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškų išmokų mokėjimą;

- vaikų išlaikymo išmokos, mokamos pagal Lietuvos Respublikos vaikų išlaikymo išmokų įstatymą ar kitų valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškų išmokų mokėjimą;

- profesinės reabilitacijos išmokos, mokamos pagal Lietuvos Respublikos ligos ir motinystės socialinio draudimo įstatymą;

- kitos nepensinės išmokos, kurios nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas (pvz., iš Garantinio fondo pagal Lietuvos Respublikos garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymą mokamos išmokos pajamų mokesčiu neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punktą, išmokos, mokamos jūrininkams, susirgusiems laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės valstybės jūrų laivų registre, reiso metu, per kasmetines atostogas, priklausančias už darbą laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės valstybės jūrų laivų registre, reiso metu, per laisvadienius, gautus už dirbtus viršvalandžius ir darbą švenčių bei poilsio dienomis laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės valstybės jūrų laivų registre, reiso metu, pajamų mokesčiu neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 45 punktą ir pan.)

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, mirus jo sutuoktiniui dėl nelaimingo atsitikimo darbe, gavo vienkartinę draudimo išmoką (miręs asmuo buvo draustas nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialiniu draudimu). Ši išmoka pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes ją moka VSDF administravimo įstaigos.

2. Gimus kūdikiui, motinai išmokėta Lietuvos Respublikos išmokų vaikams įstatyme nustatyto dydžio vienkartinė pašalpa. Tokia iš valstybės biudžeto mokama pašalpa pajamų mokesčiu neapmokestinama. Neapmokestinamos ir kitos pagal Lietuvos Respublikos išmokų vaikams įstatymą iš valstybės biudžeto išmokėtos išmokos.

3. Remiantis Lietuvos Respublikos paramos mirties atveju įstatymu, gyventojui išmokėta šiame įstatyme nustatyto dydžio laidojimo pašalpa. Tokia pašalpa pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes ji mokama iš savivaldybės biudžeto.

4. Teisės aktų nustatyta tvarka bedarbio statusą turinčiam gyventojui mokama Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatyme nustatyto dydžio nedarbo socialinio draudimo išmoka. Ši nepensinė išmoka pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes ją moka VSDF administravimo įstaiga.

2. Valstybės tarnautojams ir biudžetinių įstaigų darbuotojams (kurių materialinė padėtis yra sunki) iš darbo užmokesčiui skirtų lėšų mokamoms pašalpoms ši apmokestinimo lengvata netaikoma.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 2 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-09-06 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-37409)

**3) pelno nesiekiančių vienetų pašalpos savo nariams, išmokėtos iš lėšų, sukauptų iš nario mokesčio, išskyrus pašalpas, kurias gauna gyventojai, susiję su šiais vienetais darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais, ir kurios nėra nurodytos kituose šios dalies punktuose;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnį pelno nesiekiantis vienetas – vienetas, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams.

2. Tokio vieneto išmokėta pašalpa neapmokestinama, jeigu:

1) išmokėta pelno nesiekiančio vieneto nariui ir

2) išmokėta iš lėšų, sukauptų iš nario mokesčio ir

3) gyventojas nėra susijęs su pelno nesiekiančiu vienetu darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais ir kurios nėra nurodytos kituose šios dalies punktuose.

3. Turi būti įvykdytos visos išvardintos sąlygos.

Pavyzdys

Draugija X savo nariui išmoka pašalpą iš lėšų, kurios sukauptos iš nario mokesčio. Tokios sušelptojo nario pajamos nebus apmokestinamos pajamų mokesčiu.

Tačiau jei ši draugija išmoka pašalpą (kuri nėra nurodyta kituose 17 straipsnio 1 dalies punktuose) savo nariui, su ja susijusiam darbo santykiais, tokio asmens gauta pašalpa apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

4. Analogiškos taisyklės taikomos, kai tokias pašalpas gyventojas gauna iš užsienio valstybių teisės aktų nustatyta tvarka įsteigtų pelno nesiekiančių vienetų lėšų, sukauptų iš nario mokesčio.

( GPMĮ 17 str. 1 d. 3 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr. (32.42-31-1)RM-18270)

**4) pašalpos stichinių nelaimių atvejais, jeigu jos išmokamos remiantis valstybės arba savivaldybių institucijų sprendimais;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Pašalpa neapmokestinama, kai:

- išmokėta stichinės nelaimės (pvz.: sausros, potvynio ir pan.) atveju ir
- išmokėta valstybės arba savivaldybių institucijų sprendimu.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 4 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr. (32.42-31-1)RM-18270)

**5) Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio kompensacijos, įskaitant teisės aktuose nustatytas tiesiogines išmokas pajamų lygiui palaikyti, taip pat kompensacijos, kurių dydžiai nenustatyti, tačiau mokėjimas reglamentuotas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose, įskaitant kompensacijas už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą, išskyrus kompensacijas, mokamas gyventojui, kai nutraukiama darbo sutartis ar jos esmę atitinkanti sutartis, ir pinigines kompensacijas už nepanaudotas atostogas;**
(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Ši įstatymo lengvata taikoma, jeigu:
- išmokėta kompensacija, kurios dydis nustatytas Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose;
- išmokėta teisės aktuose nustatyta tiesioginė išmoka pajamų lygiui palaikyti (tiesioginės išmokos apibrėžimas pateiktas Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymo 2 straipsnio 16 dalyje);
- išmokėta kompensacija, kurios dydis nenustatytas, tačiau jos mokėjimas reglamentuotas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose. Sąvoka „mokėjimas reglamentuotas“ reiškia, kad teisės aktuose nustatytos kompensacijos mokėjimo sąlygos ir tvarka, taip pat taisyklės, kuriomis remiantis galima apskaičiuoti kompensacijos dydį;
- išmokėta kompensacija už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą.

$1^1$. Ši lengvata netaikoma kompensacijoms, išmokėtoms ne pagal Lietuvos Respublikos, o kitų valstybių įstatymus arba kitus teisės aktus.

1 Pavyzdys

Kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą mokėjimą nustato Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas, o šių kompensacijų dydį, šaltinius, mokėjimo terminus bei tvarką nustato Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų bei tvarkos, taip pat garantijų ir lengvatų, numatytų Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymas.

Jeigu kompensaciją už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą gauna Lietuvos Respublikos pilietis, turintis teisę ją gauti pagal minėtus teisės aktus, tai ši kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2 Pavyzdys

Pagal Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo nuostatas savivaldybės tarybos nariui, kuris reglamento nustatyta tvarka atstovauja savivaldybei už savivaldybės ribų, savivaldybės administracija Vyriausybės nustatyta tvarka apmoka komandiruotės išlaidas.

Savivaldybės tarybos nariui Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d nutarimu Nr. 526 „Dėl Dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo“ nustatyta tvarka išmokėtos komandiruočių kompensacijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Nuo 2023 m. liepos 1 d. už darbą atliekant savivaldybės tarybos nario pareigas savivaldybės tarybos nariams mokamas atlyginimas. Tokios savivaldybės tarybos narių gautos pajamos apmokestinamas kaip su darbo santykių esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos taikant GPMĮ 6 straipsnio $1^1$ dalyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą (žr. GPMĮ 6 straipsnio komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 5 p. komentaro 1 p. 2 pavyzdys pakeistas pagal VMI prie FM 2023-10-03 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3723

3 Pavyzdys

Nuo 2019-07-30 Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimu Nr. 1515 „Dėl neapmokestinamųjų piniginių kompensacijų dydžių nustatymo“ (toliau - Nutarimas Nr. 1515) patvirtintos Viešųjų renginių ir aukšto meistriškumo sporto treniruočių stovyklų dalyviams skiriamų neapmokestinamųjų piniginių kompensacijų dydžių ir mokėjimo tvarkos taisyklės (toliau – Taisyklės). Šios Taisyklės nustato, kam, kokių renginių metu, kokios ir kokio dydžio piniginės kompensacijos gali būti mokamos. Taisyklės nustato vienodas kompensacijas už dalyvavimą pelno nesiekiančių vienetų vykdomuose tiek sporto, tiek kituose renginiuose.

Kai renginys vyksta Lietuvos Respublikoje, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punktu, pajamų mokesčiu neapmokestinama kompensuojama renginio dalyvio vienos paros maitinimo išlaidų suma, neviršijanti 1 bazinės socialinės išmokos (Taisyklių 3.1. papunktis), o kai renginys vyksta užsienyje – maitinimo išlaidų suma, neviršijanti Maksimalių dienpinigių dydžių sąraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d. nutarimu Nr. 526 „Dėl dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo“, nurodytų dydžių (Taisyklių 4.1. papunktis). Kitos piniginės kompensacijos (nakvynės, kelionės, degalų įsigijimo išlaidų) priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, pagrindus jas dokumentais ir neviršijant Taisyklių 3.2-3.5. ir 4.2.- 4.5. papunkčiuose nustatytų dydžių.

Pagal Taisyklių 2.2. papunktyje apibrėžtą renginio sąvoką, renginiu, kurio metu gali būti mokamos Taisyklėse numatytos kompensacijos, yra laikoma:

- viešasis renginys, kuriuo siekiama visuomenei naudingų tikslų ir kurio metu surinktos lėšos (jeigu tokių lėšų rengiant renginį surenkama) naudojamos tik šio renginio išlaidoms padengti ir (ar) skiriamos labdarai ar paramai arba naudojamos kitiems visuomenei naudingiems tikslams, taip pat
- aukšto meistriškumo sporto treniruočių stovykla, jeigu tokios stovyklos sporto šakos tarptautinė federacija yra pripažinusi Pasaulinį antidopingo kodeksą.

Pagal Taisyklių 2.1. papunktyje apibrėžtą renginio dalyvio sąvoką, Taisyklėse nustatytas kompensacijas gali gauti su renginį vykdančiu pelno nesiekiančiu vienetu darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijęs ir (arba) už savo veiklą renginyje negaunantis kito atlygio, išskyrus Taisyklėse nustatytas pinigines kompensacijas, asmuo:

- to renginio programos autorius,
- atlikėjas,
- šios programos atlikėjams pasirodymą tokiame renginyje padedantis atlikti asmuo ar
- už šio renginio techninio inventoriaus veikimą, techninės pagalbos teikimą ar visuomenės informavimą atsakingas asmuo,

taip pat

- aukšto meistriškumo sporto treniruočių stovykloje dalyvaujantis sportininkas,
- aukšto meistriškumo sporto treniruočių stovykloje dalyvaujantis aukšto meistriškumo sporto specialistas ir fizinio aktyvumo ar aukšto meistriškumo sporto instruktorius, t. y. treneris.

Taigi, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punktu, pajamų mokesčiu neapmokestinamos Taisyklėse nustatyto dydžio neviršijančios kompensacijos, jeigu jos gaunamos už dalyvavimą renginyje, kaip ši sąvoka apibrėžta Taisyklėse ir šias kompensacijas gauna asmuo, kuris pagal Taisyklių nuostatas laikomas renginio dalyviu.

Sporto varžybų, čempionatų dalyviu gali būti laikomas sportininkas, treneris, teisėjas, sekretoriato darbuotojas ir kiti asmenys, kurie atlieka renginio programą bei padeda ją atlikti, jeigu renginys atitinka Taisyklėse apibrėžtą renginio sąvoką, t. y. viešas renginys, kuriuo siekiama visuomenei naudingų tikslų ir kurio metu surinktos lėšos (jeigu tokių lėšų rengiant renginį surenkama) naudojamos tik šio renginio išlaidoms padengti ir (ar) skiriamos labdarai ar paramai arba naudojamos kitiems visuomenei naudingiems tikslams.

Viešojo renginio dalyviais nelaikomi gyventojai (įskaitant sportininkus, trenerius ir kitus sporto renginio dalyvius), kurie tokias kompensacijas gauna iš renginį vykdančio (organizuojančio)

pelno nesiekiančio vieneto su kuriuo yra susiję darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais ir (arba) už savo veiklą renginyje gauna kitą atlygį.

Sąvoka darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai suprantama taip, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 str. 31 dalyje. Už savo veiklą renginyje gaunančiu atlygį asmeniu laikomas gyventojas, vykdantis tokio pobūdžio individualią veiklą, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 str. 7 dalyje.

Kompensacijų mokėtoju gali būti ne tik renginį vykdantis (organizuojantis) pelno nesiekiantis vienetas, bet ir kitas pelno nesiekiantis vienetas, kuriam renginio dalyvis atstovauja. Taigi, tuo atveju, kai už dalyvavimą viešajame renginyje Taisyklėse nustatytas kompensacijas moka ne renginį vykdantis (organizuojantis)**,** o kitas pelno nesiekiantis vienetas, kuriam renginyje atstovauja gyventojas, jis gali būti laikomas renginio dalyviu net ir tuo atveju, jeigu su kompensacijas mokančiu asmeniu yra susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais ir (arba) jis už savo veiklą renginyje, be Taisyklėse numatytų kompensacijų, gauna kitą atlygį.

Pažymėtina, kad vadovaujantis Taisyklių nuostatomis, nuo 2019 m. liepos 30 d. Taisyklėse numatytos kompensacijos gali būti mokamos tik už dalyvavimą aukšto meistriškumo sporto treniruočių stovyklose, todėl už dalyvavimą kitose, t. y. ne aukšto meistriškumo, sporto stovyklose mokamos kompensacijos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punktą.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punkto komentaro 1 p. 3 pavyzdys išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-08-30 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-36890).

4 Pavyzdys

Lietuvos Respublikos darbo kodekso (toliau – Darbo kodeksas) 144 straipsnio 8 dalis nustato, kad darbuotojams, kurių darbas yra kilnojamojo pobūdžio arba atliekamas lauko sąlygomis, arba susijęs su kelionėmis ar važiavimu, kompensuojamos su tuo susijusios padidėjusios išlaidos už faktiškai tokio pobūdžio dirbtą darbo laiką. Šių kompensacijų dydis negali viršyti 50 procentų bazinio (tarifinio) darbo užmokesčio ir jos mokamos tuo atveju, kai darbuotojui nemokamos komandiruotės išlaidos.

Nuo 2022 m. lapkričio 1 d. Darbo kodekse šios kompensacijos maksimalus dydis sumažinamas iki 30 procentų bazinio (tarifinio) darbo užmokesčio, o nuo 2023 m. birželio 1 d. Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalis pripažįstama netekusia galios (kompensacija panaikinama).

Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalyje nustatyta tvarka išmokėtos nustatyto dydžio kompensacijos, pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Pasikeitus Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalies nuostatoms, klausimas dėl kompensacijos priskyrimo neapmokestinamosios / apmokestinamosioms pajamoms sprendžiamas pagal tai, kokio reglamentavimo pagrindu teisė į kompensaciją buvo įgyta:

- kai teisė į kompensaciją įgyta už faktiškai dirbtą tokio pobūdžio darbo laiką už laikotarpius iki 2022 m. spalio 31 d. (imtinai), pajamų mokesčiu neapmokestinama 50 proc. nustatyto dydžio neviršijanti kompensacijos suma;

- kai teisė į kompensaciją įgyta už laikotarpius nuo 2022 m. lapkričio 1 d. iki 2023 m. gegužės 31 d. (imtinai) — 30 proc. nustatyto dydžio neviršijanti kompensacijos suma.

Tarkime, už 2022 m. spalio mėn. faktiškai dirbtą tokio pobūdžio darbo laiką darbuotojui apskaičiuota 500 eurų dydžio kompensacija. Darbuotojo bazinis darbo užmokestis – 1000 eurų. Kompensacija išmokėta 2022 m. lapkričio mėn. 1 d. Darbuotojo gauta 500 eurų kompensacijos suma pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes ji neviršija Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalyje nustatyto dydžio, galiojusio teisės į kompensaciją įgijimo momentu, t. y. 2022 m. spalio mėnesį.

Tarkime, šiam darbuotojui už spalio mėn. buvo apskaičiuota 500 eurų kompensacija, o už lapkričio mėn. — 300 eurų kompensacijos suma. Šios kompensacijos (viso 800 eurų) dėl lėšų stokos darbuotojui išmokėtos 2022 m. gruodžio mėn. Tiek 500 eurų kompensacijos suma už spalio mėn., tiek 300 eurų kompensacijos suma už lapkričio mėn. pajamų mokesčio neapmokestinamos, nes jos neviršija teisės į kompensaciją įgijimo momentu Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalyje nustatytų dydžių.

Kompensacijos, kurios neatitinka Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalyje nustatytos jų mokėjimo tvarkos (pvz., mokamos ir tuo atveju, kai darbuotojui apmokamos komandiruotės išlaidos) nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

2023 m. birželio 1 d. pripažinus Darbo kodekso 144 straipsnio 8 dalį netekusia galios (panaikinus kompensaciją), Darbo kodekso nustatyta tvarka darbuotojams galės būti mokamas padidintas, palyginti su normaliomis darbo sąlygomis, darbo užmokestis. Vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio $1^1$ dalimi, tokios darbuotojų gautos pajamos bus apmokestinamos kaip su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 5 punkto komentaro 1 p. 4 pavyzdys išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-10-26 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-33495).

5 Pavyzdys

Lietuvos Respublikos kraujo donorystės įstatymo (toliau – Kraujo donorystės įstatymas) 7 straipsnio 7 punkte numatyta, kad donoras turi teisę Vyriausybės nustatyta tvarka iš Valstybės biudžeto gauti kompensaciją. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 594 patvirtintos Kompensacijų iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto mokėjimo kraujo ar kraujo sudedamųjų dalių donorams taisyklės (toliau – Taisyklės).

Kraujo donorystės įstatymo pagrindu bei Taisyklėse nustatyta tvarka donoro gauta kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

6 Pavyzdys

Lietuvos Respublikos piniginės socialinės paramos nepasiturintiems gyventojams įstatymo 5 straipsnio 2 punkte numatytos būsto šildymo išlaidų geriamojo vandens išlaidų ir karšto vandens išlaidų kompensacijos. Šios įstatymo nustatyta tvarka gyventojo gautos kompensacijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

7 Pavyzdys

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. gruodžio 5 d. nutarimu Nr. 530 patvirtintos Asmenų draudimo valstybės lėšomis ir kompensacijų mokėjimo juos sužeidus ar jiems žuvus ryšium su tarnyba sąlygos, kuriose nustatytos šių kompensacijų sumos bei mokėjimo tvarka. Remiantis šiuo teisės aktu, gyventojo gauta kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

8 Pavyzdys

Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo 41 straipsnio (Išeitinės išmokos ir kompensacijos) 9 dalyje nustatyta, kad valstybės tarnautojams gali būti mokama Vyriausybės nustatyto dydžio kompensacija už netarnybinio automobilio naudojimą tarnybos reikmėms. Vadovaujantis šia įstatymo nuostata bei Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo 7 straipsnio 3 dalimi, Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1998 m. lapkričio 17 d. nutarimo Nr. 1341 „Dėl tarnybinių lengvųjų automobilių biudžetinėse įstaigose“ (toliau – Nutarimas) 1.8. punkte nustatyta, kad ministerijos, įstaigos prie ministerijų ir kitos ministerijoms pavaldžios valstybės institucijos ir įstaigos, neviršydamos šio nutarimo 2 punkte joms nustatyto išlaidų tarnybiniams lengviesiems automobiliams išlaikyti, nuomotis arba nuomotis pagal veiklos nuomos sutartį dydžio, turi teisę kas mėnesį mokėti ne didesnę kaip 0,5 Lietuvos statistikos departamento paskutinį kartą paskelbto šalies ūkio vidutinio mėnesinio darbo užmokesčio dydžio kompensaciją degalų įsigijimo ir automobilio amortizacijos išlaidoms padengti, kuri naudojama neatsiskaitytinai, naudojantiems netarnybinius automobilius tarnybos reikmėms profesinės karo tarnybos kariams, valstybės tarnautojams ir darbuotojams, dirbantiems pagal darbo sutartis, perkeltiems ir (ar) paskirtiems (pasiųstiems) į diplomatines atstovybes, konsulines įstaigas, atstovybes prie tarptautinių organizacijų, specialiąsias misijas, užsienio valstybių ir tarptautines karines ar gynybos institucijas, specialiesiems atašė ir jų pavaduotojams. Paminėtiems asmenims išmokėtos Nutarime nustatyto dydžio kompensacijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Lietuvos Respublikos Seimui atskaitingoms ir kitoms Lietuvos Respublikos Vyriausybei (ministerijoms) neatskaitingoms institucijoms Nutarime įtvirtinta rekomendacija, atsižvelgiant į Pavyzdinių tarnybinių lengvųjų automobilių naudojimo biudžetinėse įstaigose taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. gegužės 27 d. nutarimu Nr. 543, nuostatas, patvirtinti savo įstaigos tarnybinių lengvųjų automobilių naudojimo tvarką.

Kai kompensacija už netarnybinio automobilio naudojimą tarnybos reikmėms nustatoma institucijos vidaus veiklą reglamentuojančiu teisės aktu patvirtintoje tvarkoje, tokia kompensacija gali būti priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms tik tuo atveju, jeigu teisė gauti tokią kompensaciją atitinkamos kategorijos darbuotojui yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos įstatymuose arba Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose.

9 Pavyzdys

Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymą žemės ūkio veiklos subjektams gali būti mokamos kompensacinės išmokos, taip pat žemės ūkiui, maisto ūkiui ir kaimo plėtrai teikiama parama.

Lietuvos kaimo plėtros 2014–2020 metų programos priemonės „Pagrindinės paslaugos ir kaimų atnaujinimas kaimo vietovėse“ veiklos srities „Parama investicijoms į visų rūšių mažos apimties infrastruktūrą“ veiklos „Asbestinių stogų dangos keitimas“ įgyvendinimo 2015 metais taisyklėse, patvirtintose 2015 m. vasario 25 d. Žemės ūkio ministro įsakymu Nr. 3D-119, nustatyti reikalavimai paramai kaimo vietovėje esančio gyvenamojo namo, priklausančio fiziniam asmeniui, visos asbestinės stogo dangai pakeisti gauti. Pagal minėto teisės akto nuostatas gyventojų gautos išmokos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

10 Pavyzdys

Pagal Darbo kodekso 50 straipsnio nuostatas, jei darbuotojas pagrįstai sustabdo darbo sutarties vykdymą, darbdavys jam turi sumokėti ne mažesnę kaip vienos Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintos minimaliosios mėnesinės algos dydžio kompensaciją už kiekvieną sustabdytą darbo sutarties vykdymo mėnesį. Darbdavio darbuotojui išmokėta nustatyto dydžio kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

11 Pavyzdys

Darbo kodekso 31 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad darbdavys privalo sudaryti darbuotojui sąlygas darbo funkcijai atlikti ir suteikti darbuotojui reikalingas darbo priemones ar turtą. Darbo sutarties šalys susitaria, kad darbuotojas darbo metu naudos savo priemones ar turtą, išskyrus asmenines apsaugos priemones, kuriomis aprūpinti darbuotojus privalo darbdavys. Tokiu atveju gali būti susitarta dėl darbuotojui mokamos kompensacijos už jo priemonių ar turto naudojimą.

Kompensacija darbuotojui turi būti mokama tuo atveju, jeigu šalys susitaria, jog darbuotojas darbo funkcijoms atlikti naudos savo priemones ar turtą, t. y. jeigu asmeninės darbuotojo priemonės bus naudojamos darbo tikslams, šalys turėtų susitarti dėl kompensacijos darbuotojui mokėjimo.

Darbo kodeksas nedetalizuoja, kokia tvarka ir kokiu dokumentu šalys gali įforminti susitarimą dėl darbuotojo priemonių ar turto naudojimo bei kompensacijos mokėjimo. Šalys galėtų susitarti darbo sutartyje arba atskirame susitarime, kuris būtų pridedamas prie darbo sutarties. Darbo kodeksas taip pat nenumato sąlygų (priežasčių) minėtam susitarimui sudaryti, tad šalys kiekvienu atskiru atveju pačios vertina ir tariasi, ar darbuotojas darbui naudos savo priemones (turtą).

Darbo kodeksas nenustato, kokias savo priemones ar kokį turtą darbuotojas gali naudoti darbo metu, tačiau tai turėtų būti priemonės ar turtas, reikalingas darbo funkcijoms atlikti. Pavyzdžiui, tai galėtų būti asmeninis darbuotojo kompiuteris, telefonas, automobilis ir pan. Darbo sutarties šalys kiekvienu atskiru atveju pačios vertina ir tariasi, ar darbuotojas savo priemones (turtą) naudos darbo tikslams.

Darbo kodeksas bei kiti teisės aktai nereglamentuoja kompensacijos už darbuotojo priemonių ar turto naudojimą dydžio ar nustatymo sąlygų, tačiau darbo sutarties šalys, nustatydamos kompensacijos dydį, turi elgtis sąžiningai, nepiktnaudžiauti savo teise (Darbo kodekso 24 straipsnio 1 dalis).

Darbuotojo pagal Darbo kodekso 31 straipsnio nuostatas gauta kompensacija už darbo metu naudojamas asmenines priemones ar turtą priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu pavyzdžiui, įmonės apskaitos politikoje yra nustatyta kompensacijos dydžio apskaičiavimo tvarka ir asmeninio turto naudojimo sąlygos ar/ir tokios kompensacijos mokėjimas reglamentuotas darbdavio patvirtintose kompensacijos mokėjimo taisyklėse. Kompensacijos sudedamąja dalimi gali būti turto nusidėvėjimas ar/ir eksploatacinės bei priežiūros (einamojo remonto) sąnaudos bei pan. Kuro sąnaudos nėra įskaitomos į kompensacijos dydį (jos apmokamos darbdavio pagal pateiktus išlaidas patvirtinančius dokumentus ir tokios sumos nelaikomos darbuotojo pajamomis). Kompensacijos dydis turi būti ekonomiškai pagrįstas.

Tarkime, kad ekonomiškai pagrįsta galėtų būti laikoma kompensacija, kuri apskaičiuota tokiu būdu: darbuotojas 60 proc. savo asmeninį kompiuterį, kurio įsigijimo kaina 600 eurų, naudoja darbo tikslais. Atsižvelgiant į įmonės apskaitos politiką, kad tokios vertės turtas laikomas ilgalaikiu turtu ir nudėvimas per 3 metus, per mėnesį mokamos kompensacijos dydis galėtų būti (600:3:12)*0,6=10 eurų.

Darbuotojas už asmeninio kompiuterio, kurį naudoja kaip darbo priemonę, remontą sumokėjo 100 eurų, darbdavys sumoka 60 eurų vienkartinę kompensaciją (100*0,6).

(GPMĮ 17 str. 1. d. 5 punkto apibendrinto paaiškinimo (komentaro) 1 punkto 11 pavyzdys pakeistas pagal VMI prie FM 2020-10-02 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-52555).

12 Pavyzdys

Darbo kodekso 52 straipsnio 3 dalyje aptarta, kad skiriant dirbti nuotoliniu būdu, raštu nustatomi darbo vietos reikalavimai (jeigu tokie keliami), darbui suteikiamos naudoti darbo priemonės, aprūpinimo jomis tvarka, naudojimosi darbo priemonėmis taisyklės, taip pat nurodomas darbovietės padalinys, skyrius ar atsakingas asmuo, kuriam darbuotojas turi atsiskaityti už atliktą darbą darbdavio nustatyta tvarka. Šio straipsnio 4 dalis nustato, kad, jeigu dirbdamas nuotoliniu būdu darbuotojas patiria papildomų išlaidų, susijusių su jo darbu, darbo priemonių įsigijimu, įsirengimu ir naudojimu, jos privalo būti kompensuotos. Kompensacijos dydį ir jos mokėjimo sąlygas darbo sutarties šalys nustato susitarimu.

Atsižvelgiant į tai, kad privalo būti kompensuojamos darbuotojo *patirtos papildomos išlaidos* <<.....>>, neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskirta tokia kompensacijos suma, kuri pagrindžiama išlaidas patvirtinančiais juridinę galią turinčiais dokumentais. Kompensacijos mokėjimo tvarka turi būti reglamentuota darbdavio patvirtintose kompensacijos mokėjimo taisyklėse.

13 Pavyzdys

Darbo kodekso 38 straipsnyje yra aptartos darbdavio ir darbuotojų (turinčių specialių žinių ar gebėjimų, kurie gali būti pritaikyti konkuruojančioje su darbdaviu įmonėje, įstaigoje, organizacijoje ar pradėjus vykdyti savarankišką veiklą) susitarimo dėl nekonkuravimo galimybės bei sąlygos. Nekonkuravimo susitarimas gali būti sudaromas darbo sutarties galiojimo laikotarpiu ar (ir) pasibaigus darbo sutarčiai, bet ne ilgiau kaip dvejus metus po darbo sutarties pasibaigimo. Nustatyta, kad nekonkuravimo su darbdaviu laikotarpiu darbuotojui turi būti mokama kompensacija, kurios dydis – ne mažiau kaip keturiasdešimt procentų darbuotojo vidutinio darbo užmokesčio.

Atsižvelgiant į nekonkuravimo kompensacijų prigimtį, pobūdį ir esmę bei GPMĮ pateiktas darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių ir šių santykių pagrindu mokamų pajamų sampratas, GPMĮ taikymo aspektu nekonkuravimo kompensacijos, išmokėtos tiek darbuotojui, tiek gyventojui,

su kuriuo nutraukta darbo sutartis, nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinamos kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

14 Pavyzdys

Darbo kodekso 218 straipsnio 4 dalyje aptarta, kad, jeigu darbo ginčą dėl teisės nagrinėjantis organas nustato, kad darbuotojas į pirmesnį darbą negali būti grąžintas dėl ekonominių, technologinių, organizacinių ar panašių priežasčių arba dėl to, kad jam gali būti sudarytos nepalankios sąlygos dirbti, arba kai darbuotojo negrąžinti prašo darbdavys, darbo ginčą nagrinėjantis organas priima sprendimą pripažinti atleidimą iš darbo neteisėtu, priteisia išmokėti vidutinį darbo užmokestį už priverstinės pravaikštos laiką nuo atleidimo iš darbo dienos iki teismo sprendimo įvykdymo dienos, bet ne ilgiau kaip už vienus metus, ir patirtą turtinę ir neturtinę žalą. Taip pat darbuotojui priteisiama kompensacija, kurios dydis yra lygus vienam darbuotojo vidutiniam darbo užmokesčiui už kiekvienus dvejus darbo santykių trukmės metus, bet ne daugiau kaip šeši darbuotojo vidutiniai darbo užmokesčiai.

Pripažinus darbuotojo atleidimą neteisėtu, darbuotojui išmokėta Darbo kodekso 218 straipsnyje nustatyto dydžio kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama. Darbuotojui išmokėta suma **turtinei žalai** atlyginti priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str.1 d. 31 punktą.

Priteistas vidutinis darbo užmokestis už priverstinės pravaikštos laiką apmokestinamas kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

Kai darbo ginčą dėl teisės nagrinėjantis organas yra teismas, priteista **neturtinė žala** priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 31 punktą.

Kai darbo ginčą dėl teisės nagrinėjantis organas yra darbo ginčų komisija, jos sprendimu priteista **neturtinė žala** nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 31 punktą, todėl tokia darbdavio išmokama neturtinės žalos suma apmokestinama kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

2. Komandiruotės sąvoka pateikta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 21 straipsnyje.

Laikantis Lietuvos Respublikos teisės aktuose nustatytos tvarkos ir sąlygų, komandiruočių dienpinigių kompensacijos ir kai kurios kitos su komandiruote susijusios išlaidos pajamų mokesčiu neapmokestinamos

Komandiruočių kompensacijos mokamos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Nutarimas Nr. 99) nustatyta tvarka.

Pagal Nutarimu Nr. 99 patvirtintų Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių nuostatas komandiruočių dienpinigių normas nustato Maksimalių dienpinigių dydžių sąrašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d. nutarimu Nr. 526 „Dėl dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo“.

2.1. Pagal Nutarimo Nr. 99 2.3. papunkčio nuostatas komandiruočių Lietuvos Respublikos teritorijoje metu komandiruočių kompensacijomis, neapmokestinamomis gyventojų pajamų mokesčiu, laikomi Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse nustatyto dydžio dienpinigiai, kurių bendra suma per mėnesį yra lygi arba mažesnė nei 50 procentų darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio arba darbo užmokesčio, apskaičiuoto taikant valandinį tarifinį atlygį.

Pavyzdys

Tarkime, darbuotojui nustatytas darbo užmokestis yra 600 Eur per mėnesį. Šiuo atveju 50 procentų darbo užmokesčio suma – 300 Eur. Darbuotojas vyksta į 10 dienų komandiruotę Lietuvos Respublikos teritorijoje ir jam išmokama 150 Eur dienpinigių suma, kuri atitinka Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse nustatytą dydį. Kadangi gauti dienpinigiai atitinka teisės aktuose nustatytus dydžius (dienpinigių normą bei bendra dienpinigių suma per mėnesį yra mažesnė nei 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio), visa gauta dienpinigių suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime nurodytas sąlygas atitinkančiu atveju darbuotojas vyksta į komandiruotę, kurios trukmė 40 dienų ir jam išmokama 600 Eur dienpinigių suma, kuri atitinka Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse nustatyta dydį, tačiau kadangi bendra dienpinigių suma per mėnesį yra didesnė nei 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama dienpinigių suma, kuri yra lygi 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio sumai, t. y. 300 Eur suma, o šią sumą viršijanti dienpinigių suma, t. y. 300 Eur (600- 300) apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

Tuo atveju, kai darbdavys išmoka dienpinigių sumą, kuri viršija Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse nustatytą dydį, tarkime vietoj 150 Eur išmoka 200 Eur., neatsižvelgiant į tai, kad gauta dienpinigių suma būtų lygi ar mažesnė nei 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama tik Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse nustatytą dienpinigių normą atitinkanti dienpinigių suma, t. y. 150 Eur, o šį dydį viršijanti dienpinigių suma, t. y. 50 Eur (200 - 150) apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

2.2. Pagal Nutarimo Nr. 99 2.5. papunkčio nuostatas komandiruočių į užsienį kompensacijomis laikomi:

1) tuo atveju, kai darbuotojui nustatytas darbo užmokestis yra lygus arba didesnis už minimaliąją mėnesinę algą (toliau – MMA), padaugintą iš koeficiento 1,65 arba kai darbo užmokestis yra apskaičiuotas taikant valandinį tarifinį atlygį, yra lygus arba didesnis už minimalųjį valandinį atlygį (toliau – MVA), padaugintą iš koeficiento 1,65, komandiruočių į užsienį kompensacijomis, neapmokestinamomis gyventojų pajamų mokesčiu, laikomi Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatyto dydžio dienpinigiai.

Sąvoka „darbo užmokestis“ supranta taip, kaip ši sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos darbo kodekse.

Apskaičiuojant gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamą dienpinigių kompensaciją taikomi MMA ir MVA dydžiai, kurie galioja pajamų gavimo momentu (pvz., nuo 2020-01-01 MMA – 607 Eur, o dydis MMA, padauginta iš koeficiento 1,65 –1001,55 Eur, MVA – 3,72, o dydis MVA, padauginta iš koeficiento 1,65 – 6,138 Eur).

Pavyzdys

Tarkime, darbuotojui nustatytas darbo užmokestis – 1100 Eur per mėnesį. Dienpinigiai išmokėti 2020 metų vasario mėn., kai MMA – 607 Eur. Darbuotojui išmokama dienpinigių suma atitinka Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatytą dydį. Sprendžiant, ar visa gautų dienpinigių suma priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, darbuotojui nustatytas darbo užmokestis turi būti palyginamas su dydžiu – 1001,55 Eur (MMA(607) x 1.65). Kadangi gyventojo darbo užmokestis – 1100 Eur ir ši suma yra didesnė už nustatytąjį 1001,55 Eur dydį, visa gauta dienpinigių suma pajamų mokesčiu neapmokestinama. Tokia pat nuostata taikoma, kai darbuotojui nustatytas darbo užmokestis yra lygus 1001,55 Eur.

Tarkime, nurodytas sąlygas atitinkančiu atveju darbuotojui darbo užmokestis apskaičiuotas, taikant valandinį tarifinį atlygį 6,2 Eur. 2020 metų vasario mėn. MVA – 3,72 Eur. Kadangi darbuotojui nustatytas darbo užmokestis taikant valandinį tarifinį atlygį 6,2 Eur ir ši suma yra didesnė už nustatytąjį 6,138 Eur dydį (MVA(3,72) x 1,65), visa gauta dienpinigių suma pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2) tuo atveju, kai darbuotojui nustatytas darbo užmokestis yra mažesnis už MMA, padaugintą iš koeficiento 1,65, arba kai darbo užmokestis yra apskaičiuotas taikant valandinį tarifinį atlygį, mažesnį už MVA, padaugintą iš koeficiento 1,65, komandiruočių į užsienį kompensacijomis, neapmokestinamomis gyventojų pajamų mokesčiu, laikomi Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatyto dydžio dienpinigiai, kurių bendra suma per mėnesį yra lygi arba mažesnė nei 50 procentų darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, darbuotojui nustatytas darbo užmokestis – 1000 Eur per mėnesį. Dienpinigiai išmokėti 2020 metų vasario mėn., kai MMA – 607 Eur. Kadangi nustatytas darbo užmokestis 1000 Eur yra mažesnis už nustatytą dydį, t. y. už 1001,55 Eur (MMA(607) x 1.65), neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskirta tik Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatyto dydžio dienpinigiai, kurių bendra suma per mėnesį yra lygi arba mažesnė nei 50 procentų darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio. Šiuo atveju 50 procentų darbo užmokesčio suma –500 Eur. Taigi dienpinigių suma turi būti palyginama su dienpinigių išmokėjimo mėnesį gautu darbo užmokesčiu. Tarkime, darbuotojas 3 dienas buvo komandiruotėje Estijos Respublikoje ir jam vasario mėnesį išmokėta 141 Eur dienpinigių suma, kuri atitinka Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatytą dydį. Kadangi gauta dienpinigių suma – 141 Eur yra mažesnė nei 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, t. y. mažesnė už 500 Eur, visa dienpinigių suma, t. y. 141 Eur, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime, nurodytas sąlygas atitinkančiu atveju darbuotojas komandiruotėje buvo 14 dienų ir gavo 658 Eur dienpinigių sumą, kuri atitinka Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatytą dydį, tačiau gauta dienpinigių suma – 658 Eur – didesnė už 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, t. y. už 500 Eur, todėl gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama tik dienpinigių suma, kuri yra lygi 50 procentų darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, t. y. 500 Eur dienpinigių suma, o dienpinigių suma, kuri viršija 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio sumą, t. y. 158 Eur (658-500), apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

2. Tarkime, darbuotojo darbo sutartyje nustatyta, kad jo darbo užmokestis apskaičiuojamas, taikant valandinį tarifinį atlygį, ir šio atlygio dydis –3,72 Eur (dienpinigių išmokėjimo metu tai atitiko MVA). Kadangi nustatytas valandinis atlygis mažesnis už MVA, padaugintą iš koeficiento 1,65, dydį, t. y. už 6,138 Eur sumą, neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskirta tik Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse komandiruotėms į užsienį nustatyto dydžio dienpinigiai, kurių bendra suma per mėnesį yra lygi arba mažesnė nei 50 procentų darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio. Taigi, dienpinigių suma turi būti palyginama su dienpinigių išmokėjimo metu gautu darbo užmokesčiu. Tarkime, darbuotojas 2020 m. vasario mėn. vyko į 10 dienų komandiruotę Latvijoje. Kovo mėn. jam buvo išmokėta 440 Eur dienpinigių suma, kuri atitinka nustatytas dienpinigių normas, o kovo mėn. gauta darbo užmokesčio suma – 300 Eur. (50 procentų darbo užmokesčio suma –150 Eur). Tokiu atveju neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama 150 Eur, t. y. dienpinigių suma, lygi 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, o 290 Eur (440-150), t. y. dienpinigių suma, viršijanti 50 proc. darbuotojui nustatyto darbo užmokesčio, apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

(GPMĮ 17 str. 1. d. 5 punkto 2 papunkčio komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-01-16 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-1536).

3. Komandiruočių išlaidos biudžetinių įstaigų darbuotojams, taip pat valstybės tarnautojams bei darbuotojams, perkeltiems į kitas pareigas Lietuvos Respublikos diplomatinėse atstovybėse, konsulinėse įstaigose ir atstovybėse prie tarptautinių organizacijų, taip pat laikinai perkeltiesiems į pareigas tarptautinėje organizacijoje ar institucijoje, Europos Sąjungos institucijoje ar įstaigoje, jeigu darbo užmokestį jiems moka Lietuvos Respublikos institucijos ar įstaigos, kompensuojamos vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d. nutarimu Nr.526 „Dėl dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo“ patvirtintomis Komandiruočių išlaidų apmokėjimo biudžetinėse įstaigose taisyklėmis. Nutarimu nustatyta tvarka išmokamos kompensacijos, neviršijančios nustatytų dydžių, pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

4. Pagal Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo (toliau – ATGTĮ) nuostatas, šiame įstatyme nustatytais atvejais autorių teisių ir gretutinių teisių subjektai (gyventojai) turi teisę gauti kompensacinius atlygius bei kompensacijas už autorių arba gretutinių teisių pažeidimus. Kompensacijos už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą neapmokestinamos pajamų mokesčiu, o kompensaciniai atlyginimai nepriskiriami neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinami kaip kitos pajamos.

Pavyzdžiai

1. ATGTĮ nustato, kokie veiksmai laikomi autorių teisių, gretutinių teisių ir sui generis teisių pažeidimu ir kaip išvardytų šių teisių gynimo būdų numatyta šių teisių subjekto teisė kreiptis į teismą su reikalavimu sumokėti kompensaciją.

2. Jeigu šių teisių subjektas kreipiasi į teismą dėl pažeistų teisių gynimo ir teismas priima sprendimą išmokėti kompensaciją, ši gyventojui išmokėta kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. ATGTĮ 16 straipsnyje įtvirtinta, kad teikiant panaudai knygas ir vaizduojamojo meno leidinius (dailės ir fotografijų albumus) bibliotekose, jų autoriai arba jų teisių paveldėtojai turi teisę gauti kompensacinį atlyginimą už perduotą išimtinę teisę teikti kūrinį panaudai.

Gautas kompensacinis atlygis už perduotą išimtinę teisę teikti kūrinį panaudai laikomas autoriaus gautu atlyginimu už jo kūrinio platinimą, tiražavimą ir priskiriamas pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

4. ATGTĮ 17 straipsnyje įtvirtinta, kad autorius turi neatšaukiamą teisę gauti kompensacinį atlyginimą už kiekvieną meno kūrinio originalo ir literatūros ar muzikos kūrinio rankraščio originalo perpardavimą (perpardavimo teisė), kai jie parduodami po pirmojo nuosavybės teisių į juos perleidimo, atlikto paties autoriaus.

Gautas kompensacinis atlyginimas už kiekvieną meno kūrinio originalo ir literatūros ar muzikos kūrinio rankraščio originalo perpardavimą laikomas autoriaus gautu atlyginimu už jo kūrinio platinimą, tiražavimą ir priskiriamas pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

5. ATGTĮ 20 straipsnyje įtvirtinta, kad be kūrinio autoriaus arba kito šio kūrinio autorių teisių subjekto leidimo fiziniam asmeniui išimtinai savo asmeniniam naudojimui nekomerciniais tikslais leidžiama atgaminti teisėtai išleisto ar viešai paskelbto kūrinio egzempliorių, o autorių teisių ir gretutinių teisių subjektai turi teisę gauti kompensacinį atlyginimą už audiovizualinių kūrinių ar fonogramose įrašytų kūrinių atgaminimą asmeniniais tikslais.

Gautas kompensacinis atlyginimas už audiovizualinių kūrinių ar fonogramose įrašytų kūrinių atgaminimą asmeniniais tikslais perpardavimą laikomas autoriaus gautu atlyginimu už jo kūrinio platinimą, tiražavimą ir priskiriamas pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms

6. ATGTĮ $20^1$ straipsnyje įtvirtinta, kad leidžiama be kūrinio autoriaus arba kito šio kūrinio autorių teisių subjekto leidimo atgaminti asmeniniais tikslais reprografijos būdu (bet kokiu fotokopijavimo būdu ar naudojant kitus panašaus pobūdžio procesus, kai atgaminama popieriuje ar kitoje panašioje laikmenoje) teisėtai išleistą straipsnį ar kitą trumpą kūrinį arba trumpą rašytinio kūrinio ištrauką su iliustracijomis ar be jų, kai atgaminama nekomerciniais tikslais, o autorių teisių subjektai ir leidėjai turi teisę gauti kompensacinį atlyginimą už kūrinių atgaminimą reprografijos būdu.

Gautas kompensacinis atlyginimas už teisėtai išleistų straipsnių ar kitų trumpų kūrinių arba trumpų rašytinių kūrinių ištraukų su iliustracijomis ar be jų atgaminimą asmeniniais tikslais reprografijos būdu perpardavimą laikomas autoriaus gautu atlyginimu už jo kūrinio platinimą, tiražavimą ir priskiriamas pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

5. Neapmokestinamos išvardytos bei kitos kompensacijos, kurių dydžiai nustatyti Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose, taip pat kompensacijos, kurių dydžiai nenustatyti, tačiau mokėjimas reglamentuotas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose.

6. Šios dalies 5 punkto lengvata netaikoma kompensacijoms, išmokamoms gyventojui, kai nutraukiama darbo sutartis ar jos esmę atitinkanti sutartis, ir piniginėms kompensacijoms už nepanaudotas atostogas. Nuo 2009 m. sausio 1 d. gauta kompensacija, nutraukus darbo sutartį ar jos esmę atitinkančią sutartį, priskiriama apmokestinamosioms pajamoms, neidentifikuojant, kieno valia, iniciatyva ar pan. nutraukta darbinė veikla. Kokiais pagrindais nutraukus darbo sutartį ar jos esmę atitinkančią sutartį gali ar turi būti mokama kompensacija, nustato Darbo kodeksas ir kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys atitinkamos kategorijos asmenų darbo veiklą, kai darbo santykiai nėra sukuriami darbo sutarties pagrindu, tačiau kurie atitinka esmines sąlygas, būdingas darbo sutarčiai, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas, Lietuvos Respublikos vidaus tarnybos statutas, Lietuvos Respublikos krašto apsaugos sistemos organizavimo ir kario tarnybos įstatymas ir pan.

Pavyzdžiai

1. Darbo kodekso 42 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad darbo sutartis įsigalioja darbuotojui pradėjus dirbti. Jeigu darbo sutartis buvo sudaryta, tačiau ji neįsigaliojo ne dėl darbuotojo kaltės, darbdavys privalo sumokėti darbuotojui kompensaciją, kurios dydis ne mažesnis, negu darbuotojo darbo užmokestis už sulygtą darbo laikotarpį, tačiau ne ilgesnį negu vienas mėnuo.

Darbo kodekso 42 straipsnio 3 dalyje nustatyta kompensacija mokama, kai nutraukiama sudaryta darbo sutartis, todėl darbuotojo gauta kompensacija nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms. Iš darbdavio gauta kompensacija apmokestinama kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

2. Darbo kodekso 54 straipsnis nustato darbo sutarties nutraukimą šalių susitarimu. Pagal šio straipsnio nuostatas bet kuri darbo sutarties šalis gali pasiūlyti kitai darbo sutarties šaliai nutraukti darbo sutartį. Pasiūlyme nutraukti darbo sutartį turi būti išdėstytos darbo sutarties nutraukimo sąlygos (nuo kada pasibaigia darbo santykiai, koks yra kompensacijos dydis, kokia nepanaudotų atostogų suteikimo tvarka, atsiskaitymo tvarka ir kita).

Nutraukiant darbo sutartį, šalių susitarimu išmokama sutarties šalių sutarto dydžio kompensacija taip pat kompensacija už nepanaudotas kasmetines atostogas nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Iš darbdavio gautos kompensacijos apmokestinamos kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

3. Lietuvos Respublikos vidaus tarnybos statuto (toliau – Statutas) 57 straipsnyje nustatyta, kad atleidžiant pareigūną iš vidaus tarnybos pagal šio Statuto 53 straipsnio 1 dalies 4, 11, 15, 16 ir 18 punktus, išmokama jo dviejų mėnesių vidutinio darbo užmokesčio dydžio išeitinė kompensacija.

2018 m. sausio 23 d. policijos komisariatas atleido pareigūną iš vidaus tarnybos pagal Statuto 53 straipsnio 1 dalies 4 punktą (kai negali tarnauti dėl sveikatos būklės, esant Centrinės medicinos ekspertizės komisijos išvadai) ir išmokėjo 900 Eur išeitinę kompensaciją. Ši kompensacija nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

2018 m. vasario 3 d. Lietuvos kelių policijos tarnyba atleido pareigūną iš vidaus tarnybos pagal Statuto 53 straipsnio 1 dalies 15 punktą, t. y. dėl laikino nedarbingumo neatvykus į tarnybą daugiau kaip 120 kalendorinių dienų iš eilės ir apskaičiavo jam 4909 Eur išeitinę kompensaciją. Ši kompensacija nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinama kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

7. Apmokestinamos išvardytos bei kitos kompensacijos, kai nutraukiama darbo sutartis ar jos esmę atitinkanti sutartis, ir piniginės kompensacijos už nepanaudotas atostogas.

(GPMĮ 17 str. 1. d. 5 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2019-06-04 raštą Nr(18.18-31-1 E) RM-17189).

**6) kompensacijos, mokamos už žalą ar nuostolius, patirtus dėl karo veiksmų arba buvusio politinio persekiojimo;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Neapmokestinamos gyventojo gautos kompensacijos, jeigu jos mokamos už žalą ar nuostolius, patirtus dėl karo veiksmų arba buvusio politinio persekiojimo.

Pavyzdys

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. sausio 31 d. nutarimu Nr. 327 „Dėl materialinės žalos atlyginimo asmenims, antrojo pasaulinio karo ir okupacijų metais išvežtiems priverstiniams darbams, buvusiems, getuose, įkalinimo įstaigose ir kitode laisvės atėmimo vietose“ nustatyta kompensacijų mokėjimo tvarka bei dydis asmenims, kurie Antrojo pasaulinio karo ir okupacijų

metais buvo išvežti priverstiniams darbams, buvo getuose, įkalinimo įstaigose ir kitose laisvės atėmimo vietose. Pagal šį nutarimą išmokėta kompensacija pajamų mokesčiu neapmokestinama.

**7) ne gyvybės draudimo išmokos išlaidoms, nuostoliams ar žalai visiškai ar iš dalies kompensuoti, taip pat nutraukus ne gyvybės draudimo sutartį gyventojui grąžinamos draudimo įmokos, išskyrus grąžinamų nutraukus iki 2003 m. sausio 1 d. sudarytas draudimo nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimo ligos atvejui sutartis įmokų dalį, kuriai buvo taikomos fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvatos;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pajamų mokesčiu neapmokestinamos:
- ne gyvybės draudimo išmokos, išmokėtos išlaidoms, nuostoliams ar žalai visiškai ar iš dalies kompensuoti, ir
- gyventojui grąžinamos draudimo įmokos nutraukus tokias sutartis.

2. Visa grąžinamų įmokų suma neapmokestinama, nutraukus bet kurią ne gyvybės draudimo sutartį.

Pavyzdžiai

Gyventojas 2015 m. sausio 10 d. sudarė draudimo nuo nelaimingų atsitikimų sutartį 1 metų laikotarpiui. Po 4 sutarties galiojimo mėnesių atsitiko draudiminis įvykis ir gyventojui draudimo bendrovė išmokėjo 500 Eur sumą žalai kompensuoti. Ši išmokėta suma pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Analogišką sutartį gyventojas nutraukia anksčiau nustatyto termino, jam draudimo bendrovė grąžina sumokėtas įmokas- visa išmokėta suma pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Išimtis: Pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo (toliau - FAPMLĮ), galiojusio iki 2002 m. gruodžio 31 d., 7 str. 4 punkto nuostatas į apmokestinamąsias pajamas buvo neįskaitomos fizinio asmens sumokėtos draudimo įmokos pagal draudimo nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimo ligos atveju sutartis. Ši nuostata nebetaikoma įsigaliojus GPMĮ. Taigi, jeigu gyventojas nutraukia šios rūšies draudimo sutartis, sudarytas iki 2002 12 31, jam grąžinama įmokų dalis, kuriai buvo taikyta FAPMLĮ lengvata, apmokestinama. pajamų mokesčiu.

3. Ši lengvata taikoma ne gyvybės draudimo išmokoms, išmokamoms tiek iš Lietuvos, tiek iš užsienio vienetų.

4. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas 2 str.21 dalies komentare.

**8) išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kurių terminas ne trumpesnis kaip 10 metų ir kurios sudarytos iki 2003 m. sausio 1 d., taip pat nutraukus tokias gyvybės draudimo sutartis gyventojui mokamos sumos, išskyrus nutraukus tokias gyvybės draudimo sutartis anksčiau kaip po 10 metų nuo jų sudarymo dienos grąžinamų įmokų dalį, kuriai buvo taikomos fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvatos ar kuri buvo atimama iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka; išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kurių terminas trumpesnis kaip 10 metų ir kurios sudarytos iki 2003 m. sausio 1 d., ir nutraukus tokias gyvybės sutartis gyventojui mokamos sumos, išskyrus pasibaigus tokių gyvybės draudimo sutarčių terminui gaunamų išmokų dalį, lygią įmokų daliai, ar nutraukus tokias gyvybės draudimo sutartis grąžinamų įmokų dalį, kurioms buvo taikomos fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvatos ar kurios buvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms gyventojo pajamoms priskiriamos išmokos pagal dviejų rūšių gyvybės draudimo sutartis, sudarytas iki 2003 m. sausio 1 d., ar sumos, gaunamos atitinkamomis sąlygomis šias sutartis nutraukus:

1.1. Pagal šias nuostatas neapmokestinamos išmokos (visa išmokama suma) pagal gyvybės draudimo sutartis, jeigu sutartis atitinka dvi sąlygas:

- sutartis sudaryta iki 2003 m. sausio 1 d, ir
- sutarties terminas yra ne trumpesnis nei 10 m.

1.2. Nutraukus 1.1. punkte paminėtas sąlygas atitinkančias gyvybės draudimo sutartis, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama:

- jeigu sutartis nutraukta praėjus 10 m. nuo jos sudarymo – visa išmokama suma,
- jeigu sutartis nutraukta nepraėjus 10 m. nuo jos sudarymo dienos – išmokos suma atėmus iš jos grąžinamų įmokų dalį, kuriai buvo taikyta Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 7 str. 4 punkte nustatyta mokesčio lengvata arba/ir kurios GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka buvo atimamos iš gyventojo pajamų.

1.2.1.. Jeigu gyvybės draudimo įmokas gyventojo naudai pagal gyvybės draudimo sutartį mokėjo vienetas, laikoma, kad grąžinamos įmokos, kurioms nebuvo taikoma fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvata ar kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2002-01-10 sudarė 13 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Gyvybės draudimo suma - 50 000 Lt (nuo 2015 m. – 14 481 Eur). Pasibaigus draudimo laikotarpiui, t. y. 2015 m., draudimo įmonė išmoka gyventojui 16 000 Eur (draudimo įmokas bei investicinį pelną). Visa draudimo išmoka, t. y. 16 000 Eur, pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes sutartis sudaryta iki 2003-01-01 ir sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų.

2. Gyventojas 2002-12-10 sudarė 15 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Po 13 sutarties galiojimo metų gyventojas nusprendžia sutartį nutraukti. Draudimo įmonė jam išmoka per tą laikotarpį sumokėtų draudimo įmokų sumą, 39 000 Eur. Visa ši išmokama suma pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes sutartis sudaryta iki 2003-01-01, sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų ir sutartis nutraukta ne anksčiau kaip po 10 metų.

2. Pagal šias nuostatas taip pat neapmokestinamos išmokos (visa išmokama suma) pagal gyvybės draudimo sutartis ar nutraukus šias gyvybės sutartis gaunama grąžinamų įmokų suma, jeigu sutartis atitinka tokias sąlygas:

- sutartis sudaryta iki 2003 m. sausio 1 d., ir
- sutarties terminas yra trumpesnis nei 10 m. ir
- pagal tokią sutartį mokamoms įmokoms nebuvo taikomos Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme numatytos lengvatos ar mokamos įmokos nebuvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka.

2.1. Jeigu pagal sutartį mokamoms įmokoms buvo pritaikyta fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvata arba jos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, tai ta išmokų dalis ar grąžinamų įmokų dalis, kuriai buvo pritaikyta fizinių asmenų pajamų mokesčio lengvata ar kuri buvo atimama iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamos ir todėl apmokestinama pagal GPMĮ 6 str. 1 dalį.

2.2. Jeigu įmokas pagal sutartį mokėjo tik vienetas, laikoma, kad pagal šią gyvybės draudimo sutartį mokamos įmokos nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka.

3. Tuo atveju, kai iki 2003-01-01 sudaryta gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t.y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį.

4. Už draudimo įmonėms teikiamą informaciją apie GPMĮ 21 str. nustatytos pajamų mokesčio lengvatos taikymą (netaikymą) yra atsakingas draudėjas (nuolatinis Lietuvos gyventojas). Informacija pateikiama draudimo įmonės nustatyta tvarka.

5. Išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, mokamos apdraustojo mirties, sveikatos sužalojimo ar ligos atveju yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 13 punktą (žr. šio punkto komentarą).

6. Tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartis, sudaryta iki 2003-01-01, o po šios datos šalių susitarimu keičiamos tos sutarties sąlygos, pvz., ilginamas arba trumpinamas draudimo laikotarpis, keičiamas draudėjas, apdraustasis, naudos gavėjas, pasirenkami papildomi draudimo objektai, keičiamas draudimo įmokos dydis, jos mokėjimo periodiškumas, keičiamos draudimo sutarties sąlygos į kitas bendrovėje galiojančias draudimo taisyklių sąlygas, išmokos bei grąžinamos įmokos apmokestinamos pagal nuostatas, taikomas sutartims, sudarytoms iki 2003-01-01. Šia nuostata negali būti piktnaudžiaujama, siekiant neteisėtai pasinaudoti mokesčio lengvata.

7. Kai pagal gyvybės draudimo sutartį yra mokamos papildomos investicinės įmokos, tai laikytina, kad yra mokamos gyvybės draudimo įmokos. Todėl pasibaigus draudimo sutarties terminui išmokamos atitinkamos išmokos ar nutraukus sutartį grąžinamos šios papildomos įmokos taip pat yra apmokestinamos taikant GPMĮ 17 str. 1 d. 8 p. nuostatas.

8. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė.

9. Gyventojui mokamos sumos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

**9) pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui gauta gyvybės draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d., ir kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis), taip pat nutraukus tokią sutartį gyventojui mokamos sumos, jeigu sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos ir gyventojas yra sulaukęs 55 metų arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis);**

(Pagal 2024 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-32, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas, pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, gauta gyvybės draudimo išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

1.1. draudimo sutartis sudaryta nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. ir

1.2. sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, ir

1.3. gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir

1.4. išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų, arba

- išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba

- išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis).

2. Nutraukus komentaro 1.1. - 1.3. punktuose nustatytas sąlygas atitinkančią sutartį išmokamos sumos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

- sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos ir

- išmokos gavimo momentu gyventojas yra sulaukęs 55 metų arba

- išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui (gyventojui) yra nustatytas 40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba

- išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2012-01-10 sudarė 13 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t. y. 2025 metais, draudimo įmonė jam išmoka 50 000 Eur. Išmokos išmokėjimo momentu nustatoma, kad išmokos gavėjas yra gyventojas, kuris yra sulaukęs 55 metų amžiaus. Tokiu atveju visa gauta suma, t. y. 50 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Gyventojas 2012-12-31 sudarė 7 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Po 6 metų (t. y. ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo sutarties sudarymo dienos) gyventojas nusprendė sutartį nutraukti. Draudimo bendrovė jam išmoka 39 000 Eur. Išmokos išmokėjimo momentu nustatoma, kad išmokos gavėjas yra gyventojas, kuriam yra nustatytas 30-40 procentų darbingumo lygis. Tokiu atveju visa gauta suma, t. y. 39 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sutarties termino pasibaigimo (kai sutarties terminas ne trumpesnis kaip 5 metai), tiek sutarties nutraukimo praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos) aplinkybė, ar pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

4. Jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra trumpesnis kaip 5 metai, arba netenkinamos kitos šiame punkte nustatytos sąlygos, gauta išmoka (ar jos dalis) yra apmokestinama taikant 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifą, jeigu nėra pagrindo jos priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto komentarą).

5. Tuo atveju, jeigu gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t. y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį.

6. Tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartyje numatyta, kad pasibaigus sutarčiai draudimo išmoka turi būti išmokėta keliems naudos gavėjams, draudimo išmoka apmokestinama tokia tvarka:

1) nustatoma, kokia draudimo išmokos dalis turėtų būti apmokestinama, jei būtų atsižvelgiama tik į faktus apie pačią draudimo sutartį ir sumokėtas įmokas (t. y. sutarties sudarymo datą, trukmę, draudimo išmokos dalį, viršijančią sumokėtas draudimo įmokas, draudimo įmokų

mokėtojus (gyventojai ar ne gyventojai) ir faktus apie gyventojų mokėtų įmokų atėmimą iš pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, bet neatsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus (t. y. naudos gavėjų amžių, neįgalumą ar buvimą nenuolatiniu Lietuvos gyventoju);

2) apskaičiuojama draudimo išmokos dalis, tenkanti kiekvienam naudos gavėjui;

3) kiekvienam naudos gavėjui tenkanti draudimo išmokos dalis priskiriama apmokestinamosioms arba neapmokestinamosioms pajamoms individualiai, atsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus. Jei naudos gavėjui tenkančios išmokos dalis turi būti priskiriama apmokestinamosioms pajamoms, apmokestinama tik tokia naudos gavėjui tenkančios išmokos dalis, kokia turėtų būti apmokestinta pagal aukščiau aprašytus skaičiavimus, atliktus atsižvelgiant į faktus apie draudimo sutartį ir sumokėtas įmokas.

Pavyzdys

Gyventojas 2012-01-15 sudarė 13 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui, ir numatyta, kad pasibaigus draudimo sutarties terminui, išmoka išmokama lygiomis dalimis sutartį sudariusiam gyventojui (draudėjui), jo sutuoktinei ir nepilnamečiam vaikui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t. y. 2025 metais, draudimo įmonė apskaičiavo mokėtiną išmoką 30 000 Eur ir nustatė, kad gyvybės draudimo išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų draudimo įmokų, lygi 24 000 Eur, o išmokos dalis, viršijanti sumokėtas draudimo įmokas, lygi 6 000 Eur. Gyventojas pateikė informaciją, kad visas sumokėtas įmokas (24 000 Eur) atėmė iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka. Remiantis šiais duomenimis ir neatsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus, išmoka turėtų būti apmokestinta taip: 24 000 Eur suma, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų, apmokestinama 15 proc. dydžio gyventojų pajamų mokesčio tarifu (netaikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto lengvata), o 6000 Eur suma, kaip gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 11 punktą.

Draudimo išmoka paskirstoma taip: 10 000 Eur draudėjui, 10 000 Eur sutuoktinei ir 10 000 Eur vaikui. Kiekvienam naudos gavėjui tenkanti išmoka išskaidoma: 8 000 Eur – išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, ir 2 000 Eur – išmokos dalis, viršijanti sumokėtas įmokas.

Išmokos išmokėjimo momentu nustatyta, kad draudėjas yra sulaukęs 55 metų amžiaus, o vaikas yra jaunesnis nei 26 metų. Tokiu atveju išmoka apmokestinama taip: draudėjui tenkanti išmokos dalis neapmokestinama pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punktą (gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų), vaikui tenkanti išmokos dalis neapmokestinama pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 10 punktą (gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų), o sutuoktinei tenkanti išmokos dalis apmokestinama taip: 8 000 Eur suma, kaip gyvybės draudimo išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, apmokestinamos 15 proc. dydžio gyventojų pajamų mokesčio tarifu (netaikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto lengvata), o 2 000 Eur suma, kaip gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 11 punktą.

7. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė, išskyrus, užsienio įmones, įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateikti GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

8. Šio punkto nuostatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios), arba jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31. (žr. GPMĮ 17 straipsnio 6 dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 9 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-01-28 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-374)

**$9^{1}$) pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui gauta gyvybės draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta nuo 2013 m. sausio 1 d. ir kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 3 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis), taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį gyventojui mokamos sumos, jeigu sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos ir gyventojui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas ~~0~~–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis);**
(Pagal 2024 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-32, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas, pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, gauta gyvybės draudimo išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

1.1. draudimo sutartis sudaryta nuo 2013 m. sausio 1 d., ir

1.2. sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, ir

1.3. gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir

1.4. išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme (toliau –VSDPĮ), yra likę ne daugiau kaip 5 metai, arba

- išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba

- išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis).

2. Nutraukus komentaro 1.1. - 1.3. punktuose nustatytas sąlygas atitinkančią sutartį išmokamos sumos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

- sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos ir

- išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ, yra likę ne daugiau kaip 5 metai, arba

- išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui (gyventojui) yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), arba

- išmokos gavėjas yra vaikas su negalia, kuriam nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas (vyras), gimęs 1962-10-01, 2015-01-10 sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t. y. 2025-01-10, draudimo įmonė jam išmoka 50 000 Eur. Išmokos išmokėjimo momentu gyventojas yra 62 metų ir 3 mėn. amžiaus. Gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu šio gyventojo senatvės pensijos amžius, nustatytas pagal VSDPĮ nuostatas – 65 m. Konstatuotina, kad išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ, yra likę ne daugiau kaip 5 metai. Tokiu atveju visa gauta suma, t. y. 50 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Gyventojas 2019-03-10 sudarė 7 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Po 6 metų (t. y. ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo sutarties sudarymo dienos) gyventojas nusprendė sutartį nutraukti. Draudimo bendrovė jam išmoka 39 000 Eur. Išmokos išmokėjimo momentu nustatoma, kad išmokos gavėjas yra gyventojas, kuriam yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis. Tokiu atveju visa gauta suma, t. y. 39 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sutarties termino pasibaigimo (kai sutarties terminas ne trumpesnis kaip 5 metai), tiek sutarties nutraukimo praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos) aplinkybė, ar pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

4. Jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra trumpesnis kaip 5 metai, arba netenkinamos kitos šiame punkte nustatytos sąlygos, gauta išmoka (ar jos dalis) yra apmokestinama taikant 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifą, jeigu nėra pagrindo jos priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto komentarą).

5. Tuo atveju, jeigu gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t. y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį.

6. Tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartyje numatyta, kad pasibaigus sutarčiai draudimo išmoka turi būti išmokėta keliems naudos gavėjams, draudimo išmoka apmokestinama tokia tvarka:

1) nustatoma, kokia draudimo išmokos dalis turėtų būti apmokestinama, jei būtų atsižvelgiama tik į faktus apie pačią draudimo sutartį ir sumokėtas įmokas (t. y. sutarties sudarymo datą, trukmę, draudimo išmokos dalį, viršijančią sumokėtas draudimo įmokas, draudimo įmokų mokėtojus (gyventojai ar ne gyventojai) ir faktus apie gyventojų mokėtų įmokų atėmimą iš pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, bet neatsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus (t. y. naudos gavėjų amžių, neįgalumą ar buvimą nenuolatiniu Lietuvos gyventoju);

2) apskaičiuojama draudimo išmokos dalis, tenkanti kiekvienam naudos gavėjui;

3) kiekvienam naudos gavėjui tenkanti draudimo išmokos dalis priskiriama apmokestinamosioms arba neapmokestinamosioms pajamoms individualiai, atsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus. Jei naudos gavėjui tenkančios išmokos dalis turi būti priskiriama apmokestinamosioms pajamoms, apmokestinama tik tokia naudos gavėjui tenkančios išmokos dalis, kokia turėtų būti apmokestinta pagal aukščiau aprašytus skaičiavimus, atliktus atsižvelgiant į faktus apie draudimo sutartį ir sumokėtas įmokas.

Pavyzdys

Gyventojas 2015-01-15 sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui, ir numatyta, kad pasibaigus draudimo sutarties terminui, išmoka išmokama

lygiomis dalimis sutartį sudariusiam gyventojui (draudėjui), jo sutuoktinei ir nepilnamečiam vaikui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t. y. 2025 metais, draudimo įmonė apskaičiavo mokėtiną išmoką 30 000 Eur ir nustatė, kad gyvybės draudimo išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų draudimo įmokų, lygi 24 000 Eur, o išmokos dalis, viršijanti sumokėtas draudimo įmokas, lygi 6 000 Eur. Gyventojas pateikė informaciją, kad visas sumokėtas įmokas (24 000 Eur) atėmė iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka. Remiantis šiais duomenimis ir neatsižvelgiant į faktus apie naudos gavėjus, išmoka turėtų būti apmokestinta taip: 24 000 Eur suma, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų, apmokestinama 15 proc. dydžio gyventojų pajamų mokesčiu (netaikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto lengvata), o 6 000 Eur suma, kaip gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 11 punktą.

Draudimo išmoka paskirstoma taip: 10 000 Eur draudėjui, 10 000 Eur sutuoktinei ir 10 000 Eur vaikui. Kiekvienam naudos gavėjui tenkanti išmoka išskaidoma: 8 000 Eur – išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, ir 2 000 Eur – išmokos dalis, viršijanti sumokėtas įmokas.

Išmokos išmokėjimo momentu nustatyta, kad išmoką gauna gyventojas (draudėjas), kuriam iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ, yra likę ne daugiau kaip 5 metai, o vaikas yra jaunesnis nei 26 metų. Tokiu atveju išmoka apmokestinama taip: draudėjui tenkanti išmokos dalis neapmokestinama pagal GPMĮ 17 str. 1 d. $9^1$ punktą (gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs nustatyto amžiaus), vaikui tenkanti išmokos dalis neapmokestinama pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 10 punktą (gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų), o sutuoktinei tenkanti išmokos dalis apmokestinama taip: 8 000 Eur, kaip gyvybės draudimo išmokos dalis, neviršijanti sumokėtų įmokų, kurios buvo atimtos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, apmokestinama 15 proc. dydžio gyventojų pajamų mokesčiu (netaikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto lengvata), o 2 000 Eur priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 11 punktą, kaip gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti sumokėtas gyvybės draudimo įmokas.

7. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė, išskyrus užsienio įmones, įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

8. Šio punkto nuostatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios), arba jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31. (žr. GPMĮ 17 straipsnio 6 dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 9-1 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-01-28 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-374)

**10) pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui gauta gyvybės draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2003 m. sausio 1 d., kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų, taip pat nutraukus tokią sutartį mokamos sumos, jeigu sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo jos sudarymo dienos ir išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas pasibaigus draudimo sutarties terminui gauta gyvybės draudimo išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

1.1. gyvybės draudimo sutartis sudaryta nuo 2003 m. sausio 1 d.,

1.2. sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, ir

1.3. sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų, ir

1.4. išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų.

Pavyzdys

Gyventojas 2005-01-10 sudarė 15 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t.y. 2020 metais, draudimo įmonė jam išmoka 50 000 Eur. Visa gauta suma, t.y. 50 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, jeigu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų asmuo.

2. Nutraukus nuo 2003-01-01 sudarytos ir 1.1. - 1.3. punktuose nustatytas sąlygas atitinkančią gyvybės draudimo sutartį, mokamos sumos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

- sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo jos sudarymo dienos ir
- išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų.

Pavyzdys

Gyventojas 2005-01-10 sudarė 15 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Po 12 metų (t.y. ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo sutarties sudarymo dienos) gyventojas nusprendė sutartį nutraukti. Draudimo bendrovė išmokos gavėjui išmoka 39 000 Eur. Visa gauta suma, t.y. 39 000 Eur, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, jeigu išmokos gavėjas yra jaunesnis negu 26 metų.

3. Jeigu išmokos gavėjas yra vyresnis negu 26 metų, gauta išmoka (ar jos dalis) gali būti priskirta neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1, 11 ir 12 punktų komentarą).

4. Abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sutarties termino pasibaigimo, tiek sutarties nutraukimo) aplinkybė, ar pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

5. Išmokos gavėjas suprantamas, kaip asmuo, kuris pagal LR Draudimo įstatymo nuostatas turi teisę gauti draudimo išmoką.

6. Išmokos gavėjo amžius yra nustatomas išmokos gavimo momentu.

7. Tuo atveju, jeigu gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t.y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį.

8. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė.

9. Gyventojo gautos pajamos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

10. Šio punkto nuostatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios), arba jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31. (žr. GPMĮ 17 straipsnio 6 dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 dalies 10 punkto komentaras papildytas 10 punktu pagal VMI prie FM 2017-09-21 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-29450).

**11) pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui gauta gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti gyvybės draudimo įmokas, sumokėtas pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2003 m. sausio 1 d., kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų, taip pat nutraukus tokią sutartį išmokamos sumos dalis, viršijanti pagal šią sutartį sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, jeigu sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo jos sudarymo dienos;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata gali būti taikoma, kai yra gaunama draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta nuo 2003-01-01 ir išmoka gaunama sutarties termino pasibaigimo arba sutarties nutraukimo atveju.

2. Kai gyventojo gautos išmokos pagal gyvybės draudimo sutartį nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1 ar 10 punktų nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1 ir 10 punktų komentarą), gali būti taikoma šiame punkte nustatyta lengvata išmokos daliai, viršijančiai įmokas.

3. Pasibaigus nuo 2003-01-01 sudarytos draudimo sutarties galiojimo terminui, gauta gyvybės draudimo išmokų dalis, viršijanti gyvybės draudimo įmokas, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

3.1. sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, ir

3.2. gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų.

4. Nutraukus nuo 2003-01-01 sudarytą ir 3.1 ir 3.2 punktuose nustatytas sąlygas atitinkančią draudimo sutartį išmokamos sumos dalis, viršijanti pagal tokią sutartį sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu:

- sutartis nutraukta ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo jos sudarymo dienos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2015-01-10 sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, t.y. 2025 metais, draudimo įmonė jam išmoka 50 000 Eur. Jeigu gautos sumos nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9-1 ar 10 punktus, neapmokestinamosioms pajamoms yra priskiriama išmokos dalis, viršijanti įmokas. Tarkime, kad iš viso per draudimo laikotarpį pagal sutartį sumokėta 45 000 Eur draudimo įmokų. Pajamų mokesčiu neapmokestinama 5 000 Eur (50 000-45 000), t.y. išmokos dalis, viršijanti gyvybės draudimo įmokas, o 45 000 Eur suma (ar jos dalis) gali būti priskirta neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punktą, kai yra tenkinamos jame nustatytos sąlygos.

2. Gyventojas 2015-01-10 sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui. Po 12 metų (t.y. ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo sutarties sudarymo dienos) gyventojas nusprendė sutartį nutraukti. Jeigu gautos sumos nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9-1 ar 10 punktus, neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskiriama išmokos dalis, viršijanti įmokas. Tarkime, kad iš viso per draudimo laikotarpį pagal sutartį sumokėta 38 000 Eur draudimo įmokų. Draudimo

bendrovė gyventojui išmoka 39 000 Eur. Neapmokestinama 1000 Eur (39 000-38 000), t.y. išmokamos sumos dalis, viršijanti įmokas, o 38 000 Eur suma (ar jos dalis) gali būti priskirta neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punktą, kai yra tenkinamos jame nustatytos sąlygos.

5. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė.

6. Gyventojo gautos pajamos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

**12) pasibaigus gyvybės draudimo sutarties, sudarytos nuo 2003 m. sausio 1 d., galiojimo terminui gautos gyvybės draudimo išmokos dalis, lygi pagal šią sutartį sumokėtoms įmokoms, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2003 m. sausio 1 d., grąžinamos įmokos, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, taip pat iš pensijų fondo, įsteigto pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą ar Profesinių pensijų kaupimo įstatymą, ar kitų užsienio valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškas pensijų kaupimo nuostatas, gauta pensijų išmokos dalis, lygi sumokėtoms įmokoms, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka, ir gyventojui išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą grąžinamos sumokėtos pensijų įmokos, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata gali būti taikoma gyvybės draudimo sutartims, sudarytoms nuo 2003-01-01 ir sutartims, sudarytoms pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą (toliau - PSPKĮ) ar Profesinių pensijų kaupimo įstatymą (toliau - PPKĮ) ar kitų užsienio valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškas pensijų kaupimo nuostatas.

2 Kai gyventojo gautos išmokos pagal 1 punkte paminėtas sutartis nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1, 10, 16 ar 16-1 punktus (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1, 10, 16 ir 16-1 punktų komentarą), šiame punkte nustatyta lengvata taikoma išmokos daliai, atitinkančiai sumokėtų įmokų sumą.

3. Pasibaigus 1 punkte paminėtų sutarčių, sudarytų nuo 2003-01-01, galiojimo terminui, neapmokestinamosioms gyventojo pajamoms gali būti priskiriama išmokos dalis, lygi pagal sutartį sumokėtoms įmokoms, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka.

4. Nutraukus 1 punkte paminėtas sutartis (išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą), neapmokestinamosioms gyventojo pajamoms priskiriamos grąžinamos įmokos, kurias mokėjo gyventojai ir kurios nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka.

5. Taikant šiame punkte nustatytą lengvatą, svarbu nustatyti, kas pagal sutartį mokėjo įmokas (fizinis ar juridinis asmuo) bei, ar mokamos įmokos buvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka.

Jeigu įmokas mokėjo juridinis asmuo, šiame punkte nustatyta lengvata netaikoma.

Jeigu mokamos įmokos buvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, tai nustatoma, kokia jų suma iš gautų pajamų buvo atimta. Iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka atimta įmokų suma pagal komentuojamo punkto nuostatas negali būti priskirta gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 20015-02-01 sudarė gyvybės draudimo sutartį. Praėjus penkeriems metams, t.y. 2020 metais, gyventojas dėl finansinių sunkumų priima sprendimą nutraukti draudimo sutartį. Draudimo įmonė išmoka jam 50 000 Eur (grąžinamų įmokų suma). Jeigu gautos sumos nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9-1 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskirtos grąžinamos įmokos, kurios nebuvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka. Tarkim nustatoma, kad pagal sutartį gyventojas buvo sumokėjęs 100 000 Eur įmokų. Dalį įmokų – 30 000 Eur – gyventojas atėmė iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, 70 000 Eur nebuvo atimtos iš pajamų. Neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskiriamos grąžinamos įmokos, kurios nebuvo atimamos iš pajamų, t.y. 20 000 Eur (50 000- 30 000) suma, o grąžinamos įmokos, kurios buvo atimamos iš pajamų, t.y. 30 000 Eur (50 000 - 20 000) suma, yra apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

2. Gyventojas 2015-02-17 su pensijų fondo valdymo įmone sudarė pensijos kaupimo sutartį. Praėjus šešeriems metams, t. y. 2021 metais, gyventojas dėl finansinių sunkumų nusprendė išstoti iš pensijų fondo ir nepasirinko jokio kito pensijų fondo. Pensijų fondo valdymo įmonė išmoka jam 50 000 Eur (grąžinamų įmokų suma). Jeigu gautos sumos nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 16-1 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms gali būti priskirtos grąžinamos įmokos, kurios nebuvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka. Tarkime nustatoma, kad pagal sutartį gyventojas buvo sumokėjęs 100 000 Eur įmokų. Dalį įmokų – 70 000 Eur – gyventojas atėmė iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, 30 000 Lt įmokų suma nebuvo atimta iš pajamų. Pateiktu atveju gyventojui grąžinama mažiau įmokų, negu jis atėmė iš pajamų. Todėl laikoma, kad gyventojui grąžinamos tos įmokos, kurias jis atėmė iš pajamų, o įmokos, kurios nebuvo atimtos iš pajamų - negrąžinamos. Taigi, pateiktu atveju pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskirtinų pajamų gyventojas negauna. Grąžinamų įmokų suma, kuri buvo atimta iš gyventojo pajamų, t.y. 50 000 Eur apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą.

6. 2008 m. gruodžio 23 d. 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 $18^1$ straipsniu įstatymo Nr. XI-111 (toliau – Įstatymas) 23 str. 7 dalyje įtvirtintas tęstinumas lengvatos, kuri buvo numatyta GPMĮ 17 str. 1 d. 50 punkte (GPMĮ įstatymo redakcija galiojusi iki 2008-12-30) Šiame punkte buvo nustatyta, kad išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas po 2004-04-30 iki 2009-01-01 ir kuriose nustatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, taip pat nutraukus tokias sutartis gyventojui mokamos sumos, jeigu pagal tokias sutartis įmokas mokėjo tik gyventojai ir jos nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka priskiriamos gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms. Taigi, pagal nurodytas sutarties sąlygas atitinkančias sutartis gyventojams išmokėtos išmokos nuo 2009-01-01 ir vėliau, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos vadovaujantis paminėto įstatymo 23 str. 7 dalimi.

Pavyzdžiai

1. Apmokestinimo tvarka, kai išmoka gaunama 2009-01-01 ir vėliau pagal 6 punkte nurodytas sąlygas atitinkančią sutartį, kuri sudaryta nuo 2004-04-30 iki 2009-01-01:

Gyventojas 2008-05-07 sudarė gyvybės draudimo sutartį, kurioje nustatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties galiojimo terminui, 2019 metais draudimo įmonė išmoka jam 30 000 Eur. Tarkime, nustatoma, kad per visą sutarties galiojimo terminą draudimo įmokas pagal sutartį mokėjo pats gyventojas ir kitas gyventojas (ne sutarties dalyvis). Viso pagal sutartį sumokėta 27 000 Eur įmokų. GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka savo naudai sumokėtas įmokas gyventojas turėjo teisę atimti iš pajamų, tačiau šia teise nesinaudojo, o kitas, įmokas mokėjęs gyventojas, pagal GPMĮ 21 straipsnio nuostatas, neturėjo teisės naudotis šia lengvata. Kadangi pagal gyvybės draudimo sutartį įmokas mokėjo gyventojai ir mokamos įmokos nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ 21 str. nustatyta tvarka, todėl visa gauta suma, t. y. 30 000 Eur priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal Įstatymo 23 str. 7 dalį.

Analogiška apmokestinimo tvarka būtų taikoma ir tuo atveju, jeigu nurodytas sąlygas atitinkanti sutartis būtų nutraukta.

2. Kai išmoka gaunama 2009-01-01 ir vėliau pagal 6 punkte nurodytas sąlygas atitinkančią sutartį, kuri sudaryta nuo 2003-01-01 iki 2004-04-29 ar 2009 metais ir vėliau, ši išmoka apmokestinama taikant jau aptartas GPMĮ 17 str. 1 d. 12 p. nuostatas (jeigu gyventojo gautos sumos nėra pagrindo priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9 ar 10 punktus; žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 12 p. komentaro 5 p. pateiktus pavyzdžius).

6.1. Ši Įstatymo nuostata netaikoma nurodytas sąlygas atitinkančioms sutartims, kurios sudarytos pagal PSPKĮ ir PPKĮ.

7. Tuo atveju, jeigu gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t.y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį.

8. Už draudimo įmonėms teikiamą informaciją apie GPMĮ 21 straipsnyje nustatytos pajamų mokesčio lengvatos draudimo sutarčiai taikymą (netaikymą) yra atsakingas draudėjas (nuolatinis Lietuvos gyventojas). Informacija pateikiama draudimo įmonės nustatyta tvarka.

9. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruotas vienetas.

10. Gyventojui mokamos sumos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

**13) išmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, mokamos apdraustojo mirties, sveikatos sužalojimo ar ligos atveju;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata taikoma išmokoms pagal gyvybės draudimo sutartis, kai išmoka išmokama apdraustojo mirties, sveikatos sužalojimo ar ligos atveju.

2. Lengvatos taikymas nepriklauso nuo sutarties sudarymo datos, sutarties termino ar kitų sutarties sąlygų.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2015 metais sudarė 5 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį, gyvybės draudimo suma - 20 000 Eur. Draudžiamasis įvykis - apdraustojo mirtis, o pasibaigus draudimo sutarties terminui išmoka neišmokama. 2019 metais įvyksta draudžiamasis įvykis - apdraustojo mirtis. Draudimo įmonė naudos gavėjui (gyventojui) išmoka 20 000 Eur. Visa gyventojo gauta suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Gyventojas 2015 metais sudarė 10 metų gyvybės draudimo sutartį. Sutartyje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties terminui. Gyvybės draudimo suma - 50 000 Eur. 2017 metais įvyksta draudiminis įvykis – apdraustojo mirtis. Gyvybės draudimo įmonė naudos gavėjui (gyventojui) išmoka 50 000 Eur sumą. Visa gyventojo gauta suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Tuo atveju, kai apdraustojo mirtis pagal gyvybės draudimo sutarties sąlygas yra draudiminis įvykis, tačiau sutartyje nėra paskirtas naudos gavėjas apdraustojo mirties atveju, draudimo išmoka išmokama apdraustojo įpėdiniams (pagal įstatymą arba testamentą) ir laikoma paveldėjimo būdu gautomis pajamomis, kurios yra mokesčio objektas pagal Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokestį reglamentuojančius teisės aktus. Šios pajamos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punktą (žr. šio punkto komentarą).

4. Tuo atveju, kai apdraustojo mirtis pagal gyvybės draudimo sutarties sąlygas nėra draudiminis įvykis, apdraustojo mirties atveju galimi du draudimo įmonės išmokėtos sumos apmokestinimo variantai:

I. Kai apdraustasis asmuo nebuvo draudėjas, draudėjui išmokėtos (grąžintos) sumos yra apmokestinamos kaip sumos, gautos nutraukus sutartį, nes pagal CK 6.1009 str. nuostatas tai laikoma sutarties nutraukimu (po sutarties įsigaliojimo išnyko galimybės įvykti draudiminiam įvykiui arba draudiminė rizika išnyko dėl aplinkybių nesusijusių su draudiminiu įvykiu), t.y. laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, jeigu atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 8-12 p. nustatytas sąlygas; jei šiuose punktuose nustatytų sąlygų neatitinka – apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą;

II. Kai apdraustasis ir draudėjas buvo tas pats asmuo, jo įpėdiniams (pagal įstatymą arba testamentą) draudimo įmonės išmokėtos sumos (tuo atveju, kai apdraustasis buvo ir draudimo sutarties šalimi – draudėju), laikomos paveldėjimo būdu gautomis pajamomis, kurios yra mokesčio objektas pagal Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokestį reglamentuojančius teisės aktus. Šios pajamos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punktą (žr. šio punkto komentarą).

5. Tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartyje numatytas papildomas draudimas dėl ligos, darbingumo praradimo, organų (ar jų funkcijų), galūnių (ar jų funkcijų) netekimo, nelaimingo atsitikimo ar mirties dėl nelaimingo atsitikimo, išmokant draudimo išmoką draudiminio įvykio dėl nelaimingo atsitikimo, mirties dėl nelaimingo atsitikimo arba draudiminio įvykio atveju dėl ligos, darbingumo praradimo, organų (ar jų funkcijų), galūnių (ar jų funkcijų) netekimo, šios išmokos taip pat neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu.

Pavyzdys

Gyventojas 2015 metais sudarė 10 metų laikotarpio gyvybės draudimo sutartį, pasirinkta gyvybės draudimo suma - 30 000 Eur ir papildomas draudimas nuo mirties dėl nelaimingo atsitikimo, draudimo suma - 20 000 Eur. Draudimo sutartyje nurodyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui. 2017 metais įvyksta draudžiamasis įvykis - apdraustojo mirtis dėl nelaimingo atsitikimo. Draudimo įmonė naudos gavėjui išmoka 50 000 Eur (30 000 Eur gyvybės draudimo išmoką ir 20 000 Eur mirties dėl nelaimingo atsitikimo draudimo išmoką). Visa gyventojo (naudos gavėjo) gauta suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

6. Taikant šiame punkte nustatytą lengvatą, aplinkybė, ar pagal sutartį sumokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo apmokestinamųjų pajamų, t.y. ar buvo naudotasi GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta mokesčio lengvata, neturi būti nustatinėjama, nes ji neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

7. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje registruota draudimo įmonė.

8. Gyventojui mokamos sumos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

**14) darbuotojo naudai darbdavio mokamų gyvybės draudimo įmokų pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą iki 2012 m. gruodžio 31 d., kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus 55 metų, ir 350 eurų per mokestinį laikotarpį sumos neviršijančių draudimo įmokų už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas, ir pensijų įmokų į pensijų sąskaitą pensijų fonde suma, per mokestinį laikotarpį neviršijanti 25 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$ , 16, 17, 18, $18^2$ , 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-343, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata taikoma gyventojo natūra gautoms pajamoms, t. y. tuo atveju, kai darbdavys darbuotojo naudai trečiajam asmeniui moka šias įmokas:

- gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą iki 2012 m. gruodžio 31 d., kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam sulaukus 55 metų;
- 350 eurų per mokestinį laikotarpį sumos neviršijančias draudimo įmokas už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas;
- pensijų įmokas į pensijų sąskaitą pensijų fonde.

2. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama šio komentaro 1 punkte nurodytų įmokų suma per mokestinį laikotarpį neviršijanti 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų.

Mokesčio lengvata taikoma, kai darbdavio patiriamos išlaidos darbuotojų naudai savo esme yra papildoma priemonė, skatinanti darbuotojo motyvaciją bei lojalumą darbdaviui.

3. Draudimo įmokų už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas, suma negali viršyti 350 eurų dydžio per mokestinį laikotarpį pradedant 2026 m. mokestiniu laikotarpiu ir vėliau. Šį dydį viršijus, viršijanti įmokų suma nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Taip pat, per mokestinį laikotarpį sumokėtų įmokų suma, viršijanti 25 procentus per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų, pripažįstama gyventojo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis, gautomis natūra, kurios apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą. Per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautos pajamos iš darbo santykių sumuojamos su pagrindiniais GPM tarifais apmokestinamomis pajamomis ir apmokestinamos 20, 25 ar 32 proc. GPM tarifu, priklausomai nuo pajamų dydžio (iki 36 VDU – 20 proc., nuo 36 VDU iki 60 VDU – 25 proc., nuo 60 VDU – 32 proc.).

Pavyzdys

1. Darbuotojo mėnesinis darbo užmokestis yra 1 200 Eur. Viso per 2026 metų mokestinį laikotarpį darbdavys darbuotojui apskaičiavo 14 400 Eur darbo užmokesčio (bruto darbo užmokestis). Taigi 25% nuo darbuotojui 2026 metais apskaičiuoto darbo užmokesčio yra 3 600 Eur (14 400 Eur x 0,25 = 3 600 Eur) per metus.

Darbdavys per 2026 metų mokestinį laikotarpį darbuotojo naudai sumokėjo tokias įmokas:

- 400 Eur dydžio pensijų įmokų sumą į darbuotojo asmeninę pensijų programos dalyvio sąskaitą pensijų fonde;
- 500 Eur dydžio gyvybės draudimo įmokų sumą pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą 15 metų laikotarpiui darbuotojo naudai;
- 350 Eur dydžio draudimo įmokų sumą už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kurio objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas.

Bendra darbdavio sumokėtų įmokų suma lygi 1 250 Eur. Atsižvelgiant į tai, kad sumokėta bendra įmokų suma neviršija 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų, t. y. 3 600 Eur, sumokėtos įmokos priskiriamos pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms.

Tarkime, pavyzdyje pateiktu atveju darbdavys sumokėjo ne 350 Eur, o 400 Eur dydžio draudimo įmokų sumą už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kurio objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas. Kadangi ši suma viršija komentuojamame punkte nustatytą dydį – 350 Eur sumą, šį dydį viršijanti suma – 50 Eur priskiriama pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms, neatsižvelgiant į tai, kad bendra

visų įmokų suma neviršija kito dydžio, t. y. 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų.

2. Darbdavys 2025 m. rugpjūčio 1 d. apdraudė darbuotoją papildomu (savanorišku) sveikatos draudimu, kai draudimo objektas sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas. Pagal sudarytą sutartį draudimo laikotarpis - 1 metai, draudimo įmoka – 1000 Eur. Patvirtinus įmokų sumokėjimo grafiką, mokėjimai pasiskirstyti per metus: 500 Eur įmoka sumokėta 2025 m. rugpjūčio 4 d., likusi įmokos suma - 500 Eur – 2026 m. vasario 4 d. Kadangi pajamos apmokestinamos jų gavimo momentu pagal pajamų gavimo momentu galiojančias GPMĮ nuostatas, pateiktu atveju 2025 m. rugpjūčio 4 d. sumokėta įmoka pajamų mokesčiu neapmokestinama, kai tenkinamos kitos GPMĮ 17 str. 1 d. 14-1 punkte nustatytos sąlygos, o 2026 m. vasario 4 d. sumokėta 500 Eur įmokos suma apmokestinama taip: 350 Eur pajamų mokesčiu neapmokestinama, o šį dydį viršijanti suma, t. y. 150 Eur priskiriama su darbo santykiais susijusioms pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

$3^1$. Atsižvelgiant į tai, kad ši lengvata yra nustatyta gyventojui, kuris su įmokas mokančiu asmeniu yra susijęs darbo santykiais, sąlyga „įmokos mokamos darbuotojo naudai“ tenkinama tik tokiu atveju, kai darbdavys išlaidas patiria kaupdamas darbuotojo naudai ir/ar drausdamas darbuotoją mirties, ligos ar kitais atvejais, t. y. kai darbuotojas pagal draudimo sutarties sąlygas yra ne tik naudos gavėju, bet ir apdraustuoju. Kai darbuotojas - tik naudos gavėjas, o apdraustuoju yra gyventojas, nesusijęs su įmokų mokėtoju darbo santykiais, ši lengvata netaikoma.

$3^2$. Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (toliau – Draudimo įstatymas) 2 str. 80 dalyje apibrėžta, kad sveikatos draudimas – turtinių interesų, susijusių su fizinio asmens sveikata, draudimas, apimantis draudimą nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimą nuo ligų. Tuo atveju, kai darbdavys darbuotojo naudai moka sveikatos draudimo įmokas, lengvata taikoma tik toms įmokoms, kurios mokamos už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas.

Papildomo (savanoriško) sveikatos draudimo pagrindus nustato Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (toliau – Sveikatos draudimo įstatymas). Sveikatos draudimo įstatymo 2 str. 6 dalyje apibrėžta, kad papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas – papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo sutartyse nustatytos asmens sveikatos priežiūros paslaugos, atlyginamos pagal šias sutartis po papildomojo sveikatos draudimo draudiminio įvykio. Papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas vykdomas šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Sveikatos draudimo įstatymo 43 straipsnyje nustatyta, kad papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo draudiminiai įvykiai yra apdraustojo kreipimasis į sveikatos priežiūros įstaigą dėl papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo sutartyse numatytų ir gydytojo diagnozuotų sveikatos sutrikimų ir (ar) sveikatos būklių, sudarančių pagrindą teikti apdraustiesiems šiose sutartyse numatytų rūšių ir masto asmens sveikatos priežiūros paslaugas bei patarnavimai.

Kadangi sveikatos draudimas vykdomas ne tik Sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, bet ir atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) nuostatas bei vadovaujantis Draudimo įstatymo ir kitų draudimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, draudžiamuoju įvykiu gali būti laikomas ne tik atsitikimas, kaip jis apibrėžtas Sveikatos draudimo įstatyme, bet ir kitas, su apdraustojo sveikata susijęs draudimo sutartyje numatytas atsitikimas, kuriam įvykus, draudikas privalo sutartyje numatyta tvarka ir sąlygomis apmokėti apdraustajam suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas.

Sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“ suprantama sistemiškai vertinant Civilinio kodekso, Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo (toliau - Sveikatos sistemos įstatymas) Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo (toliau - Sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas) ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių sveikatos priežiūros paslaugas bei tokių paslaugų teikimą, nuostatas.

Atsižvelgiant į Civilinio kodekso 6.725 str. 2 dalyje apibrėžtą „asmens sveikatos priežiūros paslaugos“ sąvoką bei Sveikatos sistemos įstatymas 2 straipsnio nuostatas, ši lengvata taikoma darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms už tokį sveikatos draudimą, pagal kurį apmokamos sveikatos priežiūros paslaugos, apimančios apdraustųjų konsultavimą, profilaktiką,

diagnostiką, gydymą, reabilitaciją, prevenciją (apsisaugojimą nuo susirgimo), slaugą, o taip pat apdraustojo aprūpinimą medicininėmis priemonėmis, reikalingomis sveikatos sutrikimui (būklei) gydyti, pagerinti ar atstatyti bei su sveikata susijusiems patarnavimams teikti. Sveikatos priežiūros paslaugos teikėju laikomas fizinis ir juridinis asmuo, vykdantis valstybės licencijuotą sveikatos priežiūros veiklą, kurios tikslas – laiku diagnozuoti asmens sveikatos sutrikimus ir užkirsti jiems kelią, padėti atgauti ir sustiprinti sveikatą. Sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo 5 straipsnyje yra nurodyta, kokios įmonės ir įstaigos gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas. Taigi, lengvata darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą taikoma, kai sveikatos priežiūros paslaugas teikia ligoninės, poliklinikos, taip pat ir kitos įstaigos, teikiančios visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas, pvz., vaistinės, kineziterapijos kabinetai, odontologijos kabinetai, slaugos įstaigos, gydomųjų masažų kabinetai, optikos ir kitos įstaigos, turinčios licenciją, t. y. teisę teikti atitinkamas sveikatos priežiūros paslaugas.

Remiantis draudimą ir sveikatos sistemos veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, darbdavio sumokėtos įmokos laikomos sumokėtomis už sveikatos priežiūros paslaugas, įskaitant vaistų, vitaminų, maisto papildų ir medicinos pagalbos priemonių įsigijimą vaistinėse, diagnozuotų sveikatos sutrikimų ir (ar) sveikatos būklių gydymui bei profilaktikai, (toliau – sveikatos priežiūros paslaugos) kai tenkinamos tokios sąlygos:

1) darbdavio darbuotojo naudai sudarytoje sveikatos draudimo sutartyje nurodytos sveikatos priežiūros paslaugos, kurias draudimo įmonė privalo apmokėti įvykus draudimo sutartyje numatytam draudžiamajam įvykiui, t. y. kai apdraustasis kreipsis į sveikatos priežiūros įstaigą ar licencijuotą asmenį dėl sveikatos sutrikimų, sveikatos būklių ar siekdamas apsisaugoti nuo susirgimo, stiprinti sveikatą ir pan., sudarančios pagrindą teikti sutartyje numatytas sveikatos priežiūros paslaugas;

2) įmokos mokamos už tokias sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia asmuo, turintis teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas;

3) sveikatos priežiūros paslaugų tikslas yra diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas bei sveikatos sutrikimus, užkirsti jiems kelią (sveikatos sutrikimų, ligų profilaktika), padėti atgauti ir stiprinti sveikatą, o taip pat užtikrinti patarnavimus bei materialinį asmens aprūpinimą, reikalingą sveikatai atstatyti.

Turi būti tenkinamos visos trys sąlygos.

Pavyzdžiai

Sveikatos priežiūros paslaugoms priskirtinos šios, sveikatos priežiūros paslaugas turinčio teisę teikti asmens apdraustajam papildomu (savanorišku) sveikatos draudimu gyventojui suteiktos paslaugos:

- diagnostika sveikatos priežiūros įstaigoje (laboratoriniai, diagnostiniai tyrimai ir procedūros, konsultacijos (atliekami licencijuotose įstaigose, nepriklausomai nuo to, ar yra gydytojo siuntimas));
- ligų bei sveikatos sutrikimų gydymas;
- nechirurginis bei chirurginis gydymas, dantų plombavimas, protezavimas, burnos higiena, ortodontinis gydymas, kitos dantų priežiūros paslaugos, slaugos paslaugos;
- slauga ligų bei sveikatos sutrikimų atveju,;
- fizioterapinės procedūros, ergoterapijos procedūros, kineziterapijos užsiėmimai, haloterapija, manualinė terapija, vandens ir purvo procedūros, gydomieji masažai ir pan.),
- vaistų (tiek receptinių, tiek nereceptinių, tiek su gydytojo paskyrimu, tiek be jo), skiepų, vakcinų, vitaminų ir maisto papildų bei medicinos pagalbos priemonių/prietaisų (inhaliatoriai, testeriai, klausos aparatai, kraujo spaudimo matuokliai ir pan.) įsigijimas licencijuotose vaistinėse ar kitose licencijuotose sveikatos įstaigose;
- korekcinių akinių, gydomųjų apsauginių akinių, paskirtų su sveikata susijusiais tikslais, kontaktinių lęšių ir jų priežiūros (dezinfekavimo) priemonių įsigijimas su sveikatos priežiūros specialisto paskyrimu (receptu);
- kitos pagal galiojančius teisės aktus sveikatos priežiūros paslaugas turinčių teisę teikti asmenų teikiamos sveikatos priežiūros paslaugoms priskirtinos paslaugos ar patarnavimai.

Tai, kad draudimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų taikymo aspektu į sveikatos draudimo sutartį galima įtraukti ir kitokių paslaugų, nesusijusių su sveikatos priežiūros paslaugomis, draudimą, nekeičia mokesčio lengvatos taikymo apimties. Todėl tuo atveju, kai sudaroma tokia sveikatos draudimo sutartis, kurioje numatyta, kad be sveikatos priežiūros paslaugų (prekių), gali būti apmokamos ir „kitos paslaugos/prekės“ (pvz., sporto užsiėmimai sporto ir sveikatingumo klubuose, SPA procedūros, kosmetinės plastinės procedūros (operacijos), negydomieji masažai, apsauginiai akiniai nuo saulės, įsigyjami ne gydymo tikslais be sveikatos priežiūros specialisto paskyrimo, akinių priežiūros priemonės, aksesuarai, kosmetikos priemonių pirkimas, reabilitacijos priemonių atvežimas, transporto išlaidų apmokėjimas į (iš) gydymo įstaigos, įskaitant automobilio statymo išlaidas, vaikų nuvežimą į mokyklą patyrus nedarbingumą ir pan.), įmokos sumai už „kitų paslaugų/ prekių“, kurios nėra laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis (kaip jos paaiškintos šioje Komentaro dalyje) apmokėjimą, lengvata netaikoma.

Ši mokesčio lengvata taikoma tik tuo atveju, kai sveikatos draudimo sutartyje (liudijime), sutarties prieduose arba įmokos sumokėjimo dokumente (sąskaitoje faktūroje) aiškiai išskirta, kokia draudimo įmokos suma skirta sveikatos priežiūros paslaugoms, o kokia – „kitoms paslaugoms/prekėms“ apdrausti.

4. Lengvata taikoma, kai įmokos mokamos pagal iki 2004 m. balandžio 30 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas nėra tikslinėse teritorijose įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas, ir pagal nuo 2004 m. gegužės 1 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas yra vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 14 punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**$14^{1}$) darbuotojo naudai darbdavio mokamų gyvybės draudimo įmokų pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2013 m. sausio 1 d., kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam, kuriam iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai, ir 350 eurų per mokestinį laikotarpį sumos neviršijančių draudimo įmokų už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas, ir pensijų įmokų į pensijų sąskaitą pensijų fonde suma, per mokestinį laikotarpį neviršijanti 25 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^{1}$ , 16, 17, 18, $18^{2}$ , 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-343, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pajamų mokesčio lengvata taikoma gyventojo pajamoms, gaunamoms tuo atveju, kai darbdavys jo naudai moka šias įmokas:

- gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2013 m. sausio 1 d., kai draudimo sutarties terminas ne trumpesnis kaip 10 metų arba kai draudimo išmoka išmokama apdraustajam, kuriam iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme (toliau –VSDPĮ) yra likę ne daugiau kaip 5 metai;
- 350 eurų per mokestinį laikotarpį sumos neviršijančias draudimo įmokas už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas;
- pensijų įmokas į pensijų sąskaitą pensijų fonde.

2. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama komentaro 1 punkte nurodytų įmokų suma, neviršijanti 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui priskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų.

Mokesčio lengvata taikoma, kai darbdavio patiriamos išlaidos darbuotojų naudai savo esme yra papildoma priemonė, skatinanti darbuotojo motyvaciją bei lojalumą darbdaviui.

3. Draudimo įmokų už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas, suma negali viršyti 350 eurų dydį per mokestinį laikotarpį pradedant 2026 m. mokestiniu laikotarpiu ir vėliau. Šį dydį viršijus, viršijanti įmokos suma nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Taip pat per mokestinį laikotarpį sumokėtų įmokų suma, viršijanti 25 procentų per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų, pripažįstama gyventojo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis, gautomis natūra, kurios apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą. Per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautos pajamos iš darbo santykių sumuojamos su pagrindiniais GPM tarifais apmokestinamomis pajamomis ir apmokestinamos 20, 25 ar 32 proc. GPM tarifu, priklausomai nuo pajamų dydžio (iki 36 VDU – 20 proc., nuo 36 VDU iki 60 VDU – 25 proc., nuo 60 VDU – 32 proc.).

Pavyzdys

1. Darbuotojo mėnesinis darbo užmokestis yra 1 200 Eur. Viso per 2026 metų mokestinį laikotarpį darbdavys darbuotojui apskaičiavo 14 400 Eur darbo užmokesčio (bruto darbo užmokestis). Taigi 25% nuo darbuotojui 2026 metais apskaičiuoto darbo užmokesčio yra 3 600 Eur (14 400 Eur x 0,25 = 3 600 Eur) per metus.

Darbdavys per 2026 metų mokestinį laikotarpį darbuotojo naudai sumokėjo tokias įmokas:

400 Eur dydžio pensijų įmokų sumą į darbuotojo asmeninę pensijų programos dalyvio sąskaitą pensijų fonde;

500 Eur dydžio gyvybės draudimo įmokų sumą pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą 15 metų laikotarpiui darbuotojo naudai;

350 Eur dydžio draudimo įmokų sumą už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kurio objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas.

Bendra darbdavio sumokėtų įmokų suma lygi 1 250 Eur. Atsižvelgiant į tai, kad sumokėta bendra įmokų suma neviršija 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų, t. y. 3 600 Eur, sumokėtos įmokos priskiriamos pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms.

Tarkime, pavyzdyje pateiktu atveju darbdavys sumokėjo ne 350 Eur, o 400 Eur dydžio draudimo įmokų sumą už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kurio objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas. Kadangi ši suma viršija komentuojamame punkte nustatytą dydį – 350 Eur sumą, šį dydį viršijanti suma, t. y. 50 Eur - priskiriama pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms, neatsižvelgiant į tai, kad bendra visų įmokų suma neviršija kito dydžio, t. y. 25 proc. per mokestinį laikotarpį darbuotojui apskaičiuotų su darbo santykiais susijusių pajamų.

2. Darbdavys 2025 m. rugpjūčio 1 d. apdraudė darbuotoją papildomu (savanorišku) sveikatos draudimu, kai draudimo objektas sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas. Pagal sudarytą sutartį draudimo laikotarpis - 1 metai, draudimo įmoka – 1000 Eur. Patvirtinus įmokų sumokėjimo grafiką, mokėjimai pasiskirstyti per metus: 500 Eur įmoka sumokėta 2025 m. rugpjūčio 4 d., likusi įmokos suma - 500 Eur – 2026 m. vasario 4 d. Kadangi pajamos apmokestinamos jų gavimo momentu pagal pajamų gavimo momentu galiojančias GPMĮ nuostatas, pateiktu atveju, 2025 m. rugpjūčio 4 d. sumokėta įmoka pajamų mokesčiu neapmokestinama, kai tenkinamos kitos GPMĮ 17 str. 1 d. 14-1 punkte nustatytos sąlygos, o 2026 m. vasario 4 d. sumokėta 500 Eur įmokos suma apmokestinama taip: 350 Eur pajamų mokesčiu neapmokestinama, o šį dydį viršijanti suma, t. y. 150 Eur priskiriama su darbo santykiais susijusioms pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

$3^1$. Atsižvelgiant į tai, kad ši lengvata yra nustatyta gyventojui, kuris su įmokas mokančiu asmeniu yra susijęs darbo santykiais, sąlyga „įmokos mokamos darbuotojo naudai“ tenkinama tik tokiu atveju, kai darbdavys išlaidas patiria kaupdamas darbuotojo naudai ir/ar drausdamas darbuotoją mirties, ligos ar kitais atvejais, t. y. kai darbuotojas pagal draudimo sutarties sąlygas yra ne tik naudos gavėju, bet ir apdraustuoju. Kai darbuotojas - tik naudos gavėjas, o apdraustuoju yra gyventojas, nesusijęs su įmokų mokėtoju darbo santykiais, ši lengvata netaikoma.

$3^2$. Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo (toliau – Draudimo įstatymas) 2 str. 80 dalyje apibrėžta, kad sveikatos draudimas – turtinių interesų, susijusių su fizinio asmens sveikata, draudimas, apimantis draudimą nuo nelaimingų atsitikimų ir draudimą nuo ligų. Tuo atveju, kai darbdavys darbuotojo naudai moka sveikatos draudimo įmokas, lengvata taikoma tik toms įmokoms, kurios mokamos už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas.

Papildomo (savanoriško) sveikatos draudimo pagrindus nustato Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (toliau – Sveikatos draudimo įstatymas). Sveikatos draudimo įstatymo 2 str. 6 dalyje apibrėžta, kad papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas – papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo sutartyse nustatytos asmens sveikatos priežiūros paslaugos, atlyginamos pagal šias sutartis po papildomojo sveikatos draudimo draudiminio įvykio. Papildomasis (savanoriškasis) sveikatos draudimas vykdomas šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Sveikatos draudimo įstatymo 43 straipsnyje nustatyta, kad papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo draudiminiai įvykiai yra apdraustojo kreipimasis į sveikatos priežiūros įstaigą dėl papildomojo (savanoriškojo) sveikatos draudimo sutartyse numatytų ir gydytojo diagnozuotų sveikatos sutrikimų ir (ar) sveikatos būklių, sudarančių pagrindą teikti apdraustiesiems šiose sutartyse numatytų rūšių ir masto asmens sveikatos priežiūros paslaugas bei patarnavimai.

Kadangi sveikatos draudimas vykdomas ne tik Sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, bet ir atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) nuostatas bei vadovaujantis Draudimo įstatymo ir kitų draudimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, draudžiamuoju įvykiu gali būti laikomas ne tik atsitikimas, kaip jis apibrėžtas Sveikatos draudimo įstatyme, bet ir kitas, su apdraustojo sveikata susijęs draudimo sutartyje numatytas atsitikimas, kuriam įvykus, draudikas privalo sutartyje numatyta tvarka ir sąlygomis apmokėti apdraustajam suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas.

Sąvoka „sveikatos priežiūros paslaugos“ suprantama sistemiškai vertinant Civilinio kodekso, Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo (toliau - Sveikatos sistemos įstatymas) Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo (toliau - Sveikatos priežiūros įstaigų įstatymas) ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių sveikatos priežiūros paslaugas bei tokių paslaugų teikimą, nuostatas.

Atsižvelgiant į Civilinio kodekso 6.725 str. 2 dalyje apibrėžtą „asmens sveikatos priežiūros paslaugos“ sąvoką bei Sveikatos sistemos įstatymas 2 straipsnio nuostatas, ši lengvata taikoma darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms už tokį sveikatos draudimą, pagal kurį apmokamos sveikatos priežiūros paslaugos, apimančios apdraustųjų konsultavimą, profilaktiką, diagnostiką, gydymą, reabilitaciją, prevenciją (apsisaugojimą nuo susirgimo), slaugą, o taip pat apdraustojo aprūpinimą medicininėmis priemonėmis, reikalingomis sveikatos sutrikimui (būklei) gydyti, pagerinti ar atstatyti bei su sveikata susijusiems patarnavimams teikti. Sveikatos priežiūros paslaugos teikėju laikomas fizinis ir juridinis asmuo, vykdantis valstybės licencijuotą sveikatos priežiūros veiklą, kurios tikslas – laiku diagnozuoti asmens sveikatos sutrikimus ir užkirsti jiems kelią, padėti atgauti ir sustiprinti sveikatą. Sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo 5 straipsnyje yra nurodyta, kokios įmonės ir įstaigos gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas. Taigi, lengvata darbdavio darbuotojo naudai sumokėtoms įmokoms už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą taikoma, kai sveikatos priežiūros paslaugas teikia ligoninės, poliklinikos, taip pat ir kitos įstaigos, teikiančios visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas, pvz., vaistinės, kineziterapijos kabinetai, odontologijos kabinetai, slaugos įstaigos, gydomųjų masažų kabinetai, optikos ir kitos įstaigos, turinčios licenciją, t. y. teisę teikti atitinkamas sveikatos priežiūros paslaugas.

Remiantis draudimą ir sveikatos sistemos veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, darbdavio sumokėtos įmokos laikomos sumokėtomis už sveikatos priežiūros paslaugas, įskaitant vaistų, vitaminų, maisto papildų ir medicinos pagalbos priemonių įsigijimą vaistinėse, diagnozuotų sveikatos sutrikimų ir (ar) sveikatos būklių gydymui bei profilaktikai, (toliau – sveikatos priežiūros paslaugos) kai tenkinamos tokios sąlygos:

1) darbdavio darbuotojo naudai sudarytoje sveikatos draudimo sutartyje nurodytos sveikatos priežiūros paslaugos, kurias draudimo įmonė privalo apmokėti įvykus draudimo sutartyje numatytam draudžiamajam įvykiui, t. y. kai apdraustasis kreipsis į sveikatos priežiūros įstaigą ar licencijuotą asmenį dėl sveikatos sutrikimų, sveikatos būklių ar siekdamas apsisaugoti nuo susirgimo, stiprinti sveikatą ir pan., sudarančios pagrindą teikti sutartyje numatytas sveikatos priežiūros paslaugas;

2) įmokos mokamos už tokias sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia asmuo, turintis teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas;

3) sveikatos priežiūros paslaugų tikslas yra diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas bei sveikatos sutrikimus, užkirsti jiems kelią (sveikatos sutrikimų, ligų profilaktika), padėti atgauti ir stiprinti sveikatą, o taip pat užtikrinti patarnavimus bei materialinį asmens aprūpinimą, reikalingą sveikatai atstatyti.

Turi būti tenkinamos visos trys sąlygos.

Pavyzdžiai

Sveikatos priežiūros paslaugoms priskirtinos šios, sveikatos priežiūros paslaugas turinčio teisę teikti asmens apdraustajam papildomu (savanorišku) sveikatos draudimu gyventojui suteiktos paslaugos:

- diagnostika sveikatos priežiūros įstaigoje (laboratoriniai, diagnostiniai tyrimai ir procedūros, konsultacijos (atliekami licencijuotose įstaigose, nepriklausomai nuo to, ar yra gydytojo siuntimas));
- ligų bei sveikatos sutrikimų gydymas;
- nechirurginis bei chirurginis gydymas, dantų plombavimas, protezavimas, burnos higiena, ortodontinis gydymas, kitos dantų priežiūros paslaugos, slaugos paslaugos;
- slauga ligų bei sveikatos sutrikimų atveju,;
- fizioterapinės procedūros, ergoterapijos procedūros, kineziterapijos užsiėmimai, haloterapija, manualinė terapija, vandens ir purvo procedūros, gydomieji masažai ir pan.),
- vaistų (tiek receptinių, tiek nereceptinių, tiek su gydytojo paskyrimu, tiek be jo), skiepų, vakcinų, vitaminų ir maisto papildų bei medicinos pagalbos priemonių/prietaisų (inhaliatoriai, testeriai, klausos aparatai, kraujo spaudimo matuokliai ir pan.) įsigijimas licencijuotose vaistinėse ar kitose licencijuotose sveikatos įstaigose;
- korekcinių akinių, gydomųjų apsauginių akinių, paskirtų su sveikata susijusiais tikslais, kontaktinių lęšių ir jų priežiūros (dezinfekavimo) priemonių įsigijimas su sveikatos priežiūros specialisto paskyrimu (receptu);
- kitos pagal galiojančius teisės aktus sveikatos priežiūros paslaugas turinčių teisę teikti asmenų teikiamos sveikatos priežiūros paslaugoms priskirtinos paslaugos ar patarnavimai.

Tai, kad draudimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų taikymo aspektu į sveikatos draudimo sutartį galima įtraukti ir kitokių paslaugų, nesusijusių su sveikatos priežiūros paslaugomis, draudimą, nekeičia mokesčio lengvatos taikymo apimties. Todėl tuo atveju, kai sudaroma tokia sveikatos draudimo sutartis, kurioje numatyta, kad be sveikatos priežiūros paslaugų (prekių), gali būti apmokamos ir „kitos paslaugos/prekės“ (pvz., sporto užsiėmimai sporto ir sveikatingumo klubuose, SPA procedūros, kosmetinės plastinės procedūros (operacijos), negydomieji masažai, apsauginiai akiniai nuo saulės, įsigyjami ne gydymo tikslais be sveikatos priežiūros specialisto paskyrimo, akinių priežiūros priemonės, aksesuarai, kosmetikos priemonių pirkimas, reabilitacijos priemonių atvežimas, transporto išlaidų apmokėjimas į (iš) gydymo įstaigos, įskaitant automobilio statymo išlaidas, vaikų nuvežimą į mokyklą patyrus nedarbingumą ir pan.), įmokos sumai už „kitų paslaugų/ prekių“, kurios nėra laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis (kaip jos paaiškintos šioje Komentaro dalyje) apmokėjimą, lengvata netaikoma.

Ši mokesčio lengvata taikoma tik tuo atveju, kai sveikatos draudimo sutartyje (liudijime), sutarties prieduose arba įmokos sumokėjimo dokumente (sąskaitoje faktūroje) aiškiai išskirta, kokia draudimo įmokos suma skirta sveikatos priežiūros paslaugoms, o kokia – „kitoms paslaugoms/prekėms“ apdrausti.

4. Lengvata taikoma, kai įmokos mokamos pagal iki 2004 m. balandžio 30 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas nėra tikslinėse teritorijose įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas, ir pagal nuo 2004 m. gegužės 1 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas yra vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies $14^1$ punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**15) gyventojo naudai kitų gyventojų mokamos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis ir pensijų įmokos į pensijų sąskaitą pensijų fonde;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 181 straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojo naudai kitų gyventojų mokamos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis ir pensijų įmokos į pensijų sąskaitą pensijų fonde priskiriamos gyventojo, kurio naudai mokamos tokios įmokos, neapmokestinamosioms pajamoms.

2. Šiame punkte nustatyta lengvata netaikoma, jei tokios įmokos mokamos į užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Nuo 2010 01 01 tokios įmokos laikomos natūra gautomis pajamomis, kurios apmokestinamos taikant 15 proc. mokesčio tarifą. Tikslinių teritorijų sąvoka ir tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 6-15 punktų komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18270)

**16) pagal iki 2012 m. gruodžio 31 d. sudarytą pensijų kaupimo sutartį iš pensijų fondo gauta pensijų išmoka, jeigu pensijų kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmoką gaunantis pensijų fondo dalyvis yra sulaukęs 55 metų arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą išmokama suma, jeigu išstojama iš pensijų fondo ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo pensijų kaupimo sutarties sudarymo dienos ir pensijų išmoką gaunantis pensijų fondo dalyvis yra sulaukęs 55 metų;**

(Pagal 2024 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-32, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata taikoma išmokoms, gautoms 2025 metais ir vėliau pagal pensijų kaupimo sutartis, sudarytas iki 2012 m. gruodžio 31 d. pagal Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą arba pagal Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatymą .

2. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama iš sudaryto pensijų fondo gauta išmoka, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

2.1. pensijų kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir

2.2. išmoką gaunantis pensijų fondo dalyvis (gyventojas) yra sulaukęs 55 metų arba

2.3. išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas su pensijų fondo valdymo įmone 2012-03-03 sudarė pensijos kaupimo sutartį 13 metų laikotarpiui. Per visą sutarties galiojimo laikotarpį jis sumokėjo 20 000 Eur įmokų, o sulaukęs 57 metų jis gavo 22 000 Eur išmoką. Visa pensijų fondo dalyvio gauta suma, t. y. 22 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmoka išmokėta sulaukus 55 metų.

2. Gyventojas su pensijų fondo valdymo įmone sudarė pensijos kaupimo sutartį 1**5** m. laikotarpiui. Po 13 sutarties galiojimo metų šiam gyventojui teisės aktų nustatyta tvarka buvo nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis ir jis įgijo teisę į pensijos išmoką. Gyventojas iš pensijų fondo gavo 25 000 Eur išmoką. Visa pensijų fondo dalyvio gauta suma, t. y. 25 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes sutarties terminas ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmoka išmokėta įgijus teisę į pensijų išmoką.

3. Tuo atveju, kai gyventojas išstoja iš pensijų fondo ir nepereina į kitą pensijų fondą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama gyventojui išmokama suma, jeigu:

3.1. iš pensijų fondo išstojama ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo pensijos kaupimo sutarties sudarymo dienos ir

3.2. išmoką gaunantis pensijų fondo dalyvis (gyventojas) yra sulaukęs 55 metų.

Pavyzdys

Gyventojas su pensijų fondo valdymo įmone 2012-12-12 sudarė 15 metų pensijos kaupimo sutartį. Po 13 sutarties galiojimo metų jis nusprendė išstoti iš pensijų fondo ir nepasirinko jokio kito pensijų fondo. Iš pensijų fondo jis gavo 20 000 Eur išmoką. Išstojimo iš pensijų fondo metu gyventojas yra sulaukęs 56 metų amžiaus. Visa pensijų dalyvio gauta suma, t. y. 20 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes iš pensijų fondo išstojama ne anksčiau kaip po 5 metų nuo sutarties sudarymo dienos ir pensijų fondo dalyvis yra sulaukęs 55 metų.

4. Jeigu sutarties terminas yra trumpesnis kaip 5 metai arba netenkinamos kitos šiame punkte nustatytos sąlygos, gauta išmoka (išmokos dalis) yra apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu nėra pagrindo išmokos (išmokos dalies) priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto komentarą).

5. Kai pensijos kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai, abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sulaukus 55 metų**,** arba nustačius 0–40 procentų dalyvumo lygį (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), tiek išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą) aplinkybė, ar pagal pensijų kaupimo sutartį mokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji pagal šio punkto nuostatas neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

6. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje sudarytas pensijų fondas, išskyrus pensijų fondus sudarytus ar kitaip organizuotus tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodyti GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 16 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-01-28 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-373)

**$16^{1}$) iš pensijų fondo gauta pensijų išmoka, jeigu pagal nuo 2013 m. sausio 1 d. sudarytą pensijų kaupimo sutartį šios sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmoką gaunančiam pensijų fondo dalyviui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto pensijų kaupimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai arba išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra nustatytas 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), taip pat gyventojui išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą išmokama**

**suma, jeigu išstojama iš pensijų fondo ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo pensijų kaupimo sutarties sudarymo dienos ir išmoką gaunančiam pensijų fondo dalyviui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto pensijų kaupimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme, yra likę ne daugiau kaip 5 metai;**

(Pagal 2024 m. gruodžio 5 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-32, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šiame punkte nustatyta lengvata taikoma išmokoms, gautoms pagal pensijų kaupimo sutartis, sudarytas nuo 2013 metų sausio 1 d. pagal Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą arba pagal Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatymą .

2. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama iš sudaryto pensijų fondo gauta išmoka, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

2.1. pensijų kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir

2.2. išmoką gaunančiam gyventojui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto pensijų kaupimo sutarties sudarymo metu galiojusiame Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme (toliau – VSDPĮ) yra likę ne daugiau kaip 5 metai arba

2.3. išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui yra 0–40 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis).

Pavyzdys

Gyventojas (vyras), gimęs 1961-05-05, 2015-01-10 su pensijų fondo valdymo įmone sudarė pensijos kaupimo sutartį 10 metų laikotarpiui. Per visą sutarties galiojimo laikotarpį jis sumokėjo 20 000 Eur įmokų, o pasibaigus sutarties terminui, t. y. 2025 metais jis gavo 22 000 Eur išmoką. Išmokos išmokėjimo momentu gyventojas yra 63 metų ir 8 mėn. amžiaus. Pensijos kaupimo sutarties sudarymo metu šio gyventojo senatvės pensijos amžius, nustatytas VSDPĮ - 65 metai. Konstatuotina, kad išmokos gavimo momentu išmokos gavėjui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ, yra likę ne daugiau kaip 5 metai. Atsižvelgiant į šią aplinkybę ir į tai, kad sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai visa pensijų fondo dalyvio gauta suma, t. y. 22 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Tuo atveju, kai gyventojas išstoja iš pensijų fondo ir nepereina į kitą pensijų fondą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama gyventojui išmokama suma, jeigu:

3.1. iš pensijų fondo išstojama ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo pensijos kaupimo sutarties sudarymo dienos ir

3.2. išmoką gaunančiam pensijų fondo dalyviui (gyventojui) iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto pensijų kaupimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ yra likę ne daugiau kaip 5 metai.

Pavyzdys

Gyventojas, 2015-03-02 su pensijų fondo valdymo įmone sudarė 15 metų pensijos kaupimo sutartį. Po 10 sutarties galiojimo metų jis nusprendė išstoti iš pensijų fondo ir nepasirinko jokio kito pensijų fondo. Iš pensijų fondo jis gavo 20 000 Eur išmoką. Tarkime, išmokos išmokėjimo momentu gyventojas yra 60 metų ir 5 mėn. amžiaus. Gyvybės draudimo sutarties sudarymo metu šio gyventojo senatvės pensijos amžius, nustatytas VSDPĮ - 65 metai. Visa pensijų fondo dalyvio gauta suma, t. y. 20 000 Eur gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes iš pensijų fondo gyventojas išstojo ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo sutarties sudarymo dienos ir išmoką gaunančiam gyventojui iki senatvės pensijos amžiaus, nustatyto pensijų kaupimo sutarties sudarymo metu galiojusiame VSDPĮ yra likę ne daugiau kaip 5 metai.

4. Jeigu sutarties terminas yra trumpesnis kaip 5 metai arba netenkinamos kitos šiame punkte nustatytos sąlygos, gauta išmoka (išmokos dalis) yra apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu nėra pagrindo išmokos (išmokos dalies) priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto nuostatas (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 12 punkto komentarą).

5**.** Kai pensijos kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai, abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sulaukus nustatyto amžiaus arba nustačius 40 procentų dalyvumo lygį (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis), tiek išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą) aplinkybė, ar pagal pensijų kaupimo sutartį mokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojo pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji pagal šio punkto nuostatas neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms.

6. Šio punkto nuostatos taikomos, kai išmokos mokėtojas yra Lietuvoje arba užsienyje sudarytas pensijų fondas, išskyrus pensijų fondus sudarytus ar kitaip organizuotus tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodyti GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 16-1 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2025-01-28 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-373)

**17) pensijos ir rentos, gautos iš Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetų, taip pat iš tarptautinių organizacijų ir užsienio valstybių valstybinių fondų;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Nuo 2003-01-01 neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos gyventojo gautos pensijos, o nuo 2004-01-01 – taip pat ir rentos.

Lengvatos taikymo pagrindinė sąlyga yra pensijų ir rentų mokėjimo šaltinis. Pensijos ir rentos pajamų mokesčiu neapmokestinamos tuo atveju, kai jos mokamos iš:

1.1. Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetų,

1.2. užsienio valstybių valstybinių fondų,

1.3.Tarptautinių organizacijų fondų, jeigu šių fondų steigėjai yra valstybės ar valstybių institucijos.

Pavyzdžiai

1. Valstybinio muzikinio teatro baleto artistas iki senatvės pensijai gauti nustatyto amžiaus iš valstybės biudžeto gauna 4 bazinių socialinių išmokų dydžio kompensacinę išmoką). Nuo 2004-01-01 gautos pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

2. Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės Akto signataras nuo 2004-01-01 iš valstybės biudžeto gauna 50 proc. Seimo nario pareiginės algos dydžio valstybinę signataro rentą. Gauta pajamų suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

**18) iš gyvybės draudimą vykdančios draudimo įmonės ar kito pensijų anuitetų mokėjimą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyto pensijų anuitetų mokėtojo gauti pensijų anuitetai;“.**

(Pagal 2020 m. gegužės 19 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII – 2941, įsigaliojusį 2020 m. liepos 1 d.).

**Komentaras**

1. Pensijų anuitetas - iki gyvos galvos mokama periodinė pensinė išmoka. Pensijų anuitetams lengvata gali būti taikoma tais atvejais, kai jie gaunami iš:

- gyvybės draudimą vykdančios draudimo įmonės ar
- kito pensijų anuitetų mokėjimą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyto pensijų anuitetų mokėtojo.

2. Pensijų anuitetas iš gyvybės draudimą vykdančios draudimo įmonės gali būti įsigytas įmokėjus vienkartinę įmoką pagal pensijų anuiteto (draudimo) sutartį.

Mokesčio lengvata taikoma tiek tais atvejais, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas (toliau – gyventojas) tokią sutartį sudaro savarankiškai, t. y. tiesiogiai kreipiasi į gyvybės draudimą vykdančią įmonę, tiek tais atvejais, kai pensijų anuitetas įgyjamas papildomą savanorišką pensijų kaupimą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyta tvarka.

Kai gyventojas pensijų anuiteto (draudimo) sutartį sudaro savarankiškai, vienkartinė įmoka gali būti sumokėta iš GPMĮ nustatyta tvarka apmokestintų, gyventojo savarankiškai sukauptų lėšų (pvz., pagal gyvybės draudimo sutartį, darbo užmokesčio pajamų, pajamų, gautų už parduotą turtą, paveldėjimo būdu ir pan.) arba kito asmens (pvz., darbdavio arba kitų gyventojų) lėšomis.

Kai pensijų anuitetas įsigyjamas papildomą savanorišką pensijų kaupimą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyta tvarka, jis apmokamas iš pagal pensijų kaupimo sutartį sukauptų lėšų (turto), o jo mokėtoju gali būti tik gyvybės draudimą vykdanti draudimo įmonė.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas iš gyvybės draudimą vykdančios draudimo įmonės X iš savo sukauptų asmeninių lėšų, apmokestintų GPMĮ nustatyta tvarka, už 30 000 Eur nusipirko pensijų anuitetą. Gyvybės draudimą vykdanti draudimo įmonė (anuiteto mokėtoja) sutartyje nustatytomis sąlygomis kas mėnesį šiam gyventojui (anuiteto gavėjui) iki gyvos galvos moka po 100 Eur. Šios išmokos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Gyventojas pagal gyvybės draudimo sutartį gavo 12 000 Eur gyvybės draudimo išmoką, kuri buvo apmokestinta GPMĮ nustatyta tvarka, ir už šią sumą pagal pensijų anuiteto sutartį iš kitos gyvybės draudimo veiklą vykdančios draudimo įmonės įsigijo pensijų anuitetą. Šios sutarties nustatyta tvarka gyvybės draudimo įmonės gyventojui išmokami pensijų anuitetai pajamų mokesčiu neapmokestinami.

3. Tarkime, gyventojas 12 metų kaupė papildomai pensijai pagal su pensijų fondo valdymo įmone sudarytą pensijos kaupimo sutartį, sudarytą Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatyme nustatyta tvarka. Sulaukęs pensijų fondo taisyklėse nustatyto pensinio amžiaus, šis gyventojas (pensijų fondo dalyvis) įgijo teisę gauti pensijos išmoką ir pasirinko šią išmoką gauti ne kaip vienkartinę ar periodinę išmoką, o kaip pensijų anuitetą. Tokiu atveju už pensijos dalyvio pensijos sąskaitoje sukauptą sumą iš gyvybės draudimą vykdančios draudimo įmonės nustatyta tvarka buvo įsigytas pensijų anuitetas (periodines pensines išmokas iki gyvos galvos). Iš gyvybės draudimo įmonės sutartyje nustatyta tvarka išmokamos nustatyto dydžio išmokos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Jeigu pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymo nuostatas pensijų dalyvis pasirenka pensijų išmoką gauti kaip vienkartinę ar periodinę išmoką, tokios iš pensijų fondo valdymo įmonės gautos pensijų išmokos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 16 arba 16-1 punktus (žr. šių punktų komentarą).

3. Nuo 2020 m. liepos 1 d. pagal Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo nuostatas pensijų anuiteto mokėtoju laikoma Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba (toliau – VSDFV). Iš VSDF gauti pensijų anuitetai pajamų mokesčiu neapmokestinami.

Pavyzdys

Pensijų kaupimo įstatymo nustatyta tvarka gyventojas dalyvauja senatvės pensijos kaupime, kai įmokoms pagal pensijų kaupimo sutartį yra skiriama valstybinio socialinio draudimo įmokos dalis, papildomos savo lėšomis mokamos pensijų įmokos ir papildomos iš valstybės biudžeto lėšų už dalyvį mokamos pensijų įmokos. Sulaukęs senatvės pensijos amžiaus, gyventojas (pensijų fondo dalyvis) įgijo teisę į pensijos išmoką. Tarkime, per pensijų kaupimo sutarties laikotarpį už pensijų įmokų lėšas jo vardu pensijų fonde sukauptas pensijų turtas yra 20 000 eurų, todėl šio įstatymo nustatyta tvarka šis turtas kaip pensijos išmoka gali būti išmokėtas tik įsigijus pensijų anuitetą iš VSDFV. Gyventojo iš VSDFV kas mėnesį gauti pensijų anuitetai pajamų mokesčiu neapmokestinami.

Tuo atveju, kai, atsižvelgiant į dalyvio vardu pensijų fonde sukauptą pensijų turtą, pensijos išmoką išmoka pensijų kaupimo bendrovė, šioms išmokoms taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 46 punkte nustatyta mokesčio lengvata (žr. šio punkto komentarą).

4. Lengvata taikoma tiek iš Lietuvos, tiek iš užsienio valstybės gyvybės draudimo įmonės ar iš kito pensijų anuitetų mokėjimą reglamentuojančiuose įstatymuose nustatyto pensijų anuitetų mokėtojo gautiems pensijų anuitetams, išskyrus, jeigu tokios pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare (žr. šio straipsnio komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 18 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-04-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-RM-17662).

**19) . Neteko galios.**

(Pagal 2013 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6,16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427, įsigaliojo 2013-07-13, taikoma, apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas.)

**Komentaras**

2013 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6,16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. XII-427 GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 19 punktas pripažintas netekusiu galios. Apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gautas palūkanas už suteiktas paskolas įmonėms ir kitiems gyventojams, šios pajamos apmokestinamos, taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą 15 procentų pajamų mokesčio tarifą (žr. 6 straipsnio 1 dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 19 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2014-04-07 raštą Nr.(32.42-31-1)-RM-4750).

**20) palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams), palūkanų už Lietuvos ir užsienio valstybių vyriausybių, taip pat jų politinių ar teritorijos administracinių padalinių, vietos valdžios ne nuosavybės vertybinius popierius, palūkanų už Lietuvos ir užsienio valstybių bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius suma, neviršijanti 500 eurų per mokestinį laikotarpį, jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti ar sutartys dėl indėlių sudarytos nuo 2014 m. sausio 1 d;**

(Pakeista pagal 2015 m. gruodžio 10 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17, 20 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-2162, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Šio punkto lengvata taikoma palūkanoms, gautoms už:

- vienetų (tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių) ne nuosavybės vertybinius popierius, (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams),

- Lietuvos ir užsienio valstybių vyriausybių, taip pat jų politinių ar teritorijos administracinių padalinių, vietos valdžios ne nuosavybės vertybinius popierius,

- Lietuvos ir užsienio bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius.

2. 1 komentaro punkte nurodytos palūkanos, gautos 2016 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais, yra neapmokestinamos, jei:

- jos mokamos už ne nuosavybės vertybinius popierius, kurie įsigyti nuo 2014 m. sausio 1 d. ar

- jos mokamos už indėlius, dėl kurių sutartys sudarytos nuo 2014 m. sausio 1 d. ir

- bendra per mokestinį laikotarpį jų suma už ne nuosavybės vertybinius popierius ir už indėlius neviršija 500 Eur sumos.

3. Kai bendra per mokestinį laikotarpį gautų palūkanų suma viršija 500 Eur sumą, gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinama nustatytąjį dydį viršijanti suma.

4. Jeigu gyventojas (vertybinių popierių turėtojas) su asmeniu, išleidusiu ne nuosavybės vertybinius popierius, yra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, tai komentuojamo punkto lengvata gautoms palūkanoms yra taikoma tik tuo atveju, jeigu už ne nuosavybės vertybinius popierius gyventojas gauna palūkanas, kurios nėra didesnės nei mokamos kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams. Palūkanos, netenkinančios išdėstytos sąlygos, apmokestinamos, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Pavyzdys

Gyventojas 2016 metais (nuo 2016-01-01 iki 2016-12-31) gavo:

80 Eur palūkanų už Lietuvos banke „X“ laikomą indėlį (indėlio sutartis sudaryta 2014-01-10);

320 Eur palūkanų už Ukrainos Vyriausybės obligacijas (obligacijos įsigytos 2014-01-03) ir

100 Eur palūkanų už UAB „Y“ obligacijas (obligacijos įsigytos 2014-06-01; vienetas – gyventojo darbdavys; mokamos palūkanos nėra didesnės nei kitiems tų pačių obligacijų turėtojams mokamos palūkanos).

Iš viso 2016 metais gyventojas gavo 500 Eur palūkanų. Kadangi ši suma neviršija įstatyme nustatyto dydžio, ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti ir indėlio sutartis sudaryta nuo 2014 m. sausio 1 d., visa gautų pajamų suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime, kad gyventojas anksčiau išdėstytomis sąlygomis gavo ne 500 Eur, o 530 Eur pajamų (už UAB „Y“ obligacijas – 130 Eur). Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama 500 Eur suma, o 30 Eur suma apmokestinama, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Tarkime, kad nagrinėjamu atveju nustatoma, jog už UAB „Y“ turimas obligacijas gyventojui išmokėta 130 Eur suma gauta, mokant jam didesnes palūkanas nei kitiems tų pačių obligacijų turėtojams. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama 400 Eur suma, o 130 Eur palūkanų suma už UAB „Y“ obligacijas apmokestinama, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Kai nurodytas pajamas gyventojas gauna už bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausantį turtą, tai, atsižvelgus į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 3.117 straipsnio 1 dalį, laikoma, kad tokio turto pajamos yra gautos abiejų sutuoktinių lygiomis dalimis (jeigu vedybų sutartyje nenustatyta kitaip) ir todėl 500 Eur neapmokestinama suma taikoma abiems sutuoktiniams.

5. Ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo data nustatoma pagal gyventojo turimą ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimą pagrindžiantį dokumentą, pvz.: pirkimo–pardavimo sutartį, dovanojimo sutartį, paveldėjimo teisės liudijimą ir pan.

Jeigu gyventojas įsigyja ne nuosavybės vertybinius popierius, kurie platinami nuo jų išleidimo dienos iki platinimo pabaigos dienos, šių ne nuosavybės vertybinių popierių (obligacijų) įsigijimo data bus laikoma atitinkamo įrašo padarymo į asmeninę vertybinių popierių sąskaitą diena.

Pavyzdys

1. Tarkime, kad gyventojas įsigyja obligacijų, kurios platinamos pirminėje rinkoje. Vienetas šių obligacijų emisiją pirminėje rinkoje pradėjo platinti 2015 m. gruodžio 1 d. Obligacijų platinimo pabaigos diena – 2015 m. gruodžio 30 d. Į gyventojo vertybinių popierių sąskaitą obligacijos buvo įskaitytos 2016 m. sausio 6 d. Šių obligacijų įsigijimo data bus laikoma 2016 m. sausio 6 d.

6. Indėlio ir ne nuosavybės vertybinių popierių sąvokos paaiškintos GPMĮ 2 straipsnio 6 ir 37 dalių komentare (žr. 2 straipsnio komentarą).

7. Jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti ar sutartys dėl indėlių sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d., gautoms palūkanoms apmokestinimo lengvatos nustatytos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies $20^1$, 21, 22 punktuose (žr. šių punktų komentarą).

8. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Taip nustato GPMĮ 17 straipsnio 2 dalis (žr. šios dalies komentarą). Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas 2 straipsnio 21 dalies komentare (žr. šios dalies komentarą).

Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 7 dalimi, komentuojamo punkto nuostatos netaikomos, jeigu pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 20 p. komentaro 8 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

**$20^1$) palūkanos už ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams), jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo šių ne nuosavybės vertybinių popierių išleidimo dienos;**

(Pagal 2013 m. gruodžio 12 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6, 17, 19, 21, 22, 32 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-663 galioja nuo 2013-12-30, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šio punkto lengvata taikoma palūkanoms, gautoms už:

- Lietuvos ir užsienio valstybių vienetų ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išleistus ne nuosavybės vertybinius popierius, jeigu už šiuos ne nuosavybės vertybinius popierius asmuo, susijęs su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, jam moka didesnes palūkanas negu kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams);
- užsienio valstybių vyriausybių, taip pat jų politinių ar teritorijos administracinių padalinių, vietos valdžios ne nuosavybės vertybinius popierius (išskyrus Europos ekonominės erdvės valstybių vyriausybių, taip pat Europos ekonominės erdvės valstybių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinius popierius, nes tokioms pajamoms apmokestinimo lengvata nustatyta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 21 punkte (žr. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 21 punkto komentarą).

2. Gyventojo palūkanos, gautos už komentaro 1 punkte nurodytus ne nuosavybės vertybinius popierius, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos, kai tenkinamos šios sąlygos:

- ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti iki 2013 m. gruodžio 31 d. ir
- šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos.

3. Jeigu gyventojas (vertybinių popierių turėtojas) su asmeniu, išleidusiu ne nuosavybės vertybinius popierius, yra susijęs darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, tai turi būti išlaikyta dar viena sąlyga – jam mokamos palūkanos neturi būti didesnės negu mokamos kitiems tų pačių ne nuosavybės vertybinių popierių turėtojams. Išdėstytos sąlygos netenkinančios palūkanos yra

apmokestinamos, taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, net jeigu ne nuosavybės vertybiniai popieriai pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų.

4. Ne nuosavybės vertybinių popierių sąvoka paaiškinta GPMĮ 2 straipsnio 37 dalies komentare (žr. 2 straipsnio 37 dalies komentarą).

5. Kai gyventojas įsigyja ne nuosavybės vertybinius popierius pirminio platinimo metu, kai jie yra platinami nuo išleidimo dienos iki platinimo pabaigos dienos, šių ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimo data bus laikoma atitinkamo įrašo padarymo į asmeninę vertybinių popierių sąskaitą diena.

Kai ne nuosavybės vertybiniai popieriai įsigyti antrinėje rinkoje ar kitaip, įsigijimo data nustatoma pagal gyventojo turimą ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimą pagrindžiantį dokumentą, pvz.: pirkimo–pardavimo sutartį, dovanojimo sutartį, paveldėjimo teisės liudijimą ir pan. Ne nuosavybės vertybinių popierių galiojimo metu jų perleidimas tretiems asmenims nėra laikomas vertybinių popierių išpirkimu.

Neatsižvelgiant į tai, kokiu būdu įsigyti ne nuosavybės vertybiniai popieriai, palūkanos, gautos už juos, pajamų mokesčiu neapmokestinamos, jeigu šie ne nuosavybės vertybiniai popieriai pradėti išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo (ne nuo įsigijimo) dienos.

Pavyzdys

1. Tarkime, kad gyventojas įsigyja vieneto „X“, su kuriuo nėra susijęs darbo santykiais, obligacijų, kurios platinamos pirminėje rinkoje. Obligacijos išleistos 2013-05-01, platinimo pabaigos diena – 2013-05-30. Lietuvos centriniame vertybinių popierių depozitoriume emisijos bendroji sąskaita buvo atidaryta 2013-06-06, į gyventojo vertybinių popierių sąskaitą obligacijos buvo įskaitytos 2013-06-07. Šių obligacijų įsigijimo data bus laikoma 2013-06-07, t. y. atitinkamo įrašo padarymo į gyventojo asmeninę vertybinių popierių sąskaitą diena. Jeigu šios obligacijos, įsigytos iki 2013-12-31, bus pradėtos išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos, gyventojo gautos palūkanos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Tarkime, kad gyventojas 2013-06-07 įsigytas obligacijas, nesulaukęs jų išpirkimo pradžios, 2013-12-10 perleido (pardavė) kitam gyventojui. Laikytina, kad pastarasis gyventojas obligacijas įsigijo 2013-12-10, t. y. įsigijimą pagrindžiančiame dokumente nurodytą dieną. Jeigu šios obligacijos, įsigytos iki 2013-12-31 pirkimo būdu, bus pradėtos išpirkti ne anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų išleidimo dienos, 2014 metais ar vėliau gautos palūkanos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

6. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos yra gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Taip nustato GPMĮ 17 straipsnio 2 dalis (žr. šios dalies komentarą). Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas 2 straipsnio 21 dalies komentare (žr. šios dalies komentarą).

Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 7 dalimi, komentuojamo punkto nuostatos netaikomos, jeigu pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. $20^1$ p. komentaro 6 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

7. Palūkanoms, gautoms už ne nuosavybės vertybinius popierius, kurie buvo įsigyti nuo 2014 m. sausio 1 d., apmokestinimo lengvata nustatyta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 20 punkte (žr. šio punkto komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. $20^1$ punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18284)

**$20^2$) palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatyme ar atitinkamame Europos ekonominės erdvės valstybės įstatyme nustatyta tvarka, taip pat palūkanų už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą Lietuvos Respublikos sutelktinio finansavimo įstatyme arba 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129**

**ir Direktyva (ES) 2019/1937, ar atitinkamame Europos ekonominės erdvės valstybės įstatyme nustatyta tvarka, suma, neviršijanti 500 eurų per mokestinį laikotarpį.**

(Pakeista pagal 2021 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio ir priedo pakeitimo įstatymą Nr. XIV-829, taikoma nuo 2022 m. sausio 1 d. iki 2022m. lapkričio 9 d.)

**Komentaras**

1. Šio punkto pakeitimas atliktas atsižvelgiant į tai, kad nuo 2022-01-01 įtvirtinamas europinis sutelktinio finansavimo pasaugų teikimo reguliavimas pagal 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937 (toliau – Reglamentas 2020/1503). Reglamente 2020/1503 nustatytu pereinamuoju laikotarpiu sutelktinio finansavimo platformų operatoriai galės teikti sutelktinio finansavimo paslaugas pagal Lietuvos Respublikos sutelktinio finansavimo įstatymą (toliau – Sutelktinio finansavimo įstatymas) iki 2022-11-09 arba kol jiems bus suteiktas Reglamente 2020/1503 nurodytas veiklos leidimas. 2022 m. lapkričio 10 d. Sutelktinio finansavimo įstatymas pripažįstamas netekusiu galios.

Taigi, nuo 2022-01-01 pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos palūkanos už:

- vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą, kai tokios palūkanos mokamos Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatyme (toliau – Vartojimo kredito įstatymas) nustatyta tvarka, taip pat
- lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą, kai tokios palūkanos mokamos Lietuvos Respublikos sutelktinio finansavimo įstatyme (toliau – Sutelktinio finansavimo įstatymas) arba 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937 (toliau – Reglamentas 2020/1503) nustatyta tvarka.

2. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama 1 komentaro punkte nurodytų palūkanų suma, neviršijanti 500 Eur per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus). Laikoma, kad ši sąlyga yra tenkinama, kai gautų palūkanų suma yra mažesnė arba lygi 500 Eur sumai per mokestinį laikotarpį.

3. Ši lengvata taikoma įskaitant palūkanas, gautas iš Europos ekonominės erdvės valstybių (toliau – EEE valstybė), pagal tų valstybių įstatymus, reglamentuojančius vartojimo kreditų teikimą per tarpusavio skolinimosi platformas ar lėšų suteikimą per sutelktinio finansavimo platformas, kai už tokį skolinimą gyventojas turi teisę gauti palūkanas.

4. EEE valstybėms priklauso Europos Sąjungos valstybės ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

Pavyzdys

Gyventojas 2022 metais (nuo 2022-01-01 iki 2022-12-31) gavo:

100 Eur palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Lietuvoje;

320 Eur palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Estijoje;

80 Eur palūkanų už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą Vokietijoje.

Iš viso 2022 metais gyventojas gavo 500 Eur palūkanų. Kadangi ši suma neviršija įstatyme nustatyto dydžio, visa gautų pajamų suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime, kad gyventojas anksčiau nurodytų palūkanų gavo ne 500 Eur, o 550 Eur sumą (už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą – 130 Eur). Gyventojų pajamų mokesčiu būtų neapmokestinama 500 Eur suma, o 50 Eur suma būtų apmokestinama pajamų mokesčiu.

5. Kai nurodytas pajamas gyventojas gauna už lėšas, kurios yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, laikoma, kad palūkanos yra gautos abiejų sutuoktinių lygiomis dalimis (jeigu vedybų sutartyje nenustatyta kitaip) ir todėl 500 Eur neapmokestinama suma taikoma abiems sutuoktiniams.

6. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.

**$20^2$) palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatyme ar atitinkamame Europos ekonominės erdvės valstybės įstatyme nustatyta tvarka, taip pat palūkanų už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937, ar atitinkamame Europos ekonominės erdvės valstybės įstatyme nustatyta tvarka, suma, neviršijanti 500 eurų per mokestinį laikotarpį;.**

(Pakeista pagal 2021 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio ir priedo pakeitimo įstatymą Nr. XIV-829, taikoma nuo 2022 m. lapkričio 10 d.)

**Komentaras**

1. Nuo 2022-11- 10 d. lėšos per sutelktinio finansavimo platformą gali būti teikiamos 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937 nustatyta tvarka, o Lietuvos Respublikos sutelktinio finansavimo įstatymas (toliau – Sutelktinio finansavimo įstatymas) pripažįstamas netekusiu galios.

Taigi, nuo 2022-11-10 pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos palūkanos už:

- vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą, kai tokios palūkanos mokamos Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatyme (toliau – Vartojimo kredito įstatymas) nustatyta tvarka, taip pat
- lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą, kai tokios palūkanos mokamos 2020 m. spalio 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) 2020/1503 dėl Europos sutelktinio finansavimo paslaugų verslui teikėjų, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) 2017/1129 ir Direktyva (ES) 2019/1937 nustatyta tvarka.

2. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama 1 komentaro punkte nurodytų palūkanų suma, neviršijanti 500 Eur per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus). Laikoma, kad ši sąlyga yra tenkinama, kai gautų palūkanų suma yra mažesnė arba lygi 500 Eur sumai per mokestinį laikotarpį.

3. Ši lengvata taikoma įskaitant palūkanas, gautas iš Europos ekonominės erdvės valstybių (toliau – EEE valstybė), pagal tų valstybių įstatymus, reglamentuojančius vartojimo kreditų teikimą per tarpusavio skolinimosi platformas ar lėšų suteikimą per sutelktinio finansavimo platformas, kai už tokį skolinimą gyventojas turi teisę gauti palūkanas.

4. EEE valstybėms priklauso Europos Sąjungos valstybės ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

Pavyzdys

Gyventojas 2022 metais (nuo 2022-01-01 iki 2022-12-31) gavo:

100 Eur palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Lietuvoje;

320 Eur palūkanų už vartojimo kreditą, suteiktą per tarpusavio skolinimo platformą Estijoje;

80 Eur palūkanų už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą Vokietijoje.

Iš viso 2022 metais gyventojas gavo 500 Eur palūkanų. Kadangi ši suma neviršija įstatyme nustatyto dydžio, visa gautų pajamų suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime, kad gyventojas anksčiau nurodytų palūkanų gavo ne 500 Eur, o 550 Eur sumą (už lėšas, suteiktas per sutelktinio finansavimo platformą – 130 Eur). Gyventojų pajamų mokesčiu būtų neapmokestinama 500 Eur suma, o 50 Eur suma būtų apmokestinama pajamų mokesčiu.

5. Kai nurodytas pajamas gyventojas gauna už lėšas, kurios yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, laikoma, kad palūkanos yra gautos abiejų sutuoktinių lygiomis dalimis (jeigu vedybų sutartyje nenustatyta kitaip) ir todėl 500 Eur neapmokestinama suma taikoma abiems sutuoktiniams.

6. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Taip nustato GPMĮ 17 straipsnio 2 dalis (žr. šios dalies komentarą). Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodytas 2 straipsnio 21 dalies komentare (žr. šios dalies komentarą).

Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 7 dalimi, komentuojamo punkto nuostatos netaikomos, jeigu pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. $20^2$ p. komentaro 6 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

(GPMĮ 17 str. 1 d. $20^2$ punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-01-27 raštą Nr. (18.18-31-1Mr) R-428).

**21) palūkanos už Europos ekonominės erdvės valstybių vyriausybių, taip pat Europos ekonominės erdvės valstybių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinius popierius, įsigytus iki 2013 m. gruodžio 31 d;**

(Pagal 2013 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427, įsigaliojo nuo 2013-07-13; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Nuo 2007-01-01 šio punkto lengvata taikoma palūkanoms už Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybių narių vyriausybių, taip pat EEE valstybių narių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinius popierius. Todėl tuo atveju, kai gyventojas nuosavybės teise turi EEE valstybių narių vyriausybių ir EEE valstybių narių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinių popierių, už kuriuos gauna palūkanas, šios pajamos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Pagal šį punktą palūkanos, gautos nuo 2014 01 01 už EEE valstybių vyriausybių, taip pat EEE valstybių politinių ar teritorijos administracinių padalinių vertybinius popierius, jei jie įsigyti iki 2013 m. gruodžio 31 d., neapmokestinamos. Palūkanoms apmokestinti už Lietuvos ir užsienio valstybių, taip pat jų politinių ar teritorijos administracinių padalinių, vietos valdžios ne nuosavybės vertybinius popierius, jei jie įsigyti nuo 2014 m. sausio 1 d., taikomas 17 straipsnio 1 dalies 20 punktas (žr. šio punkto komentarą).

3. EEE valstybėms priklauso 27 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

Pavyzdys

Gyventojas 2023-02-20 įsigijo Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių ir Ukrainos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių. Nagrinėjamu atveju palūkanoms, gautoms už Ukrainos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 21 punkte nustatyta lengvata netaikoma. Palūkanos, gautos už Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos, o palūkanos, gautos už Ukrainos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius, apmokestinamos, taikant 15 proc. pajamų mokesčio

tarifą, jeigu nėra pagrindo jų priskirti neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies $20^1$ punktą.

4. Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 7 dalimi, komentuojamo punkto nuostatos netaikomos, jeigu pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 21 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

**22) Europos ekonominės erdvės valstybėse gautos palūkanos už jų bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius, sutartys dėl kurių sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d;**

(2013 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427, įsigaliojo nuo 2013-07-13; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Nuo 2007-01-01 neapmokestinamosioms gyventojo pajamoms priskiriamos palūkanos, gautos Europos ekonominės erdvės valstybėse narėse už jų bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius.

2. Pagal šį punktą palūkanos, gautos nuo 2014 01 01 už EEE valstybėse už jų bankuose ar kitose kredito įstaigose laikomus indėlius, sutartys dėl kurių sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d. neapmokestinamos. Palūkanoms už indėlius, sutartys dėl kurių sudarytos nuo 2014 m. sausio 1 d., taikomas GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 20 punktas (žr. šio punkto komentarą).

3. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

4. Indėlio sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 6 dalyje (žr. 2 straipsnio 6 dalies komentarą).

Pavyzdys

Gyventojas 2014 metais gauna palūkanas Vokietijoje už jos banke „X“ laikomą indėlį ir Rusijoje už jos banke „Y“ laikomą indėlį. Indėlių sutartys sudarytos iki 2013-12-31. Nagrinėjamu atveju palūkanoms, gautoms Rusijoje už jos banke laikomą indėlį, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 22 punkte nustatyta lengvata netaikoma. Palūkanos, gautos už Vokietijoje banke laikomą indėlį, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos, o palūkanos, gautos už Rusijoje banke laikomą indėlį, priskiriamos pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms.

6. Indėlio ir (ar) sąskaitos sutarties sudarymo data suprantama taip, kaip ją nustato Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (toliau – CK), t. y. šio kodekso Šeštosios knygos XLIV skyriaus normos ir bendrosios šio kodekso nuostatos, reglamentuojančios sutartis.

Indėlio sutarties, sudarytos iki 2013 m. gruodžio 31 d., vėlesni pakeitimai bus vertinami, atsižvelgiant į tai, ar tai buvo esminių sąlygų ar neesminių sutarties sąlygų pakeitimai. Tuo atveju, kai CK nustatyta tvarka sutartis sudaryta iki 2013-12-31, o po šios datos sutartis pratęsiama arba tik pakeičiamos kitos jos neesminės sąlygos, laikoma, kad sutarties sudarymo data nepasikeitė. Neesminių sutarties sąlygų pakeitimo pavyzdžiai:

pakeičiama palūkanų mokėjimo sąskaita ir/ar banko sąskaita, į kurią grąžinama indėlio suma, ir/ar pridedamas, keičiamas arba naikinamas automatinio pratęsimo požymis ir dėl šių sąlygų pakeitimų pasirašoma anksčiau sudarytos sutarties sąlygų pakeitimo sutartis,

sutartis pratęsiama, nustatant tokias sąlygas, kurios buvo aptartos pradinės

sutarties sudarymo metu, pasirenkant automatinio sutarties termino pratęsimo sąlygą,

sudaryta kaupiamojo indėlio, taupomosios sąskaitos ar pan. sutartis be termino, t. y. kai sutartį galima tik nutraukti.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2013-05-10 sudarė kaupiamojo indėlio sutartį. Sutarties terminas nenustatytas. Pagal sutarties sąlygas indėlio sąskaitą galima bet kada papildyti, dalį lėšų paimti. Kredito įstaigai paskelbus naujas palūkanas, jos mokamos automatiškai. 2014-12-20 gyventojas pasiima dalį indėlio sumos, o 2015-02-10 – indėlį papildo ir paima pagal sutartį sukauptas palūkanas. Laikoma, kad palūkanos gautos pagal sutartį, sudarytą iki 2013-12-31, ir todėl gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Gyventojas 2013-12-01 sudarė vienerių metų indėlio sutartį ir pasirinko automatinio indėlio termino pratęsimo sąlygą. Sutarties galiojimo laikotarpiu indėlio suma bei palūkanų dydis nesikeičia. Po vienerių metų, t. y. 2014-12-02, sutartis automatiškai pratęsiama tokiam pačiam indėlio laikotarpiui, kuris nustatytas pradinėje sutartyje, o palūkanos pradedamos skaičiuoti, taikant palūkanų normą, galiojančią sutarties naujo termino pirmą dieną. Gyventojo 2014 metais ir vėliau gautos palūkanos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos, nes laikoma, kad indėlio sutartis sudaryta iki 2013-12-31.

Tarkime, kad nagrinėjamu atveju pradinėje sutartyje nebuvo aptartos sutarties pratęsimo sąlygos ir nebuvo numatyta galimybė pasirinkti automatinio sutarties termino pratęsimo sąlygą. Tokiu atveju „sutarties pratęsimo“ data, t. y. 2014-12-02, yra laikoma naujos terminuotojo indėlio sutarties sudarymo data ir todėl gautoms palūkanoms komentuojamo punkto lengvata netaikoma.

7. Tuo atveju, kai, vadovaujantis CK nuostatomis, sutartis sudaryta iki 2013-12-31, o po šios datos, sutarties galiojimo metu ar suėjus sutarties terminui, keičiamos šios esminės sutarties sąlygos laikoma, kad palūkanos mokamos pagal nuo 2014 metų sudarytą sutartį, ir todėl gyventojo gautoms pajamoms komentuojamo punkto lengvata netaikoma. Esminių sutarčių sąlygų pakeitimo pavyzdžiai:

- trumpinamas/pratęsiamas terminas ir/ar
- didinama/mažinama indėlio suma ir/ar
- didinama/mažinama palūkanų norma ir/ar
- keičiamas palūkanų mokėjimo periodiškumas ir dėl šių sąlygų pakeitimo pasirašoma nauja sutartis.

Mokesčių administratorius, vertindamas lengvatos taikymo pagrįstumą pagal sutarties sudarymo datą, visų pirma remsis banko ar kitos kredito įstaigos (indėlio sutarties šalies, kuri disponuoja visa informacija apie sutarties sudarymo ir vykdymo sąlygas) pateiktais (deklaruotais) duomenimis, darydamas prielaidą, kad šie duomenys yra teisingi, kol nebus nustatyta kitaip. Mokesčių administratorius turi teisę vertinti, ar iki 2014 m. sausio 1 d. sudaryta kaupiamojo indėlio sutartis nebuvo sudaryta siekiant vien mokestinės naudos.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18284)

**23) pajamos iš žemės ūkio veiklos, jeigu šias pajamas gaunantis gyventojas mokestiniu laikotarpiu neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju**

(Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-1152; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2011 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas.)

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas, jeigu gyventojas nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju ir neprivalo registruotis, gautos (uždirbtos) pajamos iš žemės ūkio veiklos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Taigi, jeigu gyventojas vykdantis žemės ūkio veiklą privalo registruotis arba yra įregistruotas PVM mokėtoju, jo gautos (uždirbtos) pajamos iš žemės ūkio veiklos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, nuo kurių gyventojas privalo sumokėti ir deklaruoti mokėtiną gyventojų pajamų mokestį.

2. Prievolė įsiregistruoti PVM mokėtoju kyla tais atvejais, kai:

2.1. Bendra atlygio suma už vykdant žemės ūkio arba kitą ekonominę veiklą Lietuvoje patiektas ir (arba) suteiktas paslaugas per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) viršijo 45 000 eurų;

2.2. Lietuvoje visų iš kitų Europos sąjungos valstybių narių įsigytų prekių (kitų nei naujo transporto priemonės ar akcizais apmokestinamos prekės) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) praėjusiais metais viršijo, einamaisiais kalendoriniais metais numato viršyti ar viršija 14 000 eurų;

2.3. Vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal PVMĮ laikomi su juo susijusiais, kontroliuoja keletą juridinių asmenų ir visų jo kontroliuojamų juridinių asmenų ir jo paties bendra, gauta / gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą Lietuvoje patiektas prekes ir / ar suteiktas paslaugas suma per metus (per paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 eurų arba jeigu jo paties ir visų jo kontroliuojamų juridinių asmenų bendra įsigytų prekių vertė praėjusiais kalendoriniais metais viršijo, einamaisiais kalendoriniais metais numato viršyti ar viršija 14 000 eurų.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-03-09 raštą Nr.(32.42-31-1E)RM-7420)

**24) gyventojų pajamos už parduodamas pačių surinktas miško gėrybes (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles), neviršijančios 3 000 eurų per mokestinį laikotarpį;**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9, 13[1], 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą (2014 m. rugsėjo 23 d. įstatymas Nr. XII-1129), nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2015 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pajamų mokesčiu neapmokestinamos gyventojų gautos pajamos už miško gėrybes (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles), jeigu:

šiame punkte nurodytos miško gėrybės surinktos pačių gyventojų;

suma, gauta už realizuotas miško gėrybes neviršija 3 000 Eur per mokestinį laikotarpį. Viršijanti 3 000 Eur pajamų suma apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.

2. Šiame punkte minimos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Ši sąlyga taikoma neapmokestinamai 3 000 Eur sumai. Tikslinių teritorijų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.“

(GPMĮ 17 str.1 d. 24 p. komentaras išdėstomas pagal VMI prie FM 2015-05-06 raštą Nr. (18.18-31-1)-RM- 9491)

**25) pajamos, gautos kaip labdara arba parama Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo (toliau – Labdaros ir paramos įstatymas) nustatyta tvarka;**

(Pagal 2015 m. gruodžio 17 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX - 1007 17 ir 34 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-2203, taikoma nuo 2017 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Labdara ir parama pripažįstama, kai ją teikia Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo (toliau – Labdaros ir paramos įstatymas) 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyti labdaros ir paramos teikėjai.

2. Labdaros ir paramos įstatymo 6 straipsnyje nustatyta kas gali būti labdaros gavėjais, o šio įstatymo 7 straipsnyje – kas gali būti paramos gavėju:

Labdaros gavėju gali būti: neįgalieji, ligoniai, vaikai našlaičiai ir be tėvų globos likę vaikai, nedirbantys pensininkai, negaunantys kitų pajamų, išskyrus pensijas ir kitas socialines išmokas, bedarbiai ir kiti Labdaros ir paramos įstatyme nurodyti asmenys. Tokiems gyventojams skiriamos paramos dalyku gali būti piniginės lėšos, turtas (įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes) bei suteiktos paslaugos;

Paramos gavėju gali būti tik toks fizinis asmuo, kuriam Meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymo (toliau – Įstatymas) nustatyta tvarka yra suteiktas meno kūrėjo statusas. Šiems asmenims skiriamos paramos dalyku gali būti piniginės lėšos, sudarančios pajamų mokesčio dalį, kurią kiti fiziniai asmenys skiria pagal GPMĮ 34 straipsnio nuostatas.

Labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka gyventojo gauta labdara ir parama pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Gyventojams, kurie pagal Labdaros ir paramos įstatymą nėra laikomi labdaros ir paramos gavėjais arba tuo atveju, kai paramą ir labdarą suteikia asmuo, kuris pagal Labdaros ir paramos įstatymą nelaikomas paramos ir labdaros teikėju, gyventojo gautos piniginės lėšos ir kiti Labdaros ir paramos įstatymo 4 straipsnyje nustatyti paramos ir labdaros dalykai, nepripažįstami labdara ar parama ir tokiu atveju šio punkto lengvata netaikoma. Gyventojo gautos pajamos apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 25 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-08-30 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RM-36890).

**26) paveldėjimo būdu gautos pajamos, kurios yra mokesčio objektas pagal Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokestį reglamentuojančius teisės aktus; dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių; taip pat iš kitų gyventojų dovanojimo būdu per mokestinį laikotarpį gautų pajamų suma (vertė), neviršijanti 2500 eurų;**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9, 13[1], 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą (2014 m. rugsėjo 23 d. įstatymas Nr. XII-1129), nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2015 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pajamų mokesčiu neapmokestinamos tokios pajamos:

- gautos paveldėjimo būdu, kurios yra mokesčio objektas pagal Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymą;

- gautos dovanojimo būdu iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), senelių, brolių bei seserų, o nuo 2010-01-01 ir iš vaikaičių;

gautos dovanojimo būdu iš kitų gyventojų, jeigu per mokestinį laikotarpį gautų pajamų suma (vertė), neviršija 2 500 eurų.

2. Pagal Paveldimo turto mokesčio įstatymo (toliau - Įstatymas nuostatas nuolatinio Lietuvos gyventojo mokesčio objektas yra visas paveldimas turtas. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo mokesčio objektas yra paveldimas kilnojamas daiktas, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamasis daiktas, esantis Lietuvos Respublikoje. Paveldimo turto mokesčio objektas yra paveldėtas turtas, nežiūrint į tai, kad tam tikrais atvejais yra numatytos paveldimo turto mokesčio lengvatos (žr. Įstatymo komentarą). Todėl gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamas paveldėtas turtas, nepriklausomai nuo to, ar jam buvo taikoma paveldimo turto mokesčio lengvata ar ne.

3. Dovanojimo būdu gautos pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos, jeigu jos gautos:

3.1. iš sutuoktinių;

3.2. iš vaikų (įvaikių);

3.3. iš tėvų (įtėvių);

3.4. iš senelių;

3.5. iš brolių bei seserų;

3.6. nuo 2010-01-01 iš vaikaičių.

Iš nurodytų asmenų dovanojimo būdu gautos pajamos neapmokestinamos, nepriklausomai nuo dovanoto turto vertės (piniginių lėšų sumos).

4. Neapmokestinamos dovanojimo būdu iš kitų gyventojų (neišvardytų 3 punkte) per mokestinį laikotarpį gautos pajamos, kurių suma (vertė) neviršija 2 500 eurų.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas X 2015 m. gavo dovanų: iš draugo – 300 Eur pinigų sumą, iš tetos – 1000 Eur vertės skalbimo mašiną, iš pusbrolio – 700 Eur pinigų sumą.

Iš viso per mokestinį laikotarpį gyventojas X dovanojimo būdu gavo 2000 Eur pajamų. Ši suma neviršija 2 500 Eur, todėl pajamų mokesčio mokėti nereikia.

2. Gyventojas X 20015-12-20 gavo dovanų iš senelės 2000 Eur vertės televizorių ir iš sesers – 1000 Eur pinigų sumą. Nuo gautų dovanų pajamų mokesčio mokėti nereikia, kadangi iš senelės ir sesers gautos dovanos priskiriamos gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms.

3. Gyventoja X 2015 m. gavo dovanų iš vaikaičio 3000 Eur pinigų sumą. Nuo dovanų gautos pinigų sumos pajamų mokesčio mokėti nereikia, kadangi dovanos iš vaikaičių priskiriamos gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms.

5. Jeigu iš kitų gyventojų dovanojimo būdu gautos pajamos per mokestinį laikotarpį viršija 2 500 Eur, tai šį dydį viršijančioji suma apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (žr. 6 str. komentarą).

6. Šiame punkte nustatyta lengvata netaikoma dovanojimo būdu iš kito nei sutuoktinis, vaikai (įvaikiai), tėvai (įtėviai), broliai, seserys, vaikaičiai ir seneliai, gyventojo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje, gautoms pajamoms (žr. GPMĮ 17 str. 2 dalies komentarą). Šios pajamos apmokestinamos taikant GPMĮ 6 str. 1 d. nustatytą mokesčio tarifą (žr. 6 str. komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p. komentaras išdėstomas pagal VMI prie LR FM 2015-08-07 raštą Nr. (32.42-31-1)RM-17372)

**27) ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn šios dalies 28, 30, 53 ir 54 punktuose nenurodytą turtą, išskyrus atliekas, ir to turto įsigijimo kainos ir kitų šio Įstatymo 19 straipsnyje nurodytų su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų skirtumas, neviršijantis 2 500 eurų per mokestinį laikotarpį;**

(Pakeista pagal 2017 m. gruodžio 07 d. įstatymą Nr. XIII-841, įsigaliojo nuo 2018 01 01, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras atnaujinamas.**

**Komentaras**

1. Ši lengvata taikoma apmokestinant pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn ne individualios veiklos kitokį nei nurodytas šio straipsnio 1 dalies 28, 30, 53 ir 54 punktuose turtą (plačiau žr. šio straipsnio 28, 30, 53 ir 54 punktų komentarus), išskyrus nuo 2014 m. sausio 1 d. gautas pajamas už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn netauriųjų metalų laužą. Turto sąvoka pateikta Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio 28 dalyje (plačiau žr. GPMĮ 2 straipsnio 28 dalies komentare). Pavyzdžiui, lengvata taikoma medienos, baldų, kompiuterio ar kitų asmeninio naudojimo daiktų, kreditorinio reikalavimo teisės pardavimo ar kitokio perleidimo pajamoms.

2. Nuo 2014 m. sausio 1 d. gyventojų pajamų, gautų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn netauriųjų metalų laužą, negalima mažinti jo įsigijimo kaina, taip pat šioms pajamoms netaikomas neapmokestinamasis dydis (2014 m. – 8 000 Lt; 2015 m. ir vėlesniais – 2 500 Eur). Vadinasi, pajamos, gautos už netauriųjų metalų laužą apmokestinamos nuo pirmo lito taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą. Iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje, iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę Lietuvoje gautos pajamos už parduotą netauriųjų metalų laužą pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos A klasės pajamoms, nuo kurių mokestį apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą tas pajamas išmokantis asmuo.

3. Lengvata taip pat taikoma kito nematerialaus turto pardavimo pajamoms. Nematerialiajam turtui priskiriamas turtas, kuris neturi materialios substancijos ir yra neapčiuopiamas, tačiau turintis vertę. Tai gali būti komercinis nematerialusis turtas (patentai, licencijos, prestižas ir pan.) ir rinkotyros nematerialusis turtas (prekės ženklas, prekės vardas, unikalus vardas, vartotojų sąrašai,

simboliai ir pan.), taip pat nematerialiajam turtui priskiriamos turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai, informacija ir pan.

Pavyzdys

Gyventojas įmonei „B“ už 48 000 Eur parduoda reikalavimo teisę į įmonei „A“ suteiktą 50 000 Eur paskolą.

Gyventojo gautos pajamos (48 000 Eur)) priskiriamos kito nematerialaus turto pardavimo pajamoms, iš kurių gali būti atimta įsigijimo kaina ir kitos su to turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos. Šiuo atveju nematerialaus turto įsigijimo kaina yra lygi įmonei „A“ suteiktos paskolos sumai (50 000 Eur). Taigi šiuo atveju gyventojo patirtos turto įsigijimo išlaidos yra didesnės negu gautos pardavimo pajamos, todėl gyventojui nuo šių turto pardavimo pajamų mokesčio mokėti nereikia.

4. Tais atvejais, kai gyventojas parduoda valiutą (neįregistravęs individualios veiklos), jeigu šios pajamos nepriskiriamos pajamoms, gautoms iš išvestinių finansinių priemonių realizavimo, gautas pajamas (turto prieaugį) apmokestina kaip kito turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas.

5. Neapmokestinamas turto pardavimo pajamų ir GPMĮ 19 straipsnyje (plačiau žr. GPMĮ 19 str. komentarą) nurodytų išlaidų (t. y. to turto įsigijimo kainos bei kitų su to turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų) skirtumas, neviršijantis 2 500 Eur .

Skirtumas tarp gautų pajamų ir patirtų išlaidų skaičiuojamas nuo per mokestinį laikotarpį parduotų šiame punkte nurodyto turto (daiktų, kito nematerialaus turto, valiutos ir pan.) ir parduoto turto įsigijimo kainos, iš skirtumo atėmus 2 500 Eur neapmokestinamą dydį.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2015 metais pardavė šį turtą:

baldų komplektą už 1 000 Eur ir kompiuterį už 3 00Eur.

Gyventojas turi šių daiktų įsigijimo dokumentus: baldų komplekto įsigijimo kaina - 800 Eur; kompiuterio – 200 Eur . Su turto pardavimu susijusių išlaidų gyventojas neturėjo. Taigi gyventojo pajamos iš šio turto pardavimo sudarė 1300 Eur (1 000 + 3 00). Turto įsigijimo kaina sudarė 1000 Eur (800 + 2 00). Šio turto pardavimo ir įsigijimo kainos skirtumas sudaro 300 Eur (1300 - 1000). Kadangi ši suma neviršija 2 500 Eur , todėl pajamų mokesčio nuo šių turto pardavimo pajamų mokėti nereikia.

2. Tarkime, kad gyventojas 2015 metais pardavė:

antikvarinį baldą už 7 000 Eur, pašto ženklų kolekciją už 10 000 Eur.

Gyventojas turi tik antikvarinio baldo įsigijimo dokumentą (įsigijimo kaina - 2 000 Eur), pašto ženklų įsigijimo kaina – 7 000 Eur, tačiau įsigijimo dokumentas neišsaugotas.

Su turto pardavimu susijusių išlaidų gyventojas nepatyrė. Vadinasi, per mokestinį laikotarpį gyventojas gavo 17 000 Eur turto pardavimo pajamų (7 000 + 10 000). Turto įsigijimo kaina 2 000 Eur (pagrįsta dokumentais). Turto pardavimo ir įsigijimo kainos skirtumas sudaro - 15 000 Eur (17 000 - 2 000). Ši suma viršija 2 500 Eur , vadinasi viršijanti dalis – 12 500 Eur (15 000 - 2500) yra apmokestinamosios pajamos.

6. Tais atvejais, kai parduodamas bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise turimas šiame punkte nurodytas turtas, lengvata taikoma abiejų sutuoktinių gautų turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų dalims atskirai.

Pavyzdys

2015 metais parduodama iš bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančio miško žemės sklypo apvalioji mediena. Gauta suma už parduotą apvaliąją medieną per mokestinį laikotarpį yra 25 600 Eur, šios medienos įsigijimo kaina 1 900 Eur. Kiekvienas iš sutuoktinių, pateikdamas metinę gyventojo pajamų mokesčio deklaraciją nurodo: turto pardavimo kaina 12 800 Eur (25 600 Eur/2); įsigijimo kaina 950 Eur (1 900/2); apskaičiuotas skirtumas tarp pardavimo ir įsigijimo kainų – 11 850 Eur (12 800 – 950); apmokestinamosios pajamos, gautos iš kiekvieno iš

sutuoktinių gautų pajamų atėmus 2 500 Eur neapmokestinamąją sumą, lygios 9 350 Eur (11 850 – 2 500 ).

7. Viršijančios 2 500 Eur turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, apskaičiuotos kaip skirtumas tarp turto pardavimo ir įsigijimo kainos bei kitų GPMĮ 19 straipsnyje numatytų išlaidų, apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

8. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 straipsnio 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p. komentaras išdėstomas pagal VMI prie LR FM 2015-05-06 raštą Nr. (18.18-31-1)-RM-9491)

**28) ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn kilnojamąjį daiktą (įskaitant kilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris nekilnojamuoju pripažįstamas pagal įstatymus), jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn; turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos per mokestinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn;**

(Pagal 2025 m. gruodžio 16 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-680, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn tokį turtą:

- ne individualios veiklos kilnojamąjį daiktą (įskaitant kilnojamą pagal prigimtį daiktą, kuris nekilnojamuoju pripažįstamas pagal įstatymus), jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn;

- GPMĮ 17 str. 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį EEE valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

2. EEE valstybėms priklauso 27 Europos Sąjungos valstybės (Airija, Austrija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Kroatija, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija) ir 3 Europos laisvosios prekybos asociacijos šalys **(**Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija**)**.

3. Kilnojamojo daikto ir nekilnojamojo daikto sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (toliau – CK). Atkreiptinas dėmesys, kad gyventojų pajamų mokesčio tikslais kilnojamiesiems daiktams priskiriami ir tie pagal prigimtį kilnojamieji daiktai, kurie pagal CK laikomi nekilnojamaisiais (pvz., laivai, orlaiviai).

Teisiškai registruoti Lietuvoje privaloma tokius kilnojamuosius daiktus, taip pat kilnojamuosius pagal prigimtį daiktus, kurie įstatymų pripažinti nekilnojamaisiais, (toliau - kilnojamasis daiktas) kaip kelių eisme dalyvaujančias transporto priemones ir jų priekabas (puspriekabes), žemės ūkio techniką, laivus, šaunamuosius ginklus, potencialiai pavojingus įrenginius

ir kt. Lengvata taikoma apmokestinant pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, kuriam pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Lietuvoje ar kitoje EEE valstybėje.

Nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai – tai daiktai, kurie pagal prigimtį yra nekilnojamieji, pvz.: žemė, pastatai, butai ir kiti nekilnojamieji pagal prigimtį daiktai. Lengvata taikoma apmokestinant pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn ne tik Lietuvoje esantį nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, bet ir esantį kitoje EEE valstybėje.

4. Esminės lengvatos taikymo sąlygos yra:

- šiame punkte nurodyto kilnojamojo daikto išlaikymas iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ne mažiau kaip trejus metus;

- šiame punkte nurodyto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto išlaikymas ne mažiau kaip 5 metus. GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto (2025 m. birželio 26 d. įstatymo Nr. XV-343 redakcija) nuostatos, kad šio įstatymo 17 str. 1 d. 53 ir 54 punktuose nenurodyto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (t. y. ne gyvenamojo būsto), esančio Europos ekonominės erdvės valstybėje, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas. Vadinasi GPMĮ pataisos, kuriomis tik iš ne anksčiau kaip 5 metus (nuo 2016-01-01 iki 2025-12-31 ne anksčiau kaip 10 metų) įsigyto nekilnojamojo turto (kito nei gyvenamasis būstas) pardavimo gautos pajamos yra priskiriamos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamoms pajamoms, taikomos į priekį, t. y. tik tiems teisiniams santykiams dėl nekilnojamojo turto perleidimo, kurie atsiranda po šių pataisų įsigaliojimo.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2023-01-06 nusipirko automobilį. 2026-02-03 jį pardavė. Kadangi automobilis įsigytas anksčiau nei prieš trejus metus iki jo pardavimo, todėl gautos pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Gyventojas 2026-08-10 parduoda komercinės paskirties patalpas, kurios iki pat pardavimo buvo priskirtos individualios veiklos turtui. Komercinės patalpos buvo įsigytos 2020-03-09. Pajamų mokestis nuo pajamų, gautų už nurodyto turto pardavimą, nemokamas, kadangi daiktas įsigytas anksčiau nei prieš 5 metus iki pardavimo.

3. Gyventojas 2026-02-10 parduoda 167 a žemės sklypą. Dalis sklypo (141 a) yra pirkta 2020 m., kita dalis (26 a) pirkta 2022 m. Pajamų dalis, gaunama už 2020 m. įsigyto žemės sklypo pardavimą, neapmokestinama, kadangi ji įsigyta ir parduota išlaikius ilgiau nei 5 metus iki sklypo pardavimo. Pajamų dalis, gaunama už 2022 m. įsigyto žemės sklypo dalies pardavimą, apmokestinama pajamų mokesčiu (proporcingai apskaičiuojant pagal parduoto sklypo įsigytas dalis, kadangi nuo žemės sklypo dalies įsigijimo iki sklypo pardavimo nepraėjo 5 metai).

4. Gyventojas 2021-02-03 įsigijo žemės sklypą, kurį pardavus, tarkime, 2026-03-04, kai nuo turto įsigijimo iki jo pardavimo kito asmens nuosavybėn bus praėję 5 metai, pajamos pajamų mokesčiu bus neapmokestinamos.

5. Gyventojas 2022 m. įsigijo nekilnojamojo turto (žemės sklypus, skirtus gyvenamųjų namų statybai). 2026 m. pardavė tokius sklypus:

2026-02-15 pardavė 2021-04-10 įsigytą sklypą;

2026-08-10 pardavė 2022-09-10 įsigytą sklypą;

2026-01-12 pardavė 2022-01-08 įsigytą sklypą.

Lengvata taikoma nekilnojamajam pagal prigimtį daiktui, kuris buvo išlaikytas 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Nurodytais atvejais, pajamos, gautos už parduotą turtą apmokestinamos pajamų mokesčiu.

6. Gyventojas 2015-05-20 nusipirko 0,30 ha žemės sklypą, 2021-06-10 nusipirko kitą šalia esantį 0,10 ha sklypą, o 2023-03-20 nusipirko dar vieną 0,10 ha dydžio sklypą. Įsigytuosius sklypus, kurių bendras plotas 0,50 ha, pertvarkė ir iš jų suformavo 7 žemės sklypus: 6 sklypai po 0,07 ha ir 1 sklypas 0,08 ha.

Gyventojas 2025-06-10 pardavė 2 (po 0,07 ha) žemės sklypus, už kuriuos gavo po 21 500 Eur, 2026-07-20 pardavė 3 (taip pat po 0,07 ha) žemės sklypus, už kuriuos gavo po 25 000 Eur ir 2 sklypai liko neparduoti.

Tuo atveju, kai nėra galimybės nustatyti (nepateikiami įrodantys dokumentai) kokios sujungtų sklypų plotų dalys sudaro parduodamų naujai suformuotų sklypų plotus, tai tokių sklypų plotai bei jų apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos proporcingai:

6.1. 2025-06-10 parduotų sklypų apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas.

2025 m. parduotų sklypų apmokestinamos pajamos apskaičiuojamos pagal jų gavimo metu galiojusias GPMĮ nuostatas (2025 m. perleistas nekilnojamasis turtas nebuvo apmokestinamas, jei nuo jo įsigijimo iki pardavimo buvo išlaikytas daugiau nei 10 m.) nustatant, kokia 2025 m. gautų pardavimo pajamų dalis turi būti apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.

Apskaičiuojama procentinė dalis 10 m. neišlaikytų sklypų ploto bendrame sujungtų sklypų plote:

10 m. neišlaikytų sklypų plotas – 0,2 ha (0,10 ha sklypas, įsigytas 2021-06-10 + 0,10 ha sklypas, įsigytas 2023-03-20).

Bendras sujungtų sklypų plotas – 0,5 ha (0,3+0,10+0,10)

Procentinė dalis – 40 proc. (0,20 ÷ 0,5 x 100 proc.)

Šiuo atveju 10 m. neišlaikytų sklypų ploto dalis sudaro 40 proc. nuo viso sujungtų sklypų ploto.

Atitinkamai apskaičiuojama už 2025 m. parduotus sklypus gauta apmokestinamų pajamų dalis pagal tą pačią 40 procentų proporciją. Jei už 2025-06-10 parduotus 2 sklypus pagal pardavimo dokumentus gauta po 21 500 Eur, tai kiekvieno sklypo apmokestinamos pajamos – 8 600 Eur (21 500 Eur x 40 proc.);

6.2. 2026-07-20 parduotų sklypų apmokestinamų pajamų apskaičiavimas.

2026 m. parduotų sklypų apmokestinamos pajamos apskaičiuojamos pagal 2026 m. jų gavimo metu galiojusias GPMĮ nuostatas (2026 m. perleistas nekilnojamasis turtas neapmokestinamas, jei nuo jo įsigijimo iki pardavimo išlaikytas daugiau nei 5 m.). Nustatant 2026-07-20 gautų pardavimo pajamų apmokestinamą dalį apskaičiuojama procentinė dalis 5 m. neišlaikyto sklypo ploto (t. y. 2023-03-20 įsigytas 0,10 ha sklypas) bendrame sujungtų sklypų 0,5 ha plote:

Procentinė dalis – 20 proc. (0,10 ÷ 0,5 x 100 proc.).

5 m. neišlaikyto sklypo ploto dalis sudaro 20 proc. nuo 0,5 ha sujungtų sklypų ploto.

Atitinkamai už 2026 m. parduotus sklypus proporcingai apskaičiuota apmokestinama pajamų dalis yra 20 proc. nuo 2026-07-20 už parduotus 3 sklypus (po 25 000 Eur) gautų pardavimo pajamų. Kiekvieno sklypo apmokestinamoms pajamoms priskiriama 5 000 Eur (25 000 Eur x 20 proc.) suma.

5. Apskaičiuojant turto išlaikymo terminą, būtina nustatyti:

– kada parduodamą ar kitaip perleidžiamą turtą gyventojas įsigijo (pradėjo valdyti nuosavybės teise);

– ar gyventojas šį turtą parduoda ar kitaip perleidžia kito asmens nuosavybėn;

– kada gyventojas šį turtą parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn.

6. Terminas nuo turto įsigijimo iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo kito asmens nuosavybėn skaičiuojamas metais, mėnesiais ir dienomis pagal šiame komentare paaiškintas taisykles.

7. Jeigu nustatoma, kad:

– nekilnojamasis pagal prigimtį daiktas parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn ir sutarties sudarymo metu (pardavimo atveju – priėmimo-perdavimo akto pasirašymo metu) nuo tokio daikto įsigijimo dienos yra praėję daugiau kaip 5 metai (pvz., butas įsigytas 2021-06-10, parduotas (pasirašytas priėmimo-perdavimo aktas) 2026-06-11 ar vėliau, gyventojo gautos pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos,

– registruotinas kilnojamasis daiktas (įskaitant kilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, nekilnojamuoju pripažįstamą pagal įstatymus, pvz., laivai, civiliniai orlaiviai), esantis EEE valstybėje (įskaitant Lietuvoje) parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn, ir nuosavybės perleidimo dieną (numatytą sutartyje) sueina daugiau kaip treji metai (pvz., automobilis įsigytas

2023-02-02, parduotas 2026-02-03 ar vėliau) gyventojo gautos pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

8. Tuo atveju, kai daikto pirkimo-pardavimo ar kitokio perleidimo sutarties sudarymo metu nuo daikto įsigijimo iki jo perleidimo nėra praėję daugiau kaip 5 metai ir daikto priėmimo - perdavimo aktą numatyta surašyti ateityje (sutarties ir priėmimo-perdavimo akto pasirašymo datos nesutampa), iki nuosavybės perleidimo dienos (priėmimo-perdavimo akto pasirašymo) gautos pajamos (visa pardavimo kaina arba daliniai mokėjimai) traktuojamos kaip turto pardavimo pajamos, kurioms netaikomos GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto nuostatos. Sumokėtą pajamų mokestį galima grąžinti, jei nuosavybės perleidimo momentu bus praėję daugiau kaip 5 metai nuo šio daikto įsigijimo dienos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2020-02-02 padovanotą žemės sklypą 2026-09-10 parduoda (pasirašo pirkimo-pardavimo sutartį ir priėmimo-perdavimo aktą, kuriuo perduoda žemę valdyti nuosavybės teise). Laikytina, kad parduodamas žemės sklypas įsigytas anksčiau nei prieš 5 metus iki pardavimo, todėl taikant nuo 2026 m. galiojančias GPMĮ 17 str.1 d. 28 punkto nuostatas (pagal kurias neapmokestinamas nekilnojamasis turtas, jei nuo jo įsigijimo iki pardavimo buvo išlaikytas daugiau nei 5 m.) gautos turto pardavimo pajamos neapmokestinamos.

2. Gyventojas 2020-02-02 paveldėtą butą (kuriame nebuvo deklaruota jo gyvenamoji vieta) pagal pirkimo-pardavimo sutartį pardavė 2025-09-05. Sutartyje pardavėjas įsipareigojo perduoti nuosavybės teises į butą (pasirašyti priėmimo-perdavimo aktą) 2026-10-10. Buto pardavimo (pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo) metu nuo jo įsigijimo iki pardavimo nėra praėję daugiau kaip 10 metų. Pardavėjo 2025 m. gauta suma (daliniai mokėjimai) iki nuosavybės teisių perleidimo (priėmimo-perdavimo akto pasirašymo) apmokestinama pagal jų gavimo metu (t. y. 2025 m.) galiojusias GPMĮ nuostatas kaip turto pardavimo (dalinės turto pardavimo) pajamos, už kurias sumokėtą pajamų mokestį galima susigrąžinti, jei nuosavybės perleidimas įvyks sutartyje nustatytą 2026-10-10 datą, t. y. jei pagal nuo 2026 m. galiojančias nuostatas nuo įsigijimo iki nuosavybės perleidimo (priėmimo-perleidimo akto pasirašymo) turtas bus išlaikytas daugiau nei 5 m.

3. 2025-09-20 gyventojas sudaro būsto, įsigyto 2021-12-15, pirkimo-pardavimo sutartį, kuri kartu yra ir jo perdavimo aktas. Dalį sumos pirkėjas sumokėjo sudarant sutartį 2025-09-20, o likusią dalį numatyta sumokėti 2026 ir 2027 metais. Šiuo atveju, 2025 m. gauta pajamų dalis apmokestinama pajamų mokesčiu pagal pajamų gavimo metu (2025 m.) galiojusias nuostatas, kaip nekilnojamasis turtas iki pardavimo neišlaikytas 10 metų.

2026 m. ir 2027 m. gauta būsto pardavimo pajamų dalis bus apmokestinama pajamų mokesčiu pagal tais mokestiniais metais galiojusias GPMĮ nuostatas, kaip nekilnojamasis turtas iki pardavimo neišlaikytas 5 metus (šiuo atveju nuo 2021-12-15 iki 2025-09-20).

4. 2025-01-25 gyventojas sudaro žemės sklypo, įsigyto 2020-10-10, pirkimo-pardavimo preliminarią sutartį, kurią sudarant gauna avansą. 2025-11-12 notariškai patvirtina pirkimo-pardavimo sutartį, kuri kartu yra ir priėmimo-perleidimo aktas, bei nustato, kad už perleidžiamą žemės sklypą atsiskaitoma 2026 ir 2027 metais. Tokiu atveju, 2025 m. gautos pajamos (avansas) apmokestinamos pajamų mokesčiu pagal pajamų gavimo metu (2025 m.) galiojusias nuostatas, nes žemės sklypas iki pardavimo nebuvo išlaikytas 10 metų.

2026 m. ir 2027 m. gauta žemės sklypo pardavimo pajamų dalis apmokestinama pajamų mokesčiu pagal tais mokestiniais metais galiojusias GPMĮ nuostatas, t. y. neapmokestinama pajamų mokesčiu, nes nuo sklypo įsigijimo iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn bus praėję daugiau nei 5 metai (šiuo atveju nuo 2020-10-10 iki 2025-11-12).

**Šia nuostata neturi būti piktnaudžiaujama, pvz., šitaip siekiant pardavėjui pasinaudoti mokestine lengvata.**

9. Daikto (turto) įsigijimo/perleidimo nuosavybėn momentą apibrėžia CK. Taikant 17 str. 1 d. 28 punkto nuostatas, daikto įsigijimo data nebūtinai turi būti siejama su jo įregistravimu atitinkamame turto registre:

9.1. kilnojamojo daikto, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje ir nekilnojamojo daikto, esančio Europos ekonominės erdvės valstybėje, įsigijimo data nustatoma pagal gyventojo pateiktą įsigijimą pagrindžiantį dokumentą, pvz.: pirkimo-pardavimo sutartį, priėmimo-perdavimo aktą, pirkimo pažymą, kvitą, sąskaitą, dovanojimo sutartį, turto paveldėjimo liudijimą ir pan. Daikto įsigijimo datą įrodinėja pats gyventojas.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2025-12-03 sudarė buto (kuriame nebuvo deklaruota jo gyvenamoji vieta) pirkimo-pardavimo sandorį, kuris kartu yra ir priėmimo-perdavimo aktas. Nuosavybės teisę įregistravo po 2 mėn., t. y. 2026-02-01. Buto įsigijimo data laikytina pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta data, t. y. 2025-12-03.

2. Gyventojas 2026-05-20 sudarė automobilio pirkimo-pardavimo sandorį. Automobilį savo vardu įregistravo 2026-05-25. Automobilio įsigijimo data laikytina pažymoje-sąskaitoje nurodyta data, t. y. 2026-05-20.

3. Gyventojas 2025-03-10 sudarė gamybinės paskirties pastato pirkimo-pardavimo sandorį. 2026 metais, pakeitęs šio pastato paskirtį, atliko rekonstrukciją ir įrengė 5 butus (gyvenamosios vietos nė viename iš jų nedeklaravo), kuriuos įregistravo kaip atskiras gyvenamąsias patalpas. 2026-10-01 parduoda vieną iš butų. Šio daikto įsigijimo data laikytina pastato pirkimo - pardavimo sutartyje nurodyta data, t. y. 2025-03-10.

4. Gyventojui pagal 2025-10-25 sudarytą buto pirkimo-pardavimo sutartį buvo perduotas kito asmens butas valdyti nuosavybės teise. Buto (kuriame gyventojas nedeklaravo savo gyvenamosios vietos) įsigijimo data 2025-10-25.

Jeigu analogišku atveju sutartyje būtų numatyta, kad buto perdavimas įvyks ateityje, sutartyje numatytu laiku, buto įsigijimo data būtų laikoma data, kada butas bus perduotas nuosavybėn (pasirašytas priėmimo-perdavimo aktas).

5. 2020-10-20 mirus turto palikėjui, gyventojas paveldėjo žemės ūkio paskirties žemės sklypą, paveldėjimo teisės liudijimą gavo 2023-11-11. Vėliau (2026-09-10) pakeitęs žemės paskirtį, jį pardavė. Žemės sklypo įsigijimo data – 2020-10-20 turto palikėjo mirties diena.

9.2. Tuo atveju, kai gyventojas įsigijo nepilnai pagamintą (pastatytą) daiktą ir šio daikto pagaminimą užbaigia arba užbaigtumą padidina, tokio nepilnai pagaminto daikto įsigijimo data nustatoma pagal nepilnai pagaminto daikto įsigijimą pagrindžiantį dokumentą, o to daikto pagaminimas (statyba) pagal jo pagaminimą (statybą) pagrindžiantį dokumentą (pvz., statybos užbaigimo aktu, deklaracija apie statybos užbaigimą, o nebaigta statyba – pažyma apie nebaigto statyti statinio statybą ar pažyma apie statinių statybą be nukrypimo nuo esminių statinio projekto sprendinių ir pan.).

Pavyzdys

1. Gyventojas 2020-01-20 nusipirko nebaigtą statyti gyvenamąjį namą (pvz., 60 proc. baigtumo). 2025-11-30 gyventojas užbaigė namo statybos darbus (Nekilnojamojo turto registro informacinėse sistemose (toliau – NTR)) įregistruotas 100 proc. pastatytas namas pagal 2025-11-30 deklaraciją apie statybos užbaigimą), o 2026-06-26 – pardavė (gyvenamoji vieta jame nebuvo deklaruota). Šiuo atveju 60 proc. pastatytos gyvenamojo namo dalies įsigijimo data laikoma 2020-01-20, o likusios 40 procentų pastatytos gyvenamojo namo dalies įsigijimo data laikoma 2025-11-30. Gautos pajamos už nusipirktos 60 proc. gyvenamojo namo dalies pardavimą pajamų mokesčiu neapmokestinamos, kadangi ši nusipirkta namo dalis parduota išlaikius 5 metus iki jos pardavimo. Gautos pajamos už 40 proc. pastatyto gyvenamojo namo dalies pardavimą apmokestinamos pajamų mokesčiu GPMĮ 6 straipsnyje nustatyta tvarka, jei iš gautų namo pardavimo pajamų, proporcingai apskaičiavus tenkančių 40 procentų pasistatyto namo daliai, atėmus faktiškas 40 procentų namo dalies pastatymui patirtas pasistatymo išlaidas (plačiau GPMĮ 19 straipsnio komentare), susidarytų skirtumas.

9.3. Tais atvejais, kai pasidalijamas bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise turimas daiktas, jo įsigijimo data nustatoma pagal to daikto įsigijimo (bet ne pasidalijimo) dokumentą.

Kai pasidalijamas bendrosios dalinės nuosavybės teise sutuoktinių turėtas daiktas, įsigijimo metu įsigytos dalies įsigijimo data nustatoma pagal to daikto įsigijimo dokumentą, o kitos dalies įsigijimo data nustatoma pagal to daikto pasidalinimo (perleidimo) dokumentą**.**

Pavyzdys

1. Sutuoktiniai bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise 2021-02-21 įsigijo žemės sklypą. Sutuoktiniams išsiskyrus, jų susitarimu, patvirtintu notaro (arba teismo sprendimu), 2025-01-15 visas bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausantis turtas buvo padalytas: buvusiai sutuoktinei atiteko žemės sklypas, už kurio dalį (½) ji buvusiajam sutuoktiniui įpareigota išmokėti piniginę kompensaciją.

Gyventoja šį žemės sklypą, priklausantį jai asmeninės nuosavybės teise, 2026-10-15 parduoda.

Atsižvelgus į tai, kad buvo pasidalytas sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausęs turtas, jo pasidalijimas nėra laikomas įsigijimu. Žemės sklypo įsigijimo data yra 2021-02-21.

2. Tuo atveju, kai sutuoktiniai dar iki santuokos sudarymo 2019-04-10 įsigijo žemės sklypą dalinės nuosavybės teise po ½ dalį, tačiau skyrybų metu pagal teismo 2025-06-20 sprendimu patvirtintą sutartį dėl santuokos nutraukimo pasekmių, visas žemės sklypas atiteko sutuoktinei, kuri 2026-02-20 jį pardavė. Šiuo atveju laikoma, kad ½ žemės sklypo dalis įsigyta 2019-04-10, o pagal patvirtintą minėtą sutartį atitekusi kita dalis (bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausiusi sutuoktiniui) įsigyta teismo sprendimo priėmimo dieną, t. y. 2025-06-20.

9.4. Tais atvejais, kai pasidalijamas (atidalijamas) bendrosios dalinės nuosavybės teise gyventojams priklausantis daiktas, jo įsigijimo data nustatoma pagal to daikto įsigijimo (bet ne pasidalijimo (atidalijimo) dokumentą.

Pavyzdys

1. Gyventojui A nuo 2020-01-20 dalinės nuosavybės teise priklausė ½ komercinių patalpų ploto, pažymėto Nr.1. Kita ½ patalpų dalis dalinės nuosavybės teise priklausė kitam gyventojui B.

Gyventojų susitarimu patalpos 2025-05-20 buvo padalytos, nustatant kiekvienam savininkui tenkančias patalpų dalis. Atlikus rekonstrukciją, pasidalytos patalpos buvo visiškai atskirtos viena nuo kitos, ir, suderinus su atitinkamomis institucijomis, joms, kaip atskiriems daiktams, suteikti numeriai: gyventojo A turimų patalpų Nr. 1, gyventojo B – Nr.1A.

Gyventojas B. 2026-04-26 jam priklausančias patalpas Nr.1A parduoda.

Patalpų įsigijimo data – 2020-01-20.

9.5. Tais atvejais, kai turtą sutuoktiniai įsigyja bendrosios jungtinės nuosavybės teise, mirus vienam iš sutuoktinių ir jo turto dalį paveldėjus pergyvenusiam sutuoktiniui, tokį turtą parduodant ar kitaip perleidžiant nuosavybėn jo įsigijimo data laikoma šio turto įsigijimo bendrosios jungtinės nuosavybės teisėmis data.

Kai vienas iš sutuoktinių paveldi mirusiam sutuoktiniui asmeninės nuosavybės teise priklausiusį daiktą (daikto dalį), pergyvenusio sutuoktinio tokio paveldėto daikto (daikto dalies) įsigijimo data laikomas palikimo atsiradimo laikas, kaip jis suprantamas pagal Civilinio kodekso 5.3 straipsnį, t. y. palikėjo mirties diena.

Pavyzdžiai

1. Sutuoktiniai bendrosios jungtinės nuosavybės teise 2023-01-13 įsigijo automobilį. 2026 m. mirus vienam iš sutuoktinių, pergyvenęs sutuoktinis, sutvarkęs paveldėjimo dokumentus, tais pačiais metais automobilį pardavė. Automobilio įsigijimo data laikoma 2023-01-13.

2. Vienas iš sutuoktinių 2020-02-02 asmeninės nuosavybės teise įsigijo komercinės paskirties patalpas. 2025-07-15, mirus šiam sutuoktiniui, patalpas paveldėjo kitas sutuoktinis. Minėtų komercinių patalpų įsigijimo data pergyvenusiam sutuoktiniui yra 2025-07-15.

3. Sutuoktiniai dar iki santuokos sudarymo 2015-03-20 įsigijo asmeninės nuosavybės teise po ½ dalį namo, 2025-09-10 mirus vienam iš sutuoktinių, pergyvenęs sutuoktinis paveldėjo mirusiojo sutuoktinio dalį, o 2026-02-25 šį namą (kuriame nebuvo deklaruota gyvenamoji vieta) pardavė. Šiuo atveju laikoma, kad ½ namo dalis įsigyta 2015-03-20, o paveldėta dalis 2025-09-10.

10. Tuo atveju, kai daiktas įsigytas jį pagaminant, įsigijimo datą gyventojas gali įrodinėti pateikdamas ir kitus dokumentus, pagrindžiančius faktinį daikto įsigijimo momentą. Tokiais dokumentais gali būti kompetentingų institucijų (valstybės pareigūnų) sprendimai (teismo nutartys, aktai, leidimai ir pan.), deklaracijos apie statybos užbaigimą, kadastrinių matavimų bylos, mokesčių administratoriui pateiktos deklaracijos, kuriose toks turtas buvo deklaruotas, turto draudimo sutartys ir kitos sutartys, turto eksploatavimo išlaidų apmokėjimo dokumentai ir kt.

Daikto įsigijimo data gali būti laikoma dokumento, kuriame užfiksuota anksčiausia faktinį daikto įsigijimą įrodanti, data.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2019 metais pasistatė namą (savo gyvenamosios vietos šiame name nedeklaravo), kurį NTR įregistravo 2024 metais. 2026 metais namą parduoda. Gyventojas pateikia namo kadastrinių matavimų bylą, kurioje yra duomenys apie 100 proc. statybos užbaigimą 2022 m. Remiantis šiuo dokumentu, namo įsigijimu gali būti laikoma byloje nurodyta 100 proc. statybos baigtumo data – 2022 m.

2. Gyventojas 2020 metais įsigijo žemės sklypą, 2022 metais gavo leidimą namo statybai. 2026 metais žemė ir nebaigtas statyti namas parduodami. Kadangi parduodami du skirtingi daiktai, įsigijimo data nustatoma kiekvienam daiktui atskirai. Žemės sklypo ir nebaigto statyti namo, kuris prieš pardavimą įregistruojamas NTR, įsigijimo datos gali būti nustatomos pagal NTR duomenų bazės išrašo (toliau – Išrašas) duomenis. Žemės sklypo – pagal NTR įregistravimo pagrindu nurodytą įsigijimo dokumento (šiuo atveju pirkimo-pardavimo sutarties) datą, o nebaigtos statybos – pagal NTR įregistravimo pagrindu nurodytos pažymos apie nebaigto statyti statinio statybą (arba pažymos apie statinio statybą be nukrypimų nuo esminių statinio projekto sprendinių) datą. Šiuo atveju žemės sklypo įsigijimo data laikoma NTR nurodyta žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutarties sudarymo data, o jei pirkimo-pardavimo sutarties ir priėmimo-perdavimo akto datos nesutampa, tai priėmimo-perdavimo akto data, nebaigtos statybos įsigijimo data gali būti laikoma NTR nurodyta pažymos, kurios pagrindu įregistruota nebaigta statyba, data.

3. Gyventojas statėsi namą nuo 2015 metų, NTR 100 proc. namo statybą įregistravo 2024 metais, o 2026-06-16 namą parduoda. Gyventojas pateikia 2021-05-10 sudarytą namo kadastro duomenų bylą, kuria remiantis namo įsigijimo data laikoma 2021-05-10.

4. Gyvenamojo namo statybos bendrijos daugiabutis namas NTR įregistruotas pagal 2022-10-20 statybos užbaigimo aktą. Gyventojas (bendrijos narys) nuosavybės teises į jam priklausantį pastatytą butą NTR įregistravo 2022-10-30. 2026-09-20 butą parduoda kito asmens nuosavybėn. Gyventojas pateikė dokumentus, įrodančius, kad 2021-08-20 visiškai išsimokėjo pajų už butą. Remiantis gyventojo pateiktais dokumentais, buto įsigijimo data gali būti laikoma anksčiausia data – 2021-08-20.

5. Gyventojas 2020-07-17 su statytoju sudaro gyventojo lėšų panaudojimo gyvenamojo namo statybai sutartį, pagal kurią finansuoja (moka nustatytais terminais įmokas) pasirinkto buto statybos kaštus. Namas užbaigtas statyti (patvirtintas statybos užbaigimo aktas) 2021-09-20. Gyventojas 2021-11-21 sumokėjo paskutinę įmoką ir gavo statytojo pažymą, kurioje patvirtinama, kad visiškai atsiskaityta pagal sutartį. NTR butą savo vardu įregistravo 2023-01-02 ir 2026-11-30 jį parduoda kito

asmens nuosavybėn. Remiantis gyventojo pateiktais dokumentais, buto įsigijimo data gali būti laikoma pažymoje apie visišką atsiskaitymą nurodyta data, t. y. 2021-11-21.

6. Gyventojas 2019-10-17 įsigijo žemės sklypą. Pagal patvirtintą žemės paėmimo visuomenės poreikiams projektą bei sutartį dėl atlyginimo būdo ir dydžio, sudarytą tarp žemės savininko ir prašymą paimti sklypą visuomenės poreikiams pateikusios institucijos (savivaldybės), 2023-03-11 buvo priimtas sprendimas paimti visuomenės poreikiams gyventojui priklausantį žemės sklypą (unikalus Nr. X). Sprendime nurodyta, kad už paimamą žemės sklypą atlyginama gyventojui suteikiant lygiavertį žemės sklypą (unikalus Nr. Y). Žemės sklypo, pažymėto unikaliu Nr. Y, įsigijimo data 2019-10-17.

11. Įsigijimo datos nustatymas, kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn daiktą, įsigytą išsimokėtinai arba lizingo būdu:

Daiktų pirkimo-pardavimo išsimokėtinai (kreditan) sutarties samprata apibrėžta CK 6.411 straipsnyje, o lizingo sutarties – CK 6.567 straipsnyje.

Tuo atveju, kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn daiktą, kurį įsigijo išsimokėtinai (kreditan) arba lizingo būdu, nepaisant to, kada jis pagal sutarties nuostatas įgyja nuosavybės teises į daiktą (jeigu priėmimo-perdavimo ir nuosavybės įgijimo datos nesutampa), šio daikto įsigijimo data laikoma ta data, kada gyventojas gavo daiktą (daikto priėmimo-perdavimo data).

Pavyzdys

1. Gyventojas 2023-02-01 pasirašė automobilio pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutartį ir kartu perėmė įgyjamą automobilį. Sutartyje numatyta, kad nuosavybės teisė įgyjama apmokėjus visą sutartyje numatytą kainą. 2026-06-10 pirkėjas sumokėjo paskutinę įmoką ir po 2 mėnesių automobilį pardavė. Laikytina, kad automobilį jis įsigijo 2023-02-01 (nuo automobilio perdavimo jam momento), t. y. anksčiau negu prieš trejus metus iki pardavimo, todėl gautos šio turto pardavimo pajamos neapmokestinamos.

12. Atitinkamai atsižvelgiant į komentaro 11 dalies pavyzdyje išdėstytas nuostatas, gyventojo, kuris parduoda daiktą išsimokėtinai (kreditan), atžvilgiu, trejų metų terminas skaičiuojamas nuo daikto įsigijimo iki jo perdavimo pirkėjui, neatsižvelgiant į tai, kada jis pagal sutarties nuostatas perleidžia nuosavybės teises.

13. Įsigijimo datos nustatymas, kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia turtą, į kurį nuosavybės teisės atkurtos pagal atitinkamus teisės aktus:

13.1. Tuo atveju, kai pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą (toliau – įstatymas) nuosavybės teisės atkurtos tam pačiam turto savininkui, iš kurio šis turtas buvo nacionalizuotas ar kitaip nusavintas, ir jis šį turtą ar kitą lygiavertį sugrąžintą turtą parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn, laikytina, kad šis turtas įsigytas anksčiau nei prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kito perleidimo nuosavybėn.

13.2. Tuo atveju, kai nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą atkuriamos įstatymo 2 str. 1 d. 2 - 4 punktuose nurodytiems asmenims:

1) asmenims, kuriems mirę turto savininkai testamentais paliko savo turtą, nepaisant to, kad testamentuose nėra duomenų apie žemės ar kito nekilnojamojo turto palikimo faktą, o šiems mirus, – jų sutuoktiniams, tėvams (įtėviams), vaikams (įvaikiams) ar šių asmenų sutuoktiniams bei vaikams;

2) turto savininkų, kurie mirė ir nepaliko testamentų ar okupacijos metais (1939 – 1990 m.) emigravo į užsienį ir ten, netekdami Lietuvos Respublikos pilietybės, priėmė kitos šalies pilietybę, sutuoktiniams, tėvams (įtėviams), vaikams (įvaikiams), jei šie asmenys yra Lietuvos Respublikos piliečiai, – į jiems tenkančias išlikusio nekilnojamojo turto dalis;

3) turto savininkų vaikų (įvaikių), kurie yra mirę, sutuoktiniams, vaikams (įvaikiams) į mirusiesiems tenkančias išlikusio nekilnojamojo turto dalis;

4) Įstatymo 2 str. 1 dalyje nurodytų piliečių vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams), sutuoktiniams bei vaikaičiams (jeigu šie yra Lietuvos Respublikos piliečiai) pagal notariškai patvirtintas teisių perleidimo sutartis;

įsigijimo data laikoma prašymą išnagrinėjusios institucijos (valstybės pareigūno) sprendimo dėl nuosavybės teisių atkūrimo priėmimo data.

13.3. Tuo atveju, kai nuosavybės teisės atkurtos įstatymo 2 str. 2 dalyje nustatytu būdu mirusiojo asmens vardu ir perduodamos įpėdiniui, laikoma, kad įpėdinis grąžintą turtą įsigijo sprendimo atkurti nuosavybės teises priėmimo dieną.

14. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-11-20 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-174).

**17 straipsnio 1 dalies 29 punktas pripažintas netekusiu galios.**

(Neteko galios pagal 2013 m. birželio 27 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-427 GPMĮ 29 punkto nuostatos netaikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Netekus galios GPMĮ 17 str. 1 d. 29 punkte nustatytai pajamų mokesčio lengvatai, kad pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d., iki 1999 m. įsigytų vertybinių popierių pardavimo pajamos, gautos 2014 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais apmokestinamos (neapmokestinamos) remiantis GPMĮ 17 straipsnio 1 d. 30 punkto nuostatomis.

Pavyzdys

Gyventojas 2013 m. sudarė dovanojimo sutartį, kurioje numatyta, kad gyventojas dovanoja savo sūnui iki 1999 m. įsigytas akcijas, kurių kiekvienos įsigijimo kaina 5 Lt. Dovanojimo būdu gautas turtas (šiuo atveju – akcijos), tokį turtą parduodant, įvertinamas tikrąja rinkos kaina, buvusia dovanojimo dienai. Dovanojimo būdu gautų akcijų tikroji rinkos kaina dovanojimo dieną buvo 15 Lt. Sūnus gautas dovanų akcijas parduoda 2014 m. sausio mėn. po 15 Lt už kiekvieną, todėl jam nuo gautų akcijų pardavimo pajamų jokių mokestinių pasekmių neatsiranda.

Mokesčių administratorius turi teisę vertinti, ar šiuo sandoriu nebuvo siekta mokestinės naudos. Jeigu įvertinus visas aplinkybes, matosi, kad sandorio priežastis buvo mokestinės naudos siekimas, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, gali būti laikoma, kad tokiu sandoriu mokestinės naudos siekė tėvas. Laikoma, kad pagal 2014 m. sausio mėn. sudarytą sandorį gautos pajamos yra tėvo, o parduotų akcijų įsigijimo kaina kiekvienos yra 5 Lt.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 29 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2014-06-20 raštą Nr.(32-42-31-1)-RM-10378)

**30) pajamų iš finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ar išvestinių finansinių priemonių realizavimo, išskyrus tikslinėse teritorijose įsteigtų vienetų išleistas finansines priemones, ir šių finansinių priemonių įsigijimo kainos ir kitų šio Įstatymo 19 straipsnyje nurodytų su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn bei išvestinių finansinių priemonių realizavimu susijusių išlaidų skirtumas, neviršijantis 500 eurų per mokestinį laikotarpį. Ši lengvata netaikoma tuo atveju, kai akcininkas akcijas parduoda arba kitaip perleidžia nuosavybėn šias akcijas išleidusiam vienetui, kai vertybiniai popieriai laikomi parduotais pagal šio Įstatymo 11 straipsnį, taip pat parduodant ar kitaip perleidžiant akcijas, kurios gautos šio Įstatymo 2 straipsnio 14 dalies 1 punkte nurodytu atveju (akcijų nominalios vertės padidinimo atveju lengvata netaikoma pajamų daliai, kuri lygi akcijos nominalios vertės padidinimo sumai);**

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17, 20 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-2162; taikoma apskaičiuojant 2016 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktas numato, kad pajamų iš finansinių priemonių (toliau — FP) pardavimo / perleidimo ar išvestinių finansinių priemonių (toliau — IFP) realizavimo ir jų įsigijimo kainos bei kitų GPMĮ 19 straipsnyje nurodytų išlaidų skirtumas, per mokestinį laikotarpį neviršijantis 500 EUR, pajamų mokesčiu neapmokestinamas. GPMĮ teisės pasinaudoti šia lengvata nesieja su FP ar IFP išlaikymo nuosavybėje terminu. Todėl aplinkybė, kada gyventojas įsigijo ir kada pardavė / perleido FP ar realizavo IFP, sprendžiant dėl GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytos lengvatos taikymo, reikšmės neturi.

2. Ši GPMĮ nuostata taikoma gyventojo gautoms:

- FP pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms. FP sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 36 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 36 dalies komentarą);
- IFP realizavimo pajamoms. IFP sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 11 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 11 dalies komentarą).

3. Ši lengvata taikoma ne pagal kiekvieną atskirą sandorį gyventojo gautoms pajamoms, o bendrai per mokestinį laikotarpį gautų pajamų iš FP pardavimo / perleidimo ir IFP realizavimo sumai. Taigi, GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytas neapmokestinamasis 500 EUR dydis atimamas iš bendros gyventojo per mokestinį laikotarpį gautų apmokestinamųjų FP pardavimo / perleidimo ir IFP realizavimo pajamų sumos:

- jeigu ši suma neviršija 500 EUR, gyventojo pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu;
- jeigu ši suma viršija 500 EUR, tai pajamų mokesčiu apmokestinama 500 EUR viršijanti dalis.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2020 m. vasario 12 d. už 41 000 EUR įsigijo AB ZZ akcijų, o 2022 m. liepos 4 d. šias akcijas pardavė už 50 000 EUR. Įsigydamas šias akcijas, gyventojas sumokėjo 250 EUR teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų. Apmokestinamosios pajamos yra lygios 8 750 EUR sumai (50 000 – (41 000 + 250)). Šiuo atveju laikykime, kad gyventojas turi teisę pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata. Kadangi per mokestinį laikotarpį gyventojo gauta suma už akcijų pardavimą viršija 500 EUR, viršijančioji dalis 8 250 EUR (8 750 - 500) apmokestinama, taikant GPMĮ 6 straipsnyje numatytą pajamų mokesčio tarifą.

2. 2022 m. sausio 8 d. gyventojas už 2 500 EUR pardavė pajus, kuriuos 2014 m. birželio 17 d. gavo nemokamai — dėl žemės ūkio bendrovės pagrindinio kapitalo didinimo iš bendrovės lėšų. Kadangi pajus gyventojas įgijo neatlygintinai, jų įsigijimo kaina lygi 0. Pajamų mokestį, atėmęs 500 EUR neapmokestinamąjį dydį, gyventojas turėtų mokėti nuo 2 000 EUR sumos.

3.1. Iš FP pardavimo / perleidimo ar IFP realizavimo gautos pajamos, neatitinkančios GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytų sąlygų, yra apmokestinamos, neatimant 500 EUR neapmokestinamojo dydžio. Atvejai, kai ši lengvata netaikoma, analizuojami šio komentaro 6 punkte.

4. Pajamos iš IFP realizavimo apskaičiuojamos už tą mokestinį laikotarpį kada baigiasi arba nutraukiamas sandoris dėl kurio buvo sudaryta IFP arba kai pinigai įskaitomi į maržinę sąskaitą ir gyventojas gali disponuoti turimomis lėšomis. Gyventojas apskaičiuoja pajamas (naudą, gautą pinigais ir / arba natūra), kurias jis gavo iš IFP realizavimo, atimdamas IFP įsigijimo kainą ir teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, susijusius su IFP įsigijimu ir realizavimu. Jeigu tenkinamos GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytos sąlygos, iš apmokestinamųjų pajamų atimamas 500 EUR neapmokestinamasis dydis.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas A nuotoliniu būdu prekiauja FP pagal su banku X sudarytą paslaugų teikimo sutartį. Gyventojas elektroninės prekybos realiuoju laiku platformoje sudaro valiutų pirkimo-pardavimo išankstinius (angl. *forward*) sandorius. Į maržinę sąskaitą pervestos sumos yra gyventojo nuosavybė ir gyventojo nurodymu bet kuriuo momentu iš šios sąskaitos gali būti pervestos į jo atsiskaitomąją sąskaitą. Gyventojo pajamos iš realizuotos IFP pripažįstamos tada, kai jos gaunamos į maržinę sąskaitą.

Gyventojas 2022 m. realizavęs IFP, į maržinę sąskaitą gavo 6 000 EUR. Įsigydamas IFP gyventojas patyrė 650 EUR įsigijimo išlaidų, taip pat sumokėjo 350 EUR komisinį mokestį bankui. Šias išlaidas galima atimti iš IFP realizavimo pajamų. Apmokestinamųjų pajamų iš IFP realizavimo suma yra 5 000 EUR (6000 – (650 + 350)). Kadangi gautos pajamos iš IFP realizavimo viršija 500 EUR, viršijanti suma (4 500 EUR) apmokestinama, taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą.

2. Gyventojas Banke A įsigijo pasirinkimo sandorį (angl. *stock options*) pagal kurį praėjus nustatytam laikotarpiui — 3 metams nuo jo įsigijimo dienos — jis įgyja teisę įsigyti įmonės X akcijų už kainą, kuri nustatoma pasirinkimo sandorio įsigijimo dieną. Šios IFP realizavimo momentas — akcijų įgijimo lengvatine kaina data, IFP realizavimo pajamos — nauda, kurią gyventojas gauna įsigydamas akcijas mažesne nei rinkos kaina. Jeigu pajamos iš IFP realizavimo kartu su kitomis per mokestinį laikotarpį gyventojo gautomis FP pardavimo / perleidimo ar IFP realizavimo pajamomis, atėmus su šių pajamų gavimu susijusias GPMĮ 19 straipsnyje nurodytas išlaidas, yra mažesnės nei 500 EUR, jos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

3. Gyventojas su Banku X sudaro sandorį dėl apsikeitimo finansiniais instrumentais, sumokant / gaunant iš tam tikrų sandorių finansinį skirtumą (angl. *Swap Contract for Financial Instruments*; toliau — SCFI). SCFI sandoris – tai vertybinių popierių prekybos finansavimas Banko lėšomis ar Bankui prisiimant riziką, gyventojui užskaitant gautą skirtumą nuo vertybinių popierių pradinės vertės bei užbaigimo vertės. Fiksuojama pradinė sutarties vertė, atitinkanti gyventojo nurodytų vertybinių popierių vienetų skaičių; vertybinių popierių rinkos kainą sutarties pasirašymo dieną, vėliau gyventojo pavedimu ar sutarčiai pasibaigus fiksuojama sutarties užbaigimo vertė, kurią sudaro vertybinių popierių vienetų skaičius, vertybinių popierių rinkos kaina sutarties užbaigimo dieną. Jei skirtumas tarp užbaigimo ir pradinės vertės bei mokesčių ir rinkliavų yra teigiamas, bankas išmoka gyventojui skirtumo sumą. Tokiais IFP realizavimo atvejais, laikoma, kad pajamų gavimo momentas — pinigų pervedimas į sąskaitą, apmokestinamųjų pajamų suma — skirtumas tarp IFP realizavimo pajamų ir jų įsigijimo kainos bei teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų sumos, susijusios su IFP įsigijimu ir realizavimu. Jeigu tenkinamos GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto taikymo sąlygos, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas papildomai atimamas 500 EUR neapmokestinamasis dydis.

5. Kai parduodamos / perleidžiamos FP ar realizuojamos IFP, kurios yra sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantis turtas, laikoma, kad pajamas sutuoktiniai gauna lygiomis dalimis, išskyrus atvejus, kai vedybų sutartyje nustatyta kitaip. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta pajamų mokesčio lengvata taikoma atskirai kiekvieno iš sutuoktinių gautų pajamų daliai.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas parduoda santuokoje įgytas akcijas už 25 000 EUR, kurias įgijo už 6 000 EUR. Laikoma, kad sutuoktiniai pajamas gavo ir išlaidas patyrė lygiomis dalimis, t. y. kiekvienam tenka po 12 500 EUR pajamų ir 3 000 EUR išlaidų. Teisę pasinaudoti GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta lengvata turi abu sutuoktiniai, t. y. kiekvienas iš sutuoktinių jam tenkančią apmokestinamųjų pajamų sumą, t. y. 9 500 EUR ((25 000 / 2) – (6 000 /2)), gali sumažinti, pritaikydami 500 EUR neapmokestinamąjį dydį.

2. Gyventoja santuokoje 2017 m. kovo 21 d. įsigijo AB Y akcijų, o 2022 m. spalio 11 d. šias akcijas pardavė. Akcijos įsigytos už 56 000 EUR, o parduotos už 104 000 EUR. Kadangi sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, akcijų pardavimo pajamos yra bendroji jungtinė nuosavybė.

Šiuo atveju kiekvieno iš sutuoktinių akcijų pardavimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos taip: (104 000 / 2) – (56 000 / 2) = 24 000 EUR. Laikykime, kad tenkinamos GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nurodytos sąlygos. Tokiu atveju kiekvienas iš sutuoktinių jam tenkančią apmokestinamųjų pajamų dalį gali sumažinti 500 EUR suma.

6. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktas nustato pajamų mokesčio lengvatos taikymo išimtis, t. y. atvejus, kai iš FP pardavimo / perleidimo ar IFP realizavimo pajamų neatimamas 500 EUR neapmokestinamasis dydis.

6.1. Ši pajamų mokesčio lengvata netaikoma, kai akcijos parduodamos ar kitaip perleidžiamos nuosavybėn tam vienetui, kuris jas išleido.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas už 50 000 EUR įsigijo AB Y akcijų ir pardavė jas tai pačiai bendrovei už 70 000 EUR. Kadangi akcijos parduotos jas išleidusiam vienetui, pagal šį sandorį gyventojo gautos pajamos apmokestinamos, neatimant 500 EUR neapmokestinamojo dydžio. Vadinasi, pajamų mokestis mokamas nuo akcijų pardavimo pajamų ir įsigijimo išlaidų skirtumo, t. y. nuo 20 000 EUR sumos (70 000 – 50 000).

2. Gyventojas 2022 m. pardavė:

1) akcijas vienetui, kuris jas išleido į apyvartą, už 10 000 EUR. Jos įsigytos už 4 000 EUR;

2) akcijas per vertybinių popierių biržą už 7 000 EUR. Šios akcijos įsigytos už 2 000 EUR;

3) gavo 13 000 EUR pajamų iš IFP realizavimo (jų įsigijimo kainos ir teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų suma — 7 000 EUR);

Kadangi pagal pirmąjį sandorį gautoms pajamoms pajamų mokesčio lengvata (500 EUR neapmokestinamas dydis) netaikoma, jo pagrindu atsirandančios mokestinės prievolės vertinamos atskirai nuo antrojo ir trečiojo sandorių, kurių pagrindu gautoms pajamoms lengvatos taikymas galimas.

Pagal pirmąjį sandorį akcijų pardavimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos, neatimant 500 EUR neapmokestinamojo dydžio. Apmokestinamųjų pajamų suma lygi 6 000 EUR (10 000 – 4 000);

Pagal antrąjį ir trečiąjį sandorius apskaičiuojama bendra pajamų iš FP pardavimo ir IFP realizavimo suma, iš kurios atimamos GPMĮ 19 straipsnyje numatytos išlaidos. Apmokestinamųjų pajamų suma, atėmus 500 EUR neapmokestinamąjį dydį, lygi 10 500 EUR ((7 000 + 13 000) – (2 000 + 7 000) - 500).

Pagal pirmąjį sandorį mokėtina pajamų mokesčio suma lygi 900 EUR (6 000 x 0,15), o pagal antrąjį ir trečiąjį — 1 575 EUR (10 500 x 0,15).

Gyventojas turėtų įvertinti, kokias FP ir kokiomis aplinkybėmis jis parduoda / perleidžia, nes kai kurios lengvatos taikymo išimtys siejamos su konkrečia FP rūšimi ir jos perleidimo aplinkybėmis. Pavyzdžiui, GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktas numato, jog pajamų mokesčio lengvata netaikoma, kai akcijos parduodamos jas išleidusiam vienetui. Tai reiškia, kad GPMĮ teisę pasinaudoti aptariama lengvata riboja išleidusiam vienetui parduodant / perleidžiant būtent akcijas, tačiau toks ribojimas netaikomas kitų rūšių vertybinių popierių (pavyzdžiui, pajų, dalių) perleidimo juos išleidusiam vienetui atveju.

Pavyzdys

Kooperatinės bendrovės narys 2022 m. išstoja iš šios bendrovės ir jam grąžinamas 6 000 EUR dydžio pajaus įnašas. Pajai buvo įsigyti antrinėje rinkoje už 5 000 EUR. Kitų FP pardavimo pajamų ar IFP realizavimo pajamų gyventojas per 2022 m. negavo.

Kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) nario (pajininko) gauta iš šios bendrovės išmoka, jeigu jis (pajininkas) išstoja iš kooperatinės bendrovės ir jam grąžinamas pajaus įnašas arba jo dalis, yra laikoma pajaus arba jo dalies pardavimo kooperatinei bendrovei pajamomis.

Kaip jau buvo pastebėta, pajamų mokesčio lengvatą įtvirtinanti GPMĮ nuostata nenumato galimybės jos taikyti tais atvejais, kai išleidusiam vienetui parduodamos akcijos. Šiame pavyzdyje pateiktu atveju, gaunamos ne akcijų, o pajų pardavimo pajamos. Todėl gyventojas turi teisę

pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata, iš gautų pajamų ir įsigijimo kainos skirtumo (6 000 – 5 000 = 1 000) papildomai atimant ir 500 EUR neapmokestinamąjį dydį.

GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatytas lengvatos taikymo apribojimas dėl akcijų perleidimo jas išleidusiam vienetui netaikomas tuo atveju, kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn investicinių kintamojo kapitalo bendrovių akcijas tas akcijas išleidusiai bendrovei. Vadinasi, pardavus kintamojo kapitalo bendrovių akcijas tas akcijas išleidusiai bendrovei, iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimama GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta 500 EUR suma.

6.2. GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta pajamų mokesčio lengvata netaikoma, kai parduodamos ar kitokiu būdu perleidžiamos nuosavybėn akcijos, gautos GPMĮ 2 str. 14 d. 1 punkte nurodytu atveju. Taigi, ši lengvata netaikoma parduodant akcijas, kurios gautos arba turimų akcijų nominali vertė padidinta, didinant bendrovės įstatinį kapitalą iš bendrovės lėšų (akcijų nominalios vertės padidinimo atveju lengvata netaikoma akcijų pardavimo pajamoms, proporcingai tenkančioms akcijų nominalios vertės padidinimo iš bendrovės lėšų sumai).

Pavyzdžiai

1. Akcininkas (gyventojas) dėl įstatinio kapitalo didinimo iš bendrovės lėšų 2019 m. nemokamai gautas akcijas už 7 500 EUR parduoda 2022 metais. Šių įsigijimo kaina lygi 0 (pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 29 d. nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojo ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių 11 punktą). Vadinasi, visa 7 500 EUR suma priskiriama apmokestinamosioms akcijų pardavimo pajamoms. Kadangi akcijos buvo įgytos nemokamai, t. y. padidinus įstatinį kapitalą iš bendrovės lėšų, 500 EUR neapmokestinamasis dydis iš apmokestinamųjų pajamų neatskaitomas.

2. Akcininkas 2022 m. parduoda akcijas už 30 000 EUR. Šių akcijų nominali vertė buvo didinta, padidinus įstatinį kapitalą iš bendrovės lėšų. Akcininkas turėjo 100 vnt. akcijų, kurių kiekvienos nominali vertė — 220 EUR, bendra suma 22 000 EUR (220 x 100). Padidinus įstatinį kapitalą, kiekvienos akcijos nominali vertė padidėjo iki 250 EUR. Taigi, akcijų nominalios vertės padidinimo suma lygi 3 000 EUR ((250 - 220) x 100).

Apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos tokiu būdu:

Nustatome, kiek akcijų pardavimo pajamų tenka akcijų nominaliai vertei ir kiek pardavimo pajamų tenka akcijų vertės padidėjimui dėl įstatinio kapitalo didinimo: 30 000 / 25 000 = 1,2. Pardavimo pajamų dalis, tenkanti akcijų nominaliai vertei, yra 26 400 EUR (22 000 x 1,2). Pardavimo pajamos, tenkančios padidintai akcijų vertei, lygios 3 600 EUR (30 000 – 26 400).

Apmokestinamosios akcijų pardavimo pajamos apskaičiuojamos iš pardavimo pajamų tenkančių akcijų nominaliai vertei (be padidinimo), atėmus šių akcijų įsigijimo kainą, t. y. iš apskaičiuotų akcijų pardavimo pajamų 26 400 EUR, atėmus šių akcijų įsigijimo kainą, lygią 22 000 EUR, gaunama apmokestinamųjų pajamų suma — 4 400 EUR. Šiai akcijų pardavimo pajamų daliai gali būti taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta lengvata. Kadangi apmokestinamosios pajamos viršija 500 EUR neapmokestinamąjį dydį, viršijanti šį dydį suma, t. y. 3 900 EUR (4 400 – 500), apmokestinama taikant GPMĮ 6 straipsnyje numatytą pajamų mokesčio tarifą.

Pardavimo pajamoms, tenkančioms padidėjusiai akcijų nominaliai vertei (3 600 EUR), GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyta lengvata netaikoma. Padidėjusiai akcijų nominaliai vertei tenkanti akcijų pardavimo pajamų dalis, t. y. 3600 EUR (3600 – 0), apmokestinama taikant GPMĮ 6 straipsnyje numatytą pajamų mokesčio tarifą.

6.3. kai vertybiniai popieriai (akcijos, dalys pajai) laikomi parduotais pagal GPMĮ 11 straipsnį, t. y. vieneto likvidavimo atveju (žr. GPMĮ 11 straipsnio komentarą), pajamos už tokius parduotus vertybinius popierius priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, neatimant GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatyto 500 EUR neapmokestinamojo dydžio.

Pavyzdys

Gyventojas A ir Gyventojas B yra likviduojamos bendrovės AB Y akcininkai. Šios bendrovės likvidavimo atveju laikoma, kad jos akcininkai parduoda turimas akcijas, o jų gaunamos pajamos

priskiriamos pajamoms iš FP pardavimo. Nei gyventojas A, nei gyventojas B, apskaičiuodami pajamų mokestį, iš apmokestinamųjų FP pardavimo pajamų negali atimti 500 EUR sumos.

Jeigu pagal Kolektyvinio investavimo subjektų įstatymą, investicinio fondo taisyklėse nustatytais atvejais, fondas panaikinamas, pinigai, gauti už parduotą investicinį fondą sudariusį turtą, padalijami investicinio fondo dalyviams proporcingai jų dalims. Investicinis fondas pasibaigia (yra likviduojamas). Tokiu atveju taikomos GPMĮ 11 straipsnyje numatytos taisyklės, reglamentuojančios gyventojo pajamų, gautų vieneto likvidavimo atveju, apmokestinimą. Fondo likvidavimo atveju gautoms pajamoms GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte nustatyta lengvata netaikoma. Vadinasi, investicinio fondo panaikinimo atveju gyventojų gautos pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, iš kurių gali būti atimtos tik GPMĮ 19 straipsnyje nurodytos išlaidos (žr. GPMĮ 19 str. komentarą).

6.4. pajamos gautos už parduotas FP, kurias išleido tikslinėse teritorijose įsteigti vienetai, apmokestinamos, neatimant 500 EUR sumos. Tikslinės teritorijos sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 21 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą).

6.5. vadovaujantis GPMĮ 17 str. 2 dalimi, už FP pardavimą / perleidimą ar IFP realizavimą gautos pajamos apmokestinamos netaikant GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkte numatytos lengvatos, jeigu šios rūšies pajamas gyventojas gauna iš:

- užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar
- gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.

6.6. vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 7 dalimi, komentuojamo punkto nuostatos netaikomos, jeigu pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą. Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą. Kas yra investicinė sąskaita, apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 30 p. komentaro 6 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2022-10-26 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-4395)

**31) sumos turtinei žalai, išskyrus negautas pajamas, atlyginti, teismų priteistos sumos neturtinei žalai atlyginti, taip pat išlaidų, susijusių su socialine, medicinine ir profesine reabilitacija, atlyginimas pagal Lietuvos Respublikos darbuotojų saugos ir sveikatos įstatymo nuostatas;**

((Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 181 straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Sumos turtinei žalai atlyginti, išskyrus negautas pajamas, priskiriamos gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms tiek tuo atveju, kai jos priteistos teismų ir išieškotos pagal vykdomuosius raštus, tiek ir tais atvejais, kai padaryta turtinė žala atlyginama šalių susitarimu, nesikreipiant į teismą.

2. Esminė lengvatos taikymo sąlyga yra padarytos turtinės žalos buvimo faktas, dėl kurio nukentėjęs gyventojas gauna atlyginimą nuostoliams padengti. Materialinė žala suprantama kaip turto netekimas arba sužalojimas, turėtos išlaidos dėl atsakovo neteisėtų veiksmų.

Pavyzdžiai

1. AB "X", dėl elektros tinklų remonto metu įvykusių nesklandumų, sugadino gyventojo kompiuterio sisteminį bloką. 2015-01-01 AB "X" atlygino gyventojui padarytą 1000 Eur turtinę žalą. Gauta suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Naftos gavybos įmonė, vykdydama naftos gavybos iš numatytų telkinių darbus, sunkiasvore technika važiuodama per dirbamos žemės sklypą, sunaikino gyventojo derlių. Įmonė 2015-01-10 atlygino gyventojui padarytą 200 Eur turtinę žalą. Gyventojo gauta suma pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Neturtinės žalos sąvoka apibrėžta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.250 straipsnyje. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos tik tokios sumos neturtinei žalai atlyginti, kurios priteistos teismų (tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių).

4. Esminė lengvatos taikymo sąlyga yra teismo sprendimu, nuosprendžiu, nutartimi arba nutarimu konstatuotas neturtinės žalos padarymo faktas bei dydis.

5. Gauta suma neturtinei žalai atlyginti priskiriama gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms ir tuo atveju, kai ji gaunama remiantis taikos sutartimi, kurią patvirtina teismas.

Pavyzdys

2015-03-02 UAB "X", vykdydama N teismo nutartį, išmokėjo gyventojui 10 000 Eur sumą, priteistą neturtinei žalai atlyginti. Gyventojo gauta suma pajamų mokesčiu neapmokestinama.

6. Lietuvos ir užsienio valstybių arbitražinės institucijos negali būti prilyginamos teismams, todėl jų nutarimų pagrindu išmokėtos sumos neturtinei žalai atlyginti yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms.

7. Lietuvos Respublikos darbuotojų saugos ir sveikatos įstatymo (toliau – DSSĮ)) 46 straipsnis numato, kad darbdaviui atstovaujantis asmuo ar darbdavio įgaliotas asmuo, kuris savo veikimu ar neveikimu pažeidė darbuotojų saugos ir sveikatos norminius teisės aktus ir tuo neužtikrino saugių ir sveikatai nekenksmingų darbo sąlygų, atsako įstatymų nustatyta tvarka. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos darbo kodekso 249 straipsniu, darbdavys pagal Civilinio kodekso normas privalo atlyginti žalą dėl darbuotojo suluošinimo ar kitokio jo sveikatos sužalojimo, ar jo mirties atveju arba dėl jo susirgimo profesine liga, jeigu jis nebuvo apdraustas nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialiniu draudimu. Minėtais atvejais darbdavys turėtų atlyginti tiek negautas pajamas, kurias nukentėjęs asmuo būtų gavęs, jeigu jo sveikata nebūtų sužalota, tiek ir su sveikatos grąžinimu susijusias išlaidas (gydymo, papildomo maitinimo, vaistų įsigijimo, protezavimo, sužaloto asmens priežiūros, specialių transporto priemonių įsigijimo, sužaloto asmens perkvalifikavimo išlaidos bei kitos sveikatos grąžinimui būtinos išlaidos), o darbuotojo mirties atveju - tą mirusiojo pajamų dalį, kurią mirusiojo kaip maitintojo išlaikomi asmenys turėjo teisę gauti mirusiajam esant gyvam.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal aptariamo punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos tik socialinei, medicininei ir profesinei reabilitacijai skirtos išlaidos ar kitos turtinės žalos atlyginimas, išskyrus negautas pajamas, minėtais atvejais pajamų mokesčiu neapmokestinamos tik darbdavio atlygintos su sveikatos grąžinimu susijusios išlaidos. Tuo tarpu atlyginamos darbuotojo negautos pajamos (pvz., atlyginimas) būtų apmokestinamos bendra GPMĮ nustatyta tvarka, t.y. taikant 15 proc. mokesčio tarifą (jei nebūtų priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitus GPMĮ 17 str. 1 d. punktus).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 31 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**32) teismo priteistas arba pagal sutartį gautas išlaikymas;**

((Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvoje išlaikymą apibrėžia Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, o užsienio valstybėse - tų užsienio valstybių įstatymai.

Pavyzdžiai

1. Lietuvoje santuoką nutraukus bendru susitarimu arba nutarus gyventi atskirai sudaroma rašytinė tarpusavio sutartis, kurioje susitariama materialiai išlaikyti savo nepilnamečius vaikus, kitą sutuoktinį. Šia sutartimi nustatoma tokio išlaikymo tvarka, dydis bei forma. Tokią sutartį turi patvirtinti teismas. Pagal tokią sutartį gautas išlaikymas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamas. Jeigu tėvai nesilaiko sutartyje nustatytų sąlygų, teismas išlaikymą (alimentus) priteisia pagal vieno iš tėvų ar vaiko globėjo arba valstybinės vaiko teisių apsaugos institucijos ieškinį. Išlaikymas (alimentai) taip pat priteisiamas, jeigu tėvai, nutraukdami santuoką ar pradėdami gyventi atskirai, nesusitarė dėl savo nepilnamečių vaikų bei kito sutuoktinio išlaikymo

2. Pagal vaikų motinos ieškinį teismas iš vaikų tėvo priteisė dviejų nepilnamečių vaikų išlaikymą (alimentus). Motinos gaunamas išlaikymas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Nepilnamečių vaikų išlaikymas (alimentai), teismo priteistas atskyrus vaikus nuo tėvų arba apribojus tėvų valdžią, taip pat priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms

3. Tėvų ir vaikų tarpusavio raštišku susitarimu nedarbingiems tėvams vaikai moka išlaikymą. Šis vaikų tėvams mokamas išlaikymas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

4. Pagal 1973 m. spalio 2 d. o Hagos konvenciją gali būti teikiamas išlaikymas kitiems šeimos nariams (broliams, seserims, seneliams). Išlaikymui įteisinti sudaroma rašytinė sutartis. Šis išlaikymas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

2. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąrašas yra nurodytas GPMĮ 2 straipsnio 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1) RM-18304).

**33) mokyklų studentų ir mokinių stipendijos ir pašalpos, kurioms mokėti naudojamos Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų lėšos; taip pat vienetų (išskyrus pelno nesiekiančius vienetus) mokyklų studentams ir mokiniams pagal vieneto, mokyklos ir studento ar mokinio pasirašytas trišales sutartis mokamos stipendijos, skirtos studento ar mokinio mokymosi ir pragyvenimo reikmėms apmokėti, jeigu stipendijos mokėjimo laikotarpiu stipendijos gavėjas nėra stipendiją mokančio vieneto daugiau kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) savininkas, darbuotojas arba stipendiją mokančio vieneto daugiau kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) savininko arba darbuotojo šeimos narys ir tokia stipendija nėra susijusi su stipendijos gavėjo šiems vienetams atliktais arba atliekamais darbais, suteiktomis arba teikiamomis paslaugomis, o metinė stipendijos suma neviršija 2 500 eurų per mokestinį laikotarpį; taip pat vienetų mokamos stipendijos tyrėjams, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme, vykdantiems mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros projektą, kai yra pasirašyta trišalė sutartis tarp vieneto, Europos ekonominės erdvės valstybių ar užsienio valstybių, su kuriomis Lietuvos Respublika yra**

**sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų instituto ir tyrėjo;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$ , 16, 17, 18, $18^2$ , 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-343, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos visų mokyklų studentų ir mokinių gaunamos atitinkamos stipendijos ir pašalpos, neatsižvelgiant į mokyklos rūšį (aukštoji mokykla, profesinė mokykla ir t.t.). Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymo 62 straipsnyje nurodyta, kad valstybinių aukštųjų mokyklų dieninės studijų formos pagrindinių, vientisųjų ir antrosios studijų pakopos studentai, doktorantai ir meno aspirantai Vyriausybės nustatyta tvarka gali gauti stipendijas ir kitą paramą, kuri teikiama Vyriausybės nustatyta tvarka.

Pagal Lietuvos Respublikos švietimo įstatymo 71 straipsnio nuostatas mokiniui, kuris mokosi pagal profesinio mokymo programas siekdamas įgyti pirmąją kvalifikaciją, vidaus reikalų profesinio mokymo įstaigos mokiniui ir aukštesniųjų studijų studentui Vyriausybės nustatyta tvarka mokama stipendija bei skiriama materialinė parama.

Taigi, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos tiek aukštųjų mokyklų studentų, doktorantų ir meno aspirantų gautos atitinkamos stipendijos bei kita parama, tiek profesinių mokyklų ir kitų mokyklų mokinių gaunamos atitinkamos stipendijos bei materialinė parama.

2. Pajamų mokestis neišskaičiuojamas, jeigu mokyklos studentams bei mokiniams stipendijos ir pašalpos mokamos iš Lietuvos Respublikos bei savivaldybių biudžetų aukštosioms, aukštesniosioms ar profesinio rengimo mokykloms bei įstaigoms skirtų paprastųjų išlaidų lėšų suformuotų stipendijų fondų.

3. Vienetų (išskyrus pelno nesiekiančius vienetus) mokyklų studentams ir mokiniams mokamos stipendijos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

- stipendijos mokamos pagal mokyklos ir studento ar mokinio pasirašytas trišales sutartis,
- stipendijos skirtos studento ar mokinio mokymosi ir pragyvenimo reikmėms apmokėti.

Jeigu tenkinama tokia stipendijos mokėjimo tvarka ir stipendijos paskirtis, tai turi būti tenkinamos ir kitos sąlygos:

- stipendijos mokėjimo laikotarpiu stipendijos gavėjas nėra stipendiją mokančio vieneto daugiau kaip 10 procentų akcijų (dalių, pajų) savininkas, darbuotojas arba
- stipendiją mokančio vieneto daugiau kaip 10 procentų (dalių, pajų) savininko arba darbuotojo šeimos narys ir
- tokia stipendija nėra susijusi su stipendijos gavėjo šiems vienetams atliktais arba atliekamais darbais, suteiktomis arba teikiamomis paslaugomis, o
- metinė stipendijos suma neviršija 2 500 Eur per mokestinį laikotarpį.

Jeigu mokama stipendija neatitinka šiame punkte nustatytų sąlygų (bent vienos iš jų), visa stipendijos suma yra apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu. Tuo atveju, kai mokama stipendija atitinka visas šiame punkte numatytas sąlygas, tačiau jos metinė suma viršija 2 500 per mokestinį laikotarpį, apmokestinama tik 2 500 Eur viršijanti stipendijos dalis. Tokios pajamos apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

4. Pelno nesiekiančių vienetų mokamoms stipendijoms apmokestinimo lengvata yra nustatyta GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punkte (žr. 34 punkto komentarą).

5. Neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriamos vienetų mokamos stipendijos tyrėjams, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme, vykdantiems mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros projektą, kai yra pasirašyta trišalė sutartis tarp vieneto, Europos ekonominės erdvės valstybių ar užsienio valstybių, su kuriomis Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų instituto ir tyrėjo.

Mokslo ir studijų įstatyme tyrėjas apibrėžtas kaip aukštąjį išsilavinimą turintis asmuo, plėtojantis pažinimą, konceptualizuojantis ar kuriantis naujus produktus, procesus, metodus ir sistemas arba vadovaujantis mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros projektams.

6. Šiame punkte įtvirtinta mokesčio lengvata mokyklos studentų ir mokinių stipendijoms ir pašalpoms, taip pat tyrėjų stipendijoms netaikoma, jeigu šios išmokos yra mokamos užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 33 punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**34) mokyklų studentų ir mokinių stipendijos, kurioms mokėti naudojamos Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių įstatymų nustatyta tvarka įsteigtų pelno nesiekiančių vienetų lėšos, jeigu stipendijų mokėjimas yra numatytas šių vienetų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir jeigu stipendijos gavėjas nėra stipendiją mokančio vieneto dalyvis, darbuotojas arba šio vieneto dalyvio arba darbuotojo šeimos narys, ir jeigu tokia stipendija nėra susijusi su stipendijos gavėjo šiems vienetams atliktais arba atliekamais darbais, suteiktomis arba teikiamomis paslaugomis;**

(pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą (2015 m. kovo 26 d. įstatymas Nr. XII-1573), įsigaliojo 2015-04-14.

**Komentaras**

1. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punktą stipendijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

- stipendijas gauna mokyklų studentai ir mokiniai;
- minėtų asmenų stipendijoms mokėti naudojamos Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių įstatymų nustatyta tvarka įsteigtų pelno nesiekiančių vienetų lėšos, įskaitant Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir užsienio valstybių vyriausybių lėšas, kuriomis jos finansiškai paremia studentų ir mokinių studijas ar mokslą mokyklose, skirdamos lėšų tokių studentų ar mokinių stipendijoms bei išmokėdamos šias lėšas tiesiogiai arba per įgaliotas institucijas;
- stipendijas išmokančių vienetų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose yra numatytas stipendijų mokėjimas.

Mokiniams ir studentams mokamos stipendijos, kurioms mokėti naudojamos pelno nesiekiančių vienetų lėšos, nepriskiriamos neapmokestinamosios pajamoms, jeigu:

- stipendijos gavėjas yra stipendiją mokančio vieneto dalyvis, darbuotojas arba to dalyvio ar darbuotojo šeimos narys;
- stipendijos mokėjimas yra susijęs su jos gavėjo stipendiją mokančiam vienetui atliktais arba numatomais atlikti darbais, suteiktomis arba numatomomis suteikti paslaugomis.

2. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 str. 5 dalies nuostatas pelno nesiekiantys vienetai yra tokie vienetai, kurių veiklos tikslas nėra siekti pelno ir kurie pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir/ar (veiklos) dalyviams. Be to, tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių pelno nesiekiančių vienetų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose (įstatymuose, nutarimuose, vienetų nuostatuose arba įstatuose) turi būti numatytas stipendijų mokėjimas.

3. Pajamų mokesčio lengvata taikoma, kai stipendijas moka:

- mokyklos (pelno siekiantys vienetai ar pelno nesiekiantys vienetai), kurios tik kaip tarpininkai moka stipendijas iš Lietuvos ar užsienio pelno nesiekiančių vienetų, įskaitant Lietuvos Respublikos Vyriausybę ir užsienio valstybių vyriausybes, pervestų lėšų, kurios netampa nuosavomis mokymo įstaigos lėšomis;
- mokyklos (pelno nesiekiantys vienetai) iš nuosavų lėšų, įskaitant ir tas lėšas, kurias pastarosioms skiria pelno siekiantys vienetai kaip paramą pagal Labdaros ir paramos įstatymą, taip

pat tas, kurias savanoriškai perduoda gyventojai, ir kurios kaip 2 proc. neviršijanti gyventojo pajamų mokesčio suma gyventojo prašymu pervedamos vienetams, pagal Labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą;

- Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir užsienio valstybių vyriausybės, kurios finansiškai paremia studentų ar mokinių studijas ar mokslą mokyklose, skirdamos lėšų šių studentų ar mokinių stipendijoms ir išmokėdamos šias lėšas tiesiogiai;

- tiesiogiai kiti Lietuvos ir užsienio pelno nesiekiantys vienetai (GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punkto nuostatas atitinkančias stipendijas).

Pavyzdžiai:

1. Lietuvos pelno siekiantis vienetas Labdaros ir paramos įstatyme nustatyta tvarka mokyklai suteikė 3000 Eur paramą. Mokykla įgyja teisę disponuoti gautomis lėšomis, kaip pelno nesiekiantis vienetas. Mokyklos sprendimu dalis lėšų (1 500 Eur) paskirta pažangių studentų stipendijoms. Studentams išmokamos stipendijos (atitinkančios GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punkto nuostatas) yra šių studentų neapmokestinamosios pajamos.

2. Užsienio valstybės gyventojų grupė Labdaros ir paramos įstatyme nustatyta tvarka suteikė mokyklai Y paramą. Mokykla lėšas nusprendė panaudoti studentų stipendijoms. Mokyklos Y studentams išmokėtos stipendijos yra priskiriamos studentų neapmokestinamosioms pajamoms.

3. Užsienio valstybės, kurios mokykloje mokosi studentas iš Lietuvos, vyriausybė paremia jį finansiškai, skirdama lėšų studento stipendijai, ir išmoka šias lėšas tiesiogiai ar per pelno nesiekiantį užsienio valstybės vienetą. Mokyklos ar pelno nesiekiančio užsienio valstybės vieneto išmokėta stipendija Lietuvoje yra priskiriama studento neapmokestinamosioms pajamoms.

Tais atvejais, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas – studentas ar mokinys – mokydamasis užsienyje, gauna stipendiją iš užsienio valstybės vyriausybės ar iš užsienio valstybės pelno nesiekiančio vieneto, ir ši stipendija pagal tos valstybės mokesčių įstatymus yra apmokestinama, tai užsienio valstybėje nuo gautos stipendijos išskaičiuota arba paties studento (mokinio) sumokėta pajamų mokesčio suma nėra atskaitoma iš Lietuvoje mokėtinos pajamų, gautų per visą atitinkamą mokestinį laikotarpį, pajamų mokesčio sumos.

Studentas ar mokinys, gavęs stipendiją, kuri remiantis GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punktu nėra apmokestinama, mokesčių administratoriui paprašius turi pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad jo gauta stipendija atitinka šiame punkte nustatytus reikalavimus.

4. Šio punkto lengvata netaikoma, kai stipendijas moka:

- tiesiogiai pelno siekiantys Lietuvos vienetai;

- mokyklos, kurioms stipendijų lėšas (ne kaip paramą) perveda Lietuvos arba užsienio valstybių pelno siekiantys vienetai ar gyventojai, kurie nurodo konkretų stipendijos gavėją;

- tiesiogiai užsienio pelno siekiantys vienetai ar gyventojai.

Pelno siekiančių vienetų mokamoms stipendijoms apmokestinimo lengvata yra nustatyta GPMĮ 17 str. 1 d. 33 punkte.

5. Mokyklos, mokančios stipendijas iš Lietuvos ar užsienio valstybių vienetų ir/ar iš gyventojų gautų lėšų, kaip mokestį išskaičiuojantys asmenys prisiima atsakomybę dėl teisingo GPMĮ nustatytos lengvatos taikymo.

6. Lietuvos nuolatiniai gyventojai (studentai ir mokiniai), gaunantys stipendijas tiesiogiai iš užsienio valstybių vienetų ar gyventojų, yra atsakingi už teisingą gautų pajamų deklaravimą ir pajamų mokesčio sumokėjimą, todėl turėtų turėti atitinkamus dokumentus, įrodančius, kad tokios jų stipendijos gali būti neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 34 punktą.

7. GPMĮ nenustatyta, kad prie teikiamų metinių pajamų mokesčio deklaracijų privaloma pridėti lengvatos taikymą pagrindžiančius dokumentus. Šiuos dokumentus mokesčio mokėtojas turi saugoti ir pateikti deklaracijų patikrinimo atveju.

8. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąrašas yra nurodytas GPMĮ 2 straipsnio 21 dalies komentare.

(Išdėstyti GPMĮ 17 str. 1 d. 33 ir 34 punktų komentarai pagal VMI prie FM 2015-08-07 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-17367)

**35) valstybės stipendija ir savivaldybių stipendijos;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 181 straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvos valstybės stipendija skiriama Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka.

2. Pavyzdžiui, meno ir kultūros kūrėjams yra įsteigtos tokių rūšių valstybės stipendijos:

- strateginių meno ir kultūros projektų (programų) valstybės stipendija – skiriama meno ir kultūros kūrėjams, vykdantiems strateginius valstybės meno ir kultūros projektus (programas), bei meno kūrėjams, kurių kūriniai bus įsigyjami valstybės nacionalinėms šiuolaikinio meno kūrinių kolekcijoms formuoti;
- individuali valstybės stipendija – skiriama meno ir kultūros kūrėjų individualiems laisvos raiškos projektams (programoms) remti;
- edukacinė valstybės stipendija – skiriama meno ir kultūros kūrėjų profesiniam meistriškumui tobulinti (išvykti į stažuotes, dalyvauti kursuose, konferencijose, simpoziumuose, kūrybinėse stovyklose ir panašiai);
- vardinė valstybės stipendija – skiriama meno ir kultūros kūrėjams už jų išskirtinį asmeninį indėlį į Lietuvos meną ir kultūrą.

3. Mokslininkams yra numatyta skirti:

- aukščiausio laipsnio valstybės stipendiją;
- valstybės stipendiją.

4. Pateiktas valstybės stipendijų sąrašas nėra baigtinis.

5. Lietuvos gyventojai valstybės stipendijas gali gauti ir iš užsienio valstybių.

6. Valstybės stipendijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

7. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriamos ir savivaldybių stipendijos. Savivaldybių stipendijos skiriamos savivaldybės nustatyta tvarka.

Pavyzdys:

| |
|---|
| Kauno miesto savivaldybės taryba Kauno miesto kultūros ir meno kūrėjų individualiems laisvos raiškos projektus (programas) įgyvendinantiems menininkams skyrė kultūros ir meno stipendijas, kurių dydis yra iki 10 MGL per mėnesį. Menininkų. gautos stipendijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos. |

8. Komentuojamo punkto lengvata taip pat taikoma apmokestinant stipendijas, gautas iš užsienio valstybių teritorijų administracinių padalinių pagal jų nustatytą tokių stipendijų mokėjimo tvarką.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 35 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**36) premijos, skirtos konkurso tvarka iš Lietuvos Respublikos valstybės ar savivaldybių biudžetų, iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorijos administracinio padalinio, vietos valdžios biudžetų, taip pat premijos, skirtos Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar savivaldybių tarybų sprendimais, ir premijos profesionaliojo meno konkursų nugalėtojams, skiriamos meno kūrėjų organizacijų sprendimais iš šių organizacijų lėšų, taip pat valstybės premijos sportininkams ir jų aukšto meistriškumo sporto treneriams;**

(Pagal 2024 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIV-2863, kuris įsigalioja 2025 m. sausio 1 d., jo nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybė konkurso tvarka gali skirti premijas pagal atitinkamais savo nutarimais patvirtintus nuostatus. Premijos skiriamos iš Lietuvos Respublikos valstybės ar savivaldybės biudžetų. Gyventojas gali gauti premiją konkurso tvarka ir iš užsienio valstybės, jos politinio ar teritorijos administracinio padalinio, vietos valdžios biudžetų. Premijos gali būti skiriamos pagal Vyriausybės ar savivaldybių tarybų sprendimus.

Pavyzdžiai

1. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. sausio 26 d. nutarimu Nr. 83„Dėl Lietuvos nacionalinių kultūros ir meno premijų“ patvirtintus Lietuvos nacionalinių kultūros ir meno premijų skyrimo nuostatus skiriamos Lietuvos nacionalinės kultūros ir meno premijos (toliau - kultūros ir meno premijos). Šias premijas steigia Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Jos mokamos iš Lietuvos valstybės biudžeto. Šio teisės akto nustatyta tvarka gyventojo gauta premija gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. sausio12 d. nutarimu Nr. 8 „Dėl Lietuvos mokslo premijų“ patvirtintus Lietuvos mokslo premijų nuostatus mokslo premijas steigia Vyriausybė, o konkurso tvarka skiria Lietuvos mokslo premijų komitetas. Šio teisės akto nustatyta tvarka gyventojo gauta premija gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Pagal Lietuvos Respublikos kultūros ministro 2009 m. rugsėjo 23 d. įsakymu Nr. ĮV-510 patvirtintus Martyno Mažvydo premijos už nuopelnus Lietuvos valstybės kalbai, raštijos istorijai ir knygos menui skyrimo nuostatus premiją steigia Lietuvos Respublikos kultūros ministerija. Šio teisės akto nustatyta tvarka gyventojo gauta premija gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Profesionalaus meno konkursų nugalėtojams meno kūrėjų organizacijų sprendimais paskirtos ir iš šių organizacijų lėšų išmokėtos premijos pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

Pavyzdys

Meno kūrėjų organizacija - Lietuvos rašytojų sąjunga konkurso būdu už geriausią lietuvių literatūros kūrinį autoriui skyrė Jurgos Ivanauskaitės premiją Autoriaus gauta premijos suma gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Nuo 2019 m. sausio 1 d. neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos tik sportininkams ir jų treneriams skiriamos valstybės premijos.

Sąvokos „sportininkas“, „treneris“ suprantamos taip, kaip apibrėžta Lietuvos Respublikos sporto įstatyme.

2024 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos sporto įstatymo Nr. I-1151 pakeitimo įstatymu Nr. XIV-2859 (įsigalioja 2025 m. sausio 1 d.) sąvoka „treneris“ pakeista į sąvoką „aukšto meistriškumo treneris“. Atitinkamai pakeista komentuojamo punkto lengvata.

Valstybės premijų, skiriamų sportininkams ir jų treneriams, dydžius nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugpjūčio 16 d. nutarimas Nr. 927 **„**Dėl valstybės premijų už pasiektus aukšto meistriškumo sporto laimėjimus sportininkams ir jų treneriams dydžių nustatymo“.

4. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje (žr. GPMĮ 17 straipsnio 2 dalies komentarą). Tikslinių teritorijų sąrašas yra nurodytas GPMĮ 2 straipsnio 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 36 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-24 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3817).

**37) aukšto meistriškumo sporto varžybų prizas, jeigu šį prizą įsteigia ir skiria olimpiniam, paralimpiniam, regos, klausos, judėjimo ar intelekto negalią turinčių asmenų sporto, studentų sporto judėjimams Lietuvoje vadovaujančios nevyriausybinės organizacijos,**

**tarptautinės sporto šakų federacijos ar šių federacijų nariai, Lietuvos sporto šakų federacijos, taip pat vardinės dovanos, dovanojamos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka;**
(Pagal 2024 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIV-2863, kuris įsigalioja 2025 m. sausio 1 d., jo nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinami aukšto meistriškumo sporto varžybų prizai, kuriuos įsteigia ir skiria olimpiniam, paralimpiniam, regos, klausos, judėjimo ar intelekto negalią turinčių asmenų sporto, studentų sporto judėjimams Lietuvoje vadovaujančios nevyriausybinės organizacijos, tarptautinės sporto šakų federacijos ar šių federacijų nariai, Lietuvos sporto šakų federacijos už sporto varžybų rezultatus.

Sąvoka „aukšto meistriškumo sporto varžybos“ suprantama taip, kaip apibrėžta Lietuvos Respublikos sporto įstatyme.

Olimpiniam, paralimpiniam, regos, klausos, judėjimo ar intelekto negalias turinčių asmenų sporto, studentų sporto judėjimams Lietuvoje vadovauja šios nevyriausybinės organizacijos: Lietuvos tautinis olimpinis komitetas, Lietuvos paralimpinis komitetas, Lietuvos aklųjų sporto federacija (šį asociacija yra Lietuvos paralimpinio komiteto narė), Lietuvos neįgaliųjų sporto federacija (šį asociacija yra Lietuvos paralimpinio komiteto narė), Lietuvos kurčiųjų sporto komitetas, Lietuvos specialiosios olimpiados komitetas, Lietuvos studentų sporto asociacija.

Pavyzdys

1. Lietuvos tautinis olimpinis komitetas už aukštus sportinius laimėjimus olimpiadoje sportininkei skyrė prizą – lengvąjį automobilį (30 000 Eur vertės). Sportininkės gauto automobilio (sporto varžybų prizo) vertė pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Lietuvos plaukimo federacija įteikė prizą Lietuvos čempionato nugalėtojui. Nugalėtojo gautas sporto varžybų prizas pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

2. Neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos vardinės dovanos, jeigu jos dovanojamos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, pvz., pagal Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymą (toliau – Valstybės tarnybos įstatymas; iki 2023-12-31), Lietuvos Respublikos prokuratūros įstatymą (toliau – Prokuratūros įstatymas), Lietuvos Respublikos vidaus tarnybos statutą (toliau-Vidaus tarnybos statutas) ir kitus Lietuvos Respublikos įstatymus, kuriuose numatyta vardinių dovanų įteikimo tvarka (pagrindai).

Pavyzdžiai

1. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos prezidento įstatymu, Lietuvos Respublikos Prezidento dekretu aukštas Lietuvos kariuomenės pareigūnas apdovanojamas vardine dovana – šaunamuoju vardiniu ginklu. Pareigūno gauto ginklo (vardinės dovanos) vertė pajamų mokesčiu neapmokestinama.

2. Vadovaujantis Vidaus tarnybos statuto nustatyta tvarka už nepriekaištingą, pavyzdingą tarnybinių pareigų atlikimą vidaus tarnybos sistemos pareigūnas (statutinis valstybės tarnautojas), statutinės įstaigos vadovo sprendimu apdovanotas vardine dovana – 350 Eur vertės rankiniu laikrodžiu. Gautos vardinės dovanos vertė pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Vadovaujantis Prokuratūros įstatymo nuostatomis, už pavyzdingą tarnybinių pareigų atlikimą ir pasižymėjimą tarnyboje prokuroras paskatintas iki 5 bazinės socialinės išmokos dydžių vertės vardine dovana. Gauta vardinės dovanos vertė pajamų mokesčiu neapmokestinama.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 37 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-24 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3817).

**38) loterijų laimėjimai, jeigu juos išmoka Europos ekonominės erdvės valstybių vienetai, kurie šių valstybių teisės aktų nustatyta tvarka moka mokestį nuo loterijų apyvartos;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šio punkto lengvata taikoma loterijų laimėjimams, jeigu juos išmoka Europos ekonominės erdvės valstybių narių vienetai, kurie šių valstybių teisės aktų nustatyta tvarka moka mokestį nuo loterijų apyvartos.

2. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

3. Vieneto sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 23 dalyje (žr. 2 str. 23 dalies komentarą)

Pavyzdys

| |
|---|
| Gyventojas 2006 m. gruodžio mėnesį gavo loterijų laimėjimus iš Latvijos ir Rusijos vienetų. Loterijos laimėjimas, gautas iš Rusijos vieneto, pagal šį punktą nepriskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms, nes šios pajamos gautos ne iš Europos ekonominės erdvės valstybės narės vieneto. Loterijos laimėjimas, gautas iš Latvijos vieneto, pagal šį punktą gali būti priskiriamas gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms tik tuo atveju, jeigu laimėjimą išmokėjęs vienetas Latvijos teisės aktų nustatyta tvarka moka mokestį nuo loterijų apyvartos. |

4. Šiame punkte nustatytų sąlygų neatitinkantys loterijų laimėjimai yra apmokestinami taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 40 punktą .

(GPMĮ 17 str. 1 d. 38 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**39) iš asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, per mokestinį laikotarpį gautų prizų ir dovanų vertė, neviršijanti 200 eurų, taip pat gyventojo nauda, gauta asmeniui, susijusiam su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, sumokėjus (visiškai ar iš dalies) už geležinkelio ar kelių viešojo transporto bilietus, skirtus gyventojui atvykti į darbo vietą ir parvykti iš jos;**

(Pakeista pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Nuo 2018-01-01 pagal šį punktą gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinami iš to paties asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais (toliau - darbdavys), gauti ne tik prizai (laimėjimai), bet ir dovanos.

2. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama per kalendorinius metus iš darbdavio gautų prizų ir dovanų vertė, neviršijanti 200 Eur. Jeigu prizų ir dovanų vertė viršija 200 Eur, gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinama nustatytąjį dydį viršijanti pajamų suma.

Prizas (laimėjimas) − tai varžybų, konkursų, parodų ar kitokių renginių metu gyventojo pinigais arba natūra gautas apdovanojimas (kai laimėtojas nustatomas pagal sėkmės principą arba pagal tam tikrų sąlygų įvykdymą).

Dovana suprantama taip, kaip apibrėžta Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse.

Pavyzdžiai

1. Įmonė paskelbė konkursą ekonomiškiausios gamybos technologijos įdiegimo projektui parengti. Konkurso nugalėtojui įmonė įsteigė 300 Eur piniginį prizą.

Piniginio prizo suma viršija 200 Eur, todėl darbuotojo, laimėjusio konkursą, pajamų dalis, neviršijanti 200 Eur, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, o pajamų dalis, viršijanti 200 Eur, t. y. 100 Eur (300 – 200) apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.

2. Gyventojas iš darbdavio per mokestinį laikotarpį gavo tris prizus. Pirmo prizo vertė –50 Eur, antro – 30 Eur, trečio –100 Eur.

Šiuo atveju gautų trijų prizų vertė (tiek kiekvieno atskirai, tiek bendra per mokestinį laikotarpį) - 180 Eur, t. y. neviršija 200 Eur, todėl visa gautų prizų vertė gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama.

3. Profesionalus krepšinio klubas paskelbė taikliausio klube pagal sporto veiklos kontraktą žaidžiančio krepšininko konkursą ir nugalėtojui įsteigė 350 Eur piniginį prizą.

Piniginio prizo suma viršija 200 Eur, todėl sportininko, laimėjusio konkursą, pajamų dalis, neviršijanti nustatytą dydį, t. y. 200 Eur, pajamų mokesčiu neapmokestinama, o pajamų dalis, viršijanti nustatytą dydį, t .y. 150 Eur (350 – 200) apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.

4. Įmonė per kalendorinius metus savo darbuotojui įteikė 100 Eur vertės prizą ir 100 Eur vertės dovaną (dovanų kuponą). 2017 metais ar prieš tai buvusiais mokestiniais laikotarpiais darbuotojo gautas prizas pajamų mokesčiu neapmokestinamas, nes jo vertė neviršija 200 Eur, o gauta 100 Eur vertės dovana apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu, nes lengvata iš darbdavio gautoms dovanoms nebuvo nustatyta.

2018 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais darbuotojo gautas nurodytos vertės prizas ir dovana gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes bendra prizo ir dovanos vertė neviršija 200 Eur per mokestinį laikotarpį.

Tarkime, 2018 metais gyventojas iš darbdavio gavo 500 Eur dovaną. Dovanos vertė viršija 200 Eur, todėl pajamų mokesčiu neapmokestinama tik ta darbuotojo pajamų dalis, kuri neviršija nustatytą dydį, t. y. 200 Eur, o pajamų dalis, viršijanti nustatytą dydį, t. y. 300 Eur (500-200) apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.

3. Nuo 2018-01-01 pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriama gyventojo nauda, gauta darbdaviui sumokėjus (visiškai ar iš dalies) už geležinkelio ar kelių viešojo transporto bilietus, skirtus gyventojui atvykti į darbo vietą ir parvykti iš jos.

4. Gyventojo nauda, gauta darbdaviui sumokėjus už bilietus, neapmokestinama tuo atveju, jeigu darbuotojas į darbą / iš darbo važinėja viešuoju transportu, pavyzdžiui, geležinkelio transportu (traukiniu), kelių viešuoju transportu (maršrutiniu autobusu (tarpmiestiniu, priemiestiniu ar miesto) ir / ar troleibusu).

5. Lengvata taikoma tiek tuo atveju, kai darbdavys pats tiesiogiai sumoka bilietų platintojui už geležinkelio ar kelių viešojo transporto bilietus, skirtus gyventojui atvykti į darbo vietą ir parvykti iš jos (natūra gautos pajamos), tiek tada, kai bilietus įsigyja pats darbuotojas, o darbdavys bilieto kainą (visiškai ar iš dalies) jam kompensuoja pinigine išmoka. Tokiu atveju gyventojas patirtas išlaidas turi pagrįsti, pateikdamas darbdaviui juridinę galią turinčius dokumentus, pavyzdžiui, kai parduodant geležinkelio ar kelių viešojo transporto bilietus pagal teisės aktus neprivaloma išduoti kasos aparato kvito, gyventojui pakanka pateikti darbdaviui teisės aktų reikalavimus atitinkančius tokio transporto vienkartinius ar nuolatinius bilietus, o tais atvejais, kai parduodant geležinkelio ar kelių viešojo transporto bilietus pagal teisės aktus privaloma išduoti kasos aparato kvitą (pvz., gyventojas tam tikslui naudoja elektroninius bilietus (vienkartinius arba nuolatinius), kuriuos įsigyja bilietų platinimo vietose), lengvatos taikymas grindžiamas kasos aparato kvitu, o elektroniniams bilietams, įsigytiems internetu – mokėjimo operaciją patvirtinančiu dokumentu (pavyzdžiui, internetinėje bankininkystėje suformuotu mokėjimo operaciją patvirtinančiu išrašu) ar sąskaita faktūra (PVM sąskaita faktūra).

6. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 39 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-04-23 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-12500)

**40) šios dalies 37 ir 38 punktuose nenurodyti 200 eurų vertės neviršijantys aukšto meistriškumo sporto varžybų, sporto renginių ir kiti prizai ir laimėjimai, jeigu jie iš to paties asmens gaunami ne daugiau kaip 6 kartus per mokestinį laikotarpį;**

(Pagal 2024 m. birželio 27 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIV-2863, kuris įsigalioja 2025 m. sausio 1 d., jo nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šį punktą pajamų mokesčiu neapmokestinami aukšto meistriškumo sporto varžybų, sporto renginių ir kiti prizai ir laimėjimai, jeigu:

- gyventojas šiuos prizus ir laimėjimus gauna ne iš subjektų, nurodytų GPMĮ 17 str. 1 d. 37 ir 38 punktuose ir
- šių prizų ir laimėjimų vertė nėra didesnė kaip 200 eurų ir
- šie prizai ir laimėjimai iš to paties asmens per mokestinį laikotarpį gaunami ne daugiau kaip 6 kartus.

$1^1$. Sąvokos „aukšto meistriškumo sporto varžybos“, „sporto renginys“ suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos sporto įstatyme.

2. Tokiais prizais ir laimėjimais laikomi varžybų, konkursų, parodų ar kitokių renginių metu gyventojo pinigais arba natūra gauti apdovanojimai (kai laimėtojas nustatomas pagal sėkmės principą arba pagal tam tikrų sąlygų įvykdymą).

3. Pagal GPMĮ 9 straipsnio (pajamos natūra) nuostatas gyventojo pajamomis, gautomis natūra, pripažįstamos gyventojo gautos iš asmens, nesusijusio su gyventoju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė didesnė kaip 100 eurų. Todėl, apskaičiuojant gyventojo pajamas, įskaitoma tik tų prizų natūra vertė, kuri yra didesnė už 100 Eurų.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas už sporto varžybas, kurias organizavo ir prizą įsteigė klubas „AAA“, nepriklausantis jokiai tarptautinei ar Lietuvos sporto federacijai, gavo prizą (šaldytuvą), kurio vertė yra 300 Eur.

Šiuo atveju gautų prizų skaičius ne didesnis už limituojamus 6 kartus per mokestinį laikotarpį, tačiau gauto prizo vertė ( 300 Eur) didesnė už 200 Eur, todėl nuo visos prizo vertės yra išskaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis.

2. Gyventojas iš AB (ne darbdavio) per metus natūra (ne pinigais) gavo 8 prizus, kurių vertės atitinkamai yra 50, 106, 130, 115, 120, 110, 250 ir 105 Eur~~Lt~~. Prizas, gautas natūra, kurio vertė nėra didesnė už 100 Eur (50 Eur), nepriskiriamas gyventojo pajamoms. Todėl, nustatant apmokestinamųjų gyventojo pajamų dydį, vertinami tik 106, 130, 115, 120, 110 ir 250 Eur vertės prizai bei 105 Eur prizas, kuris viršija 6 kartų per mokestinį laikotarpį iš to paties asmens gautų prizų limitą.

Neapmokestinamosioms gyventojo pajamoms priskiriami prizai, kurių vertė nėra didesnė už 200 Eur, todėl prizai, kurių vertė 106, 130, 115, 120 ir 110 Eur, laikomi gyventojo neapmokestinamosiomis pajamomis, o 250 Eur vertės prizas, kurio vertė didesnė už 200 Eur bei 105 Eur vertės prizas (kaip septintas prizas per mokestinį laikotarpį) yra apmokestinami gyventojų pajamų mokesčiu. Pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo visos prizų sumos, t. y. nuo 250 Eur ir 105 Eur.

3. Parduotuvė pirkėjams, kurie perka prekių už tam tikrą sumą, organizavo konkursą, kurio pagrindinis prizas (butas) yra 43 000 Eur vertės. Kadangi šiuo atveju laimėto prizo vertė ( 43 000 Eur) yra didesnė už 200 Eur, todėl visa prizo vertė turi būti apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

4. Sportininkas už pergales rajono lygos varžybose iš rajono mero per metus natūra (ne pinigais) gavo 8 prizus, kurių vertė atitinkamai yra 40, 60 70, 100, 120, 80, 250 ir 75 Eur. Prizas, gautas natūra, kurio vertė nėra didesnė už 100 Eur (40, 60 70, 100, 80 ir 75 Eur), nepriskiriamas

sportininko pajamoms. Todėl, nustatant apmokestinamųjų sportininko pajamų dydį, atsižvelgiama tik į 120 ir 250 Eur vertės prizus. Neapmokestinamosioms sportininko pajamoms priskiriami prizai, kurių vertė nėra didesnė už 200 Eur, todėl 120 Eur vertės prizas laikomas sportininko neapmokestinamosiomis pajamomis, o 250 Eur vertės prizas, kurio vertė viršija 200 Eur apmokestinamas gyventojų pajamų mokesčiu kaip sportininko pajamos iš sporto veiklos. Pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo visos prizo sumos, t. y. nuo 250 Eur.

4. Gyventojo iš darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens gautiems prizams (laimėjimams) taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 39 punkte nustatyta apmokestinimo lengvata (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 39 punkto komentarą).

5. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 40 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-10-24 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3817).

**41) Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka politinės kampanijos metu gautos ir šiai kampanijai panaudotos aukos ir dovanos;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Remiantis Lietuvos Respublikos politinių kampanijų finansavimo ir finansavimo kontrolės įstatymo (toliau - Politinių kampanijų finansavimo ir finansavimo kontrolės įstatymas)2 straipsnio 3punktu, Aukos – aukų gavėjams neatlygintinai perduoti pinigai, kilnojamieji ar nekilnojamieji daiktai, informacija, turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai, taip pat kitos turtinės ir neturtinės vertybės, neatlygintinai atlikti veiksmai ir savanoriški darbai, veiksmų rezultatai, skirti savarankiško politinės kampanijos dalyvio politinei kampanijai finansuoti. 2. Politinės kampanijos metu šio įstatymo bei lydimuosiuose teisės aktuose nustatyta tvarka įregistruotų savarankiškų politinės kampanijos dalyvių gautos aukos bei dovanos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos, kai jos panaudotos politinei kampanijai organizuoti. Taikant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 41 punktą, neapmokestinamosiomis pajamomis laikomos pajamos, atitinkančios aukos sąvoką nustatytą Politinių kampanijų finansavimo ir finansavimo kontrolės įstatyme.

3. Jeigu rinkimų agitacijai nepanaudotas lėšas politinės kompanijos dalyvis panaudoja asmeninėms reikmėms, jos yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 41 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**42) religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų (aukštesniųjų valdymo institucijų) dvasininkų, religinių apeigų patarnautojų ir aptarnaujančio personalo (išskyrus asmenis, atliekančius statybos, remonto, restauravimo darbus) pajamos, gautos kaip išlaikymas, taip pat tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų (aukštesniųjų valdymo institucijų) dvasininkų, religinių apeigų patarnautojų ir aptarnaujančio personalo (išskyrus asmenis, atliekančius statybos, remonto, restauravimo darbus) pajamos, gautos iš tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ar centrų už tradicinei religinei bendruomenei, bendrijai ar centrui teikiamas paslaugas ir atliekamus darbus, jeigu tos teikiamos paslaugos ir atliekami darbai yra susiję su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo

ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų (aukštesniųjų valdymo institucijų) dvasininkų bei religinių apeigų patarnautojų ir aptarnaujančio personalo išlaikymas - priskiriamas neapmokestinamosioms pajamoms.

$1^1$. Nuo 2007-01-01 neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriamos tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų (aukštesniųjų valdymo institucijų) dvasininkų, religinių apeigų patarnautojų ir aptarnaujančio personalo pajamos, gautos iš tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ar centrų už tradicinei religinei bendruomenei, bendrijai ar centrui teikiamas paslaugas ir atliekamus darbus, jeigu tos teikiamos paslaugos ir atliekami darbai yra susiję su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais.

$1^2$. Asmenims, atliekantiems statybos, remonto bei restauravimo darbus, išmokamoms sumoms ši gyventojų pajamų mokesčio lengvata netaikoma.

2. Religinių apeigų patarnautojais laikomi asmenys, kurie religinių apeigų metu atlieka su apeigomis susijusius patarnavimus dvasininkams ir tikinčiųjų bendruomenei. Aptarnaujančiu personalu laikomi asmenys, kurie vykdo pareigas bei atlieka funkcijas, susijusias su religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų, vykdančių jiems būdingą veiklą, aptarnavimu, arba vykdo pareigas ir atlieka funkcijas, susijusias su religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams būdingos veiklos vykdymu. Religinei bendrijai, bendruomenei ir centrui būdinga veikla paprastai yra kulto organizavimas, tinkamas dvasininkų, vienuolių ir kitų tarnautojų išlaikymas, religinis ugdymas ir švietimas, religinės informacijos skleidimas, socialinė ir karitatyvinė veikla.

Darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių sąvoka paaiškinta GPMĮ 2 str. straipsnio komentare (žr. GPMĮ 2 str. 31 dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. Religinėse bendruomenėse, bendrijose ir centruose dirbantys dvasininkai, taip pat religinių apeigų patarnautojai (pvz., vargonininkai) yra išlaikomi iš religinės bendruomenės ar bendrijos lėšų, taip pat gauna išlaikymą tiesiogiai iš tikinčiųjų už religinius patarnavimus ir kulto ceremonijas. Gautos išlaikymo sumos gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Religinės bendruomenės dvasininkas dėsto tikybos pamokas valstybinėje švietimo įstaigoje ir iš švietimo įstaigai skirtų savivaldybės biudžeto lėšų už šį darbą gauna atlygį. Dvasininkui švietimo įstaigos išmokėta atlygio už darbą suma nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 42 punktą ir apmokestinama kaip pajamos, susijusios su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais.

3. Religinės bendrijos ūkinės veiklos apskaitą tvarko pasamdyta buhalterė, kuriai atlygis už atliekamą darbą mokamas iš bendrijos lėšų. Buhalterės, kaip religinę bendriją aptarnaujančio personalo, už atliekamą darbą gautas atlygis gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

4. Religinės bendrijos interesams atstovauja advokatas, su kuriuo sudaryta teisinės pagalbos sutartis. Už jo atliktas paslaugas bendrija moka teisinės pagalbos sutartyje nustatytą atlygį. Advokato iš religinės bendrijos gautos pajamos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 42 punktą ir apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos.

3. Ligos, motinystės ir motinystės (tėvystės) pašalpos, kurios mokamos iš Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, laikomos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis, kurios apmokestinamos, taikant GPMĮ 6 str. 3 dalyje nuo 2009-01-01 nustatytą - 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

4. Šiame punkte nurodytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 42 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**43) pavėluoto mokėjimo palūkanos, kurios numatytos atsiskaitymą už žemės ūkio produkciją reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose;**

(Pagal 2010 m. spalio 14 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XI -1063, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2011 ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Nuo 2011 m. sausio 1 d. pagal šio punkto nuostatas gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pavėluoto mokėjimo palūkanos, kurios numatytos atsiskaitymą už žemės ūkio produkciją reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose.

2. Atsiskaitymo už žemės ūkio produkciją sąlygas ir tvarką reglamentuoja 1999 m. lapkričio 16 d. Lietuvos Respublikos atsiskaitymo už žemės ūkio produkciją įstatymas Nr. VIII-1422 (toliau – AŽŪPĮ)) ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. balandžio 6 d. nutarimas Nr. 393 „Dėl atsiskaitymo už žemės ūkio produkciją ir jos įkainojimo terminų patvirtinimo“ (toliau - Nutarimas).

3. Pagal AŽŪPĮ nuostatas pavėluoto mokėjimo palūkanos mokamos žemės ūkio produkcijos pardavėjui, vykdančiam ūkinę ir (arba) komercinę veiklą (ūkininkui ar kitam fiziniam asmeniui), kai žemės ūkio produkcijos pirkėjas neatsiskaito su juo iki Nutarime nustatyto ir (arba) žemės ūkio produkcijos pirkimo-pardavimo sutartyje numatyto atsiskaitymo termino (įskaitant šios produkcijos įkainojimo trukmę) pabaigos. Pavėluoto mokėjimo palūkanos apskaičiuojamos ir mokamos AŽŪPĮ 7 straipsnyje nustatyta tvarka.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 43 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**44) Nuo 2010-01-01 17 straipsnio 1 dalies 44 punktas pripažįstamas netekusiu galios.**

(Pagal 2009 m. liepos 22 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 9, 17, 18 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-385, neteko galios nuo 2009-08-04.

**45) jūrininkų už darbą laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės valstybės jūrų laivų registre, reiso metu gautos pajamos, kaip jos apibrėžtos šio Įstatymo 14 straipsnyje;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Finansų ministras 2002 m. rugsėjo 6 d. įsakymu Nr. 277 „Dėl Jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautų pajamų nustatymo tvarkos patvirtinimo“ patvirtino Jūrininkų už darbą laivo reiso metu gautų pajamų nustatymo tvarką (žr. GPMĮ 14 str. komentarą).

2. Pajamos, kurias 2009 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gauna jūrininkai už darbą laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės valstybės jūrų laivų registre, reiso metu, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

2.1. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės: Airija, Austrija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Jungtinė Karalystė, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Kroatija ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

2.2. Europos Komisijos komunikate C(2004) 43 „Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūrų transportui“ (OL C 013, 17/01/2004, p. 0003-0012) nustatyta, kad Europos Bendrijos (atitinkamai ir Europos ekonominės erdvės) jūrų laivų registru laikomas kiekvienos Europos Bendrijos (Europos

ekonominės erdvės) valstybės jūrų laivų registras ir pagal Europos Bendrijos valstybės įstatymus įsteigti tokie jūrų laivų registrai:

- Danijos tarptautinis jūrų laivų registras (the Danish International Register of Shipping (DIS)),
- Vokietijos tarptautinis jūrų laivų registras (the German International Shipping Register (ISR)),
- Italijos tarptautinis jūrų laivų registras (the Italian International Shipping Register),
- Maderos tarptautinis jūrų laivų registras (the Madeira International Ship Register (MAR)),
- Kanarų salų jūrų laivų registras (the Canary Islands register).

Kadangi Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo atitinkama apimtimi taikoma ir Gibraltarui, Gibraltaro jūrų laivų registras laikomas Europos Bendrijos (atitinkamai ir Europos ekonominės erdvės) jūrų laivų registru.

2.3. Pajamos, kurias gauna jūrininkai už darbą laivo reiso metu yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu Lietuvoje, jeigu toks laivas yra įregistruotas:

- bet kurios Europos Sąjungos valstybės jūrų laivų registre arba
- Islandijos, Lichtenšteino ar Norvegijos jūrų laivų registre, arba
- Danijos tarptautiniame jūrų laivų registre (The Danish International Register of Shipping (DIS)), Vokietijos tarptautiniame jūrų laivų registre (the German International Shipping Register (ISR)), Italijos tarptautiniame jūrų laivų registre (the Italian International Shipping Register), Maderos tarptautiniame jūrų laivų registre (the Madeira International Ship Register (MAR)), Kanarų salų jūrų laivų registre (the Canary Islands register), arba
- Gibraltaro jūrų laivų registre.

Pavyzdžiai

1. Jūrininkas – nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Maderos tarptautiniam jūrų laivų registre registruotame laive. Jo už darbą tokio laivo reiso metu gautas darbo užmokestis yra neapmokestinamosios pajamos pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 45 punktą.

2. Jūrininkas – nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Kanados jūrų laivų registre įregistruotame laive, kurį pagal laivo nuomos be įgulos sutartį (bareboat charter) yra išsinuomojusi Lietuvoje įregistruota įmonė, todėl toks laivas laikinai yra įregistruotas Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre. Jūrininkui nuo už darbą tokio laivo reiso metu gauto darbo užmokesčio nereikia mokėti pajamų mokesčio Lietuvoje, kadangi jo uždirbtos pajamos pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 45 punktą priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

3. Jūrininkas – nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Graikijos jūrų laivų registre įregistruotame laive, kurį išsinuomojo ir naudoja Bahamų Sandraugoje įregistruota įmonė. Jūrininko nuo už darbą tokio laivo reiso metu gautas darbo užmokestis, remiantis GPMĮ 17 str. 1 dalies 45 punktu, neapmokestinamas pajamų mokesčiu Lietuvoje.

3. Tuo atveju, kai jūrininkas pasibaigus laivo, įregistruoto Europos ekonominės erdvės jūrų laivų registre, reisui dirba krante (ne pakrovimo ar iškrovimo darbus), jo pajamos yra apmokestinamos pajamų mokesčiu (žr. GPMĮ 6 str. komentarą).

Pavyzdys

Tarkime, kad jūrininkas laivo, įregistruoto Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre, reiso metu birželio mėnesį už 12 darbo dienų gavo 2 500 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų. Pasibaigus laivo reisui, jūrininkas už birželio mėnesio 10 darbo dienų darbą krante gavo 1 200 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų. Vadinasi, birželio mėnesį jūrininkas gavo 3 700 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų. Pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos tik laivo reiso metu gautos pajamos. Pajamos, gautos už darbą krante ¬1200 Eur apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 45 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1) RM-18304).

**46) iš pensijų kaupimo bendrovės gauta pensijų išmoka ar išmoka iš pensijų fondo dalyvio vardu pensijų fonde sukaupto pensijų turto pagal Pensijų kaupimo įstatymą arba kitus užsienio valstybių įstatymus, reglamentuojančius analogiškas pensijų kaupimo nuostatas;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-352, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama pensijų išmoka arba išmoka iš pensijų fondo dalyvio vardu pensijų fonde sukaupto pensijų turto, kuri gauta:

- pagal Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo (toliau – PKĮ) nuostatas arba
- pagal užsienio valstybių įstatymų nuostatas, kurios reglamentuoja analogišką PKĮ nustatytą pensijų kaupimą.

2. Pagal PKĮ nuostatas pensijų fondo dalyvis įgyja teisę gauti pensijų išmoką, kai sulaukia senatvės pensijos amžiaus. Iš pensijų kaupimo bendrovės gauta pensijų išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, nepriklausomai nuo jos mokėjimo būdo (rūšies), t. y. ar tokia išmoka būtų mokama kaip vienkartinė suma, ar kaip periodinė išmoka ar kaip pensijų anuitetas.

Nuo 2026-01-01 pagal PKĮ nuostatas pensijų fondo dalyvis įgyja teisę šiame įstatyme nustatytais atvejais vieną kartą per visą dalyvavimo pensijų kaupime laikotarpį gauti 25 procentų dydžio savo vardu pensijų fonde sukaupto pensijų turto dalį, bet ne daugiau nei yra įmokėta paties dalyvio, jeigu yra bent vienas iš šių pagrindų:

- dalyviui iki senatvės pensijos amžiaus sukakties dienos liko 5 ar mažiau metų;
- dalyviui išduotas siuntimas paliatyviosios pagalbos asmens sveikatos priežiūros paslaugoms gauti;
- dalyvis serga sunkia liga, dėl kurios jo dalyvavimas pensijų kaupime tampa itin sunkus ar betikslis ir kuri įtraukta į sveikatos apsaugos ministro ir socialinės apsaugos ir darbo ministro patvirtintą ligų sąrašą;
- dalyviui nustatytas 70 procentų ir didesnis netektas dalyvumas (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – 70 procentų ir didesnis netektas darbingumas; iki 2005 m. birželio 30 d. – I invalidumo grupė).

Šios išmokos apskaičiuojamos ir išmokamos PKĮ nustatyta tvarka ir pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

3. Komentuojama lengvata taikoma tiek pagal PKĮ nuostatas gautoms išmokoms, tiek išmokoms, kurios mokamos pagal kitų užsienio valstybių įstatymų, reglamentuojančių analogiškas pensijų kaupimo nuostatas.

Pensijų išmoka, gauta iš užsienio valstybės laikoma išmokėta pagal analogiškas pensijų kaupimo nuostatas, jeigu ji išmokėta pagal užsienio valstybių įstatymų nuostatas, kurios nustato, kad:

- pensijų fondo dalyvis pensijų fonde kaupia privalomojo valstybinio socialinio draudimo įmokų dalį,
- pensijų kaupimo bendrovė investuoja fondo pensijų turtą tik pagal įstatymu nustatytą tvarką,
- pensijų kaupimo bendrovė išmoka pensijų fondo dalyviui pensijų išmoką tik sulaukus jam senatvės pensijos amžiaus. (Senatvės pensijos amžius - kaip tai apibrėžta užsienio valstybių, kuriose kaupiama pensija, įstatymuose).

4. Pensijų įmokų kaupimo laikotarpiu dalyviui mirus, jo asmeninėje pensijų sąskaitoje apskaičiuotas lėšas Civilinio kodekso nustatyta tvarka paveldėjusiam gyventojui šio punkto lengvata netaikoma.

5. Lengvata taip pat netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 46 punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**46[1]) pajamos, gautos iš pensijų kaupimo bendrovės pagal Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo Nr. IX-1691 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 12, 13, 15, 22, 24, 28, 29, 30, 33, 35[1], 35[2], 35[7], 35[8], 35[9], 35[10], 36, 37, 40 straipsnių, V skyriaus pavadinimo pakeitimo, Įstatymo papildymo 29[1] straipsniu ir 6 straipsnio bei Įstatymo priedo pripažinimo netekusiais galios įstatymo 32 straipsnio 3 dalį;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-352, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo Nr. IX-1691 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 12, 13, 15, 22, 24, 28, 29, 30, 33, 351, 352, 357, 358, 359, 3510, 36, 37, 40 straipsnių, V skyriaus pavadinimo pakeitimo, Įstatymo papildymo 29[1] straipsniu ir 6 straipsnio bei Įstatymo priedo pripažinimo netekusiais galios įstatymo 32 straipsnio 3 dalį tie pensijų kaupime dalyvauti iki 2025 m. gruodžio 31 d. pradėję ir pensijos išmokos sutarties nesudarę ar pensijų išmokos negavę dalyviai, turi teisę nuo 2026 m. sausio 1 d. iki 2027 m. gruodžio 31 d. (pereinamuoju laikotarpiu) pensijų kaupimo bendrovei pateikti prašymą nutraukti dalyvavimą II pakopos pensijų kaupime.

2. Dalyviui nutraukus dalyvavimą II pakopos pensijų kaupime, PKĮ nustatyta tvarka apskaičiuota ir išmokėta išmoka (grąžinamos jo sumokėtos įmokos su teigiama ar neigiama investicine grąža) pajamų mokesčiu neapmokestinama.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 46[1] punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**47) iš Europos Bendrijų lėšų gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, kurios buvo apmokestintos mokesčiu Europos Bendrijų naudai, taip pat iš Europos Bendrijų lėšų gautos išmokos, kompensacijos ir už gyventojus mokamos įmokos, numatytos Europos Parlamento 2005 m. rugsėjo 28 d. sprendime dėl Europos Parlamento narių statuto priėmimo (2005/684/EB, Euratomas);**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18[1] straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Remiantis šio punkto nuostata, gyventojų iš Europos Bendrijų lėšų gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos buvo apmokestintos mokesčiu Europos Bendrijų naudai.

2. Darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių sąvoka apibrėžta GPMĮ 2 str. 34 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

3. Europos Bendrijos lėšos - tai Europos Bendrijų bendrasis biudžetas, kurio išlaidų dalis tenka sumoms, išmokamoms kaip atlyginimai Europos Sąjungos institucijose dirbantiems pareigūnams ir kitiems tarnautojams. Tokiomis institucijomis laikoma Europos Sąjungos Taryba, Europos Komisija, Europos Parlamentas, Teisingumo teismas, Audito rūmai, Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas, Regionų komitetas, Europos ombudsmenas, Europos pirmosios instancijos teismas ir kt. Nuo atlyginimo, kurį šios institucijos išmoka savo darbuotojams, remiantis 1968 m. vasario 29 d. Tarybos reglamento Nr. 260/68 nuostatomis, turi būti išskaičiuojamas mokestis Europos Bendrijų naudai.

4. Gyventojas, gaunantis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, išmokamų iš Europos Bendrijos lėšų, pajamų mokesčio Lietuvoje nemoka, tačiau jis turi

turėti ir, mokesčių administratoriui paprašius, pateikti atitinkamos Europos Sąjungos institucijos išduotą pažymą, kad atitinkamu mokestiniu laikotarpiu jis dirbo šioje institucijoje ir kad nuo jam išmokamo atlyginimo buvo išskaičiuojamas mokestis Europos Bendrijų naudai. Tokios pažymos prie gyventojo teikiamos metinės pajamų mokesčio deklaracijos pridėti nereikia.

5. Gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriamos iš Europos Bendrijų lėšų gautos išmokos, kompensacijos ir už gyventojus mokamos įmokos, numatytos Europos Parlamento 2005 metų rugsėjo 28 dienos sprendime dėl Europos Parlamento narių statuto priėmimo (2005/684/EB, Euratomas; toliau – Europos Parlamento sprendimas).

Vadovaujantis Europos Parlamento sprendimu iš Europos Bendrijos lėšų Europos Parlamento nariams gali būti mokamos:

- pereinamojo laikotarpio pašalpos, išmokamos pasibaigus Europos Parlamento narių įgaliojimų laikotarpiui,
- draudimo išmokos,
- pensijos, tapusiems neįgaliaisiais, ir senatvės pensijos, išmokamos 63 metų amžiaus sulaukusiems buvusiems Parlamento nariams.

Mirus pareigas ėjusiam Europos Parlamento nariui arba buvusiam Europos Parlamento nariui, mirties momentu turėjusiam teisę gauti pensiją, tokią pensiją turi teisę gauti Europos Parlamento nario našlė (-ys) ir išlaikytiniai vaikai (našlaičiai).

Už Europos Parlamento narius iš Europos Bendrijos lėšų gali būti mokamos draudimo įmokos.

Europos Parlamento nariams gali būti kompensuojamos išlaidos, patirtos ligos, nėštumo arba vaiko gimimo atvejais (tokias išmokas gali gauti ne tik Europos Parlamento nariai, bet ir buvę Europos Parlamento nariai bei asmenys, turintys teisę gauti našlio (-ės) pensiją), taip pat kompensuojamos išlaidos, kurias Parlamento nariai patyrė vykdydami savo įgaliojimus (t. y. kompensuojamos kelionių, pragyvenimo viešbučiuose ir kt. išlaidos).

Nuo visų išmokų, kompensacijų ir įmokų, mokamų vadovaujantis Europos Parlamento sprendimu, Europos Parlamento nariai – nuolatiniai Lietuvos gyventojai neturi mokėti pajamų mokesčio Lietuvoje. Pajamų mokesčio Lietuvoje neturi mokėti ir Europos Parlamento narių našlės ir išlaikytiniai vaikai (našlaičiai) – nuolatiniai Lietuvos gyventojai, gavę išmokas, kurios jiems buvo išmokėtos vadovaujantis Europos Parlamento sprendimu.

Europos Parlamentas Europos Parlamento nariams padengia išlaidas asmeniniam personalui samdyti, kurios, vadovaujantis šiuo punktu, taip pat priskiriamos Europos Parlamento nario neapmokestinamosioms pajamoms.

Atkreipiame dėmesį, kad Europos Parlamento narių padėjėjų ir kitų personalo narių iš Europos Parlamento gautos pajamos yra laikomos apmokestinamosiomis pajamomis, kurių rūšis priklauso nuo tarp Parlamento nario ir jo personalo nario sudarytos sutarties, pagal kurią personalo narys teikia paslaugas Parlamento nariui. Europos Parlamento nario asmeninio personalo narių gaunamos pajamos laikomos su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, jeigu personalo narys dirba pagal darbo sutartį, ir individualios veiklos pajamomis, jeigu personalo narys Parlamento nariui teikia paslaugas kaip nepriklausomas paslaugų teikėjas pagal paslaugų sutartį.

Pajamų mokestį nuo personalo nariams, kurie yra įdarbinti Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos įstatymus, mokamų su darbo santykiais susijusių pajamų, pagal GPMĮ 22 straipsnį priskiriamų A klasei, išskaičiuoti ir sumokėti į Lietuvos Respublikos biudžetą privalo pats Europos Parlamento narys, t. y. jo apskaitą tvarkantis asmuo. Europos Parlamento nario asmeninio personalo narių - nuolatinių Lietuvos gyventojų, su kuriais tiesiogiai sudaro darbo sutartis ir jas tvarko Europos Parlamentas, gaunamos su darbo santykiais susijusios pajamos pagal GPMĮ 22 straipsnį laikomos B klasės pajamomis, nuo kurių sumokėti pajamų mokestį (jeigu jos nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms) ir jas deklaruoti privalo patys pajamų gavėjai.

Pajamų mokestį nuo individualios veiklos pajamų (pagal GPMĮ 22 straipsnį priskiriamų B klasei) turi sumokėti pats personalo narys – nuolatinis Lietuvos gyventojas.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 47 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**48) asmenų, Lietuvos Respublikoje išrinktų ar Lietuvos Respublikos valstybės institucijų sprendimu komandiruotų, perkeltų ar kitaip išsiųstų į tarptautines tarpvyriausybines organizacijas, Europos Sąjungos institucijas arba užsienio valstybines institucijas, taip pat į šių organizacijų ar institucijų rengiamas civilines tarptautines operacijas ir misijas (toliau šiame punkte – organizacijos), gaunamos išmokos, kurios skirtos šių asmenų išlaidoms, susijusioms su jų veikla šiose organizacijose, apmokėti ir kurių mokėjimą reglamentuoja šių organizacijų teisės aktai;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1.Šio punkto lengvata taikoma:

- į tarptautines tarpvyriausybines organizacijas Lietuvos Respublikos valstybės institucijų sprendimu komandiruotiems, perkeltiems ar kitaip išsiųstiems asmenims išmokamoms išmokoms;
- į Europos Sąjungos institucijas Lietuvos Respublikoje išrinktiems ar Lietuvos Respublikos valstybės institucijų sprendimu komandiruotiems, perkeltiems ar kitaip išsiųstiems asmenims išmokamoms išmokoms;
- į užsienio valstybės institucijas Lietuvos Respublikos valstybės institucijų sprendimu komandiruotiems, perkeltiems ar kitaip išsiųstiems asmenims išmokamoms išmokoms;
- į tarptautinių tarpvyriausybinių organizacijų, Europos Sąjungos institucijų ar užsienio valstybių institucijų rengiamas civilines tarptautines operacijas ir misijas Lietuvos Respublikos valstybės institucijų sprendimu komandiruotiems, perkeltiems ar kitaip išsiųstiems asmenims išmokamoms išmokoms.

2. Šio punkto lengvata taikoma tik tokioms išmokoms, kurios gaunamos tiesiogiai iš šių organizacijų ir kurių mokėjimą reglamentuoja organizacijose galiojantys teisės aktai.

3. Jeigu gyventojas nėra Lietuvos Respublikoje išrenkamas arba Lietuvos Respublikos valstybės institucijos sprendimu komandiruojamas, perkeliamas ar kitaip išsiunčiamas į organizacijas, o įsidarbina jose tiesiogiai, šio punkto lengvata jo gaunamoms išmokoms netaikoma.

4. Punkto nuostatos netaikomos, kai išmokas išmoka tarptautinės nevyriausybinės organizacijos, t.y. tokios organizacijos, kuriose atstovauja ne valstybės ar šių valstybių valdymo institucijos (pvz., tarptautinės nevyriausybinės organizacijos, turinčios konsultacinį statusą prie Europos Tarybos, Pasaulio paveldo miestų organizacija (Organization of World Heritage Cities), Tarptautinė vaikų teisių apsaugos organizacija (Defence for Children International), Tarptautinė nevyriausybinė pelno nesiekianti organizacija, jungianti profesionalus, dirbančius socialinėje srityje (Council of International Fellowship) ir kt.).

5. Išlaidoms, kurios gali būti laikomos susijusiomis su gyventojų veikla organizacijose, priskiriamos persikėlimo išlaidos, išlaidos tobulinimosi bei kvalifikacijos kėlimo kursams, biuro įrangos įsigijimo (nuomos) išlaidos, telekomunikacijų išlaidos, kelionių išlaidos, darbuotojų (pvz. Europos Parlamento narių padėjėjų) išlaikymui ir pan. Išmokoms, kurioms gali būti taikoma lengvata, gyventojo gaunamas darbo užmokestis nepriskiriamas.

6. Tais atvejais, kai gyventojas, gaunantis išmokas, jų visų pagal numatytą paskirtį nepanaudoja, tai likusi nepanaudota išmokų suma taip pat laikoma šio gyventojo neapmokestinamosiomis pajamomis.

7. Šio punkto nuostata taikoma apskaičiuojant 2004 ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, valstybės tarnautojas, 2007 m. gruodžio 19 d. Nr. 1414 vadaovaujantis Lietuvos Respublikos asmenų delegavimo į tarptautines ir Europos Sąjungos institucijas ar užsienio valstybių institucijas įstatyme ir Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymu buvo perkeltas eiti pareigas Europos Komisijoje. Europos Komisijos galiojančiame teisės

akte nustatyta tvarka jam buvo išmokėta išmoka persikėlimo išlaidoms padengti, taip pat jam mokamos išmokos, skirtos mokymosi kursų išlaidoms padengti. Kadangi tenkinamos visos GPMĮ 17 str. 1 d. 48 punkte numatytos sąlygos:

- išmokos mokamos asmeniui, Lietuvos Respublikos valstybės institucijos sprendimu perkeltam į Europos Sąjungos instituciją,
- išmokos yra skirtos asmens išlaidoms, susijusioms su jo veikla šioje institucijoje, padengti,
- šių išmokų mokėjimą reglamentuoja institucijoje galiojantys teisės aktai,

šios gyventojui išmokamos išmokos pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 48 punkto nuostatas nelaikomos jo apmokestinamosiomis pajamomis ir gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas yra išrinktas Europos Parlamento nariu. Vadovaujantis Europos Parlamento Darbo tvarkos taisyklėmis (The European Parliament's Rules of Procedure) bei Biuro (vieno iš sudedamųjų Europos Parlamento organų) Taisyklėmis dėl išmokų ir išlaidų kompensavimo Parlamento nariams (Rules governing the payment of expenses and allowances to Members) gali būti būti išmokamos įvairios išmokos bei kompensacijos jų patirtoms išlaidoms padengti, pvz., išmoka kalbos ir kompiuterio kursams apmokėti, bei padėjėjui išlaikyti. Šios išmokos, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 48 punkto nuostatomis, laikoma jo neapmokestinamosiomis pajamomis.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 48 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**49) įstatymų nustatyto dydžio delspinigiai už išmokų, susijusių su darbo santykiais, pavėluotą mokėjimą;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Delspinigių už išmokų, susijusių su darbo santykiais, pavėluotą mokėjimą dydis nustatytas Lietuvos Respublikos delspinigių nustatymo už išmokų, susijusių su darbo santykiais, pavėluotą mokėjimą įstatyme.

2. Šiame įstatyme nustatyto dydžio delspinigiai priskiriami neapmokestinamosioms pajamoms. 3. Neapmokestinamosioms pajamoms taip pat priskiriami užsienio valstybių įstatymų nustatyto dydžio delspinigiai už išmokų, susijusių su darbo santykiais, pavėluotą mokėjimą.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 49 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**50) vieneto likvidavimo atveju vieneto dalyvio (gyventojo) turtas (pinigai), kurio šaltinis yra kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą, ir kuris laikomas vieneto dalyvio (gyventojo) turėto turto (akcijų, dalių, pajų) pardavimo pajamomis;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal GPMĮ 11 straipsnio 1 dalies nuostatas (žr. 11 straipsnio komentarą) vieneto likvidavimo atveju laikoma, kad to vieneto dalyvis - gyventojas savo turėtas akcijas (dalis, pajus) parduoda likviduojamam vienetui, ir gyventojo tokiu atveju gauti pinigai (ar turtas) laikomi turto (turėtų akcijų, dalių, pajų) pardavimo pajamomis.

Pagal GPMĮ 15 straipsnio nuostatas įgyvendinančias Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisykles, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575, apskaičiuojant gyventojų apmokestinamąsias pajamas, iš naujo apibūdinamos individualių įmonių savininkų pajamos, gautos įmonės likvidavimo atveju.

Pajamos, gautos individualios įmonės likvidavimo atveju, laikomos savininko ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamomis.

2. Vadovaujantis šio punkto nuostatomis vieneto likvidavimo atveju vieneto dalyvio (gyventojo) gautas turtas (pinigai), kurio šaltinis yra kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą, ir kuris laikomas vieneto dalyvio (gyventojo) turėto turto (akcijų, dalių, pajų) pardavimo pajamomis, yra priskiriamas gyventojo neapmokestinamosioms pajamoms.

3. Lengvata taikoma likviduojant tokius vienetus, kurie gavo Europos Sąjungos paramą pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą tam tikro laikotarpio Lietuvos bendrojo programavimo dokumento remiamą priemonę. 4. Vieneto dalyvio (gyventojo) gautas turtas (pinigai), kurio šaltinis nėra kompensacijos, gautos pagal Europos Sąjungos finansinės paramos Lietuvos Respublikos programas už žvejybos laivų atidavimą į metalo laužą, ir kuris laikomas vieneto dalyvio (gyventojo) turėto turto (akcijų, dalių pajų) pardavimo pajamomis, yra apmokestinamas, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 50 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**51) pajamas iš žemės ūkio veiklos gaunančių gyventojų, gaunamos išmokos, mokamos (kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) dalyviams (nariams) skirstant šios kooperatinės bendrovės pelną, jeigu tą mokestinį laikotarpį, už kurį mokamos tos išmokos, šios bendrovės pelnas (ar jo dalis) apmokestinamas taikant Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį;**

(pagal 2010 m. lapkričio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-1152, taikoma, apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Kooperatinių bendrovių veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatymas, pagal kurio nuostatas šių vienetų nariai (dalyviai), skirstant tų vienetų pelną, turi teisę gauti apyvartai proporcingas išmokas ir / arba dividendus. Taikant šiame punkte nustatytą lengvatą, apyvartai proporcingos išmokos ir dividendai suprantami taip, kaip šios sąvokos yra apibrėžtos KBĮ, taip pat kaip išmokos, išmokamos, skirstant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pelną.

2. Nuo 2010 m. sausio 1 d. gyventojo, kooperatinės bendrovės dalyvio, iš kooperatinės bendrovės gautos apyvartai proporcingos išmokos ir / arba dividendai pajamų mokesčiu neapmokestinami, jeigu:

1) išmokas gauna gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos (žr. GPMĮ 2 straipsnio 33 dalies komentarą), ir

2) tą mokestinį laikotarpį, už kurį mokamos tokios išmokos, šios kooperatinės bendrovės pelnas, apmokestintas 5 procentų pelno mokesčio tarifu).

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad 2015 m. gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, iš kooperatinės bendrovės, kurios 2014 m. mokestinio laikotarpio dalis pelno buvo apmokestinta pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį, gavo 1500 Eur apyvartai proporcingų išmokų ir 5000 Eur dividendų. Tiek apyvartai proporcingos išmokos, tiek dividendai pajamų mokesčiu neapmokestinami, kadangi juos gavo gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, o dalis kooperatinės bendrovės pelno buvo apmokestinta pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį.

2. Tarkime, kad 2015 m. gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, iš kooperatinės bendrovės, kurios 2014 m. mokestinio laikotarpio pelnas buvo apmokestintas pagal Pelno mokesčio

įstatymo 5 straipsnio 6 dalį, gavo 3000 Eur apyvartai proporcingų išmokų ir 3000 Eur dividendų. Tiek apyvartai proporcingos išmokos, tiek dividendai pajamų mokesčiu neapmokestinami, kadangi juos gavo gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, o kooperatinės bendrovės pelnas buvo apmokestintas pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį.

3. Apyvartai proporcingos išmokos ir / arba dividendai, išmokami kooperatinės bendrovės dalyviams, kurie arba negauna pajamų iš žemės ūkio veiklos, arba kooperatinės bendrovės pelnas, apmokestinamas ne pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 str. 6 dalį, priskiriamos apmokestinamosioms tų gyventojų pajamoms. Tokiu atveju dividendai ir apyvartai proporcingos išmokos apmokestinami 15 procentų, pajamų mokesčio tarifu.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad gyventojas, negaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, 2015 m. iš kooperatinės bendrovės, kurios 2014 m. mokestinio laikotarpio pelnas buvo apmokestintas pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį, gavo 6 000 Eur dividendų. Gauti dividendai turi būti apmokestinti 15 procentų pajamų mokesčio tarifu.

2. Tarkime, kad gyventojas, gaunantis pajamų iš žemės ūkio veiklos, 2015 m. iš kooperatinės bendrovės, kurios 2014 m. mokestinio laikotarpio pelnas buvo apmokestintas ne pagal Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį, gavo 3000 Eur dividendų ir 4000 Eur apyvartai proporcingų išmokų. Gauti dividendai ir apyvartai proporcingos išmokos apmokestinami 15 procentų pajamų mokesčio tarifu.

4. Išmokos mokėtoju gali būti tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybės vienetas – kooperatinė bendrovė (kooperatyvas).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 51 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304)

**52) premijos, kurias inicijuoja pelno nesiekiančios organizacijos, veikiančios Labdaros ir paramos įstatyme nurodytais visuomenei naudingais tikslais, ir kurios yra skiriamos už nuopelnus Lietuvos kultūros, visuomenės ir mokslo srityse, jeigu tokių premijų gavėjai nustatomi konkurso tvarka, o premijai nominuotų darbų vertinimo komisija sudaryta iš ne mažiau kaip 10 narių, kurių dauguma – mokslo ir studijų sistemos institucijų, įstaigų ar organizacijų ir meno kūrėjų organizacijų atstovai;**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos gyventojo gautos premijos, kurios yra skiriamos už nuopelnus Lietuvos kultūros, visuomenės ir mokslo srityje, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

1.1.premiją inicijuoja pelno nesiekiančios organizacijos, veikiančios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nurodytais visuomenei naudingais tikslais, ir

1.2. tokių premijų gavėjai nustatomi konkurso tvarka, o

1.3. premijai nominuotų darbų vertinimo komisija sudaryta iš ne mažiau kaip 10 narių, kurių dauguma – mokslo ir studijų sistemos institucijų, įstaigų ar organizacijų ir meno kūrėjų organizacijų atstovai.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 52 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-21 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18304).

**53) pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), jeigu jame pastaruosius 2**

**metus iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn buvo gyventojo gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka;**

(Ši nuostata pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111, įsigalioja nuo 2008-12-30, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Nuo 2009-01-01 ši lengvata taikoma, jeigu parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn (toliau – parduodamas) gyvenamasis būstas (individualus namas, sodo namas, butas gyvenamajame ir negyvenamajame pastate, atskiras kambarys (-iai) su bendro naudojimo patalpomis ir pan.) įskaitant gyvenamajam būstui priskirtą žemę, kuriame iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn (toliau – pardavimo) gyventojas pastaruosius 2 metus buvo deklaravęs gyvenamąją vietą teisės aktų nustatyta tvarka.

2. Gyvenamajam būstui priskirta žemė − tai privačios nuosavybės teise valdomas žemės plotas, įregistruotas valstybės įmonėje Registrų centras kaip namų valdos privačios žemės sklypas (plotas, kurį užima gyvenamasis pastatas ir jo priklausiniai, sodas bei kiti želdiniai, kiemui ir daržui naudojamas žemės sklypas).

3. Lietuvoje gyventojų gyvenamosios vietos deklaravimo tvarka nustatyta Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatyme (toliau – GVDĮ). Europos ekonominės erdvės valstybėje deklaruota gyvenamoji vieta nustatoma pagal toje valstybėje galiojančius teisės aktus.

4. Apskaičiuojant ar per pastaruosius 2 metus iki gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo gyventojas buvo deklaravęs parduodamame gyvenamajame būste gyvenamąją vietą, būtina nustatyti:

- kada parduodamame gyvenamajame būste gyventojas deklaravo gyvenamąją vietą;
- kada gyventojas šį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę) parduoda.

5. Terminas nuo gyvenamosios vietos deklaravimo dienos iki gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo skaičiuojamas metais, mėnesiais ir dienomis. Pagal GVDĮ nuostatas asmuo laikomas deklaravusiu gyvenamąją vietą nuo deklaracijos pateikimo deklaravimo įstaigai dienos. Mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad gyventojas, pardavęs gyvenamąjį būstą, pateiktų deklaravimo duomenis patvirtinančius dokumentus.

6. Gyvenamosios vietos deklaravimo parduodamame gyvenamajame būste data gali nesutapti su to gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) įsigijimu gyventojo nuosavybėn.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas A.A. 2014-09-04 deklaravo gyvenamąją vietą jam nuosavybės teise nepriklausančiame bute, t.y. bute nuosavybės teise priklausančiame kitam gyventojui (buto savininkui). 2015-10-12 Gyventojas A.A. iš buto savininko įsigijo nuosavybėn butą, kurį parduoda kito asmens nuosavybėn 2016-10-01. Šiuo atveju pajamos, gautos už buto pardavimą, neapmokestinamos, kadangi pastaruosius 2 metus iki gyvenamojo būsto pardavimo gyventojas A.A. jame buvo deklaravęs gyvenamąją vietą.

2. Tėvas ir 17 metų sūnus gyveno tėvui nuosavybės teise priklausančiame name, kuriame 2013-05-11 tėvas buvo deklaravęs savo ir nepilnamečio sūnaus gyvenamąją vietą. Tėvui mirus sūnus paveldi namą ir 2016-01-10 jį parduoda kito asmens nuosavybėn. Pajamos, gautos už parduotą namą (įskaitant priskirtą žemę), pajamų mokesčiu neapmokestinamos, kadangi pastaruosius 2 metus iki šio namo pardavimo jame buvo deklaruota sūnaus gyvenamoji vieta.

3. 2013-10-01 sutuoktiniai bendrąja jungtine nuosavybės teise įsigijo butą, kuriame 2013-10-07 deklaravo gyvenamąją vietą tik sutuoktinė. Sutuoktinis šiame bute gyvenamąją vietą deklaravo 2016-02-12. 2016-10-15 butas parduodamas kito asmens nuosavybėn. Kadangi sutuoktinė parduodamame bute pastaruosius 2 metus buvo deklaravusi gyvenamąją vietą, tai pajamos, gautos už bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančio ½ buto (jeigu sutuoktiniai nebuvo nustatę kitaip) pardavimą, pajamų mokesčiu neapmokestinamos. Sutuoktinio gautos pajamos už ½ buto pardavimą

(atėmus GPMĮ 19 str. nustatyta tvarka to buto įsigijimo kainą ir su šio buto pardavimu susijusias išlaidas – žr. GPMĮ 19 str. komentarą) apmokestinamos pajamų mokesčiu. 4. Gyventojas įsigyja gyvenamąjį būstą, kuriame deklaruoja gyvenamąją vietą 1,2 m.; po to išvyksta į užsienį ir ten du mėnesius deklaruoja gyvenamąją vietą. Grįžta į Lietuvą ir vėl 1,5 m. deklaruoja gyvenamąją vietą, bendras laikotarpis kai gyvenamajame būste buvo deklaruota gyvenamoji vieta iki būsto pardavimo sudaro 2,7 metus. Pastaruosius du metus ištisai gyventojas šiame būste nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos, todėl sprendžiant klausimą ar gali būti taikoma GPMĮ 17 str. 1 d. 53 punkto lengvata turi būti įvertintos visos aplinkybės (pvz. kokį laikotarpį gyventojas nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos – nurodytu atveju 2 mėn. neturėtų įtakoti apskaičiuojant pastarųjų dviejų metų deklaruotos gyvenamosios vietos terminą).

5. Gyventojas įsigyja (nusiperka) gyvenamąjį būstą (namą), tačiau namui priskirtinas žemės sklypas priklauso valstybės nuosavybei. Minėtą žemės sklypą iš valstybės gyventojas įsigyja prieš parduodamas gyvenamąjį būstą, kuriame 2 metus iki jo pardavimo buvo deklaravęs nuolatinę gyvenamąją vietą. Šiuo atveju pardavus gyvenamąjį būstą (namą su priskirtu žemės sklypu) pajamos, gautos už gyvenamąjį būstą, įskaitant priskirtą žemę, priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

7. Lengvata netaikoma, jeigu pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas pateiktas 2 str. 21 dalies komentare.

(GPMĮ 17 str. 1 dalies 53 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2016-11-28 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-33291).

**54) pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojo gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu šios dalies 53 punkte nurodytą laiką, gautos pajamos, kurios per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.**

(Nuostata pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111, įsigalioja nuo 2008-12-30, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas ).

**Komentaras**

1. Ši pajamų mokesčio lengvata taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas, gautas pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn (toliau – pardavimas) Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame:

- gyventojo gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu 2 metai laiką, ir
- gautos pajamos per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

2. Dėl gyvenamosios vietos deklaravimo tvarkos paaiškinimai pateikti šio straipsnio 53 punkto komentare (žr. GPMĮ 17 str. 53 punkto komentarą).

3. Mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad gyventojas, pardavęs gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), pateiktų deklaravimo duomenis patvirtinančius dokumentus, įskaitant dokumentus apie kitame gyvenamajame būste, kurio įsigijimui panaudotos parduoto gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pajamos, deklaruotą gyvenamąją vietą.

4. Pajamų mokesčio lengvata taikoma visai sumai, gautai už gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimą, neatsižvelgiant į tai kokia suma per vienus metus buvo panaudota kito gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) įsigijimui.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2015-01-05 įsigijo gyvenamąjį būstą (butą) už 100 000 Eur, kuriame deklaravo gyvenamąją vietą. 2015 m. kovo 19 d. šį gyvenamąjį būstą (butą) pardavė už 120 000 Eur ir 2016 vasario 23 d. įsigijo gyvenamąjį būstą (butą) už 90 000 Eur , kuriame deklaravo savo gyvenamąją vietą. Pateikdamas pajamų deklaraciją (iki 2016-05-01) gyvenamojo būsto (buto) pardavimo pajamas (120 000 Eur), gautas 2015 metais, gyventojas nurodo Neapmokestinamųjų pajamų priede 18 pajamų rūšies kodu.

2. Gyventojas už 200 000 Eur įsigijo gyvenamąjį būstą (namą, įskaitant priskirtą žemę) ir 2015-03-05 jame deklaravo gyvenamąją vietą. 2015-10-07 gyventojas iš kredito įstaigos paėmė paskolą, kurią panaudojo kito gyvenamojo būsto (buto) įsigijimui. Įsigytame už 150 000 Eur gyvenamajame būste (bute) gyventojas deklaravo gyvenamąją vietą. Gyvenamąjį būstą (namą, įskaitant priskirtą žemę) 2015-12-12 pardavė už 305 000 Eur sumą. Dalį gautų pajamų sumos gyventojas panaudojo paskolos, paimtos kito gyvenamojo būsto (buto) įsigijimui, grąžinimui. Pajamų mokesčio lengvata taikoma 305 000 Eur sumai, gautai už parduotą gyvenamąjį būstą (namą, įskaitant priskirtą žemę).

3. Gyventojas 2015-11-17 pardavė gyvenamąjį būstą, kuriame buvo deklaravęs gyvenamąją vietą. Kitą gyvenamąjį būstą, kuriame deklaravo gyvenamąją vietą, jis įsigijo 2016-11-12. Kadangi 2015 metais gautas pajamas nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti iki 2016 m. gegužės 1 d. ir iki tos datos jis dar nežino, ar per vienerius metus nuo būsto pardavimo jis įsigis kitą gyvenamąjį būstą, 2015 metais gautas gyvenamojo būsto pardavimo pajamas gyventojas deklaruoja metinės pajamų mokesčio deklaracijos Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamųjų pajamų priede 18 pajamų rūšies kodu ir apskaičiuoja mokėtiną pajamų mokesčio sumą kurią sumoka į biudžetą iki 2016 gegužės 1 dienos. 2016 metais - per vienerius metus nuo gyvenamojo būsto pardavimo gautas pajamas panaudojęs kito gyvenamojo būsto įsigijimui, jis patikslina pateiktą 2015 m. metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir susigrąžina sumokėtą pajamų mokesčio sumą. .

4. Gyventojas 2015 metais pardavė gyvenamąjį būstą (butą), kuriame gyvenamoji vieta buvo deklaruota trumpiau nei 2 metus. Gyventojas gavo dovanų nebaigtos statybos (baigtumas 53 proc.) namą, kurio užbaigimui gyventojas panaudoja 2015 metais parduoto gyvenamojo būsto (buto) pajamas. Tokiu atveju laikytina, kad jeigu gyventojas dovanoto būsto dalies užbaigimui (įsigijimui) per vienerius metus panaudoja parduoto gyvenamojo būsto (buto) pajamas ir naujajame gyvenamajame būste (name) deklaruoja gyvenamąją vietą, tai 2015 metais gautos nekilnojamojo turto (buto) pardavimo pajamos nepamokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu.

5. Gyventojas pardavė gyvenamąjį būstą (butą), kuriame buvo deklaruota gyvenamoji vieta trumpiau nei 2 metus, per vienerius metus nuo būsto pardavimo gautas pajamas panaudojo naujo būsto įsigijimui, t.y. 2015-07-05 sudarė preliminarią pirkimo-pardavimo sutartį su statybos bendrove naujo būsto įsigijimui. Statybos bendrovei pervedė įmoką (avansą). Būstas statomas 3 metus, deklaruoti gyvenamosios vietos gyventojas dėl nuo jo nepriklausančių aplinkybių per vienerius metus naujajame būste negali. Vadinasi, parduoto gyvenamojo būsto pardavimo pajamas jis turėtų deklaruoti 2016 m. metinėje pajamų deklaracijoje kaip apmokestinamąsias pajamas. Tais metais, kai bus išpildytas GPMĮ 17 str. 1 d. 54 punkte nustatytas reikalavimas ir naujajame būste bus deklaruota gyvenamoji vieta, gyventojas gali 2016 m. metinę pajamų deklaraciją patikslinti ir susigrąžinti pajamų mokesčio sumą, t.y. deklaruoti gyvenamojo būsto pardavimo pajamas, kaip neapmokestinamas.

(GPMĮ 17 str. 1 dalies 54 punkto komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2016-11-28 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-33291).

**55) ¼ metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio, nurodyto šio įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte, per mokestinį laikotarpį neviršijančios pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas.**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$ , 16, 17, 18, $18^2$ , 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr.

XV-343, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos, atitinkančios abi žemiau nurodytas sąlygas:

1) pajamos, gautos kaip atlygis pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas Nr. XI-2411;

2) ¼ metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio (toliau – metinis NPD), nurodyto GPMĮ 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte, per mokestinį laikotarpį neviršijančios pajamos. Nuo 2026-01-01 metinis NPD, nurodytas GPMĮ 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte – 8 964 Eur. Vadinasi, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriama ne didesnė kaip ¼ šio dydžio, t. y. 2 241 Eur.

2. Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų, kurias paslaugų gavėjas turi teisę gauti, o paslaugų teikėjas turi teisę teikti pagal paslaugų kvitą, sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. kovo 13 d nutarimu Nr. 218 „Dėl Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų, kurias paslaugų gavėjas turi teisę gauti, o paslaugų teikėjas turi teisę teikti pagal paslaugų kvitą, sąrašo patvirtinimo“.

3. Jeigu gyventojo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų suma viršija ¼ metinio NPD, nurodyto GPMĮ 20 straipsnio 1 dalies 1 punkte, sumą, šį dydį viršijanti suma priskiriama pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms. Kadangi šios pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, pajamų mokestį turi susimokėti pats gyventojas, metams pasibaigus iki gegužės 1 d., pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM311 forma).

Pavyzdys

1. Gyventojas keliems ūkininkams teikia žemės ūkio ir miškininkystės paslaugas pagal paslaugų kvitus. 2026 metų metinė bendra pajamų, gautų kaip atlygis už suteiktas paslaugas suma – 2 000 Eur. Pajamų mokesčiu neapmokestinama visa gauta pajamų suma, nes pajamos neviršija 2 241 Eur.

Tarkime, pavyzdyje pateiktu atveju gyventojas 2026 metais gavo ne 2 000, o 3 000 Eur kaip atlygį pagal paslaugų kvitą. Tokiu atveju pajamų mokesčiu neapmokestinama 2 241 Eur suma, o suma, viršijanti 2 241 Eur, t. y. 759 Eur priskiriama pajamų mokesčiu apmokestinamosioms pajamoms. Pajamų mokestį nuo 759 Eur sumos pajamų gavęs gyventojas turi susimokėti pasibaigus kalendoriniams metams, iki kitų kalendorinių metų, gegužės 1 d., pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

4. Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų kvito privalomieji rekvizitai, Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų kvito blanko forma, Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų kvito pildymo tvarkos aprašas patvirtinti Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministro ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2013 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. A1-74/3D-140 „Dėl Žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų kvito privalomųjų rekvizitų, šio kvito blanko formos ir jo pildymo tvarkos aprašo patvirtinimo“.

(GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 55 punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-08 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3767).

**56) pajamos, gautos už suteiktą pagalbą slaptai bendradarbiaujant su kriminalinės žvalgybos subjektais ar žvalgybos institucijomis.**

(Pakeista pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2] straipsniu įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Nuo 2018-01-01 pagal šį punktą gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos, gautos už suteiktą pagalbą slaptai bendradarbiaujant su kriminalinės žvalgybos subjektais ar žvalgybos institucijomis.

2. Gyventojų dalyvavimą kriminalinėje žvalgyboje bei jų teisę gauti atlygį už slaptą pagalbą nustato Lietuvos Respublikos kriminalinės žvalgybos įstatymas.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 56 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-04-23 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-12500)

**57) atlyginimas už kompetentingai institucijai Lietuvos Respublikos pranešėjų apsaugos įstatymo nustatyta tvarka pateiktą vertingą informaciją apie pažeidimą;**

**(**Pagal 2018 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIII-1849, taikomą nuo 2019 m. sausio 1 d.).

1. Nuo 2019 m. sausio 1 d. pagal šio punkto nuostatas pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamas atlyginimas už kompetentingai institucijai Lietuvos Respublikos pranešėjų apsaugos įstatymo (toliau – Pranešėjų apsaugos įstatymas) nustatyta tvarka pateiktą vertingą informaciją apie pažeidimą.

2. Atlyginimo pranešėjams už vertingą informaciją sąlygas bei tokios išmokos skyrimo tvarką reglamentuoja Atlyginimo pranešėjams už vertingą informaciją tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. lapkričio 14 d. nutarimu Nr. 1133 „Dėl Lietuvos Respublikos pranešėjų apsaugos įstatymo įgyvendinimo“.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 57 punkto komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-03-22 raštą (18.18-31-1 E) RM-8461).

**58) darbuotojo pagal pasirinkimo sandorius iš darbdavio ar su juo susijusio asmens nauda, gauta įsigijus akcijų neatlygintinai ar už lengvatinę kainą, jeigu akcijos įsigyjamos 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 gyventojo gauta nauda, įsigijus akcijų neatlygintinai ar už lengvatinę kainą, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

- akcijos įsigytos iš darbdavio ar su juo susijusio asmens;
- akcijos įsigytos pagal pasirinkimo sandorį;
- pasirinkimo sandoris sudarytas ne anksčiau kaip 2020-02-01;
- akcijos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo.

2. Įsigijus akcijas neatlygintinai arba už lengvatinę kainą yra svarbu nustatyti gautos naudos vertę, kuri apskaičiuojama, vadovaujantis GPMĮ 9 straipsnio nuostatomis (žr. šio straipsnio komentarą).

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

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

Akcijų davėju laikomas asmuo, su kuriuo sudarytas pasirinkimo sandoris.

Lengvata taikoma tik tuo atveju, kai akcijų davėjas yra:

- gyventojo darbdavys, (t. y. asmuo, su kuriuo gyventojas yra susijęs darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais) arba

- asmuo, su kuriuo gyventojo darbdavys yra laikomas susijusiu asmeniu.

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

3. Pajamų mokesčiu neapmokestinama nauda gali būti gauta tik pagal pasirinkimo sandorį. Vadinasi, ne bet kokiu būdu įsigijus iš darbdavio ar su juo susijusio asmens akcijas neatlygintinai ar lengvatine kaina, gauta nauda priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms. GPMĮ sąvokos „pasirinkimo sandoris“ neapibrėžia, tačiau atsižvelgiant į bendrąsias komentuojamo punkto nuostatas, lengvatos taikymo tikslais tokiu sandoriu laikomas darbuotojo ir darbdavio ar su juo susijusio asmens susitarimas dėl akcijų suteikimo ateityje už sutartą kainą (įskaitant ir nulinę).

Pasirinkimo sandoris darbuotojo ir darbdavio ar su juo susijusio asmens santykyje 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 gyventojo 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 akcijų už sutartą kainą (įskaitant nulinę kainą) ir

- šia teise darbuotojas galės, bet neprivalės, pasinaudoti (realizuoti savo teisę).

Laikytina, kad pastaroji 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. Tokiam vertinimui įtakos neturi 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. Kadangi 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 akcijų 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 gyventojo darbdavys kompensuoja su akcijų suteikimu susijusias išlaidas, ar tokių išlaidų nekompensuoja.

4. UAB „X“ akcininkas pasirašė akcijų suteikimo ateityje susitarimą su šios įmonės darbuotoju. Kadangi, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 19 dalimi, įmonė bei jos akcininkas laikomi atitinkančiais sąvoką „susiję asmenys“, darbuotojo su darbdavio akcininku sudarytas susitarimas gali būti laikomas pasirinkimo sandoriu ir gauta nauda neatlygintinai arba lengvatine kaina įsigijus UAB „X“ (darbdavio) akcijų, gali būti priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu tenkinamos visos kitos GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkte nustatytos sąlygos.

6.1. Lengvatos taikymo aspektu darbdavio (su darbdaviu susijusio asmens) su darbuotoju pasirašytu pasirinkimo sandoriu gali būti pripažįstamas toks susitarimas dėl akcijų suteikimo (gavimo) ateityje, kai teisės į akcijas realizavimas siejamas ne tik su pasiektais tikslais, nustatytu terminu apibrėžiamu laike, bet ir su tokiais įvykiais ir (arba) papildomomis sąlygomis, kaip pvz., išorinių investicijų pritraukimas parduodant dalį bendrovės akcijų ar bendrovės akcijų pardavimas per viešą akcijų pardavimą, įpareigojimas suteiktas akcijas parduoti išoriniam investuotojui. Susitarime dėl akcijų suteikimo (gavimo) ateityje nustatytos papildomos sąlygos vertinamos atsižvelgiant į visas konkretaus atvejo reikšmingas aplinkybes.

Tokie įvykiai, kaip teisės į akcijų realizavimo sąlyga, gali būti įrašyti tiek pradinio susitarimo momentu, tiek vėliau, t. y. pasirinkimo sandorio galiojimo laikotarpiu iki teisės į akcijas realizavimo, kai darbdavys ir darbuotojas dėl to susitaria abipusiu sutarimu.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“, siekdama motyvuoti darbuotojus didinti įmonės (ir jos akcijų) vertę, pasirašo su darbuotojais susitarimą dėl dalyvavimo akcijų plane ir suteikia teisę darbuotojui įsigyti įmonės akcijų ateityje už lengvatinę kainą. Susitarime aptariamos tokios sąlygos: akcijų įsigijimo kaina (jei nėra suteikiama nemokamai), akcijų skaičius, teisės į akcijas išlaikymo periodas ir darbuotojo teisė įsigyti akcijas vėliau, t. y. nebūtinai iš karto pasibaigus išlaikymo periodui.

Teisės į akcijas realizavimo momentas nėra susietas su investicijų pritraukimu. Tačiau, tais atvejais, kai atsiranda investuotojas, kuris nori investuoti į įmonę / ją įsigyti, darbuotojai papildomai informuojami apie galimybę realizuoti savo teisę į akcijas įvykus šiam įvykiui. Teisių į akcijas turėtojas (darbuotojas) per numatytą laikotarpį turi nuspręsti, ar nori realizuoti savo teisę ir įsigyti

akcijų, ar atsisakyti teisės įsigyti akcijų. Darbuotojo sutikimas įforminamas raštu, nurodant, kurią dalį akcijų jis nori įsigyti. Akcijos įsigyjamos (suteikiamos) sumokėjus akcijų įsigijimo kainą.

Pateiktu atveju laikoma, kad akcijos įsigytos iš darbdavio pagal pasirinkimo sandorį ir iš darbdavio gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, jeigu akcijos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo.

Tarkime, pateiktu atveju, be nurodytų sąlygų sutartyje numatyta, kad darbuotojas turi nustatytu grafiku (pvz., kiekvienų kalendorinių metų pabaigoje), atitinkamomis dalimis iki teisės į akcijas realizavimo momento sumokėti akcijų įsigijimo kainą.

Tokia numatyta sąlyga nelaikoma atitinkančia pasirinkimo sandorio esmę, todėl akcijos būtų laikomos įsigytomis ne pagal pasirinkimo sandorį ir GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvata netaikoma.

2. Įmonė „X“ sudaro su darbuotojais sutartį dėl teisės ateityje įsigyti šios įmonės akcijų už lengvatinę kainą. Pagal sutarties sąlygas teisę įsigyti akcijas darbuotojas gali įgyvendinti tik įvykus kuriam nors iš šių įvykių:

- įmonė pritraukia išorinį investuotoją;
- įmonės akcijos įtraukos į biržos prekybos sąrašą;
- perleidžiamas įmonės kontrolinis akcijų paketas (angl. exit).

Po 3 metų nuo sutarties sudarymo, įmonės akcijos įtraukiamos į biržos prekybos sąrašą ir darbuotojai įsigyja akcijų už lengvatinę kainą. Akcijų įsigijimo momentu darbuotojų iš darbdavio gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama.

Tarkime, darbdavio su darbuotoju 2020-02-01pasirašytoje sutartyje dėl akcijų įsigijimo ateityje numatytas teisių į akcijas įsigaliojimo kalendorius: 4 metų laikotarpiu kas metus suteikiama teisė ateityje įsigyti po 200 vnt. akcijų, su sąlyga, kad darbuotojas tęsia darbą įmonėje iki kiekvienos iš teisių įsigaliojimo dienos:

2020-02-01 darbuotojas įgyja teisę ateityje įsigyti 200 vnt. akcijų;

2021-02-01– dar 200 vnt. akcijų (iš viso - 400 vnt.);

2022-02-01 – dar 200 vnt. akcijų (iš viso - 600 vnt.);

2023-02-01 – dar 200 vnt. akcijų (iš viso - 800 vnt.).

2023-04-04 įmonė pritraukia investuotoją ir darbuotojas tą pačią dieną realizuoja savo teisę bei įsigyja 800 vnt. įmonės akcijų už lengvatinę kainą.

Akcijų įsigijimo momentu, t. y. 2023-04-04 laikoma, kad visos 800 įmonės akcijos įsigytos ne anksčiau kaip po 3 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo (2020-02-01), jos gautos iš darbdavio pagal pasirinkimo sandorį, ir todėl gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punktu.

Tarkime, pateiktu atveju, be nurodytų sąlygų sutartyje numatyta, kad tuo atveju, jei įmonė pritraukia išorinį investuotoją, darbuotojai prisiima įsipareigojimą suteiktas akcijas parduoti šiam investuotojui iškart po jų įsigijimo.

Pateiktos situacijos atveju, kai atsižvelgiant į tai, kad UAB „X“ nustatydamas papildomą sąlygą, t. y. įsipareigojimą įsigytas akcijas parduoti investuotojui, neturėjo tikslo tokiu būdu susitarti su darbuotojais dėl nuo įmonės veiklos rezultatų priklausančios piniginės išmokos išmokėjimo, ši papildoma sąlyga neturi įtakos taikant GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto lengvatą.

6.2. Komentuojamame punkte nėra numatyta sąlyga, kokia forma turėtų būti apibrėžiamos pagal pasirinkimo sandorį ateityje gautinos akcijos, t. y., ar konkrečia skaitine akcijų išraiška (pvz., 100 akcijų), ar procentinė išraiška nuo bendro akcijų skaičiaus (pvz., iki 15 proc. viso akcijų skaičiaus) ar kt. Atsižvelgiant į tai, lengvata gali būti taikoma, kai susitarime tarp darbdavio (su darbdaviu susijusio asmens) ir darbuotojo šalių laisvu pasirinkimu akcijų kiekis, kurį darbuotojas turės teisę įsigyti, gali būti apibrėžtas bet kuria forma, pvz., skaitine verte (konkrečiu akcijų skaičiumi), akcijų procentine dalimi ar pagal susitarime nustatytą formulę, pagal kurią bus skaičiuojamas galimų įsigyti akcijų skaičius.

Pavyzdys

Darbuotojas su darbdaviu sudarė pasirinkimo sutartį, kurioje numatyta kad po 3 metų darbuotojas turi teisę įsigyti lengvatine kaina 1 proc. darbdavio (bendrovės) akcijų, atsižvelgiant į

bendrovės įstatinio kapitalo dydį, esantį pasirinkimo sandorio realizavimo momentu. Sudarant pasirinkimo sutartį bendrovė yra išleidusi 1000 vnt. akcijų ir 1 proc. būtų 10 vnt. akcijų. Tačiau po 1 metų nuo šios sutarties sudarymo bendrovėje padidinamas įstatinis kapitalas ir išleidžiamos dar 9000 akcijų. Darbuotojas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo pasirinkimo sandorio sudarymo neatlygintinai arba lengvatine kaina (už sutartyje sutartą kainą) iš bendrovės įsigyja 1 proc. akcijų, t. y. 100 vnt. akcijų. Pajamų mokesčio lengvata gali būti taikoma visam įsigytam 1 proc. akcijų (100 vnt.).

6.3. Tais atvejais, kai sutarties galiojimo metu keičiamas akcijų kiekis ir (arba) vienetas, kurio akcijos bus suteikiamos, lengvatos taikymo aspektu tai nebūtų laikoma nauja sutartimi, jeigu pakeitimai atliekami dėl objektyvių priežasčių - darbdaviui (ar su juo susijusiam asmeniui) siekiant užtikrinti šio sandorio sudarymo metu jo prisiimtų įsipareigojimų įvykdymą (pavyzdžiui, keičiant akcijų skaičių ir akcijos nominalią vertę, nekeičiant įstatinio kapitalo dydžio, atlikus reorganizavimą ir pan.). Lengvatos taikymo aspektu ir 3 metų terminas būtų skaičiuojamas nuo pasirinkimo sandorio sudarymo datos, o ne nuo susitarimo sąlygos pakeitimo.

Pavyzdžiai

1. Pagal darbdavio su darbuotoju pasirašytą sutartį darbuotojui suteikta teisė ateityje įsigyti 10 vnt. įmonės (darbdavio) akcijų, kurių nominali vertė yra 100 eurų.

Sutarties galiojimo metu keičiamas įmonės išleistų akcijų skaičius, nekeičiant įstatinio kapitalo dydžio ir sumažinant akcijų nominalią vertę 50 proc. Siekdamas užtikrinti tinkamą sutarties sąlygų vykdymą, darbdavys pasirašo papildomą susitarimą su darbuotojais, kuriame pakeičiamas pradinėje sutartyje nustatytų suteikti akcijų skaičius – vietoj 10 vienetų akcijų, suteikiama 20 vnt. akcijų, kurių nominali vertė 50 eurų.

Pateiktu atveju, atsižvelgiant į tai, kad akcijų skaičius keičiamas dėl objektyvių priežasčių ir siekiant suteikti tos pačios apimties naudą, kuri darbuotojui pažadėta iki papildomo susitarimo pasirašymo, teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo data laikoma pirminio darbdavio ir darbuotojo susitarimo data, o ne jo sąlygų pakeitimo data. Įsigijus akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo pirminio susitarimo datos, gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes tenkinamos visos GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkte nustatytos sąlygos.

2. Pagal įmonės „Y“ su darbuotoju sudarytą pasirinkimo sandorį, darbuotojas įgijo teisę ateityje (ne anksčiau kaip po 3 metų) įsigyti šios įmonės akcijų lengvatine kaina. Pasikeitus įmonių grupės, kuriai priklausė įmonė „Y“, vidaus politikai, po 2 metų nuo teisės į pasirinkimo sandorį suteikimo įmonių grupė numatė, kad visiems įmonių grupės darbuotojams bus suteikiamos ne tiesioginio darbdavio (įmonės „Y“), o motininės bendrovės akcijos. Dėl to buvo pasirašyti vidiniai įmonių grupės bendrovių susitarimai bei papildomi susitarimai su darbuotojais.

Kadangi papildomu susitarimu, sudarytu ne dėl objektyvių priežasčių, o dėl vidaus politikos pasikeitimų, iš esmės pasikeitė sutarties objektas (vietoj darbdavio akcijų darbuotojas įgijo teisę ateityje įsigyti su darbdaviu susijusio asmens akcijas), GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 58 punkto lengvatos taikymo tikslu pasirinkimo sandorio sudarymo data bus nustatoma pagal papildomo susitarimo datą. Įsigijus akcijas ne anksčiau kaip po 3 metų nuo papildomo susitarimo datos, gauta nauda pajamų mokesčiu neapmokestinama, nes tenkinamos visos GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkte nustatytos sąlygos.

7. Ši lengvata netaikoma:

- iki 2023-02-01 pagal pasirinkimo sandorius gautai naudai;
- nuo 2023-02-02 pagal pasirinkimo sandorius gautai naudai, jeigu akcijos įsigyjamos 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);
- jei pasirinkimo sandoriu suteiktos teisės realizavimo momentu akcijų davėjas nėra gyventojo 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 teisės 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.

(GPMĮ 17 str. 1 d. 58 punkto komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2023-07-12 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-27035).

**59) pagal tarptautinę teisę specialų statusą turinčio subjekto ar kito subjekto, su kuriuo Lietuvos Respublikos tarptautinis bendradarbiavimas atitinka Lietuvos Respublikos Seimo priimtuose teisės aktuose nustatytus užsienio politikos ir nacionalinio saugumo tikslus, atstovybės, akredituotos Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka, akredituoto nario, jeigu jis nėra Lietuvos Respublikos pilietis arba nuolatinis gyventojas, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos už darbą šioje atstovybėje;**

(Pagal 2022 m. kovo 31 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIV-994, taikomą nuo 2022 m. liepos 1 d.)

**60) atlyginimas už visuomenės poreikiams paimtą žemę ir (ar) kitą turtą, įskaitant visas Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytas atlygintinas sumas, susijusias su šio turto paėmimu visuomenės poreikiams;**

*(Pagal 2026 m. balandžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX – 1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XV – 838, taikomą 2026 m. gegužės 1 d. ir vėliau gautoms pajamoms).*

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas nuo 2023-01-01 gyventojo gautas atlyginimas už visuomenės poreikiams paimtą žemę ir (ar) kitą turtą priskiriamas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms.

2026-05-01 įsigaliojo komentuojamo punkto patikslinamojo pobūdžio pakeitimas, kad į neapmokestinamąsias pajamas įskaitomos visos Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytos gyventojams mokamos atlygintinos sumos, susijusios su šio turto paėmimu visuomenės poreikiams.

2. Žemė ir (ar) kitas turtas laikomi paimti visuomenės poreikiams, kai toks turtas paimamas ir atlyginimas už jo paėmimą mokamas (apskaičiuojamas) Lietuvos Respublikos įstatymuose ir šiuos įstatymus įgyvendinamuosiuose teisės aktuose nustatyta tvarka ir sąlygomis.

Žemės paėmimą visuomenės poreikiams reglamentuoja Lietuvos Respublikos žemės įstatymas, Lietuvos Respublikos žemės paėmimo visuomenės poreikiams įgyvendinant ypatingos valstybinės svarbos projektus įstatymas, Lietuvos Respublikos kariuomenės Kapčiamiesčio karinio poligono ir Kapčiamiesčio karinio mokymo teritorijos įstatymas.

3. Gyventojo gautam atlygiui priskiriamos visos atlygintinos sumos, kurios apskaičiuojamos ir išmokamos paminėtų teisės aktų nustatyta tvarka ir sąlygomis už žemės ir (ar) kito turto paėmimą visuomenės poreikiams (pvz., išmoka už žemę pagal rinkos vertę, toje žemėje esančių sodinių, želdinių, medynų tūrio, negauto derliaus, įdėtų lėšų žemės ūkio produkcijai ir miškui auginti vertė, visi kiti savininko ir (ar) kito naudotojo nuostoliai, patirti dėl žemės sklypo ir jame statomų ar jau pastatytų statinių, įrenginių, dėl žemės sklype esančių sodinių ir želdinių paėmimo visuomenės poreikiams, taip pat iškėlimo iš visuomenės poreikiams paimamo turto išlaidos ir kiti turto savininkų turtiniai ir neturtiniai praradimai už kuriuos mokamos kompensacinės išmokos, taip pat priskiriamas atlyginimas už nuostolius, patirtus, atliekant statybinius tyrimus).

Pastaba. Jeigu atlyginimas už žemės ir (ar ) kitą turtą paėmimą visuomenės poreikiams gautas iki 2022-12-31, tokios pajamos apmokestinamos, jeigu nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal kitas GPMĮ 17 straipsnio nuostatas (pvz., GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkte ar kt.).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 60 p. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-05-26 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-1516).

**61) atlyginimas už valstybei parduodamą žemę ir (ar) kitą turtą, įskaitant Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytas visas atlygintinas sumas, susijusias su šio turto pardavimu valstybės nuosavybėn, kai toks turto pardavimas vykdomas įgyvendinant ypatingos valstybinės svarbos krašto apsaugos srities projektus.**

*(Pagal 2026 m. balandžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX – 1007 17 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XV – 838, taikomą 2026 m. gegužės 1 d. ir vėliau gautoms pajamoms).*

**Komentaras**

1. Pagal šio punkto nuostatas pajamų mokesčiu neapmokestinamas gyventojo gautas atlyginimas už valstybei parduodamą žemę ir (ar) kitą turtą, įskaitant Lietuvos Respublikos įstatymuose numatytas visas atlygintinas sumas, susijusias su šio turto pardavimu valstybės nuosavybėn, kai toks turto pardavimas vykdomas įgyvendinant ypatingos svarbos krašto apsaugos projektus.

2. Ši lengvata yra tikslinė ir taikoma įgyvendinant tik ypatingos svarbos krašto apsaugos projektus. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Seimas, pripažindamas, kad karinio poligono įkūrimas ir karinio mokymo teritorijos nustatymas turi ypatingą valstybinę svarbą užtikrinant Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo interesus, ir pripažindamas poreikį skubiai įkurti naują karinį poligoną ir karinio mokymo teritoriją, šiam projektui įgyvendinti priėmė Lietuvos Respublikos kariuomenės Kapčiamiesčio karinio poligono ir Kapčiamiesčio karinio mokymo teritorijos įstatymą Nr. XV- 837 (toliau – Įstatymas), kurio nuostatos įsigaliojo 2026 m. gegužės 1 d.

Įstatymas, be kita ko, reglamentuoja žemės ir (ar) kito turto savininko (gyventojo) teisę parduoti valstybės nuosavybėn į karinio mokymo teritoriją ir tarpinę teritoriją įsiterpusią žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą bei nustato tokio turto pardavimo valstybės nuosavybėn tvarką ir sąlygas. Šio įstatymo nustatyta tvarka ir sąlygomis gyventojui apskaičiuotos ir išmokamos visos atlygintinos sumos už valstybės nuosavybėn parduotą žemę ir (ar) kitą turtą, gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos.

3. Gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos ir kitų Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka ir sąlygomis gyventojo gautos atlygintinos sumos (atlyginimas, įskaitant visas atlygintinas sumas, susijusias su šio turto pardavimu valstybės nuosavybėn), kai toks turto pardavimas vykdomas įgyvendinant ypatingos svarbos krašto apsaugos projektus.

4. Kai žemė ir (ar) kitas turtas Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatyta tvarka paimamas visuomenės poreikiams, gyventojo gautam atlyginimui, įskaitant visas atlygintinas sumas, susijusias su šio turto paėmimu visuomenės poreikiams, taikoma šio straipsnio 60 punkte nustatyta mokesčio lengvata (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 60 p. komentarą).

(GPMĮ 17 str. 1 d. 61 p. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-05-26 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-1516).

**2. Šio straipsnio 1 dalies 7, 8, 9, $9^1$, 10, 11, 12, 13, 14, $14^1$, 15, 16, $16^1$, 17, 18, 20, $20^1$, $20^2$, 23, 24, 27, 28, 30, 32, 33, 34, 36, 39, 40, 42, 46 ir 53 punktuose nustatytos lengvatos, taip pat 26 punkte nustatyta lengvata dovanojimo būdu iš kitų negu sutuoktinis, vaikai (įvaikiai), tėvai (įtėviai), broliai, seserys, vaikaičiai ir seneliai gautoms pajamoms netaikomos, jeigu gyventojo atitinkamos pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.**
(Pakeista pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 1 dalies 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, $14^1$, 15, 16, $16^1$, 17, 18, 20, $20^1$, $20^2$, 23, 24, 27, 28, 30, 32, 33, 34, 36, 39, 40, 42, 46 ir 53 punktuose išvardytos gyventojo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamos, jeigu jos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinė teritorija. Šio straipsnio 1 dalies 26 punkte dovanojimo būdu iš kitų gyventojų, išskyrus iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių) ir tėvų (įtėvių), nuo 2006-10-19 iš senelių, nuo 2009-01-01 ir iš brolių bei seserų, o nuo 2010-01-01 ir iš vaikaičių, gautos pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jos gautos iš tikslinių teritorijų arba gautos dovanojimo būdu iš gyventojų, kurie gyvena tikslinėse teritorijose.

(GPMĮ 17 str. 2 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-04-23 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-12500)

**3. Šio straipsnio 1 dalies 14 punkto lengvata taikoma, kai įmokos mokamos pagal iki 2004 m. balandžio 30 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas nėra tikslinėse teritorijose įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas, ir pagal nuo 2004 m. gegužės 1 d. sudarytas sutartis, kai įmokų gavėjas yra vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.**

(Ši nuostata pagal 2009 m. gruodžio 9 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-541; įsigalioja nuo 2009-12-28, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąsias pajamas).

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 1 d. 14 punkte nustatytos lengvatos darbdavio mokamoms įmokoms darbuotojo naudai taikymo sąlygos paaiškintos šio punkto komentare.

2. Darbuotojo naudai darbdavio mokamos įmokos pagal iki 2004 m. balandžio 30 d. sudarytas sutartis priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu įmokų gavėjas nėra tikslinėse teritorijose įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas. Tikslinių teritorijų sąvoka bei tokių teritorijų sąrašas nurodyti GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare.

3. Darbuotojo naudai darbdavio mokamos įmokos pagal nuo 2004 m. gegužės 1 d. sudarytas sutartis priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu įmokų gavėjas vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.

4. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

(GPMĮ 17 str. 3 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2014-02-25 raštą Nr.(32.42-31-1)-RM-2520).

**4. Šio straipsnio 1 dalies $14^1$ punkte nustatyta lengvata taikoma, kai įmokų gavėjas yra vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.**

(Pagal 2013 m. balandžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-251; taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2013 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 1 d. $14^1$ punkte nustatytos lengvatos taikymo sąlygos paaiškintos šio punkto komentare.

2. Darbuotojo naudai darbdavio mokamos įmokos pagal nuo 2013 m. sausio 1 d. sudarytas sutartis priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu įmokų gavėjas vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje.

2. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

(GPMĮ 17 str. 4 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2014-02-25 raštą Nr.(32.42-31-1)-RM-2520).

**5. Šio straipsnio 1 dalies 20 ir $20^2$ punktuose nustatytos lengvatos nenuolatiniam Lietuvos gyventojui gali būti taikomos tik mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, teikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją.**

(Pakeista pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

Tuo atveju, kai tokias pajamas gauna nenuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamų mokesčio lengvata jis gali pasinaudoti tik pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaracijos GPM309 formą, patvirtintą VMI prie FM viršininko 2009 m. lapkričio 19 d. įsakymu Nr.VA-82.

(GPMĮ 17 str. 5 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-04-23 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-12500)

**6. Šio straipsnio 1 dalies 9, $9^1$ ir 10 punktuose nustatytos lengvatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios), arba jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31 d.“**

(Pagal 2016 m. gruodžio 22 d Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatym**o** Nr. IX-1007 17 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIII-170, taikomą nuo 2017 m. sausio 1 d.)

**Komentaras**

1. Šio straipsnio 1 dalies 9, 9-1 ir 10 punktai nustato atvejus, kada gyventojo gauta draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms. Lengvatų taikymas paaiškintas šių punktų komentare (Žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 9, 9-1, 10 punktų komentarą).

2. Nuo 2017-01-01 šio straipsnio 1 dalies 9, $9^1$ ir 10 punktuose nustatytos lengvatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus kai:

- naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar, dėl santuokos pabaigos (pradžios) arba,
- jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat,
- jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31 d.

3. Draudimo įmonė, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuris pagal GPMĮ nuostatas turi prievolę teisingai apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą gyventojų pajamų mokestį, nuo 2017-01-01, išmokėdama išmokas, kurios atitinka šio straipsnio 1 dalies 9, 9-1 ir/ar 10 punktuose nustatytas sąlygas, spręsdama dėl išmokos priskyrimo neapmokestinamosioms/apmokestinamosioms pajamoms įvertina, ar nuo sutarties sudarymo datos iki draudžiamojo įvykio, kuriam įvykus, išmokama išmoka, buvo keičiamas naudos gavėjas, kada buvo keičiamas naudos gavėjas ir dėl kokių priežasčių.

4. Naudos gavėjas suprantamas taip, kaip tai nustatyta Lietuvos Respublikos draudimo įstatyme (toliau – DĮ). Apribojimas dėl naudos gavėjo keitimo taikomas sutarties sudarymo metu DĮ nustatyta tvarka sutartyje numatytam naudos gavėjui, kuris turi teisę gauti draudimo išmoką, įvykus draudimo sutartyje numatytam draudžiamajam įvykiui, išskyrus naudos gavėją, paskirtą mirties atveju. Apdraustojo mirties atveju gauta išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 13 punktą (žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 13 punkto komentarą).

5. Sąlyga „..jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos..“ reiškia, kad draudimo išmoka išmokama asmeniui, kuris naudos gavėju buvo paskirtas (nurodytas) draudimo sutarties sudarymo metu. Jeigu išmoka pagal draudimo sutartį išmokama asmeniui, kuris naudos gavėju buvo ne nuo sutarties sudarymo datos (naudos gavėjas keitėsi po sutarties sudarymo datos) laikytina, kad paminėta sąlyga netenkinama ir jam išmokama išmoka negali būti priskirta neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9, 9-1 ir 10 punktus, išskyrus šio komentaro 6 ir 7 punktuose paaiškintas išimtis.

6. Sąlyga „naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios)“ tenkinama tada, kai civilinės būklės aktas yra patvirtintas juridinę galią turinčiu dokumentu, išduotu Lietuvos Respublikos ar kitos valstybės teisės aktų nustatyta tvarka. Civilinės būklės aktų registravimo tvarka Lietuvoje nustatyta 2015 m. gruodžio 3 d. LR civilinės būklės aktų registravimo įstatyme Nr. XII-21111 (toliau – Įstatymas), įsigaliojusiame 2017-01-01. Civilinės būklės aktas gali būti pagrindžiamas iki Įstatymo įsigaliojimo išduotu civilinės būklės aktų įrašo įregistravimo liudijimu arba nuo 2017-01-01 išduotu civilinės būklės akto įrašą liudijančiu išrašu.

7. Sąlyga „..jeigu naudos gavėjas – savo vaikas (įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), ir sąlyga „.. jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016 m. gruodžio 31 d.“ neturi būti piktnaudžiaujama.

8. GPMĮ 17 straipsnio 6 dalies apribojimas taikomas tiek fizinių, tiek juridinių asmenų sudarytoms gyvybės draudimo sutartims.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2012-05-04 sudarė 5 metų termino gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui. Pasibaigus sutarties terminui, naudos gavėjui 2017-05-05 išmokama 5000 Eur draudimo išmoka. Išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų. Išmokama išmoka atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punkte nustatytas sąlygas ir išmoką gauna gyventojas, kuris naudos gavėju paskirtas nuo sutarties sudarymo datos. Tokiu atveju visa gauta suma - 5000 Eur, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punktą.

Tarkime, pagal nurodytas sąlygas atitinkančią sutartį nustatoma, kad išmoką gauna gyventojas (išskyrus – vaiką, įvaikį, globotinį), kuris naudos gavėju paskirtas ne nuo sutarties sudarymo datos. Tokiu atveju GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punkte nustatyta mokesčio lengvata netaikoma. Gauta išmoka apmokestinama GPMĮ nustatyta tvarka.

2. Gyventojas 2006-02-02 sudarė 15 m. gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui. Naudos gavėju gyventojas paskyrė savo nepilnametį vaiką. 2017-01-02, vaikui sulaukus pilnametystės, buvo pakeistos draudimo sutarties sąlygos ir jis buvo paskirtas tiek draudėju, tiek naudos gavėju. 2017-05-10 sutartis nutraukiama ir išmokama 10 000 Eur išmoka. Išmoką gavęs gyventojas yra jaunesnis kaip 26 metų. Išmokama išmoka atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 10 punkte nustatytas sąlygas ir nustatoma, kad išmoką gauna gyventojas, kuris naudos gavėju paskirtas nuo sutarties sudarymo datos. Tokiu atveju visa gauta suma - 10 000 Eur, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 10 punktą.

3. UAB „X“ 2013-01-15 sudarė gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui ir mokėjo įmokas darbuotojo naudai. 2018-04-30 metais buvo pakeistos draudimo sutarties sąlygos ir draudėju, įmokų mokėtoju tapo pats gyventojas, kuris tęsė įmokų mokėjimą savo naudai. 2018-12-20 sutartis nutraukiama ir naudos gavėjui išmokama 30 000 Eur išmoka. Išmokos gavimo momentu gyventojui yra nustatytas 30-40 procentų darbingumo lygis. Išmokama išmoka atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 10 punkte nustatytas sąlygas ir gyventojo gauta išmoka- 30 000 Eur priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9-1 punktą, kadangi naudos gavėju jis buvo nuo sutarties sudarymo datos.

4. Gyventojas 2011-05-04 sudarė 10 metų termino gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, ir naudos gavėju paskyrė savo nepilnametį vaiką. 2015-01-05 gyventojas draudėjo teises pagal draudimo sutartį perdavė savo žmonai, kadangi ji perėmė įmokų mokėjimą. 2017-04-17 draudimo sutartis nutraukiama, išmokama 4000 Eur išmoka, ją gauna

gyventoja, kuri yra sulaukusi 55 metų. Išmokama išmoka atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punkte nustatytas sąlygas, naudos gavėju paskirtas nepilnametis vaikas nebuvo keistas nuo sutarties sudarymo datos. Tokiu atveju visa gauta suma - 4000 Eur, priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9 punktą.

(GPMĮ 17 str. 6 dalies komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2017-09-21 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-29450).

**7. Šio straipsnio 1 dalies 20, $20^1$, $20^2$, 21 ir 30 punktų nuostatos netaikomos, jeigu šiuose punktuose nurodytos pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą.**

(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 12-1 straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Komentuojamoje GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 7 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio 20, $20^1$, $20^2$, 21 ir 30 punktų nuostatos netaikomos, jeigu šiuose punktuose nurodytos pajamos gaunamos per investicinę sąskaitą.

Per investicinę sąskaitą gaunamų pajamų apmokestinimo tvarką nustato GPMĮ $12^1$ straipsnis (žr. šio straipsnio komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 39 dalyje (žr. šios dalies komentarą).

(GPMĮ 17 str. 7 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-10-25 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3848).

**18 straipsnis. Leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu**

**1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojo patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nenuolatinio Lietuvos gyventojo patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas (toliau – gyventojas) vykdantis individualią veiklą, gavęs arba uždirbęs pajamų iš šios veiklos, gali jas sumažinti leidžiamais atskaitymais, t. y. patirtomis išlaidomis, kurios yra susiję su tų pajamų gavimu arba uždirbimu.

Leidžiamais atskaitymais gali būti perparduodamų prekių, medžiagų, žaliavų, detalių ir kt. įsigijimo išlaidos, veikloje naudojamo turto nuomos, reklamos, palūkanų, įrankių įsigijimo, samdomų darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, socialinio draudimo įmokos, sveikatos draudimo įmokos, privalomos rinkliavos, mokesčiai ir kitos išlaidos, susijusios su individualios veiklos pajamomis.

Tai reiškia, kad leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos su individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės tai veiklai išlaidos, kurių atskaitymas iš pajamų nėra ribojamas arba draudžiamas pagal šio straipsnio nuostatas, ar kurių atskaitymui Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo

leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 303 (toliau – Aprašas) nenustatyta kitokių specialių taisyklių.

Pažymėtina, kad komentuojamoje dalyje bei Apraše nustatyta individualios veiklos išlaidų atskaitymo iš pajamų tvarka nuo 2010 m. taikoma tik jeigu gyventojas nesinaudoja šio straipsnio 12 dalyje numatyta galimybe atskaityti iš pajamų preziumuojamų išlaidų sumos (žr. GPMĮ 18 str. 12 dalies komentarą).

Atkreipiame dėmesį, kad gyventojas, vykdantis kelias skirtingų rūšių individualias veiklas, gavęs arba uždirbęs individualios veiklos pajamų, išskyrus pajamas iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, leidžiamais atskaitymais gali sumažinti pajamas faktiškai patirtomis išlaidomis arba pripažinti sumą, lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, t. y. gyventojas pasirenka leidžiamais atskaitymais laikyti sumą lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų arba leidžiamais atskaitymais laikyti faktiškai patirtas išlaidas (pasirenkamas vienas leidžiamų atskaitymų priskyrimo būdas).

Pavyzdys

| |
|---|
| Gyventojas teikia transporto priemonių remonto ir apgyvendinimo paslaugas. Gyventojas pasirenka leidžiamais atskaitymais laikyti sumą lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų. Šis leidžiamų atskaitymų būdas taikomas abejoms individualioms veikloms rūšims, t. y. gyventojas negali pasirinkti leidžiamais atskaitymais laikyti ir faktiškai patirtas, vienos iš šių veiklų, išlaidas. |

2026 metų ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais su individualios žemės ūkio veiklos pajamų ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, gavimu ar uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai gali būti atimami tik iš šių pajamų. Atitinkamai gyventojas, gavęs individualios veiklos pajamų bei žemės ūkio veiklos pajamų ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, gali pasirinkti skirtingą leidžiamų atskaitymų būdą.

Pavyzdys

| |
|---|
| Gyventojas, PVM mokėtojas, uždirbo pajamų iš individualios žemės ūkio veiklos ir pajamų iš konsultavimo veiklos. Gyventojas gali pasirinkti individualios žemės ūkio veiklos leidžiamais atskaitymais laikyti faktiškai patirtas išlaidas, o konsultavimo veiklos leidžiamais atskaitymais laikyti pripažinti sumą, lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) konsultavimo veiklos pajamų. |

2. Apraše detalizuota leidžiamų atskaitymų sąvoka, pagal kurią, gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis, kai individualios veiklos pajamas gyventojas pripažįsta pinigų principu, arba uždirbtomis, jei gyventojas pagal GPMĮ 8 straipsnio 5 dalį pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą (žr. GPMĮ 8 str. komentarą), individualios veiklos pajamomis susijusios gyventojo patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos (išlaidų dalis, tenkanti per mokestinį laikotarpį gautoms (uždirbtoms) pajamoms), jeigu Apraše nenustatyta kitaip.

Jeigu su einamuoju mokestiniu laikotarpiu gautomis (uždirbtomis) pajamomis susijusios išlaidos, patirtos prieš tai buvusiu mokestiniu laikotarpiu, buvo panaudotos ne prekybos veikloje, kur galima nustatyti konkrečių parduotų prekių įsigijimo kainą, o gamybos veikloje, tai gyventojas einamojo mokestinio laikotarpio parduotų pagamintų produktų įsigijimo kainą, gali apsiskaičiuoti

pagal faktiškai patirtas ir dokumentais pagrįstas išlaidas bei laisvos formos aktu įforminti pats, atsižvelgdamas į tai, kiek tos patirtos išlaidos yra susijusios su einamuoju mokestiniu laikotarpiu gautomis (uždirbtomis) pajamomis.

**Pavyzdžiai**

1. Tarkime, kad gyventojas per mokestinį laikotarpį pardavė 1000 vienetų kuprinių po 20 eurų, bendra suma 20 000 eurų. Šias kuprines jis įsigijo po 15 eurų, iš viso nusipirko 1500 vienetų. Kadangi pardavė 1 000 vienetų, tai ir išlaidoms gali priskirti 1000 vienetų įsigijimo kainą bendrai sumai 15 000 eurų. Kitą mokestinį laikotarpį pardavęs likusias kuprines, leidžiamiems atskaitymams priskirs jų įsigijimo sumą.

2. Tarkime, kad 2027 m. ūkininkas, kuris registruotas PVM mokėtoju, apskaičiavo, kad prikulti vieną toną grūdų jam 2026 m. kainavo 300 eurų (sėkla, trąšos, herbicidai, degalai sėjai, laukų priežiūrai ir derliaus nuėmimui). Visos išvardintos išlaidos yra pagrįstos dokumentais. Ūkininkas 2026 m. prikūlė 500 tonų grūdų, 100 tonų pardavė 2026 m. ir gavo 35000 eurų, 350 tonų pardavė 2027 m. ir gavo 140000 eurų, o likusias 50 tonų pasiliko savo reikmėms. Ūkininkas deklaruodamas 2027 m. pajamas iš 2027 m. gautų pajamų (140000 eurų) galės atimti 350 tonų grūdų savikainą, t. y. 105000 eurų (350 x 300).

3. Leidžiamų atskaitymų, susijusių su nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, pripažinimo ir jų apskaičiavimo tvarką nustato Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 304.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamais atskaitymais laikomi leidžiami atskaitymai, nustatyti nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris verčiasi individualia veikla, jeigu Aprašas nenustato ko kita. Šie leidžiami atskaitymai apskaičiuojami ir atskaitomi iš per mokestinį laikotarpį faktiškai gautų arba uždirbtų per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų ta pačia tvarka kaip ir nuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla.

4. Gyventojas gali ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas (išskyrus šio straipsnio 3 dalyje išvardintą turtą; plačiau žr. šios dalies komentaro 11 punkte ir šio straipsnio 3 dalies komentarą) priskirti leidžiamiems atskaitymams. Ilgalaikiu turtu laikomas toks gyventojui nuosavybės teise priklausantis arba gautas pagal pirkimo – pardavimo ar finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, turtas ar jo dalis (toliau – turtas), kuris naudojamas gyventojo individualios veiklos pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienus metus ir kurio įsigijimo kaina yra ne mažesnė už gyventojo nusistatytą ir deklaruotą mokesčio administratoriui centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka kainą.

5. Nėra tiksliai nustatyta, nuo kokios sumos turtas laikomas ilgalaikiu, nes jis šiai kategorijai priskiriamas atsižvelgiant ne tik į jo kainą, bet ir pobūdį bei naudojimo laiką. Todėl ilgalaikiam turtui priskiriamas toks turtas, kuris atitinka du kriterijus:

– turtas ilgiau kaip vienerius metus turi būti naudojamas gyventojo pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ir

– turto kaina turi būti ne mažesnė už gyventojo kiekvienai turto grupei nusistatytą minimalią kainą.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje yra pateiktos ilgalaikio turto grupės. Gyventojas kiekvienai turto grupei nusistato minimalią kainą.

Gyventojas gali kiekvienai turto grupei arba visoms ilgalaikio turto grupėms nusistatyti vieną kainą atsižvelgdamas į tą ilgalaikio turto grupę, kuriai priskiriamų turto vienetų įsigijimo kaina yra mažiausia.

**Pavyzdys**

Tarkime, kad gyventojas nusistatė, kad kompiuterinė technika bus priskiriama ilgalaikiam turtui tada, kai veikloje bus naudojama ilgiau kaip vienerius metus ir jos kaina bus ne mažesnė nei 400 eurų. Įsigijęs kompiuterinę techniką už 200 eurų, prie ilgalaikio turto jos priskirti negalės, kadangi gyventojo įsigytos kompiuterinės technikos kaina mažesnė nei buvo nustatyta.

6. Gyventojas, prieš pradėdamas individualioje veikloje naudoti ilgalaikį turtą, mokesčių administratoriui turi pateikti Fizinio asmens pranešimo apie ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą vykdomai individualiai ir / arba ekonominei veiklai FR0457 formą, patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 372 (toliau – FR0457 forma). Jeigu gyventojas, prieš pradėdamas savo veikloje naudoti ilgalaikį materialųjį turtą ir nematerialųjį turtą, nepateikia FR0457 formos, tai jis to ilgalaikio turto įsigijimo, eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo išlaidas individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams teisės aktuose nustatyta tvarka galės priskirti tik nuo to mėnesio, kurį FR0457 forma buvo pateikta.

Tam tikrais atvejais, išlaidų ir su šio turto eksploatacija susijusių išlaidų priskyrimas individualios veiklos išlaidoms nėra sietinas vien tik su turto deklaravimu FR0457 formoje. Pagrindinis reikalavimas yra faktinis turto naudojimas veiklos pajamoms gauti (uždirbti), kurį gali patvirtinti ne tik formos FR0457 pateikimas, bet ir kiti dokumentai, įrodantys, jog nurodytas turtas buvo naudojamas individualioje veikloje. Todėl, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, jei gyventojas gali įrodyti, jog atitinkamas turtas buvo naudojamas individualioje veikloje, su šio turto naudojimu patirtos išlaidos gali būti laikomos leidžiamais atskaitymais nuo tada, kai minėtas turtas buvo faktiškai pradėtas naudoti veikloje.

7. Gyventojas leidžiamiems atskaitymams gali priskirti individualios veiklos turto įsigijimo išlaidas (apskaičiuodamas to turto nusidėvėjimą (amortizaciją)), jei tas turtas (atitinkama dalis):

– priklauso gyventojui nuosavybės teise arba gautas pagal pirkimo – pardavimo ar finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, ir

– faktiškai naudojamas individualioje veikloje, ir

– yra nurodytas mokesčių administratoriui pateiktoje FR0457 formoje, ir

– nepriskiriamas ilgalaikiam turtui, kurio įsigijimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos (žr. 18 str. 3 dalies komentarą).

Sutuoktinių bendrosios jungtinės nuosavybės teise turimo turto įsigijimo išlaidos vieno iš sutuoktinių individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriamos tik esant kito sutuoktinio sutikimui šį turtą valdyti, naudoti ir juo disponuoti kaip individualios veiklos turtu. Ankstesniame sakinyje minimo sutikimo turinys, forma, saugojimo ir pateikimo mokesčio administratoriui tvarka nustatyta FR0457 formos pildymo taisyklėse. Nesant minėto sutikimo, apskaičiuota ilgalaikio turto, naudojamo individualioje veikloje, įsigijimo kaina mažinama 50 procentų. Sutuoktinio sutikimas dėl bendrosios jungtinės nuosavybės teise turimo turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo kaip individualios veiklos turtu vieno iš sutuoktinių vykdomoje

individualioje veikloje yra laisvos formos dokumentas, kuriame turi būti nurodyta dėl kokio turto šis sutikimas yra surašytas ir abiejų sutuoktinių rekvizitai (vardas, pavardė, parašas). Ankstesniame sakinyje minimas sutikimas turi būti saugomas kartu su kitais individualios veiklos apskaitos dokumentais pajamoms ir išlaidoms pagrįsti, teisės aktuose nustatytą laiką.

**Pavyzdys**

Tarkime, kad gyventojas 2027 metais vykdė individualią veiklą ir joje naudojo presavimo stakles, priklausančias abiem sutuoktiniams kaip jungtinės nuosavybės turtas, kurių įsigijimo kaina yra 40 00 eurų, gyventojui priklausančias šlifavimo stakles, kurių įsigijimo kaina 15 00 eurų, bei sutuoktinei priklausančias drožimo stakles, kurių įsigijimo kaina 15 00 eurų.

Mokesčių administratoriui pateiktoje FR0457 formoje nurodyta, kad individualioje veikloje šlifavimo staklės naudojamos 70%, o drožimo ir presavimo staklės – 90%.

Drožimo staklių nusidėvėjimas negali būti priskirtas leidžiamiems atskaitymams, nes jos yra ne gyventojo, bet sutuoktinės nuosavybė. Leidžiamiems atskaitymams priskiriama šlifavimo staklių nusidėvėjimo dalis, atitinkanti naudojamą individualioje veikloje, t. y. 70%.

Leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriama visa presavimo staklių nusidėvėjimo dalis atitinkanti naudojamą individualioje veikloje, t. y. 90%, kadangi yra gyventojo sutuoktinės sutikimas šį turtą valdyti, naudoti ir juo disponuoti kaip individualios veiklos turtu. Jeigu šio sutikimo nebūtų, gyventojo individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams galėtų būti priskiriama ne daugiau kaip 50% nustatyta tvarka apskaičiuotos presavimo staklių įsigijimo išlaidų sumos, šiuo atveju – ne daugiau 45%.

8. Jeigu paaiškėja, kad kuri nors individualios veiklos ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalis nebus apmokėta, o ji kaip išlaidos buvo atskaityta iš gyventojo individualios veiklos pajamų, tai ta neapmokėta, tačiau atskaityta įsigijimo kainos dalimi didinamos gyventojo individualios veiklos pajamos tą mokestinį laikotarpį, kurį paaiškėjo, kad ji nebus apmokėta.

**Pavyzdys**

Tarkime, kad gyventojas 2018 m. sausio mėn. įsigijo kompiuterį už 2 000 eurų. Su pardavėju jis sudarė sutartį, kad už kompiuterį apmokės dalimis per 2 metus. Nors už kompiuterį visa suma nesumokėta, gyventojas įsigijimo išlaidoms galės priskirti 2000 eurų kompiuterio įsigijimo kainą. Pardavėjas 2019 metų pradžioje padarė gyventojui nuolaidą ir leido nesumokėti likusio 500 eurų. Jeigu gyventojas per tuos metus įsigijimo išlaidoms pagal nustatytą nusidėvėjimo normatyvą priskyrė 2 000 eurų, tai 2019 metais jis savo individualios veiklos pajamas turės didinti 500 eurų.

9. Ilgalaikio turto, išskyrus žemę ir turtą nurodytą šio straipsnio 3 dalies 1 – 4 punktuose, įsigijimo išlaidos gali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų lygiomis dalimis per laikotarpį, ne trumpesnį nei tai turto grupei Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas. Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas pradedamas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį ilgalaikis turtas pradėtas naudoti individualioje veikloje.

Pažymėtina, kad ilgalaikis turtas, kuris yra registruojamas atitinkamo turto registre, tam tikrai ilgalaikio turto grupei, kaip numatyta Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnio 2 dalyje, gali būti priskiriamas atsižvelgiant vien tik į tokio turto naudojimo paskirtį. Be to, Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatyti nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvai nustato trumpiausius galimus atitinkamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpius, todėl individualią veiklą vykdantys gyventojai gali pasirinkti ilgalaikį turtą nudėvėti (amortizuoti) ir per ilgesnį laiką.

Ankstesniame sakinyje minima nuostata dėl ne trumpesnių nei Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų taip pat taikoma apskaičiuojant sąlyginį nusidėvėjimą (amortizaciją).

Sąlyginis nusidėvėjimas (amortizacija) skaičiuojamas pagal gyventojo nusistatytą nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvą, o likusi apskaičiuota ilgalaikio turto įsigijimo kaina (iš dokumentuose nurodytos kainos atėmus sąlyginį nusidėvėjimą (amortizaciją)) nudėvima (amortizuojama) per gyventojo nusistatytą laikotarpį, kuris gali būti sutrumpintas sąlyginio nusidėvėjimo trukme, tačiau likęs nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpis negali būti trumpesnis nei atitinkamai turto grupei Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas.

**Pavyzdžiai**

1. Tarkime, kad gyventojas įsigijo ir pradėjo naudoti individualioje veikloje (t. y. pateikė mokesčių administratoriui FR0457 formą) sandėlį 2017 metų vasario mėn., o stakles 2017 metų rugsėjo mėn. Gyventojas sandėlio nusidėvėjimą skaičiuos nuo 2017 metų vasario 1 d., o staklių – nuo 2017 rugsėjo 1 dienos.

2. Tarkime, kad gyventojas 2017 metais savo individualiai veiklai priskyrė krovininį automobilį, kurį įsigijo 2015 metais. Gyventojas minėtam automobiliui nusistatė 12 metų nusidėvėjimo normatyvą. Gyventojas paskaičiuos sąlyginį to automobilio nusidėvėjimą už 2 metus (nuo 2015 iki 2017), o likusią įsigijimo išlaidų dalį nudėvės per 10 metų.

3. Tarkime, kad gyventojas 2017 metais savo individualiai veiklai priskyrė priekabą, kurią įsigijo 2010 metais. Gyventojas priekabai nusistatė 10 metų nusidėvėjimo normatyvą. Gyventojas paskaičiuos sąlyginį tos priekabos nusidėvėjimą už 7 metus (nuo 2010 iki 2017) ir likusią įsigijimo išlaidų dalį nudėvės per ne trumpesnį nei 4 metų terminą, kadangi Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytas trumpiausias normatyvas priekaboms yra 4 metai.

10. Ilgalaikio turto įsigijimo išlaidomis laikoma turto įsigijimo kaina (su PVM, jei turto įsigijimo momentu gyventojas nėra PVM mokėtojas) neatsižvelgiant į jos faktinį apmokėjimą. Jeigu ilgalaikis turtas priskiriamas individualios veiklos turtui ne tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kurį įsigytas, nustatant jo įsigijimo išlaidas, kurios gali būti atskaitomos iš pajamų, iš ilgalaikio turto įsigijimo dokumentuose, turinčiuose juridinę galią, nurodytos kainos atimama tos kainos dalis, atitinkanti to ilgalaikio turto sąlyginio nusidėvėjimo (amortizacijos) per laikotarpį nuo jo įsigijimo iki to mokestinio laikotarpio, kurį ilgalaikis turtas buvo deklaruotas kaip individualios veiklos turtas, sumą, kuri apskaičiuojama vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnio 11 dalies nuostatomis.

Leidžiamiems atskaitymams priskiriama įsigijimo išlaidų dalis apskaičiuojama koreguojant tam mokestiniam laikotarpiui tenkančią įsigijimo išlaidų dalį, apskaičiuotą pagal nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvus, pagal mėnesių skaičių, kurį tas turtas buvo mokestiniu laikotarpiu faktiškai naudojamas individualioje veikloje.

**Pavyzdžiai**

1. Tarkime, kad gyventojas, vykdantis individualią veiklą, už 3 600 eurų 2016-02-20 įsigyja kompiuterį ir jį 2017-04-28 priskiria individualios veiklos turtui (100 proc.), mokesčių administratoriui pateikdamas FR0457 formą. Gyventojas pasirenka kompiuterio nusidėvėjimą skaičiuoti pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytą Kompiuterinės technikos nusidėvėjimo normatyvą – 3 metus (36 mėnesius).

Kadangi kompiuteris pradėtas naudoti veikloje ne tą patį mokestinį laikotarpį, kada jis įsigytas, turi būti skaičiuojamas sąlyginis nusidėvėjimas. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnio 11 dalies nuostatas, nusidėvėjimas pradedamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po turto naudojimo (individualios veiklos atveju – įsigijimo) pradžios (šiuo atveju nuo 2016-03-01 iki mokestinio laikotarpio pabaigos, t. y. iki 2016-12-31). Sąlyginio nusidėvėjimo trukmė šio atveju yra 10 mėnesių (nuo kovo iki gruodžio mėn.), kas atitinka 1 000 eurų (3600 / 36 x 10).

Vadinasi, gyventojas kompiuterio nusidėvėjimą turės skaičiuoti nuo 2 600 eurų (3600 – 1000) sumos, per nusidėvėjimo terminą, ne trumpesnį nei 3 metai. 2017 m. mokestinio laikotarpio leidžiamiems atskaitymams gyventojas galės priskirti 650 eurų sumą, kuri apskaičiuojama taip: 2600 / 36 x 9.

2. Tarkime, kad gyventojas, PVM mokėtojas, 2017-01-01 individualios veiklos turtui (100 proc.), priskiria kombainą, kurį 2013-03-25 pirko už 240 000 eurų (be PVM). 100 000 eurų įsigijimo kainos kompensavo Nacionalinė mokėjimų agentūra. Gyventojo nusistatytas kombaino nusidėvėjimo normatyvas – 10 metų.

Kadangi kombainas priskirtas veiklai ne tą patį mokestinį laikotarpį, kada jis įsigytas, turi būti skaičiuojamas sąlyginis nusidėvėjimas, be to įsigijimo kaina turi būti sumažinta gauta kompensacijos suma. Skaičiavimas: [(240 000 – 100 000) / 10 / 12 x 45 = 52 500].

Vadinasi, gyventojas kombaino nusidėvėjimą skaičiuos nuo 87 500 eurų sumos (240 000 – 100 000 – 52 500), per 6 metų terminą (10 (nusistatytas) – 4 (sąlyginis)).

11. Gyventojas atimdamas individualios veiklos ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas turi teisę nesilaikyti Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų, t. y. gali taikyti ir trumpesnius normatyvus nei numatyti Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

– įsigytas ilgalaikis turtas yra nenaudotas ir pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus (skaičiuojant nuo ilgalaikio turto naudojimo pradžios);

– įsigytas turtas gyventojo individualioje veikloje bus naudojamas ne trumpiau kaip 36 mėnesius;

– įsigytas ilgalaikis turtas yra priskirtinas Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlio ilgalaikio turto grupėms „mašinos ir įrengimai“, „įrenginiai (statiniai, gręžiniai ir kt.)“. Jeigu įsigytas ilgalaikis turtas priklauso grupėms „kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga)“, „programinė įranga“, „įsigytos teisės“, nesilaikyti Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje nustatytų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų galima tik tuo atveju, jeigu šis turtas būtinas kitam materialiajam turtui eksploatuoti.

12. Individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto (tiek nuosavybes teise valdomo, tiek pagal nuomos sutartį ar pagal panaudos sutartį, ar kitais pagrindais, nesusijusiais su nuosavybės teisės perleidimu) eksploatavimo ir remonto, kuris nepailgina turto naudingo tarnavimo laiko arba nepagerina jo naudingųjų savybių, išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams atsižvelgiant į tai, kokia atitinkamo turto (daikto) dalis naudojama individualioje veikloje. Turto faktinis naudojimas individualioje veikloje turi būti deklaruotas mokesčio administratoriui, t. y. turi būti pateikta FR0457 forma ir joje nurodyta turto dalis (procentais) naudojama individualioje veikloje.

Kokia dalis turto bus priskirta individualiai veiklai, gyventojas atsižvelgdamas į tai, kiek faktiškai tą turtą naudoja individualios veiklos tikslais ir vadovaudamasis teisingumo bei protingumo

kriterijais nusprendžia pats. Veiklai priskirta dalis gali būti nustatoma, pavyzdžiui, pagal tai, kiek laiko turtą naudoja asmeniniais tikslais ir kiek individualios veiklos arba pagal tai kokią turto ploto dalį gyventojas naudoja individualioje veikloje.

Jeigu turtas individualiai veiklai priskiriamas mažiau nei 100 procentų, tokiu atveju, individualiai veiklai priskirta dalis, atsižvelgiant į ilgalaikio turto grupę, negali būti didesnė negu:

| Ilgalaikio turto grupė | Maksimali įsigijimo išlaidoms priskiriama ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalis |
|---|---|
| Pastatai, patalpos, kiti statiniai | 90 proc. |
| Mašinos ir įrengimai | 90 proc. |
| Minkštasis inventorius (patalynė ir kt.), ūkinis inventorius (garso ir vaizdo aparatūra, mikrobangų krosnelės ir kt.), baldai | 90 proc. |
| Kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga) | 90 proc. |
| Krovininiai automobiliai, autobusai, laivai, lėktuvai, priekabos ir puspriekabės | 90 proc. |
| Traktoriai, savaeigės ir žemės ūkio mašinos, žemės ūkio inventorius (akėčios, plūgai ir kt.) | 90 proc. |
| Daugiamečiai sodiniai | 90 proc. |
| Mobiliojo ryšio priemonės | 50 proc. |
| Kitas ilgalaikis turtas | 90 proc. |

**Pavyzdžiai**

1. Tarkime, kad gyventojas pateiktoje mokesčių administratoriui FR0457 formoje nurodė, kad individualioje veikloje naudos 60 procentų sandėlio (jo vertė 40 000 eurų). Visam sandėliui apšviesti, apšildyti jis per mokestinį laikotarpį išleido 5 000 eurų. Kadangi individualioje veikloje jis naudoja 60 procentų sandėlio, tai leidžiamiems atskaitymams bus galima priskirti 3 000 eurų (5000 eurų x 60%) sandėlio eksploatavimo išlaidų.

2. Tarkime, kad gyventojas savo gyvenamąsias patalpas įrengė kaip biurą ir 100 procentų naudoja jas kaip individualios veiklos turtą. VĮ Registrų centras ši patalpa įregistruota kaip gyvenamoji patalpa. Nors šios gyvenamosios patalpos įsigijimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos, patalpų eksploatavimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos. Gyvenamoji patalpa, kaip ilgalaikis materialus turtas, turėjo būti nurodytas pateiktoje mokesčių administratoriui FR0457 formoje, prieš pradedant jį naudoti kaip individualios veiklos turtą.

13. Jei atliekamas nuosavybės teise valdomo (ar nuosavybėn įgyjamo turto, lizingo atveju) individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus gyvenamųjų pastatų ir patalpų arba lengvųjų automobilių, išskyrus tuos, kurie naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami, remontas, kuris pailgina to turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba rekonstravimas, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remontuoto arba rekonstruoto individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina. Tai reiškia, kad tokio remonto ar rekonstravimo vertė kaip to turto įsigijimo kainos dalis priskiriama leidžiamiems atskaitymams bendra tvarka (žr. 18 str. 1 d. komentaro 10 punktą) per to turto nusidėvėjimo laikotarpį, kai tuo tarpu paprastojo remonto atveju, remonto išlaidos leidžiamiems

atskaitymams priskiriamos tą mokestinį laikotarpį, kurį jos padarytos. Remonto, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba rekonstravimo vertė leidžiamiems atskaitymams priskiriama per likusį to remontuoto ar rekonstruoto turto nusidėvėjimo laikotarpį.

14. Jei atliekamas individualioje veikloje naudojamo nenuosavo ilgalaikio materialiojo turto (valdomo pagal nuomos sutartį, pagal panaudos sutartį ar kitais pagrindais, nesusijusiais su nuosavybės teisės perleidimu), išskyrus gyvenamųjų pastatų ir patalpų arba lengvųjų automobilių, išskyrus tuos, kurie naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami, remontas, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba rekonstravimas, šių darbų sąnaudos (kai turtas individualioje veikloje naudojamas ne 100 proc. – turto dalies priskyrimą individualiai veiklai atitinkanti tokių sąnaudų dalis) atskaitomos iš individualios veiklos pajamų lygiomis dalimis per sutartyje numatytą to turto naudojimo individualioje veikloje laikotarpį pradedant nuo kito mėnesio po remonto ar rekonstravimo darbų užbaigimo dienos. Tais atvejais, kai sudaryta neterminuota sutartis minėtų darbų sąnaudos atskaitomos iš individualios veiklos pajamų per Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje atitinkamoms turto grupėms nustatytą laikotarpį, bet ne trumpesnį kaip 36 mėnesiai. Jeigu sutartis nutraukiama prieš terminą, likusi remonto arba rekonstravimo sąnaudų dalis, kuri dar nebuvo įtraukta į leidžiamus atskaitymus, negali būti atskaitoma iš individualios veiklos pajamų.

15. Gyvenamųjų pastatų ir patalpų bei lengvųjų automobilių, išskyrus tų, kurie naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami, remonto, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, ir rekonstravimo išlaidos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams negali būti priskirtos per tokio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) laikotarpį. Paminėtina, jog perleidus gyvenamąjį pastatą ar patalpą remonto, kuris pailgina minėto turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, ir rekonstravimo išlaidomis gali būti sumažintos šio turto perleidimo pajamos, GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka.

16. Jeigu gyventojas iki individualios veiklos įregistravimo įsigyja medžiagas, žaliavas, detales ar kitas prekes, kurias vėliau parduoda vykdydamas individualią veiklą, tai jis gali šių prekių įsigijimo kainą priskirti individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams, jeigu turi šio straipsnio 8 ar 9 dalyse nustatytus reikalavimus atitinkančius įsigijimo dokumentus.

Iki individualios veiklos įregistravimo, tai pat ir įregistravus veiklą, įsigyto trumpalaikio turto (pavyzdžiui, įrankių ir pan., kurių nudėvėjimas nėra skaičiuojamas), kuris naudojamas pradėtoje individualioje veikloje, įsigijimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirtos, jeigu tas turtas nebuvo (nebus) naudojamas asmeniniais tikslais. Jei trumpalaikis turtas buvo (bus) naudojamas ir asmeniniais tikslais, tai tokio turto įsigijimo išlaidos, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, turėtų būti sumažintos ta dalimi (procentais), kuria turtas buvo (bus) naudojamas asmeniniais tikslais.

**Pavyzdys**

Tarkime, kad gyventojas 2017 m. vasario mėn. įsigyja neapdirbtos medienos. 2017 m. rugpjūčio mėn. įregistruoja baldų gamybos individualią veiklą, baldų gamybai naudoja anksčiau įsigytą neapdirbtą medieną, taip pat veikloje naudoja naujus įrankius įsigytus iki veiklos įregistravimo. Gyventojas 2017 m. gavęs pajamų iš vykdomos veiklos, galės leidžiamiems atskaitymams priskirti neapdirbtos medienos įsigijimo kainą ar jos dalį (priklausomai nuo to kiek jos sunaudojo parduotiems baldams). Įrankių, kurių gyventojas nelaiko ilgalaikiu turtu, kadangi jų įsigijimo kaina yra mažesnė nei gyventojo nusistatyta, įsigijimo išlaidos gali būti priskirtos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

17. Gyventojas norintis leidžiamiems atskaitymams priskirti patirtas degalų (variklių benzino, dyzelinių degalų, suskystintų dujų) įsigijimo išlaidas, turi pagristi ne tik faktą, kad tokios išlaidos yra

patirtos, o ir sunaudotų degalų kiekį individualios veiklos pajamų uždirbimui, t. y. gyventojas turi fiksuoti kokį kiekį degalų jis sunaudojo individualios veiklos tikslais. Tam tikslui gyventojas turėtų savo pasirinkta ir suprantama forma fiksuoti, individualioje veikloje naudojamos transporto priemonės panaudojimo individualios veiklos tikslais ir degalų suvartojimo duomenis. Automobilių degalų sunaudojimo normas gyventojas gali pasitvirtinti pats, atsižvelgdamas į gamintojo nurodytus transporto priemonės techninius duomenis.

Prie leidžiamų atskaitymų galima priskirti tik faktiškai nuvažiuotam (siejamam su pajamų uždirbimu) atstumui tenkantį sunaudotų degalų kiekį, neviršijantį norminio kiekio.

Traktorių ar kitų mašinų degalų sunaudojimo normas gyventojas gali pasitvirtinti pats, atsižvelgdamas į gamintojo nurodytus mašinų techninius duomenis ir / arba pagal faktinį degalų sunaudojimą.

18. Telefoninių pokalbių išlaidos nelaikomos telefono eksploatacinėmis išlaidomis, todėl gyventojas telefoninių pokalbių išlaidas gali priskirti leidžiamiems atskaitymams ir tuo atveju, jeigu apie telefono priskyrimą individuliai veiklai nėra nustatyta tvarka pranešęs mokesčių administratoriui. Tačiau telefono numerio priskyrimas ir naudojimas individualioje veikloje, turėtų būti įformintas laisvos formos apskaitos dokumentu. Patirtų telefoninio ryšio paslaugų išlaidų dydis gali būti nustatomos pagal gyventojo nusistatytą dalį (procentais), atsižvelgiant į tai, kiek patirtos išlaidos susijusios su vykdoma individualia veikla.

19. Dėl ligų, traumų ar apsigimimų kritusių penimų auginimui ar reprodukcijai laikomų gyvūnų vertė gali būti priskiriama leidžiamiems atskaitymams, kaip gyvūnų auginimo, reprodukcijos ar kitų žemės ūkio produkcijos gamybos procesų išlaidos, būtinos gyventojo pajamoms uždirbti. Tokių išlaidų pripažinimui prie apskaitos dokumentų, kuriais yra pagrįsti šie gyvūnų kritimai, turi būti veterinarijos gydytojų pasirašyti aktai ir nurodyti susirgimai, kurie galėjo būti gyvūno mirties priežastimi.

Gyventojų, besiverčiančių gyvulininkyste, dėl virusinių ligų arba užkrečiamų ligų patirti kritusių gyvūnų nuostoliai priskiriami leidžiamiems atskaitymams tuo atveju, jeigu gyventojas turi dokumentus, patvirtinančius virusinės ar užkrečiamos ligos protrūkio faktą.

Gyvulinės kilmės žemės ūkio produkcijos, kuri yra netinkama realizavimui dėl gyvūnų ligos ar taikomo gydymo arba kurios realizavimas yra apribotas teisės aktais, savikaina priskiriama leidžiamiems atskaitymams tuo atveju, jeigu yra patvirtinantys veterinarijos gydytojo pasirašyti aktai ir nurodyti susirgimai, kurie galėjo įtakoti pagamintos produkcijos kokybę, arba kiti gyvūnų augintojams pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privalomi pildyti dokumentai, kuriuose fiksuojamas pagamintos produkcijos nuokrypio nuo nustatytos kokybės faktas.

Tačiau, jeigu gyvūnai yra apdrausti, ir įvykus draudiminiam įvykiui yra gauta draudiminė išmoka, kuri pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 7 punktą yra laikoma neapmokestinamosiomis pajamomis, tai leidžiamiems atskaitymams bus pripažįstama tik draudiminę išmoką viršijanti kritusių gyvūnų vertė.

Gyventojų, kurie verčiasi augalininkyste, patirti nuostoliai dėl žuvusių pasėlių dėl gamtos jėgos (sausros, liūtys, vėjas, kruša, šalnos ir kt.) priskiriami leidžiamiems atskaitymams, jeigu yra gyventojo surašyti laisvos formos aktai, patvirtinantys gamtos jėgos sukeltų stichijų faktą ir įvertintas padarytos žalos dydis. Tačiau, jeigu pasėliai yra apdrausti, ir įvykus draudiminiam įvykiui yra gauta draudiminė išmoka, kuri pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 7 punktą yra laikoma neapmokestinamosiomis pajamomis, tai leidžiamiems atskaitymams bus pripažįstama tik draudiminę išmoką viršijanti žuvusių pasėlių vertė (auginimo išlaidos).

20. Kitos išlaidos (reklamos, komandiruočių, stojamųjų narių įnašų ir narių mokesčių, palūkanų, natūralios netekties nuostolių), kurių priskyrimas leidžiamiems atskaitymams ribojamas, nurodytos Aprašo IV skyriuje.

21. Individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos išlaidos apskaitomos taip pat, kaip ir pajamos, t. y. vadovaujantis Buhalterinės apskaitos taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymu Nr. 1K-040.

(GPMĮ 18 str. 1 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-10-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-126).

**2. Iš gyventojo individualios veiklos pajamų leidžiama atskaityti ne daugiau kaip 50 procentų patirtų reprezentacinių sąnaudų, tačiau šios atskaitomos sąnaudos negali viršyti 2 procentų gyventojo individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Reprezentacinėmis sąnaudomis laikomos gyventojo išlaidos konkrečių asmenų naudai naujiems verslo ryšiams su kitais gyventojais ar vienetais, išskyrus su šiuo gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusius asmenis, taip pat sutuoktinius, sugyventinius, vaikus (įvaikius), tėvus (įtėvius) ir vienetus, kuriuose gyventojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų), užmegzti ar esamiems verslo ryšiams pagerinti. Išlaidos, nustatytos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 5 dalyje, reprezentacinėms sąnaudoms nepriskiriamos.**

(Papildyta pagal 2009 m. liepos 22 d. įstatymo Nr. XI-385 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojas apskaičiuodamas ir deklaruodamas mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas gali leidžiamiems atskaitymams priskirti dalį patirtų reprezentacinių sąnaudų.

2. Reprezentacines sąnaudas individualią veiklą vykdantys gyventojai patiria, siekdami užmegzti naujus arba pagerinti esamus verslo ryšius su kitais gyventojais ar vienetais (išskyrus su šiuo gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusius asmenis, taip pat sutuoktinius, sugyventinius, vaikus (įvaikius), tėvus (įtėvius) ir vienetus, kuriuose gyventojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų)).

3. Prie reprezentacinių sąnaudų priskiriamos fizinių asmenų, kurie atstovauja juridinius asmenis, arba gyventojus, kurie verčiasi ūkine – komercine veikla neįregistravę vieneto (nustatyta tvarka įregistravusius individualią veiklą) (toliau – konkretūs asmenys), kelionės, apgyvendinimo, vaišinimo (pobūvių, banketų), kultūros renginių lankymo, jiems teiktinų suvenyrų pirkimo (gamybos) ir kitos (neįskaitant Pelno mokesčio 22 straipsnio 5 dalyje nurodytųjų) išlaidos.

4. Reprezentacinės sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais tik tuo atveju, jeigu jos patiriamos šios dalies komentaro 2 punkte nurodytų, su gyventojo vykdoma veikla susijusių ar susietinų konkrečių asmenų naudai, t. y. esamų ar potencialių gyventojo gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų pirkėjų, investuotojų ir kitų asmenų, turinčių arba galinčių turėti įtakos užmezgant naujus ir plėtojant esamus verslo ryšius, naudai.

5. Gyventojo patirtos išlaidos, atitinkančios kai kuriuos reprezentacijos sąnaudas apibrėžiančius kriterijus, tačiau iš esmės neatitinkančios reprezentacijos sąvokos, nelaikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, todėl nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

**Pavyzdžiai**

1. Gyventojo surengtame reprezentaciniame pobūvyje dalyvavo 15 jo giminaičių ir 1 konkretus asmuo. Tokio pobūvio išlaidų suma nelaikoma reprezentacinėmis sąnaudomis ir yra nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams, nes šiuo atveju yra akivaizdu, kad tai ne reprezentacinis renginys, o gyventojo surengta šventė.

2. Gyventojo surengtame reprezentaciniame pobūvyje dalyvavo 5 su gyventojo vykdoma veikla susiję asmenys ir 5 konkretūs asmenys. Tokio pobūvio išlaidų suma laikoma reprezentacinėmis sąnaudomis ir yra priskiriama ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

5.1. Konkretiems asmenims atminimui įteikiamų daiktų (suvenyrų, knygų ir pan.) įsigijimo išlaidos gali būti laikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, kurios priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, tuo atveju, jei minėtieji daiktai yra reprezentatyvūs (pvz., ant tų daiktų gali būti gyventojo vykdančio individualią veiklą simbolis, parduodamų prekių prekinis ženklas arba tai gali būti knyga apie Lietuvą). Tačiau tai negali būti butai, automobiliai ir pan., nes tokio turto įteikimas iš esmės neatitinka reprezentacijos sąvokos.

**Pavyzdys**

Gyventojas konkrečiam asmeniui nemokamai perdavė automobilį (perdavimo akte nurodė, kad siekiama užmegzti glaudesnius ryšius). Šiuo atveju yra akivaizdu, kad tokio turto perdavimas iš esmės neatitinka reprezentacijos sąvokos, todėl automobilio vertė negali būti laikoma reprezentacinėmis sąnaudomis.

5.2. Gyventojo reprezentacinėms sąnaudoms nepriskiriamos lėšos, skirtos verslo ryšiams su gyventojo darbdaviu arba gyventojo samdomais darbuotojais, taip pat sutuoktiniu, sugyventiniu, vaikais (įvaikiais), tėvais (įtėviais) ir vienetais, kuriuose gyventojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) užmegzti ar pagerinti.

**Pavyzdys**

Individualią veiklą vykdantis gyventojas yra UAB Y akcininkas (tiesiogiai valdo 40 procentų akcijų), organizavo reprezentacinį renginį, į kurį pakvietė UAB Y vadovus. Kadangi tokio renginio išlaidos buvo patirtos kontroliuojamus asmenis atstovaujančių konkrečių asmenų naudai, tai šios išlaidos nelaikomos leidžiamais atskaitymais.

Tačiau kai reprezentaciniuose renginiuose, iš esmės atitinkančiuose reprezentacijos sąvoką, ir kurių tikslas užmegzti naujus arba pagerinti esamus verslo ryšius su konkrečiais asmenimis, dalyvauja ir gyventojo darbdavio atstovai arba samdomi darbuotojai, taip pat sutuoktinis, sugyventinis, vaikai (įvaikiai), tėvai (įtėviai) ir vienetų, kuriuose gyventojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) atstovai, tai ir jiems (gyventojo darbdaviui arba gyventojo samdomiems darbuotojams, taip pat sutuoktiniui, sugyventiniui, vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams) ir vienetų, kuriuose gyventojas tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 25 procentus akcijų (dalių, pajų) atstovams) tenkanti reprezentacinių sąnaudų dalis priskiriama leidžiamiems atskaitymams.

6. Iš individualios veiklos pajamų gyventojas gali atskaityti ne daugiau kaip 50 procentų patirtų reprezentacinių sąnaudų ir šios atskaitomos sąnaudos negali viršyti 2 procentų gyventojo individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Per mokestinį laikotarpį gyventojo patirtų reprezentacijos sąnaudų dalis, viršijanti leistiną 50 procentų arba 2 procentų dydį, nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams. Pažymėtina, kad 2 procentų riba apskaičiuojama atsižvelgiant į visas individualios veiklos pajamas, iš kurių neatimti leidžiami atskaitymai.

**Pavyzdys**

Tarkime, kad 2017 m. gyventojas surengė reprezentacinį pobūvį, į kurį pakvietė konkrečius gyventojo gaminamos produkcijos pirkėjus. Šiam pobūviui surengti išleista 1000 eurų. Visa ši suma laikoma reprezentacinėmis sąnaudomis, tačiau tik 50 proc. šios sumos, t. y. 500 eurų (1000 eurų x 50 proc.), gali būti priskirta leidžiamiems atskaitymams ir tik ta dalis, kuri neviršija 2 procentų gyventojo individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį, kurį šios reprezentacinės sąnaudos patirtos.

Šis gyventojas 2018 m. apskaičiavo, kad 2017 m. gavo 20 000 eurų pajamų ir patyrė 15 000 eurų išlaidų, priskiriamų leidžiamiems atskaitymams. Gyventojas gali leidžiamiems atskaitymams priskirti ne didesnę nei 400 eurų (20000 x 2 proc.) sumą reprezentacinių sąnaudų, patirtų 2017 m. Likusi reprezentacinių sąnaudų dalis t. y. 100 eurų (500 – 400) suma, nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams.

7. Reprezentacinės sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tuo atveju, jeigu jos pagrįstos dokumentais, turinčiais komentuojamo straipsnio 8 arba 9 dalyje nustatytus privalomuosius rekvizitus. Reprezentacinėms sąnaudoms, priskiriamoms leidžiamiems atskaitymams, pagrįsti surašomi laisvos formos aktai, patvirtinti individualią veiklą vykdančio gyventojo. Pažymėtina tai, kad vienas iš informatyviausių šio dokumento rekvizitų yra ūkinės operacijos turinys, kuris nusako operacijos esmę. Todėl minėtame akte turi būti užfiksuoti tokie duomenys, kurie parodo, kad patirtos išlaidos atitinka reprezentacines sąnaudas apibrėžiančius kriterijus (pvz., turi būti nurodyta kokiu tikslu ir kam reprezentacinis renginys buvo suorganizuotas). Tačiau, kai ūkinės operacijos esmė yra aiški iš gyventojui už reprezentacinio pobūdžio paslaugas (prekes) pateiktų sąskaitų, tai reprezentacines sąnaudas pagrindžiantys minėti papildomi apskaitos dokumentai gali būti nesurašomi. Tokiu atveju reprezentacinės išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal reprezentacinių paslaugų (prekių) pirkimo dokumentą, kuriame yra įrašas, patvirtintas veiklą vykdančio gyventojo, kad šios išlaidos yra reprezentacinės.

8. Atsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 5 dalį, reprezentacinėms sąnaudoms nepriskiriamos azartinių lošimų išlaidos.

**3. Nuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos:**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas;

**Komentaras**

Ši dalis nustato, kokios gyventojo patirtos išlaidos, apskaičiuojant apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, negali būti iš jų atimamos, t.y. negali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

**1) gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos;**

**Komentaras**

1. Leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos. Pastatai ar patalpos (pvz. namai, butai, kotedžai ir pan.) identifikuojami kaip gyvenamieji remiantis Nekilnojamojo turto registre nurodyta jų tiksline naudojimo paskirtimi.

Pažymėtina, kad tuo atveju, jeigu gyventojas pakeitė įsigytų gyvenamųjų pastatų ir patalpų paskirtį ir VĮ Registrų centras, vadovaudamasis teisės aktais, jas įregistravo kaip negyvenamosios paskirties pastatus ir patalpas, tokių negyvenamosios paskirties pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Pavyzdys

Tarkime, kad gyventojas advokatas pakeitė savo gyvenamosios patalpos paskirtį į administracinės paskirties patalpas, įrengė jose advokato kontorą ir 100 procentų naudoja ją kaip individualios veiklos turtą. Jis turi VĮ Registrų centras pažymą, kad patalpos įregistruotos kaip administracinės paskirties patalpos (advokato kontora). Kontora, kaip ilgalaikis materialus turtas, turėjo būti deklaruota pateiktoje mokesčių administratoriui FR0457 formoje, prieš pradedant ją naudoti individualioje veikloje. Šios kontoros įsigijimo išlaidų dalis priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

**2) lengvųjų automobilių, išskyrus tuos, kurie naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami, įsigijimo išlaidos;**

**Komentaras**

1. Lengvųjų automobilių įsigijimo išlaidos, išskyrus atvejus, kai lengvieji automobiliai naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (arba) nuomojami individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos.

Lengvuoju automobiliu laikoma tokia transporto priemonė, kurios registracijos liudijime nurodytas klasės ir kėbulo tipo kodas – M1 (M1 klasė - transporto priemonė keleiviams vežti, turinti ne daugiau kaip 8 sėdimas vietas keleiviams ir 1 sėdimą vietą vairuotojui (lengvasis automobilis)).

Transporto paslaugos suprantamos kaip paslaugos, kurias teikiant gaunamos (uždirbamos) pajamos būtent už su transportavimu susijusių paslaugų teikimą, t. y. nėra kitos, su transporto paslaugomis nesusijusios paslaugos dalis.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad gyventojas vykdo prekybos internetu individualią veiklą. Gyventojas veiklai yra priskyręs lengvąjį automobilį, su kuriuo tam tikrais atvejais užsakovams pristato prekes. Nelaikoma, kad toks automobilis naudojamas transporto paslaugoms teikti.

2. Tarkime, kad ūkininkas savo vykdomai žemės ūkio veiklai yra priskyręs lengvąjį automobilį, su kuriuo veža pieną iš savo ūkio į supirkimo punktą. Nelaikoma, kad toks automobilis naudojamas transporto paslaugoms teikti.

**3) kompiuterių programų susikūrimo išlaidos;**

**Komentaras**

1. Gyventojo patirtos kompiuterių programų susikūrimo išlaidos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos. Kompiuterinės programos sąvoka ir kas priskiriama kompiuterinėms programoms paaiškinta GPMĮ 5 str. 6 dalies komentare.

Susikūrimo išlaidas sudaro visos išlaidos patirtos kuriant ir pritaikant naudojimui kompiuterinę programą.

**4) kompiuterių programų įsigijimo išlaidos, jeigu šios programos yra įsigytos iš asocijuotų asmenų arba yra įsigytos iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje;**

**Komentaras**

1. Kompiuterių programų įsigijimo išlaidos, jeigu šios programos yra įsigytos iš asocijuotų asmenų arba yra įsigytos iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos.

2. Vadinasi, kompiuterių programų įsigijimo išlaidos gali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams tik tokiu atveju, jeigu šios programos įsigytos iš nepriklausomų asmenų ir nėra

įsigytos iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tokių teritorijų sąrašas nurodytas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakyme Nr. 344 (sąrašą galima rasti GPMĮ 2 str. 21 dalies komentare).

**5) į biudžetą mokamas pridėtinės vertės mokestis ir šio Įstatymo nustatytas pajamų mokestis;**

**Komentaras**

1. Individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriami šie mokesčiai:

1) į biudžetą mokamas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestį, kurio gyventojas, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, netraukia į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, kaip paaiškinta šios dalies 6 punkto komentare;

2) GPMĮ nustatytas pajamų mokestis. Leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamas tiek paties individualią veiklą vykdančio gyventojo sumokėtas pajamų mokestis nuo jo gautų (uždirbtų) pajamų, tiek už kitą asmenį sumokėtas pajamų mokestis.

**6) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestis, gyventojo, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, įtrauktas į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą;**

**Komentaras**

1. Pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestis, gyventojo, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, įtrauktas į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamas.

2. Jeigu gyventojas, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokesčio netraukia į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ar įtraukia tik dalį, jis gali į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą neįtrauktą sumą priskirti individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

**7) sumokėtos netesybos, į biudžetą ir valstybės pinigų fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus;**

**Komentaras**

1. Gyventojo sumokėtos netesybos, į biudžetą ir valstybės pinigų fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos, neatsižvelgiant į tai, kad minėtos sankcijos gyventojui buvo skirtos, kaip vykdančiam individualią veiklą.

2. Netesybų samprata pateikta Civilinio kodekso 6.71 straipsnyje – tai įstatymų, sutarties ar teismo nustatyta pinigų suma, kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui, jeigu prievolė neįvykdyta arba netinkamai įvykdyta (dažniausiai tai yra bauda arba delspinigiai). Sutartyje ši pinigų suma gali būti pavadinta ir kitaip, pvz., kompensacija, tačiau tuo atveju, jeigu ji atitinka Civilinio kodekso 6.71 straipsnyje išvardytus požymius, ji laikoma delspinigiais.

Dėl netesybų šalys turi susitarti rašytine sutartimi. Netesybos taip pat gali būti numatytos įstatymu.

**8) išlaidos paramai ir dovanoms;**

**Komentaras**

1. Gyventojo patirtos išlaidos paramai ir dovanoms individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos.

2. Reprezentacijos ir reklamos renginiuose įteiktų dovanų ir suvenyrų vertė gali būti priskiriama individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams vadovaujantis šio straipsnio 2 dalimi ir Aprašo nuostatomis.

**9) neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai;**

(Papildyta pagal 2009 m. liepos 22 d. įstatymo Nr. XI-385 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojas apskaičiuodamas mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamas, neapmokestinamosioms pajamoms tenkančių leidžiamų atskaitymų negalės atimti iš apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų. Tai reiškia, kad išlaidos patirtos gaunant arba uždirbant neapmokestinamąsias pajamas nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

**Pavyzdys**

1. Tarkime, kad ūkininkas, kurio pajamos iš žemės ūkio veiklos priskiriamos neapmokestinamosios pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punktą, taip pat nuolatos nuomoja pirtį ir salę pobūviams. Pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti (uždirbti) patirtos išlaidos negalės būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

**10) išmokos užsienio gyventojams, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėse teritorijose;**

**Komentaras**

1. Gyventojo padarytos išlaidos bet kokioms išmokoms užsienio fiziniams asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėse teritorijose, individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos.

Tikslinės teritorijos sąvoką ir jų sąrašas pateiktas GPMĮ 2 str. 21 dalyje.

**11) gyventojo padarytos žalos atlyginimas;**

**Komentaras**

1. Kai gyventojas kompensuoja kitam asmeniui padarytą žalą (savo noru arba teismo sprendimu) išmokėta žalos atlyginimo suma nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams. Leidžiamiems atskaitymams taip pat nepriskiriama samdomam darbuotojui išmokėta žalos atlyginimo suma, įvykus nelaimingam atsitikimui darbe dėl jį samdančio gyventojo kaltės.

**12) išmokos, nuo kurių gyventojas privalėjo išskaičiuoti pajamų arba pelno mokestį, tačiau jo neišskaičiavo;**

**Komentaras**

1. Išmokos, nuo kurių gyventojas privalėjo išskaičiuoti pajamų arba pelno mokestį, tačiau jo neišskaičiavo individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos. Tačiau jeigu gyventojas išmokėdamas išmoką, nuo kurios privalo išskaičiuoti pajamų mokestį, sumoka jį iš savo lėšų, išmokos suma gali būti priskirta leidžiamiems atskaitymams.

**Pavyzdžiai**

1. Tarkime, kad individualią veiklą vykdantis gyventojas kitam gyventojui už individualiai veiklai vykdyti suteiktą paskolą, kuri pradėta grąžinti po 30 dienų, išmokėjo 100 eurų palūkanų ir neišskaičiavo pajamų mokesčio, nors pagal GPMĮ 17 ir 22 straipsnių nuostatas – privalėjo. Visa 100 eurų suma nepriskiriama leidžiamiems atskaitymas.

2. Tarkime, kad individualią veiklą vykdantis gyventojas A kitam gyventojui B už suteiktą informaciją apie gamybinę patirtį (know-how), kuri bus panaudota gyventojo A vykdomos individualios veiklos tikslais, išmokėjo honorarą, nuo kurio apskaičiuotą pajamų mokestį gyventojas A sumokėjo iš savo lėšų. Išmokėtą honorarą, išskyrus apskaičiuotą pajamų mokestį, gyventojas A galės priskirti vykdomos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

**13) išmokos užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, jeigu išmokas mokantis gyventojas centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka vietos mokesčio administratoriui neįrodo, kad tokios išmokos yra susijusios su jas mokančio gyventojo ir jas gaunančio užsienio vieneto įprastine veikla ir kad išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turtą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti, ir jeigu išmoka ir ekonomiškai pagrįsta ūkinė operacija yra susijusios.**

**Komentaras**

1. Išmokos tikslinėse teritorijose įregistruotiems arba kitaip organizuotiems vienetams, nepriskiriamos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams tol, kol gyventojas apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai neįrodo, t. y. nepateikia atitinkamų dokumentų, kad (turi būti tenkinamos visos šios sąlygos):

1) išmokos yra susijusios su jas mokančio gyventojo ir jas gaunančio užsienio vieneto įprastine veikla;

2) išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turtą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti;

3) išmoka ir ekonomiškai pagrįsta ūkinė operacija yra susijusios.

Jeigu nors viena sąlyga netenkinama išmokos tikslinėse teritorijose įregistruotiems arba kitaip organizuotiems vienetams nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

(Pakeistas GPMĮ 18 straipsnio komentaras pagal VMI prie FM 2010-04-20 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-3985).

**14) išlaidos, patirtos darant Baudžiamojo kodekso uždraustą veiką, įskaitant kyšius.**

(Pagal 2014 m. gruodžio 18 d. GPMĮ 2 ir 18 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-1465, nuostatos įsigalioja 2015 m. sausio 1 d.)

**Komentaras**

1. Gyventojo, vykdančio individualią veiklą, patirtos išlaidos darant Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – BK) uždraustą veiką, įskaitant kyšius, nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Komentuojamame punkte naudojama sąvoka, įskaitant kyšius, suprantama taip kaip ji apibrėžta BK.

2. Gyventojo, vykdančio individualią veiklą, patirtos išlaidos dėl kyšininkavimo, nepriskiriamos leidžiamiems atskaitymams nepriklausomai nuo to, ar gyventojas pasiekia tikslus, dėl kurių buvo duotas kyšis, ir nepriklausomai nuo to, kokia forma buvo duotas kyšis (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitus asmenis, bet kokios rūšies naudos (atlygio) gavimas, neatlygintinas naudojimasis paslaugomis, galimybė įsigyti turtą ar prekes sumažintomis kainomis, patiriant reprezentacines išlaidas ir pan.)

Pažymėtina, kad kilus įtarimams dėl mokesčio mokėtojo galimos nusikalstamos veikos mokesčių administratorius informaciją perduoda teisėsaugos institucijoms.

(GPMĮ 18 str. 3 d. papildyta 14 p. pagal VMI prie FM viršininko 2017-11-22 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-35692).

**4. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos išlaidos, išvardytos šio straipsnio 3 dalyje, įskaitant:**

**1) palūkanas, mokamas nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris per nuolatinę bazę verčiasi individualia veikla, jeigu tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra tokių palūkanų gavėjas;**

**2) honorarus, mokamus nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris per nuolatinę bazę verčiasi individualia veikla, jeigu tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra tų honorarų gavėjas.**

(Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-1152, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas.)

**Komentaras**

1. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos tokios pačios patirtos išlaidos kaip ir nuolatiniams Lietuvos gyventojams (žr. šio straipsnio 2, 3 dalies komentarus).

2. Leidžiamiems atskaitymams tai pat nepriskiriamos:

2.1. palūkanos, mokamos tam pačiam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris ir vykdo individualią veiklą per nuolatinę bazę,

2.2. honorarai, mokami tam pačiam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris ir vykdo individualią veiklą per nuolatinę bazę.

3. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę, patyręs tiesiogiai su vykdoma individualia veikla susijusių išlaidų ne per nuolatinę bazę, leidžiamiems atskaitymams šias išlaidas arba jų dalį turi priskirti proporcingai pagal per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos ir per nenuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų santykį, įskaitant:

3.1. palūkanų dalį, proporcingą nuolatinei bazei naudojamai paskolos daliai,

3.2. honorarus, kurie sumokami už individualiai veiklai per nuolatinę bazę vykdyti naudojamas teises ar informaciją, arba tokių honorarų dalį, apskaičiuojamą proporcingai vykdomai individualiai veiklai per nuolatinę bazę.

4. Gyventojo patirtos išlaidos, nurodytos šios GPMĮ 18 str. dalies komentaro 3 dalyje (palūkanos arba jų dalis, honorarai arba jų dalis), gali būti priskirti leidžiamiems atskaitymams tik vieną kartą, t.y. jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas jų nebuvo atėmęs iš savo apmokestinamų pajamų.

Pavyzdys

Tarkime, kad Danijos pilietis vykdo individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje. Danijoje jis paėmė kreditą verslo reikalams, kurį naudoja savo vykdomai veiklai Danijoje (50 proc.) ir individualiai veiklai per nuolatinę bazę Lietuvoje (50 proc.). Sumokėtų palūkanų dalį – 50 proc. - jis galės priskirti leidžiamiems atskaitymams, apskaičiuodamas individualios veiklos apmokestinamas pajamas, jeigu visų sumokėtų palūkanų nebus atėmęs iš savo, Danijos piliečio, deklaruojamų apmokestinamų pajamų.

4. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę, apskaitą turi tvarkyti kaip ir nuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą, vadovaudamasis Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus) buhalterinės apskaitos taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymu Nr. 1K-040.

(Pakeistas GPMĮ 18 straipsnio komentaras pagal VMI prie FM 2010-04-20 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-3985)

**5. Kitų nuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams arba ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams ir jų apskaičiavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.**
(papildyta pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Kaip buvo paaiškinta šio straipsnio 1 dalies komentare, su nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarką nustato Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministras 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 303. Leidžiamų atskaitymų, susijusių su nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, pripažinimo ir jų apskaičiavimo tvarką nustato Nenuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministras 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 304.

***6. Neteko galios***

*(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18-2 straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841)).*

Pripažinus GPMĮ 18 str. 6 dalį netekusia galios, nuo 2018 m. mokestinio laikotarpio ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais išlaidos nėra siejamos su individualios veiklos rūšimi ir gali būti atimamos bendrai iš visų individualios veiklos pajamų.

**7. Gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, nurodytų šio Įstatymo 8 straipsnio 5 dalyje, susidarę mokestinio laikotarpio nuostoliai gali būti perkeliami į kitus mokestinius metus šio Įstatymo 18[1] straipsnyje nustatyta tvarka. Kitų gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, leidžiamų atskaitymų suma negali viršyti per tą mokestinį laikotarpį gautų individualios veiklos pajamų.**
(Papildyta pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**
1. Gyventojai, kurie individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą (žr. GPMĮ 8 str. 5 dalies komentarą), apskaičiuodami apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, turi teisę leidžiamiems atskaitymams priskirti ankstesniais mokestiniais laikotarpiais patirtus nuostolius iš vykdomos individualios veiklos.
2. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo tvarka paaiškinta GPMĮ 18[1] straipsnyje.
3. Gyventojai, kurie pajamas pripažįsta pinigų apskaitos principu, leidžiamiems atskaitymams gali priskirti ne daugiau faktiškai patirtų išlaidų, nei yra gavę pajamų.

**Pavyzdys**

1. Tarkime, kad gyventojas, besiverčiantis individualia maisto produktų gamybos veikla ir pajamas pripažįstantis pinigų apskaitos principu, per mokestinį laikotarpį gavo 15 000 eurų pajamų, faktiškai patyrė 16 000 eurų išlaidų, susijusių su šių pajamų gavimu. Vadinasi, leidžiamiems atskaitymams jis galės priskirti ne daugiau 15 000 eurų.

2. Tarkime, kad gyventojas, verčiasi kelių veiklos rūšių individualia veikla, visų veiklų pajamas pripažįsta pinigų apskaitos principu. Iš prekybos individualios veiklos per mokestinį laikotarpį jis gavo 20 000 eurų pajamų ir faktiškai patyrė 21 000 eurų išlaidų, iš automobilių nuomos individualios veiklos jis gavo 10 000 eurų pajamų ir patyrė 3000 eurų išlaidų. Gyventojo gautas pelnas galės būti mažinamas kitos veiklos patirtu nuostoliu.

**8. Išlaidos turi būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nenustato, kad tam tikri rekvizitai atitinkamiems dokumentams nėra būtini.**

(Papildyta pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Visi pirminiai individualios veiklos išlaidas pagrindžiantys dokumentai turi turėti visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnyje numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Prekių ar paslaugų pirkėjo (išlaidas patyrusio individualią veiklą vykdančio asmens) rekvizitai neprivalomi, jeigu tam tikrų dokumentų išrašymą reglamentuojantys teisės aktai įsakmiai nenurodo, kad jie yra būtinų tokio dokumento rekvizitai. Pavyzdžiui, reikalavimus sąskaitai faktūrai ir PVM sąskaitai faktūrai nustato Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780. Šiose taisyklėse, įsakmiai nurodyta, kad sąskaitose faktūrose be kitų rekvizitų turi būti nurodyti ir pirkėjo rekvizitai.

**Pavyzdys**

1. Tarkime, kad ūkininkas žemės ūkio veikloje pradėjo naudoti traktorių, kurį gavo likviduojant žemės ūkio bendrovę už turėtus pajus. Traktoriaus priėmimo – perdavimo aktas, kuriame yra tiek perdavėjo, tiek priėmėjo rekvizitai gali būti laikomas turto įsigijimą pagrindžiančiu dokumentu, skaičiuojant traktoriaus nusidėvėjimą.

2. Be Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnyje numatytų privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų kituose teisės aktuose atskirų rūšių apskaitos dokumentams gali būti nustatyti papildomi privalomi rekvizitai. Pvz., Advokatų ir notarų išrašomų PVM sąskaitų faktūrų reikalavimai nustatyti Bendros PVM sąskaitos faktūros įforminimo atvejų, reikalavimų šių PVM sąskaitų faktūrų rekvizitams ir pirkimo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų PVM sumų priskyrimo taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. 1K-207, ūkininkai ir kiti individualia žemės ūkio veikla besiverčiantys gyventojai tvarko apskaitą pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. gruodžio 1 d. nutarimą Nr. 1333 „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“, Verslo liudijimus įsigijusių gyventojų

buhalterinės apskaitos tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gruodžio 17 d. nutarimu Nr. 1976 „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarkos“ ir kituose teisės aktuose.

3. Verslo liudijimus įsigijusių gyventojų prekių, medžiagų ir žaliavų įsigijimas turi būti pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais, nurodytais Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams tvarkos“ patvirtintos Verslo liudijimų išdavimo gyventojams tvarkos 16 punkte.

**9. Prekių ir paslaugų įsigijimo iš užsienio vienetų ir gyventojų atvejais išlaidos gali būti pagrindžiamos užsienio vienetų ir gyventojų surašytais dokumentais, jeigu iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.**

(Papildyta pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Kai individualia veikla besiverčiantis gyventojas įsigyja prekes (paslaugas) iš užsienio vienetų ar užsienio gyventojų, išlaidas pagrindžiantys dokumentai turi atspindėti ūkinės operacijos turinį. Terminas „ūkinės operacijos turinys“ apima joje dalyvaujančius (ją vykdančius) subjektus, ūkinės operacijos objektą, atliekamą veiksmą bei kitas esmines ją apibudinančias sąlygas. Iš ūkinės operacijos turinio, turi būti galima nustatyti kas, kam, už kiek ir kokią prekę (paslaugą) pardavė.

(Pakeistas GPMĮ 18 straipsnio komentaras pagal VMI prie FM 2010-04-20 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-3985)

**10. Išlaidos, susijusios su individualia veikla, kuria verčiantis gautos pajamos apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, nelaikomos leidžiamais atskaitymais ir apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas negali būti atskaitomos iš pajamų.**

(Papildyta pagal 2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakciją, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla, įsigiję verslo liudijimus jokių faktiškai patirtų išlaidų prie leidžiamų atskaitymų nepriskiria ir negali jų atimti iš šios veiklos gautų pajamų.

(Pakeistas GPMĮ 18 straipsnio komentaras pagal VMI prie FM 2010-04-20 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-3985)

**$10^1$. Su pajamų, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalyje nustatytas mokesčio tarifas, gavimu arba uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai šio Įstatymo nustatyta tvarka atimami tik iš tokių pajamų.**

**Komentaras**

1. 2026 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gyventojas, gavęs (uždirbęs) pajamų iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, leidžiamiems atskaitymams gali priskirti tik tokias išlaidas, kurios buvo patirtos šioms pajamos gauti (uždirbti).

Pavyzdys

Tarkime, kad gyventojas vykdo automobilių remonto individualią veiklą ir individualią žemės ūkio veiklą. Išlaidos patirtos gauti (uždirbti) pajamas iš automobilių remonto individualios veiklos, gali būti priskirtos tik šios veiklos leidžiamiems atskaitymams. O išlaidos patirtos gauti (uždirbti) pajamas iš individualios žemės ūkio veiklos, gali būti atimamos tik iš šių pajamų.

2. Kai gyventojas gauna (uždirba) pajamų iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, ir pajamų iš kitos individualios veiklos, tai jis gali pasirinkti skirtingus leidžiamų atskaitymų būdus.

Pavyzdys

Gyventojas vykdo elektrotechnikos remonto individualią veiklą ir individualią žemės ūkio veiklą. Gyventojas gali pasirinkti individualios žemės ūkio veiklos leidžiamais atskaitymais laikyti faktiškai patirtas išlaidas, o elektrotechnikos remonto individualios veiklos leidžiamais atskaitymais pripažinti sumą, lygią 30 procentų gautų (uždirbtų) elektrotechnikos remonto individualios veiklos pajamų.

3. Jei gyventojas turi vieną išlaidoms pagrįsti dokumentą, tai išlaidas tarp kitos individualios veiklos pajamų ir pajamų iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, jis paskirsto pats pagal faktines išlaidas arba paskirsto proporcingai pagal gautas (uždirbtas) pajamas.

(GPMĮ 18 str. $10^1$ d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-10-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-126).

**11. Nuo individualios veiklos pajamų gyventojo mokėtinos socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo gautos arba uždirbtos individualios veiklos pajamos, nuo kurių tos įmokos apskaičiuotos.**

(Papildyta pagal 2009 m. liepos 22 d. įstatymo Nr. XI-385 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Gyventojas individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams gali priskirti Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatyto dydžio jo kaip individualią veiklą vykdančio asmens privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) ir valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokos.

2. Apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas nuo individualios veiklos pajamų gyventojo mokėtinos PSD ir VSD įmokos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo gautos arba uždirbtos individualios veiklos pajamos, nuo kurių tos įmokos apskaičiuotos.

**Pavyzdys**

1. Tarkime, kad gyventojas, besiverčiantis veikla per 2019 metus sumokėjo 489 eurų PSD ir 945 eurų VSD įmokų. Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka perskaičiavo PSD ir VSD įmokas ir apskaičiavo, kad jam dar reikia sumokėti 641,76-eurų PSD ir 1074,24 eurų VSD įmokų už 2019metus. Neatsižvelgiant į tai, kada įmokos sumokėtos, visos jos priskiriamos 2019 metų mokestinio laikotarpio leidžiamiems atskaitymams.

**12. Apskaičiuojant apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, gyventojo pasirinkimu vietoj kitose šio straipsnio dalyse nurodytų patirtų išlaidų gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstama suma, lygi 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų. Ši nuostata netaikoma, kai individualios veiklos pajamas ar jų dalį gyventojas gauna iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens. Gyventojas, pasirinkęs apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas apskaičiuoti šioje dalyje nustatyta tvarka, neprivalo turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų.**

(Papildyta pagal 2009 m. liepos 22 d. įstatymo Nr. XI-385 redakciją; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Šioje dalyje įtvirtinta alternatyvi gyventojo iš individualios veiklos gautoms pajamoms tenkančių patirtų išlaidų pripažinimo tvarka: individualios veiklos pajamų gavęs gyventojas gali pasirinkti leidžiamais atskaitymais laikyti 30 procentų individualios veiklos pajamų sumos. Ši išlaidų pripažinimo tvarka taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas.

2. Jeigu gyventojas vykdo kelių skirtingų rūšių individualią veiklą, tai individualios veiklos išlaidos leidžiamiems atkaistymams priskiriamos tokia pačia tvarka, t. y. jeigu gyventojas pasirenka leidžiamais atskaitymais laikyti 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, 30 proc. skaičiuojama nuo visų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų.

3. Gyventojas išlaidų priskyrimo būdą pasirenka deklaruodamas pajamas, t. y. teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją**. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog gyventojas, pasirinkęs leidžiamais atskaitymais laikyti faktiškai patirtas išlaidas, privalo turėti / saugoti ir tokias išlaidas pagrindžiančius buhalterinės apskaitos dokumentus, o pasirinkęs leidžiamais atskaitymais laikyti sumą lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų neprivalo turėti tokias išlaidas pagrindžiančių buhalterinės apskaitos dokumentų, todėl gyventojas turėtų iš anksto apsvarstyti ir nuspręsti kokį leidžiamų atskaitymų būdą taikys individualios veiklos vykdymo tikslais**.

4. Jeigu gyventojas apskaičiuodamas individualios veiklos pajamas leidžiamais pasirenka laikyti sumą, lygią 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, jis neprivalo turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų ir vesti su veikla susijusių išlaidų apskaitos.

5. Jeigu individualios veiklos pajamas ar jų dalį gyventojas gauna iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusio asmens, jis apskaičiuodamas individualios veiklos pajamas, leidžiamais atskaitymais gali pripažinti tik faktiškai patirtą išlaidų sumą, pagrįstą juridinę galią turinčiais dokumentais.

**13. Iš pajamų, pripažįstamų pagal kaupimo apskaitos principą, atskaitoma mokestiniu laikotarpiu atsiradusi beviltiškų skolų suma, jeigu ta suma buvo įtraukta į gyventojo individualios veiklos pajamas. Iš pajamų, pripažįstamų pagal pinigų apskaitos principą, atskaitoma mokestiniu laikotarpiu atsiradusioms beviltiškoms skoloms tenkanti sąnaudų dalis, jeigu šių skolų atsiradimas buvo užfiksuotas individualios veiklos pajamų apskaitos dokumentuose. Jeigu atskaitytas beviltiškas skolas skolininkas ar kitas asmuo vėliau grąžina, visa grąžintų skolų suma priskiriama pajamoms. Skolos yra laikomos beviltiškomis, jeigu gyventojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieniems metams nuo skolos sumos įtraukimo į individualios veiklos pajamas ar nuo skolų atsiradimo užfiksavimo individualios veiklos pajamų apskaitos dokumentuose arba jeigu skolininkas yra miręs ar paskelbtas**

**mirusiu, arba likviduotas, arba bankrutavęs. Visais šiais atvejais gyventojas turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Skolų beviltiškumo, pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo ir beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Šios dalies nuostatos netaikomos tais atvejais, kai skolininkas ir kreditorius yra susiję asmenys arba jais tapo mokestiniu laikotarpiu, einančiu po to mokestinio laikotarpio, kurį skola buvo pripažinta beviltiška ir įtraukta į leidžiamus atskaitymus šioje dalyje nustatyta tvarka.**

(Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-1152; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas.)

**Komentaras**

1. Gyventojai, pripažįstantys pajamas pagal kaupimo apskaitos principą, gali atskaityti mokestiniu laikotarpiu atsiradusią beviltiškų skolų sumą, tačiau tokios sumos gali būti atskaitomos tik tokiu atveju, jeigu tos sumos buvo įtrauktos į gyventojo individualios veiklos pajamas.

2. Gyventojai, pripažįstantys pajamas pagal pinigų apskaitos principą, gali atskaityti mokestiniu laikotarpiu atsiradusioms beviltiškoms skoloms tenkančią sąnaudų dalį, jei šių skolų atsiradimas buvo užfiksuotas gyventojo individualios veiklos pajamų apskaitos dokumentuose.

3. Tais atvejais, kai gyventojas buvo pripažinęs skolas beviltiškomis, tačiau šias skolos skolininkas arba už jį kitas asmuo vėliau grąžina, tai beviltiškomis laikytų skolų suma turi būti įtraukiama į gyventojo individualios veiklos pajamas tą mokestinį laikotarpį, kurį skolos buvo grąžintos.

4. Skolos gali būti laikomos beviltiškomis šiais atvejais:

4.1. gyventojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolos sumos įtraukimo į individualios veiklos pajamas, o jeigu gyventojas pajamas pripažįsta pagal pinigų apskaitos principą – nuo skolų atsiradimo užfiksavimo individualios veiklos pajamų apskaitos dokumentuose;

4.2. skolininkas yra miręs arba paskelbtas mirusiu;

4.3. skolininkas yra likviduotas. Jeigu skolininkas yra likviduotas, tačiau egzistuoja jo skolų (teisių ir pareigų) perėmėjas, tai tokiais atvejais skolos negali būti laikomos beviltiškomis remiantis tik tuo faktu, kad skolininkas buvo likviduotas. Tokiu atveju ir skolininko teisių perėmėjas turi neturėti pakankamai turto skoloms sugrąžinti;

4.4. skolininkas yra bankrutavęs.

5. Tačiau skolas pripažinti beviltiškomis nepakanka vien tik šių faktų. Visais šiais atvejais gyventojas, norėdamas skolas pripažinti beviltiškomis, turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas šioms skoloms susigrąžinti. Skolų beviltiškumo ir pastangų šioms skoloms susigrąžinti įrodymo ir beviltiškų skolų sumų apskaičiavimo tvarką įpareigota nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

6. Mokestiniu laikotarpiu, kurį skolos pripažįstamos beviltiškomis ir apskaičiuojant gyventojo apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, gali būti atskaitytos iš pajamų, yra laikomas tas mokestinis laikotarpis, kurį gyventojas įrodo skolų beviltiškumą ir pastangas šias skolas susigrąžinti.

7. Gyventojas negali skolų laikyti beviltiškomis, nors jos ir atitinka beviltiškomis laikomų skolų kriterijus tuo atveju, jeigu gyventojas (kreditorius) ir skolininkas yra susiję asmenys arba jais tapo mokestiniu laikotarpiu, einančiu po to mokestinio laikotarpio, kurį skola buvo pripažinta beviltiška ir įtraukta į leidžiamus atskaitymus GPMĮ 18 straipsnio 13 dalyje nustatyta tvarka.

**Pavyzdys**

| |
|---|
| Individualią prekybos veiklą vykdanti gyventoja A, 2016 metais pardavė prekes gyventojui B. Gyventojas B už prekes nesumokėjo praėjus daugiau kaip vieneriems metams. Gyventoja A, įrodžiusi gyventojo B skolos beviltiškumą, 2017 metais leidžiamiems atskaitymams priskyrė beviltiškų skolų sumą. Jeigu 2018 metais gyventojas B ir gyventoja A tampa susijusiais asmenimis |

(pavyzdžiui, susituokia), gyventoja A turi patikslinti 2017 metų pajamų deklaraciją ir atimti beviltiškų skolų sumas, priskirtas individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.

(GPMĮ 18 straipsnio 1, 2, 3 (šios dalies 4, 7, 8, 9, 12 punktų), 5, 6, 7, 8, 11, 12, 13 dalių komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-03-09 raštą Nr. (32.42-31-1E)-RM-7420)

### 18[1] straipsnis. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas

(18[1] straipsnis pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111; įsigalioja nuo 2008-12-30, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**1. Jeigu gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla, nurodyti šio Įstatymo 8 straipsnio 5 dalyje, iš mokestinio laikotarpio individualios veiklos pajamų atėmę neapmokestinamąsias pajamas ir leidžiamus atskaitymus gauna mokestinio laikotarpio nuostolius (toliau – mokestiniai nuostoliai), šių mokestinių nuostolių suma perkeliama į kitą mokestinį laikotarpį.** (Ši nuostata pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111; įsigalioja nuo 2008-12-30, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. 2009 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gyventojai, kurie individualios veiklos pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą (plačiau žr. GPMĮ komentaro 8 str. 5 d.), apskaičiuodami individualios veiklos pajamas turi teisę mokestinio laikotarpio nuostolius perkelti į kitą mokestinį laikotarpį (į kitus mokestinius laikotarpius).

Nuo 2018 metų mokestino laikotarpio gyventojai, vykdantys individualią veiklą, GPMĮ 18[1] nustatyta tvarka sukauptais mokestiniais nuostoliais galės dengti visų rūšių vykdomos individualios veiklos pajamas.

Paminėtina, jog 2018 m. mokestiniu laikotarpiu su individualios žemės ūkio veiklos pajamų uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai GPMĮ 18 straipsnio nustatyta tvarka gali būti atimami tik iš šios rūšies veiklos pajamų.

2. Mokestinio laikotarpio nuostolių suma apskaičiuojama taip: MN (Mokestinio laikotarpio nuostoliai) = IVP (Individualios veiklos pajamos) – NP (Neapmokestinamosios pajamos) – LA (Leidžiami atskaitymai (plačiau žr. GPMĮ 18 str. komentarą)).

$$MN = IVP - NP - LA$$

**Pavyzdys**

Gyventojas, kurio individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą, 2016 metų mokestiniu laikotarpiu gavo 10 000 eurų individualios veiklos pajamų iš jų neapmokestinamosios pajamos sudarė 4 000 eurų, leidžiami atskaitymai sudarė 7 000 eurų. Taigi, 10 000 eurų – 4 000 eurų – 7 000 eurų = -1 000 eurų, kuri laikytina 2016 mokestinio laikotarpio nuostolių suma, kurią gyventojas turi teisę perkelti į kitą mokestinį laikotarpį. Ši 1 000 eurų mokestinio laikotarpio nuostolių suma gali būti perkelta į 2017 metų ir / ar vėlesnių metų mokestinį laikotarpį.

3. Gyventojas, norintis perkelti mokestinio laikotarpio nuostolius, turi saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus, susijusius su mokestinio laikotarpio nuostolio perkėlimu.

**2. Jeigu gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla, gauna mokestinius nuostolius ilgiau negu vieną mokestinį laikotarpį, pirmiausia perkeliami ankstesnių laikotarpių mokestiniai nuostoliai. Vėliau patirti mokestiniai nuostoliai perkeliami tik padengus ankstesnių laikotarpių mokestinius nuostolius.**

**Komentaras**

Jeigu gyventojas patiria nuostolių ne vienerius mokestinio laikotarpio metus, tai kiekvienų mokestinių metų nuostolis perkeliamas į kitus mokestinius metus iš eilės ta tvarka, kokia jis susidarė.

**Pavyzdys**

Gyventojas, kurio individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą, 2015 metais apskaičiavo 4 000 eurų, 2016 metais – 2 000 eurų ir 2017 metais – 6 000 eurų individualios veiklos mokestinių nuostolių. 2018 metais gyventojas gavo 6 000 eurų individualios veiklos pajamų. Gyventojas 2018 metų leidžiamiems atskaitymams gali priskirti 2015 –siais mokestiniais metais 4 000 eurų ir 2016 - mokestiniais metais 2 000 eurų patirtų mokestinių laikotarpių nuostolių sumas. 2017 metų 6 000 eurų mokestinio laikotarpio nuostoliai gali būti priskirti tik po 2015 metais ir 2016 metais nuostolių perkėlimo.

**3. Mokestinius nuostolius galima perkelti neribotą laiką, tačiau toks perkėlimas nutraukiamas, jeigu gyventojas nutraukia veiklą, dėl kurios šie mokestiniai nuostoliai susidarė.**

**Komentaras**

1. Gyventojas patirtus mokestinius nuostolius gali perkelti į kitus mokestinius laikotarpius neribotą laiką.

2. Jeigu gyventojas nutraukia veiklą, dėl kurios šie mokestiniai nuostoliai susidarė, nuostolių perkėlimas į kitus mokestinius laikotarpius nutraukiamas.

Gyventojo mokestiniu laikotarpiu susidarę nutrauktos individualios veiklos nuostoliai gali būti dengiami šio mokestinio laikotarpio kitos individualios veiklos pajamomis. Iš pajamų neatskaityta likusi nebetęsiamos veiklos nuostolių dalis į kitus mokestinius laikotarpius neperkeliama.

**Pavyzdys**

1.Gyventojas 2016 metais nutraukė individualios veiklos vykdymą. 2015 metų mokestiniu laikotarpiu gyventojas, kurio individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą, patyrė 6 000 eurų nuostolį. Gyventojas 2017 metais vėl pradėjo vykdyti tos pačios rūšies individualią veiklą pajamas pripažįstant pagal kaupimo apskaitos principą. 2015 metų mokestinio laikotarpio nuostolio 6 000 eurų suma negali būti perkeliama į 2017 mokestinį laikotarpį, kadangi gyventojas 2016 metais nutraukė individualios veiklos vykdymą.

2.Gyventojas 2018 metais vykdė dvi skirtingas individualias veiklas. 2018 metų mokestiniu laikotarpiu gyventojas iš pirmos veiklos patyrė 5 000 eurų nuostolį, ir šią veiklą nutraukė, o iš antros veiklos gavo 2 000 eurų pelną. Gyventojas, deklaruodamas individualios veiklos pajamas už 2018 m. mokestinį laikotarpį, leidžiamiems atskaitymams galės priskirti dalį pirmos veiklos nuostolio, bet likusios nepadengtos nuostolio dalies į kitą mokestinį laikotarpį perkelti negalės.

3. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu

Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš mokesčių mokėtojo registro taisyklių patvirtinimo“, 28–30 punktą advokatai, advokatų padėjėjai, notarai, antstoliai motinystės, ir/ar vaiko priežiūros išmokų gavimo laikotarpiu gali laikinai sustabdyti savo vykdomą individualią veiklą, taip pat kiti mokesčių mokėtojai, vykdantys individualią veiklą, ir advokatų, advokatų padėjėjų, notarų, antstolių ligos ir tėvystės išmokų gavimo laikotarpių jų vykdoma individuali veikla gali būti laikinai sustabdyta. Individualios veiklos sustabdymas nėra tapatus individualios veiklos nutraukimui, todėl komentuojamo straipsnio prasme individualios veiklos sustabdymo atveju gyventojui yra suteikta galimybė perkelti susidariusius mokestinius nuostolius į kitus mokestinius laikotarpius, o būtent į tuos mokestinius laikotarpius kuriais pradedama tęsti individuali veikla.

**4. Jeigu gyventojas verčiasi kelių skirtingų rūšių individualia veikla, iš skirtingų individualios veiklos rūšių susidarę mokestiniai nuostoliai gali būti dengiami tik tos rūšies veiklos, dėl kurios tokie mokestiniai nuostoliai susidarė, pajamomis.**

**Neteko galios**

*(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18-2 straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841), nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas).*
(GPMĮ $18^1$ straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-03-09 raštą Nr. (32.42-31-1E)-RM-7420)

**5. Jeigu gyventojas verčiasi kelių skirtingų rūšių individualia veikla, iš veiklos, iš kurios uždirbtoms pajamoms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalyje nustatytas pajamų mokesčio tarifas, susidarę mokestiniai nuostoliai gali būti dengiami tik tos veiklos pajamomis.**

**Komentaras**

1. 2026 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais į kitą mokestinį laikotarpį gali būti perkeliami tik tos pačios individualios veiklos rūšies patirti mokestinio laikotarpio nuostoliai.

2. Kai gyventojas vykdo kelių skirtingų rūšių individualią veiklą, susidarę mokestiniai nuostoliai gali būti dengiami tik tos veiklos pajamomis (iš kurios uždirbtoms pajamoms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalyje nustatytas pajamų mokesčio tarifas) dėl kurios tokie mokestinio laikotarpio nuostoliai susidarė.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, PVM mokėtojas, verčiasi kelių skirtingų rūšių individualia veikla ir visų veiklų pajamos pripažįstamos kaupimo apskaitos principu. Iš statybų individualios veiklos per mokestinį laikotarpį gavo 15 000 eurų pajamų ir faktiškai patyrė 17 000 eurų išlaidų (susidaro 2 000 eurų mokestinio laikotarpio nuostolių suma), iš individualios žemės ūkio veiklos gavo 10 000 eurų ir patyrė 8 000 eurų išlaidų (mokestinio laikotarpio nuostolių suma nesusidaro). Gyventojas susidariusią statybų individualios veiklos mokestinio laikotarpio nuostolių 2 000 eurų sumą gali perkelti į kitą mokestinį laikotarpį priskiriant patirtus nuostolius statybų individualios veiklos rūšiai.

2. Gyventojas, PVM mokėtojas, verčiasi individualia žemės ūkio veikla bei teikia konsultavimo paslaugas, pajamas pripažįsta kaupimo apskaitos principu. 2026 metais iš žemės ūkio veiklos apskaičiuotas 2 000 eurų nuostolis, o konsultavimo veiklos gauta apmokestinamųjų pajamų 5 000 eurų. Gyventojas susidariusią žemės ūkio veiklos mokestinio laikotarpio nuostolių 2 000

eurų sumą gali perkelti į kitą mokestinį laikotarpį priskiriant patirtus nuostolius tik žemės ūkio veiklai.

(GPMĮ $18^1$ str. 5 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-10-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-126).

**$18^2$ straipsnis. Nuo individualios veiklos pajamų mokėtino pajamų mokesčio apskaičiavimas**

**1. Jeigu metinė apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų suma neviršija 42 500 eurų per metus, nuo individualios veiklos pajamų mokėtino pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius šio Įstatymo 6 straipsnio 8 dalyje nustatytą tarifą gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą, apskaičiuotą pagal šio straipsnio 2 ir 3 dalis.**

**Komentaras**

4. 2026 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais nuo individualios veiklos pajamų mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas šio straipsnio nustatyta tvarka, jeigu individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų suma neviršija 42 500 eurų per metus. Jeigu individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų suma viršija 42 500 eurų per metus, pajamų mokesčio kreditas nėra skaičiuojamas ir šios pajamos apmokestinamos GPMĮ 6 str. 1 dalyje nustatytais pajamų mokesčio tarifais.

Nuo individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis GPMĮ $18^2$ straipsnio 6 – 9 dalimis bei šių apmokestinamųjų pajamų suma nėra įskaičiuojama į 42 500 eurų sumą.

5. Pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius GPMĮ 6 str. 8 dalyje nustatytą 20 proc. pajamų mokesčio tarifą gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą, kuri apskaičiuota pagal šio straipsnio 2 arba 3 dalyje nustatytas formules.

Mokėtinas mokestis (MK) = apskaičiuota pajamų mokesčio suma pritaikius 20 proc. pajamų mokesčio tarifą (PM) – pajamų mokesčio kreditas (PMK)

$$MK = PM - PMK$$

6. Pagal nustatytas formules individualios veiklos apmokestinamosios pajamos, neviršijančios 20 000 eurų per metus, faktiškai apmokestinamos 5 proc. efektyviu pajamų mokesčio tarifu, o kai metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos viršys 20 000 eurų per metus, taikomas efektyvus pajamų mokesčio tarifas didės, kol pasieks 20 proc. pajamų mokesčio tarifą (apmokestinamosioms pajamoms pasiekus 42 500 eurų sumą).

**Pavyzdžiai**

Gyventojas, apskaičiavo, kad 2027 metų mokestiniu laikotarpiu jo metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos sudaro 15 000 eurų. Visų pirma apskaičiuojamas pajamų mokestis pritaikius 20 proc. pajamų mokesčio tarifą – 15 000 x 0,20 = 3 000. Toliau apskaičiuojamas PMK – 15 000 x 0,15 = 2 250. Taigi PMK = 2 250 eurų, o pajamų mokesčio, pritaikius 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, suma 3 000 eurų. Mokėtinas pajamų mokesčio dydis būtų 750 eurų (3 000 – 2 250 = 750).

Gyventojas 2027 metų mokestiniu laikotarpiu uždirbo (gavo) 55 000 eurų individualios veiklos pajamų ir patyrė 25 000 eurų išlaidų, individualios apmokestinamosios pajamos sudarė 30 000 eurų (55 000 – 25 000 = 30 000). Pirmiausiai apskaičiuojama pajamų mokesčio suma pritaikius 20 proc. nustatytą pajamų mokesčio tarifą – 30 000 x 0,20 = 6 000. Toliau apskaičiuojamas PMK pagal nustatytą formulę, kai apmokestinamosios pajamos viršija 20 000 eurų, PMK – 30 000 x (0,15 – 2/300000 x (30 000 – 20 000)) = 2 500. Mokėtinas pajamų mokesčio dydis būtų 3 500 eurų (6 000 – 2 500 = 3 500).

Gyventojas 2026 metų mokestiniu laikotarpiu uždirbo (gavo) 67 000 eurų individualios veiklos pajamų ir patyrė 15 000 eurų išlaidų, individualios veiklos apmokestinamosios pajamos sudarė 52 000 eurų (67 000 – 15 000 = 52 000). Kadangi individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų suma viršija 42 500 eurų sumą, tai pajamų mokesčio kreditas nėra skaičiuojamas ir ši individualios veiklos pajamų suma bus apmokestinama taikant GPMĮ 6 str. 1 dalyje nustatytus pajamų mokesčio tarifus.

**2. Apskaičiuojant nuo individualios veiklos pajamų mokėtiną pajamų mokestį, kai metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos neviršija 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:**

**Pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos × 0,15.**

**Komentaras**

1. Kai individualios veiklos apmokestinamosios pajamos neviršija arba suma yra lygi 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:

PMK = MIVAP x 0,15

**Pavyzdys**

Gyventojas gavo (uždirbto) 19 000 eurų individualios veiklos pajamų, patyrė 7 000 eurų išlaidų, individualios veiklos apmokestinamosios pajamos sudarė 12 000 eurų (19 000 – 7 000 = 12 000). Pajamų mokesčių kreditas apskaičiuojamas taip: PMK – 12 000 x 0,15 = 1 800. O mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas pagal šią formulę MK = PM – PMK. Pirma apskaičiuojama pajamų mokesčio suma pritaikius GPMĮ 6 str. 8 dalyje nustatytą 20 proc. pajamų mokesčio tarifą – 12 000 x 0,20 = 2 400. Tada apskaičiuojamas PMK, kuris šiuo atveju = 1 800 eurų. Pritaikius PMK, nuo individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų apskaičiuojamas mokėtinas pajamų mokesčio dydis – 600 eurų (2 400 – 1 800 = 600).

**3. Apskaičiuojant nuo individualios veiklos pajamų mokėtiną pajamų mokestį, kai metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:**

**Pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos × (0,15 – 2/300 000 × (metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos – 20 000)).**

**Komentaras**

1. Kai metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, PMK apskaičiuojamas pagal šią formulę:

PMK = MIVAP x (0,15 – 2 / 300 000 x (MIVAP – 20 000)).

Pagal šią formulę apskaičiuojant PMK, galimi atvejai, kai po kablelio gaunami daugiau kaip du skaitmenys, tai tokiais atvejais po kablelio paliekami du skaitmenys, trečiąjį suapvalinant (jei trečiasis skaitmuo yra nuo 5 iki 9 laikomas, jis laikomas 1 ir pridedamas prie antrojo po kablelio skaitmens; pvz., pagal žemiau pateiktą pvz. apskaičiuotas PMK = 2 916,6666675, todėl trečiasis skaičius yra apvalinamas ir galutinė PMK suma laikytina 2 916,67 eurų).

**Pavyzdys**

Gyventojas gavo (uždirbo) 36 000 eurų individualios veiklos pajamų, patyrė 11 000 eurų išlaidų, metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos sudarė 25 000 eurų. Jo mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas taip:

Kadangi metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, PMK apskaičiuojamas pagal šią formulę:

PMK = MIVAP x (0,15 – 2 / 300 000 x (MIVAP – 20 000))

Apskaičiuojant PMK pirmiausia atliekami aritmetiniai veiksmai skliaustuose, t. y.

1) pirmiausia 20 000 atimame iš apmokestinamųjų pajamų dydį (25 000) (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,15 – 2 / 300 000 x (25 000 – 20 000))
||
PMK = 25 000 x (0,15 – 2 / 300 000 x 5 000)

2) sekantys veiksmai atliekami skliaustuose, t. y. 2 daliname iš 300 000 ir dauginame iš 5000 (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,15 – 2 / 300 000 x 5 000)
||
PMK = 25 000 x (0,15 – 0,0333333333)

3) gautas rezultatas atimamas iš 0,15 (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,15 – 0,0333333333)
||
PMK = 25 000 x 0.1166666667

4) ir paskutinis veiksmas, apskaičiuojant pajamų mokesčio kreditą (PMK) 25 000 padauginame iš gauto skaičiaus skliaustuose (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x 0.1166666667
||
PMK = 2 916,6666675, suapvalinus – 2 916,67

Apskaičiuojant mokėtiną pajamų mokestį, apskaičiuojama pajamų mokesčio suma pritaikius GPMĮ 6 str. 8 dalyje nustatytą 20 proc. pajamų mokesčio tarifą 25 000 x 0,20 = 5 000. Tada apskaičiuojamas PMK, kuris šiuo atveju = 2 916,67 eurų. Pritaikius PMK, nuo individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų apskaičiuojamas mokėtinas pajamų mokesčio dydis – 2 083,24 eurų (5 000 – 2 916,76 = 2 083,24).

**4.** ***NETEKO GALIOS:***
***2025 12 16 įstatymu Nr. XV-681 (nuo 2026 01 01)***
***(TAR, 2025, Nr. 2025-22570)***

**5. Taikant šio straipsnio 1–3 dalis, į individualios veiklos pajamas neįskaičiuojamos pajamos, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalyje nustatytas pajamų mokesčio tarifas.**

**Komentaras**

1. Taikant šio straipsnio 1–3 dalis, į individualios veiklos pajamas neįskaičiuojamos pajamos, kurios priskirtinos žemės ūkio veiklos pajamoms ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms.

2. Nuo individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis GPMĮ $18^2$ straipsnio 6 – 9 dalimis.

**6. Nuo individualios veiklos pajamų, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalyje nustatytas pajamų mokesčio tarifas, mokėtino pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalies 1 punkte nustatytą pajamų mokesčio tarifą gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą, apskaičiuotą pagal šio straipsnio 7 ir 8 dalis.**

**Komentaras**

1. 2026 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais nuo individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, jeigu pagal šio Įstatymo nuostatas jos priskiriamos individualios veiklos pajamoms, mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis GPMĮ $18^2$ straipsnio 6 – 9 dalimis.

2. Tais atvejais, kai gyventojas, ne PVM mokėtojas ir neprivalantis juo registruotis, gauna pajamų iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo pajamų, tai gautos pajamos iš žemės ūkio veiklos nėra apmokestinamos, tačiau pajamos, gautos iš žemės ūkio veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo, yra apmokestinamos ir mokėtinas mokestis apskaičiuojamas vadovaujantis GPMĮ $18^2$ straipsnio 6 dalimi.

**Pavyzdys**

Gyventojas, ne PVM mokėtojas ir neprivalantis juo registruotis, gavo (uždirbto) 8 000 eurų individualios žemės ūkio veiklos pajamų ir 15 000 eurų žemės ūkio veikloje naudoto turto pardavimo pajamų. Pirmiau apskaičiuojama suma pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą – 15 000 x 0,15 = 2 250. Apskaičiuojama pajamų mokesčio kredito suma 15 000 x

0,1 = 1 500. Nuo individualios žemės ūkio veiklos naudoto turto pardavimo pajamų mokėtinas pajamų mokesčio dydis – 750 eurų (2 250 – 1 500 = 750).

3. Pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalies 1 punkte nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą, kuri apskaičiuota pagal šio straipsnio 7 ir 8 dalyse nustatytas formules.

Mokėtinas mokestis (MK) = apskaičiuota pajamų mokesčio suma pritaikius 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (PM) – pajamų mokesčio kreditas (PMK)

MK = PM - PMK

4. Pagal nustatytas formules individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, neviršijančios 20 000 eurų per metus, faktiškai apmokestinamos 5 proc. efektyviu pajamų mokesčio tarifu, o kai šių metinių apmokestinamųjų pajamų suma viršys 20 000 eurų per metus, taikomas pajamų mokesčio tarifas didės, kol pasieks nekintantį 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (apmokestinamosioms pajamoms pasiekus 35 000 eurų sumą).

**Pavyzdžiai**

**1 Formulė**

Gyventojas, įregistruotas PVM mokėtoju, apskaičiavo, kad 2027 metų mokestiniu laikotarpiu jo metinės individualios žemės ūkio veiklos apmokestinamosios pajamos sudaro 10 000 eurų. Visu pirma apskaičiuojamas pajamų mokestis pritaikius 15 proc. pajamų mokesčio tarifą – 10 000 x 0,15 = 1 500. Toliau apskaičiuojamas PMK – 10 000 x 0,1 = 1 000. Taigi PMK = 1 000 eurų, o pajamų mokesčio, pritaikius 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, suma 1 500 eurų. Mokėtinas pajamų mokesčio dydis būtų 500 eurų (1 500 – 1 000 = 500).

**2 Formulė**

Gyventojas, PVM mokėtojas, 2027 metų mokestiniu laikotarpiu uždirbo (gavo) 49 000 eurų individualios žemės ūkio veiklos bei sėjamosios pardavimo pajamų ir patyrė 24 000 eurų išlaidų, individualios žemės ūkio veiklos ir sėjamosios pardavimo apmokestinamosios pajamos sudarė 25 000 eurų (49 000 – 24 000 = 25 000). Pirmiausiai apskaičiuojama pajamų mokesčio suma pritaikius 15 proc. nustatytą pajamų mokesčio tarifą – 25 000 x 0,15 = 3 750. Toliau apskaičiuojamas PMK pagal nustatytą formulę, kai apmokestinamosios pajamos viršija 20 000 eurų, PMK – 25 000 x (0,1 – 2/300000 x (25 000 – 20 000)) = 1 666,67. Mokėtinas pajamų mokesčio dydis būtų 2 083,33 eurų (3 750 – 1 666,67 = 2 083,33).

**7. Apskaičiuojant nuo šio straipsnio 6 dalyje nurodytų individualios veiklos pajamų mokėtiną pajamų mokestį, kai tokios metinės apmokestinamosios pajamos neviršija 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:**

**Pajamų mokesčio kreditas = metinės apmokestinamosios pajamos, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalies 1 punkte nustatytas pajamų mokesčio tarifas x 0,1.**

**Komentaras**

1. Kai individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos neviršija arba suma yra lygi 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:

PMK = MIVAP x 0,1

**Pavyzdys**

Gyventojas, PVM mokėtojas, gavo (uždirbto) 19 000 eurų individualios žemės ūkio veiklos pajamų, patyrė 7 000 eurų išlaidų, individualios žemės ūkio veiklos apmokestinamosios pajamos sudarė 12 000 eurų (19 000 – 7 000 = 12 000). Pajamų mokesčių kreditas apskaičiuojamas taip: PMK – 12 000 x 0,1 = 1 200. O mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas pagal šią formulę MK = PM – PMK. Pirmiau apskaičiuojama suma pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą – 12 000 x 0,15 = 1 800. Taigi PMK = 1 800 eurų, o apskaičiuota pajamų mokesčio suma pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą lygi 1 800 eurų. Nuo individualios veiklos pajamų mokėtinas pajamų mokesčio dydis – 600 eurų (1 800 – 1 200 = 600).

**8. Apskaičiuojant nuo šio straipsnio 6 dalyje nurodytų individualios veiklos pajamų mokėtiną pajamų mokestį, kai tokios metinės apmokestinamosios pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, taikytinas pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal šią formulę:**

**Pajamų mokesčio kreditas = metinės apmokestinamosios pajamos, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalies 1 punkte nustatytas pajamų mokesčio tarifas x (0,1 – 2/300 000 x (metinės apmokestinamosios pajamos, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 9 dalies 1 punkte nustatytas pajamų mokesčio tarifas – 20 000)).**

**Komentaras**

1. Kai metinės apmokestinamosios individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, PMK apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 8 dalyje nustatyta formulę:

PMK = MIVAP x (0,1 – 2 / 300 000 x (MIVAP – 20 000)).

Pagal šią formulę apskaičiuojant PMK, galimi atvejai, kai po kablelio gaunami daugiau kaip du skaitmenys, tai tokiais atvejais po kablelio paliekami du skaitmenys, trečiąjį suapvalinant (jei trečiasis skaitmuo yra nuo 5 iki 9 laikomas, jis laikomas 1 ir pridedamas prie antrojo po kablelio skaitmens; pvz., pagal žemiau pateiktą pvz. apskaičiuotas PMK = 1 666,66(6), todėl trečiasis skaičius yra apvalinamas ir galutinė PMK suma laikytina 1 666,67 eurų).

**Pavyzdys**

Gyventojas, PVM mokėtojas, gavo (uždirbo) 98 000 eurų individualios žemės ūkio veiklos bei joje naudoto traktoriaus, padargų pardavimo pajamų, patyrė 73 000 eurų išlaidų, šios metinės apmokestinamosios pajamos sudarė 25 000 eurų. Jo mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas taip:

Visu pirma apskaičiuojama pajamų mokesčio suma pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalies 1 punkte nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą 25 000 x 0,15 = 3 750**.** Kadangi metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, PMK apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 8 dalyje nustatytą formulę:

PMK = MIVAP x (0,1 – 2 / 300 000 x (MIVAP – 20 000))

Apskaičiuojant PMK pirmiausia atliekami aritmetiniai veiksmai skliaustuose, t. y.

5) pirmiausia 20 000 atimame iš apmokestinamųjų pajamų dydį (25 000) (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,1 – 2 / 300 000 x (25 000 – 20 000))
||
PMK = 25 000 x (0,1 – 2 / 300 000 x 5 000)

6) sekantys veiksmai atliekami skliaustuose, t. y. 2 daliname iš 300 000 ir dauginame iš 5000 (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,1 – 2 / 300 000 x 5 000)
||
PMK = 25 000 x (0,1 – 0,03333333333)

7) gautas rezultatas atimamas iš 0,1 (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x (0,1 – 0,03333333333)
||
PMK = 25 000 x 0.06666666667

8) ir paskutinis veiksmas apskaičiuojant pajamų mokesčio kreditą (PMK) 25 000 padauginame iš gauto skaičiaus skliaustuose (pažymėta mėlynai);

PMK = 25 000 x 0.06666666667
||
PMK = 1666.666667, suapvalinus – 1666,67

Galiausiai apskaičiuojamas mokėtinas pajamų mokesčio dydis, kuris šiuo atveju būtų 2 083,33 eurų (3 750 – 1666,67 = 2083,33).

**9. Jeigu pagal šio straipsnio 8 dalyje nustatytą formulę apskaičiuotas pajamų mokesčio kreditas yra neigiamas, laikoma, kad jis lygus 0.**

**Komentaras**

1. Jeigu apskaičiuojant PMK pagal šio straipsnio 8 dalyje nustatytą formulę PMK suma yra neigiama, laikoma, kad ji yra 0. Pagal nustatytą formulę PMK suma būna neigiama, kai metinės apmokestinamosios individualios žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos viršija 35 000 eurų.

Pavyzdys

Gyventojas, PVM mokėtojas, apskaičiavo, kad jo metinės individualios žemės ūkio veiklos ir joje naudotų padargų pardavimo apmokestinamosios pajamos sudaro 56 000 eurų. Apskaičiuojama suma pritaikius GPMĮ 6 str. 9 dalies 1 punkte nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą: 56 000 x 0,15 = 8 400. Toliau apskaičiuojamas PMK pagal GPMĮ $18^2$ str. 8 dalyje nustatytą formulę: PMK = 56 000 x (0,1 – 2 / 300 000 x (56 000 – 20 000)) = -7 840. Taigi PMK yra neigiamas, todėl jis pagal šio straipsnio dalį laikomas 0. Nuo individualios veiklos pajamų mokėtinas pajamų mokestis – 8 400 eurų (8 400 – 0 = 8 400).

(GPMĮ $18^2$ straipsnio komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-10-13 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-123).

**19 straipsnis. Parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, realizuotų išvestinių finansinių priemonių įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu, išvestinių finansinių priemonių realizavimu susijusios išlaidos**

**1. Pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, išskyrus atliekas, ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, taip pat realizavus išvestines finansines priemones, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta:**

**1) turto įsigijimo kaina;**

**2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn ar išvestinės finansinės priemonės realizavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai.“**

**2. Turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojo, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo, rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį). Jeigu parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn turtas (ar jo dalis) yra ar kuriuo nors metu buvo priskirtas individualios veiklos turtui, jo įsigijimo kaina mažinama iš individualios veiklos pajamų atskaityta šio turto įsigijimo kainos dalimi. Jeigu gyventojas negali objektyviai pagrįsti, kuri konkreti (kada įsigyta) keliais sandoriais įgyto vienarūšio, individualiais požymiais neapibūdinto turto dalis perleidžiama, iš pajamų pirmiausia atskaitoma anksčiausiai už tokį turtą (jo dalį) sumokėta įsigijimo kaina (jos dalis).**

(Pakeista pagal 2017 m. gruodžio 7 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 18-2 straipsniu įstatymą Nr. XIII-841, įsigaliojo nuo 2018 01 01; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Ne individualios veiklos turto (toliau – turto), išskyrus atliekas, ir (ar) individualios veiklos turtui priskirto (viso ar jo dalies) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (toliau – daikto), taip pat realizuotų išvestinių finansinių priemonių (toliau – IFP) pardavimo arba kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos apskaičiuojamos iš gautų turto ir/arba daikto pardavimo pajamų atėmus:

- turto ir/arba daikto ar realizuotų IFP įsigijimo kainą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus;

- su šio turto ir/arba daikto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn ar IFP realizavimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus.

2. Įsigijimo kainą sudarančios išlaidos (įskaitant su šio turto ir/arba daikto įsigijimu nuosavybėn ar IFP realizavimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus) ir su turto ir/arba daikto pardavimu nuosavybėn ar IFP realizavimu susiję privalomi mokėjimai turi būti pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais (žr. šio straipsnio 3 dalies komentarą).

3. Gyventojas, pardavęs ar kitokiu būdu perleidęs nuosavybėn atliekas nuo 2018 m. sausio l d. iš gautų pardavimo pajamų negali atimti atliekų įsigijimo kainos bei su šio turto įsigijimu susijusių teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų. Gyventojo gautos atliekų pardavimo pajamos apmokestinamos taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą, neatėmus su šio turto įsigijimu patirtų išlaidų (plačiau žr. GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punkto komentaro 2 punkte).

(GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2019-04-29 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-13402).

**Dėl turto įsigijimo kainos nustatymo**

4. Turto ir/arba daikto ar realizuotos IFP įsigijimo kaina - patirtos išlaidos turtui ir/arba daiktui ar realizuotai IFP įsigyti, įskaitant su tokio turto ir/arba daikto ar realizuotos IFP įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus.

5. Tais atvejais, kai gyventojas savo nuožiūra pasirenka turto ir/arba daikto ar IFP` įsigijimo būdą, atsiskaitymo už turtą ir/arba daiktą ar IFP valiutą ir todėl patiria papildomas išlaidas, susijusias su turto ir/arba daikto ar IFP įsigijimu, tokios patirtos išlaidos turto ir/arba daikto įsigijimo kainai nepriskiriamos.

Tarkime, gyventojas, įsigydamas turtą ar IFP, sumoka mokesčius už valiutos pirkimo ar pardavimo operacijas (už valiutos konvertavimą). Šios sumos nepriskiriamos to turto ar IFP įsigijimo kainai.

Pavyzdys

Gyventojas su Lietuvoje įsteigtu banku sudaro sutartį, kuria paveda pirkti Bulgarijoje nekilnojamąjį turtą ir atsiskaitymui už įsigytą nekilnojamąjį turtą tarpininkui perduoda 100000 Eur. Tarpininkas įvykdo gyventojo pavedimą ir nuperka gyventojui nekilnojamąjį turtą už 98000 Eur. Kadangi už įsigytą turtą Bulgarijoje atsiskaitoma levais, tarpininkas gyventojo sąskaita konvertuoja jam perduotą sumą eurais į levus, sumokėdamas 200 Eur už valiutos keitimą. Šiuo atveju nekilnojamojo turto įsigijimo kaina 98000 Eur (valiutos keitimo mokestis, 200 Eur, prie įsigijimo kainos nepriskiriamas). 1800 eurų (100 000 – 98 000) tarpininkui sumokėta suma už tarpininkavimo paslaugas, kuri nepriskiriama prie turto įsigijimo kainos.

6. Tais atvejais, kai gyventojas įsigyja finansines priemones, kurias pagal Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymą įsigyti galima tik per vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkus (finansų maklerio įmones ir komercinius bankus, turinčius teisę teikti investicines paslaugas), ir tokiam tarpininkui sumoka komisinį atlyginimą, tai šio komisinio atlyginimo suma priskiriama finansinių priemonių įsigijimo kainai.

7. Tais atvejais, kai gyventojas parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn turtą ir/arba daiktą ar, IFP kurių įsigijimui buvo paėmęs paskolą, tai tokio turto ir/arba daikto ar IFP įsigijimo kaina yra faktiškai patirtos išlaidos, neatsižvelgiant į tai, ar paskola jau grąžinta ar ne. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto ir/arba daikto ar IFP įsigijimo kainai.

Pavyzdys

Gyventojas paėmė iš banko 200 000 Eur paskolą ir už ją nusipirko naują butą. Po metų gyventojas butą pardavė už 240 000 Eur. Pardavimo metu gyventojas kredito įstaigai buvo grąžinęs 15 000 Eur paskolos sumą.

Neatsižvelgiant į tai, kad gyventojas, parduodamas butą, kredito įstaigai dar nebuvo grąžinęs visos paskolos, jo parduoto buto įsigijimo kaina yra 200 000 Eur. Už kreditą sumokėta palūkanų suma to turto įsigijimo kainai nepriskiriama.

8. Tais atvejais, kai gyventojas parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn paties pasistatytą (pasigamintą) turtą ir/arba daiktą, tokio turto ir/arba daikto įsigijimo kaina apskaičiuojama sudedant:

- visas savo nuosavomis lėšomis faktiškai patirtas turto ir/arba daikto statybos (gamybos) išlaidas;
- turto ir/arba daikto pasistatymui (pasigaminimui) paimtą paskolos sumą, nepaisant to, kad to turto ir/arba daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dieną tik dalis tokios paskolos sumos buvo sugrąžinta. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto ir/arba daikto įsigijimo kainai.

Šiuo atveju, tiek gyventojo savo nuosavomis lėšomis faktiškai patirtos turto ir/arba daikto statybos (gamybos) išlaidos, tiek skolintomis lėšomis turto ir/arba daikto pasistatymui (pasigaminimui) patirtos išlaidos turi būti pagrįstos išlaidas patvirtinančiais dokumentais (žr. šio straipsnio 3 dalies komentarą).

Pavyzdys

Gyventojas už 250 000 Eur parduoda savo gyvenamąjį namą, kuriam pasistatyti panaudojo 50 000 Eur savo nuosavų lėšų bei iš kredito įstaigos paimtą 150 000 Eur paskolą gyvenamajam namui statyti. Pardavimo metu gyventojas kredito įstaigai buvo grąžinęs 55 000 Eur paskolos sumą.

Parduoto gyvenamojo namo įsigijimo kaina apskaičiuojama sudedant namo statybai panaudotas savo nuosavas lėšas (50 000 Eur ) ir iš kredito įstaigos paimtą paskolą gyvenamajam namui statyti (150 000 Eur). Vadinasi, visa namo įsigijimo kaina (pagrįsta namo statybai patirtų išlaidų dokumentais) sudaro 200 000 Eur (50 000 + 150 000). Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto įsigijimo kainai. Statomo turto įsigijimo kainai nepriskiriamos išlaidos, patirtos atliekant gerbūvio darbus (pvz., užsėjant veją prie pasistatyto namo/kotedžo, trinkelėmis išgrindžiant aplink namą esančius takelius, išasfaltuojant privažiavimus prie namo, įrengiant pievoje kiemo apšvietimus, teritorijos apželdinimas ir pan.).

9. Tais atvejais, kai gyventojas pats pagamina transporto priemonę, tai tokios transporto priemonės įsigijimo kaina yra tos transporto priemonės gamybos išlaidų suma.

10. Tais atvejais, kai gyventojai įsigyja patalpas (neįrengtus butus daugiabučiuose namuose, neužbaigtus neįrengtus namus ar kitas neįrengtas patalpas) ir tokių įsigytų patalpų užbaigimui, t. y. apdailos darbams papildomai yra patiriamos išlaidos, tai apskaičiuojant tokių patalpų įsigijimo kainą, prie įsigyto neužbaigto turto įsigijimo kainos yra pridedama apdailos darbams faktiškai patirtų ir dokumentais pagrįstų išlaidų suma.

11. Turto įsigijimo kainai taip pat priskiriamos gyventojo savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos.

Statinio paprastojo remonto išlaidos statinio įsigijimo kainai nepriskiriamos.

Vienas iš rekonstrukcijos ir kapitalinio remonto faktą pagrindžiančių dokumentų gali būti statybos leidimas. Pagal Statybos įstatymą statybą leidžiantys dokumentai yra:

1) naujo ypatingo ir neypatingo statinio statybos atveju - leidimas statyti naują statinį;

2) ypatingo ir neypatingo statinio rekonstravimo atveju - leidimas rekonstruoti statinį;

3) pastato atnaujinimo (modernizavimo) atveju – leidimas atnaujinti (modernizuoti) pastatą;

4) kitais atvejais - rašytinis įgalioto valstybės tarnautojo pritarimas statinio projektui (kai jis yra privalomas);

Pavyzdys

Gyventojas įsigijo gyvenamąjį būstą už 265 000 Eur. Šiame būste atliko kapitalinį remontą už 65 000 Eur. Tais pačiais metais gyventojas nusprendžia būstą parduoti. Šio būsto įsigijimo kaina yra lygi už būstą sumokėtai sumai jį įsigyjant bei kapitaliniam remontui patirtos išlaidos, t. y. (265 000+65 000).

12. Tais atvejais, kai gyventojas parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn įsigytą turtą ir/arba daiktą, kurio rekonstravimui ir (arba) kapitaliniam remontui jis pats ar jo sutuoktinis buvo pasiėmęs paskolą ir dar jos negrąžino, tai tokio turto ir/arba daikto įsigijimo kaina apskaičiuojama sudedant:

- faktiškai patirtas turto ir/arba daikto įsigijimo išlaidas;
- gyventojo (ar jo sutuoktinio) nuosavomis lėšomis patirtas turto rekonstravimo ir/arba kapitalinio remonto išlaidas;
- gyventojo (ar jo sutuoktinio) rekonstrukcijai ir/arba kapitaliniam remontui paimtos ir panaudotos paskolos dalį, kuri buvo grąžinta turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dieną. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto ir/arba daikto įsigijimo kainai.

Pavyzdys

Gyventojas nusipirko butą už 120 000 Eur ir patyrė 2 000 Eur teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų. Tais pačiais metais jis pasiėmė būsto rekonstravimui 30 000 Eur paskolą, rekonstravo butą ir pardavė jį už 170 000 Eur. Gyventojas buto rekonstravimui naudojo tik paskolą, o buto pardavimo metu jos buvo grąžinęs 1 000 Eur.

Parduoto buto įsigijimo kaina apskaičiuojama sudedant būsto įsigijimo išlaidas (120 000 Eur + 2 000 Eur ) bei kredito įstaigai grąžintą paskolos dalį (1 000 Eur). Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto įsigijimo kainai. Vadinasi, visa būsto įsigijimo kaina sudaro 123 000 Eur (2 000 + 1 000 + 120 000 ).

13. Tais atvejais, kai gyventojas parduoda ar kitokiu būdu perleidžia nuosavybėn paties pasistatytą (pasigamintą) ir vėliau rekonstruotą ir/arba po atlikto kapitalinio remonto namą, garažą, sodo namelį ir pan., tokio turto ir/arba daikto įsigijimo kaina apskaičiuojama sudedant:

- visas savo nuosavomis lėšomis faktiškai patirtas turto ir/arba daikto statybos (gamybos) išlaidas;
- turto ir/arba daikto pasistatymui (pasigaminimui) paimtą paskolos sumą, nepaisant to, kad to turto ir/arba daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dieną tik dalis tokios paskolos sumos buvo sugrąžinta. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto įsigijimo kainai;
- gyventojo (ar jo sutuoktinio) nuosavomis lėšomis patirtas turto ir/arba daikto rekonstravimo ir/arba kapitalinio remonto išlaidas;
- gyventojo (ar jo sutuoktinio) rekonstrukcijai ir/arba kapitaliniam remontui paimtos ir panaudotos paskolos dalį, kuri buvo grąžinta turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn dieną. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto ir/arba daikto įsigijimo kainai.

Šiuo atveju, tiek gyventojo savo nuosavomis lėšomis faktiškai patirtos turto ir/arba daikto statybos (gamybos) ar rekonstravimo išlaidos, tiek skolintomis lėšomis turto ir/arba daikto pasistatymui (pasigaminimui) ar rekonstravimui patirtos išlaidos turi būti pagrįstos išlaidas patvirtinančiais dokumentais.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad gyventojas parduoda paties pasistatytą sodo namelį. Pagal turimus dokumentus apskaičiuojama, kad turto pagaminimo (namelio pastatymo) išlaidos yra tokios:

medžiagos, žaliavos – 11 475 Eur;

statybos bendrovei X sumokėta už darbus – 12 555 Eur;

VĮ Registrų centras sumokėtas atlygis už registravimą – 1 200 Eur.

Paties gyventojo pasigaminto (pasistatyto) sodo namelio įsigijimo kainą sudaro 25 230 Eur (11 475+12 555+1 200)

2. Gyventojas paties pasistatyto (nurodyto 1 pavyzdyje) ir įregistruoto sodo namelio rekonstravimui iš kredito įstaigos paėmė 10 000 Eur kreditą. Iki sodo namelio pardavimo dienos kredito įstaigai buvo sugrąžinta 5 000 Eur paskolos. Rekonstruoto sodo namelio įsigijimo kaina apskaičiuojama prie šio turto pasistatymo (įsigijimo) kainos pridėjus šio namelio rekonstravimo išlaidų sumą, lygią kredito įstaigai grąžintai paskolos daliai – 5 000 Eur, bei patvirtintą išlaidas pagrindžiančiais dokumentais. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto įsigijimo kainai. Vadinasi, visa sodo namelio įsigijimo kaina sudaro 30 230 Eur (25 230+5 000).

3. Gyventojas už 250 Eur įsigijo sunkvežimį, kurio kabiną, variklį ir pravažumą didinančią pavarų dėžę bei tiltą pakeitė ir dėl to patyrė 1500 Eur išlaidų.

Šią transporto priemonę nepraėjus 3 metams nuo įsigijimo gyventojas pardavė už 1000 Eur. Gyventojo patirtos transporto priemonės perdirbimo išlaidos nepriskiriamos transporto priemonės įsigijimo kainai, nes turto rekonstravimo ir/arba kapitalinio remonto sąvoka taikytina tik statinių rekonstravimo ir/arba kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, atvejais. Todėl šiame pavyzdyje nurodytu atveju sunkvežimio įsigijimo kaina yra 250 Eur.

4. Gyventojas įsigijo automobilį už 1500 eurų, automobilio remontui buvo išleista 1200 eurų. Automobilis neišlaikius trejų metų parduodamas už 2500 eurų. Įsigijimo kaina laikoma 1500 eurų, kadangi automobilio remonto išlaidos prie įsigijimo kainos nepriskiriamos.

14. Pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas, įsigijimo kaina apskaičiuojama parduodant ar kitokiu būdu perleidžiant nuosavybėn ir nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris yra (visas ar jo dalis) priskirtas individualios veiklos turtui. Tokio turto pardavimo pajamos nelaikomos individualios veiklos pajamomis (žr. GPMĮ 10 straipsnio komentarą).

15. Jeigu parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn ne individualios veiklos turtas (ar jo dalis) kuriuo nors metu buvo priskirtas individualios veiklos turtui ir jo įsigijimo kaina buvo atskaitoma iš individualios veiklos pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąsias tokio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, 19 straipsnio 1 dalyje nurodyta šio turto įsigijimo kaina mažinama iš individualios veiklos pajamų atskaityta turto įsigijimo kainos dalimi. Ši taisyklė taikoma ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kainos nustatymui.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas vykdė individualią veiklą. Tarkime, kad gyventojas individualiai veiklai priskyrė ir joje naudojo 90 procentų jam priklausančių ne gyvenamosios paskirties patalpų, kurias jis įsigijo už 150 000 Eur, t. y. šių patalpų nusidėvėjimą skaičiavo nuo 135 000 Eur sumos (150 000 x 0,9). Per naudojimo individualioje veikloje laikotarpį (2 metus) buvo apskaičiuota 27 000 Eur šių patalpų nusidėvėjimo suma ir priskirta individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams. Gyventojas parduoda šias patalpas už 140 000 Eur.

Gyventojo apmokestinamosios nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo priskirtas individualios veiklos turtui, pajamos pardavus patalpas sudaro 17 000 Eur [140 000 - (150 000 – 27 000)]. Pajamos už parduotas patalpas priskiriamos gyventojo ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosioms pajamoms (kadangi turtas parduotas nepraėjus 10 metų nuo jo įsigijimo dienos). Pajamos apskaičiuojamos ir deklaruojamos Metinės pajamų deklaracijos GPM308 T priede. Skirtumas tarp pardavimo ir apskaičiuotos įsigijimo kainos apmokestinamas taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Pajamų mokesčio suma sudaro 2550 Eur (17 000x0,15).

2. Gyventojas vykdė individualią veiklą. Tarkime, kad individualioje veikloje (100 procentų) buvo naudojamas veiklą vykdančiam gyventojui ir jo sutuoktinei bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantis ne gyvenamosios paskirties pastatas, kurio įsigijimo kaina 180 000 Eur. Per naudojimo laikotarpį (3 metus) nusidėvėjimas buvo skaičiuojamas nuo visos turto įsigijimo kainos (180 000 Eur), kadangi buvo gyventojo sutuoktinės sutikimas šį pastatą valdyti, naudoti ir juo disponuoti kaip individualios veiklos turtu. Priskaičiuota 54 000 Eur nusidėvėjimo suma buvo priskirta gyventojo individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams. Pastatas parduodamas už 160 000 Eur. Teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų sumokėta 1 500 Eur suma.

Visos, pardavus pastatą, gautos pajamos yra priskiriamos šį turtą individualioje veikloje naudojusio sutuoktinio pajamoms. Gyventojas pastatą pardavė vykdydamas veiklą, tačiau šios pajamos priskiriamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosioms nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo priskirtas individualios veiklos turtui, pajamoms. 10 metų nuo pastato įsigijimo iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn nepraėjo. Apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos, tokio daikto įsigijimo kainą sumažinus iš individualios veiklos pajamų atskaityta šio daikto įsigijimo kainos dalimi, t. y. 32 500 Eur [160 000 – (180 000-54 000+1 500)], pajamų mokesčio suma yra 4 875 Eur (32 500x0,15).

15-1. Tais atvejais, kai gyventojai reguliuojamoje antrinėje rinkoje įsigyja vieneto akcijų, o šie vienetai išleidžia papildomas akcijas, įvyksta akcijų smulkinimas, kuomet turėtų akcijų pagrindu išduodamos papildomos akcijos, tačiau atitinkamai proporcingai sumažinama visų (turėtų ir gautų) akcijų vertė bendram akcijų skaičiui. Gyventojų turimų akcijų vertė nepasikeičia – lieka ta pati. Turimų akcijų įsigijimo kaina pasiskirsto bendram akcijų skaičiui. Bendra visų akcijų įsigijimo kaina nepasikeičia, pasikeičia tik turimų akcijų skaičius, ko pasėkoje sumažėja kiekvienos akcijos vertė.

Tarkime, gyventojas reguliuojamoje antrinėje rinkoje už 100 EUR įsigijo 10 vnt. akcijų. Vienos akcijos rinkos vertė yra 10 EUR. Įvykus akcijų smulkinimui („atskiedimui“) gyventojo turimų akcijų pagrindu, jam papildomai išduodama 40 vnt. akcijų. Po akcijų smulkinimo gyventojas valdo jau 50 vnt. akcijų, tačiau kiekvienos akcijos vertė nuo 10 EUR sumažėja iki 2 EUR, t. y. akcijų vertė sumažėja proporcingai papildomai išduotų akcijų skaičiui. Bendra šių akcijų įsigijimo kaina lieka ta pati – 100 EUR. Parduodant dalį tokiu būdu gautų akcijų, jų įsigijimo kaina apskaičiuojama proporcingai perleistų akcijų skaičiui.

(15-1 punktu komentaras papildytas pagal VMI prie FM 2017-11-21 raštą (32.42-31-1E) RM-35447).

**Dėl su turto ir/arba daikto ar IFP pardavimu susijusių privalomų mokėjimų**

16. Kas gali būti priskiriama privalomiems mokėjimams, nustatytiems teisės aktuose:

- atlygis notarams už notarinių veiksmų atlikimą,
- atlyginimas VĮ Registrų centras už atliekamas registravimo paslaugas,
- valstybės rinkliava,
- privalomas mokestis parduodant turtą už geodezinius sklypo matavimus ir pan.,
- mokestis už privalomą pastato energinio naudingumo sertifikavimą, komisinis atlyginimas - su IFP (finansinių priemonių) įsigijimu susijęs teisės aktuose nustatytas privalomas mokėjimas,
- Miškų įstatyme nustatytas privalomas 5 proc. mokėjimas - nuo gautų nenukirsto miško, apvaliosios medienos pardavimo pajamų.

17. Tais atvejais, kai gyventojas savo nuožiūra pasirenka turto ir/arba daikto ar IFP perleidimo būdą, atsiskaitymo už turtą ir/arba daiktą ar IFP valiutą ir todėl patiria papildomas išlaidas, susijusias su turto pardavimu, tokios patirtos išlaidos neatimamos iš turto ir/arba daikto ar IFP pardavimo pajamų.

Pvz., gyventojas, parduodamas nekilnojamąjį turtą, pasisamdo advokatą ar kitą asmenį, kuris suteikia teisinio pobūdžio konsultacijas dėl nekilnojamojo turto pardavimo, ar konsultantą IFP pardavimo klausimais ir už paslaugas sumoka atitinkamo dydžio sumas. Tokios sumokėtos sumos neatimamos iš turto ir (arba) daikto ar IFP pardavimo pajamų.

18. Gyventojo sumokėtos premijos sumos įsigyjant IFP rizikai drausti, vertybinių popierių sąskaitos tvarkymo ar saugojimo mokestis nepriskiriami privalomiems mokėjimams nustatytiems teisės aktuose.

**Komentaras**

IFP, naudojama rizikai drausti, suprantama, kaip IFP, kurią naudojant yra tikimasi, kad šios priemonės tikroji vertė arba iš priemonės gaunami pinigų srautai visiškai kompensuos draudžiamo objekto tikrosios vertės arba jo sukuriamų pinigų srautų pasikeitimus arba didžiąją jų dalį. Pvz., gyventojas su Lietuvos komerciniu banku sudaro sutartį, kurioje nustatyta, kad sutartyje nurodytu laikotarpiu gyventojas bankui turės teisę parduoti sutartyje nurodytą JAV dolerių kiekį už nustatytą JAV dolerio ir euro kursą (sudarė valiutos keitimo pasirinkimo sandorį). Už tai gyventojas bankui sumoka 2 proc. sandorio sumos premiją. Ši bankui sumokėta premijos suma nelaikoma teisės aktuose nustatytais privalomais mokėjimais. Jeigu gyventojas (investuotojas) VP tarpininkui (bankui, brokeriui) sumoka mokestį už VP saugojimą depozitoriume, apskaičiuodamas apmokestinamąsias VP pardavimo pajamas, už VP saugojimą depozitoriume sumokėto mokesčio negali atimti iš gautų VP pardavimo pajamų.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas įsigijo automobilį, kurį po metų pardavė. Pagal turto įsigijimo dokumentus nustatoma, kad automobilio įsigijimo kaina – 12 000 Eur. Turto pardavimo kaina – 15 000 Eur. Kitų išlaidų, susijusių su turto pardavimu, gyventojas nepatyrė. Turto pardavimo pajamos (pardavimo ir įsigijimo kainų skirtumas) sudaro 3 000 Eur (15 000-12 000).

2. Gyventojas X iš įmonės, mokančios mokestį nuo loterijų apyvartos, laimėjo automobilį. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 38 punktą tokie laimėjimai pajamų mokesčiu neapmokestinami. Jeigu gyventojas loterijoje laimėtą automobilį parduoda anksčiau nei po 3 metų nuo jo įsigijimo (laimėjimo), tai nuo pardavimo pajamų ir įsigijimo kainos skirtumo (jeigu jis teigiamas) turi mokėti pajamų mokestį. Loterijoje laimėto automobilio įsigijimo kaina nustatoma tokiu pat principu kaip dovanojimo būdu įgyto turto (žr. šio straipsnio 6 dalies komentaro 3-8 punktus).

3. Gyventojas nepraėjus 3 metams nuo automobilio įsigijimo dienos parduoda lizingo būdu įsigytą automobilį. Lizingo įmonei buvo sumokėta 40 000 Eur už automobilį ir 4 400 Eur palūkanų. Palūkanos, sumokėtos lizingo įmonei, prie automobilio įsigijimo kainos nepriskiriamos. Automobilio įsigijimo kaina yra 40 000 Eur.

4. Gyventojas įsigijo miško žemės sklypą. Miško žemės įsigijimo kaina 13 000 Eur:

10 000 Eur – žemės įsigijimo kaina ;

3 000 Eur – medynų įsigijimo kaina.

Gyventojas parduoda nenukirstą mišką iš tokios miško žemės už 5 000 Eur. Pardavimo ir įsigijimo kainų skirtumas lygus 2 000 Eur (5 000 – 3 000). Daugiau ne individualios veiklos turto pardavimo pajamų mokestiniu laikotarpiu gyventojas negavo. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p. gautos kito turto pardavimo pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos, kai iš pardavimo pajamų atėmus įsigijimo kainą ir teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, įskaitant pagal Miškų įstatymą sumokėtus 5 proc. privalomų mokėjimų nuo pajamų, gautų už nenukirstą mišką, gauta pajamų suma neviršija 2 500 Eur neapmokestinamą dydį. Viršijantis apskaičiuotą sumą dydis apmokestinamas taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Kadangi šiuo atveju turto pardavimo ir įsigijimo kainų skirtumas mažesnis nei 2 500 Eur tai, pajamų mokesčio nuo gautų pajamų mokėti nereikia.

Tuo atveju, kai miško žemės įsigijimo dokumentuose nėra nurodyta žemės įsigijimo kaina ir atskirai medynų įsigijimo kaina, tai žemės ir medynų įsigijimo kaina gali būti apskaičiuojama pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. vasario 24 d. nutarimo Nr. 205 „Dėl žemės įvertinimo tvarkos“ nuostatas. Gyventojai, kuriems reikalingos atskiros miško žemės (be medynų vertės) ir miško medynų vertės, gali kreiptis į valstybės įmonę Registrų centrą (toliau – Registrų centras), kuris nuo 2024-01-01 yra Lietuvos Respublikos miškų valstybės kadastro duomenų tvarkytojas, ir prašyti pažymos apie atitinkamu laikotarpiu buvusias minėtas vertes.

5. Gyventojas už 10 000 Eur parduoda ne individualios veiklos turtą – apvaliąją medieną (kokia mediena priskiriama apvaliajai medienai nurodyta Apvaliosios medienos ir nenukirsto miško matavimo ir tūrio nustatymo taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002-12-10 įsakymu Nr. 631 „Dėl Apvaliosios medienos bei nenukirsto miško matavimo ir tūrio nustatymo taisyklių patvirtinimo“. Medynų įsigijimo kaina, tenkanti parduotai apvaliajai medienai, lygi 1 000 Eur. Apvaliosios medienos paruošimui (medžių nukirtimui, nugenėjimui, supjaustymui ir išvežimui iš biržės) gyventojas patiria išlaidas. Pagal GPMĮ 19 str. 1 dalį iš turto pardavimo pajamų gali būti atimama turto įsigijimo kaina bei su šio turto įsigijimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai, kuriems priskiriami pagal Miškų įstatymą sumokėti 5 proc. privalomų atskaitymų į valstybės biudžetą nuo pajamų, gautų už parduotą žaliavinę medieną ir už nenukirstą mišką. Tačiau apvaliosios medienos paruošimui patirtos išlaidos iš gaunamų turto pardavimo pajamų neatimamos.

Pajamų mokesčiu apmokestinama 6 000 Eur apvaliosios medienos pardavimo suma, nes iš pardavimo kainos (10 000 Eur) atimama medynų įsigijimo kaina (1 000 Eur), privalomi mokėjimai – šiuo atveju 5 proc. privalomų atskaitymų suma sumokėta pagal Miškų įstatymą (500 Eur) ir GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p. nustatyta 2 500 Eur neapmokestinama pajamų suma.

6. Gyventojas kalendorinių metų sausio mėn. antrinėje vertybinių popierių rinkoje įsigijo AB X akcijų už 60 000 Eur, kurias tų pačių kalendorinių metų gegužės mėn. pardavė už 70 000 Eur. Finansų makleris (sąskaitos tvarkytojas) gyventojui išduoda pranešimą apie vertybinių popierių pardavimo įvykdymą. Pranešime, patvirtintame finansų maklerio parašu ir finansų maklerio įmonės antspaudu, nurodyta, kad už vertybinių popierių pardavimą gauta 70 000 Eur, į gyventojo asmeninę vertybinių popierių sąskaitą pervesta 68 750 Eur. Likusi suma, t. y. 1 250 EUR atiteko finansų makleriui (tarpininkui) kaip privalomas teisės aktuose nustatytas mokėjimas – komisinis atlygis.

Šiuo atveju VP pardavimo kaina yra 70 000 Eur, o gautos vertybinių popierių pardavimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos iš gautų VP pardavimo pajamų atėmus jų įsigijimo kainą ir su tų VP įsigijimu bei pardavimu susijusias išlaidas. Šiuo atveju apmokestinamųjų pajamų suma yra lygi 8 750 Eur (70 000 - 60 000 - 1 250). Iš šios sumos atėmus 500 Eur neapmokestinamąjį dydį (kuris taikomas bendrai, pagal visus mokestiniu laikotarpiu sudarytus VP perleidimo sandorius), gautas skirtumas (8 250 Eur) apmokestinamas taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

7. Gyventojas B nuotoliniu būdu prekiauja finansinėmis priemonėmis pagal su banku XZ sudarytą paslaugų teikimo sutartį. Gyventojas elektroninės prekybos realiuoju laiku platformoje sudaro valiutų ir/arba akcijų pirkimo-pardavimo išankstinius (forward) sandorius. Maržinėje sąskaitoje esančias pinigines lėšas gyventojas gali panaudoti tik prekybai platformoje. Tačiau į maržinę sąskaitą pervestos sumos yra gyventojo nuosavybė ir gyventojo nurodymu bet kuriuo momentu sumos iš maržinės sąskaitos gali būti pervestos į jo atsiskaitomąją sąskaitą. Vadinasi, IFP realizavimo pajamos apskaičiuojamos pagal į maržinę sąskaitą įplaukusias lėšas. Tarkime,

gyventojas, kalendoriniais metais realizavęs išvestinę finansinę priemonę iš prekybos valiutomis ir akcijomis į maržinę sąskaitą gavo 6 000 Eur. Taip pat į maržinę sąskaitą įplaukė 300 Eur dividendų ir už maržinės sąskaitos likutį 160 Eur palūkanų. Dividendai ir palūkanos deklaruojami kaip atskirų rūšių pajamos ir apmokestinamos atskirai.

IFP realizavimo pajamos apskaičiuojamos iš gautų pajamų atėmus IFP įsigijimo kainą ir teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus. Įsigydamas išvestinę finansinę priemonę gyventojas patyrė 650 Eur įsigijimo išlaidų, taip pat sumokėjo 350 Eur komisinį mokestį bankui. Išvestinės finansinės priemonės įgijimo išlaidos (650 Eur) bei teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai – komisinis atlyginimas – 350 Eur, kuriuos galima atimti iš gautų finansinės priemonės realizavimo pajamų. Apmokestinamosios pajamos gautos iš išvestinės finansinės priemonės realizavimo – 5 000 Eur (6000-650-350). Kadangi gautos pajamos iš išvestinės finansinės priemonės viršija nustatytą neapmokestinamą 500 Eur sumą, 4 500 Eur pajamų suma apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

8. Gyventojas, sudarė IFP sandorį siekdamas apsidrausti nuo valiutų kursų svyravimo. Realizavus šią IFP, gyventojas pajamų negavo. Vadinasi, apskaičiuojant metines VP pardavimo/realizavimo apmokestinamąsias pajamas iš bendrų per mokestinį laikotarpį gautų už IFP realizavimą, vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų sumos atimama IFP įsigijimo kaina, nors pajamų už šių IFP realizavimą nebuvo gauta.

(GPMĮ 19 str. 1, 2 d. 18 p. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-12-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4593).

**Dėl tam tikrų turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn atvejų**

19. Jeigu už vieneto akcijas (dalis, pajus) gyventojas apmoka turtu, tai toks turto perleidimas vieneto nuosavybėn laikomas ne individualios veiklos turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn. Šiuo atveju turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos yra gautų akcijų (dalių, pajų) vertė. Skirtumas susidaręs tarp turto įsigijimo kainos ir pardavimo pajamų yra apmokestinamosios turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos. Apmokestinant tokiu būdu parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn turtą, taikomos šiame straipsnyje nustatytos turto pardavimo pajamų ir įsigijimo kainų apskaičiavimo taisyklės bei GPMĮ 17 str. 1 dalyje nurodytos lengvatos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2016 metais už vieneto X akcijas apmokėjo, įnešdamas turtinį įnašą – pastatą, kurį turto vertintojai įvertino 150 000 Eur, todėl gyventojas gauna akcijų, kurių nominali vertė 150 000 Eur. Pastatą gyventojas buvo 2008 m. įsigijęs už 100 000 Eur. Dešimt metų nuo turto įsigijimo iki perleidimo kito asmens nuosavybėn nepraėjo. Skirtumas tarp gautų akcijų nominalios vertės ir turto įsigijimo kainos laikomas gyventojo gautomis pastato perleidimo vieneto nuosavybėn apmokestinamosiomis pajamomis, t. y. 50 000 Eur (150 000 – 100 000). Akcijų įsigijimo kaina yra 150 000 Eur.

2. Gyventojas 2006 m. sausio mėn. įsigytą pastatą 2016 m. vasario mėn. įneša kaip turtinį įnašą, kurį turto vertintojai įvertino 65 000 Eur ir už tokią pat sumą gauna akcijų. Kadangi nuo turto įsigijimo iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo kito asmens nuosavybėn praėjo dešimt metų, tai šio pastato pardavimo pajamos pajamų mokesčiu neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punktas). Akcijų įsigijimo kaina yra 65 000 Eur.

3. Tarkime, kad gyventojas 2016 m. už vieneto Y akcijas sumokėjo, įnešdamas turtinį įnašą – vieneto X akcijas, kurias turto vertintojai įvertino 250 000 Eur, už tokią sumą gyventojas gauna vieneto Y akcijų. Vieneto X akcijos buvo įsigytos už 150 000 Eur. Skirtumas tarp gautų vieneto Y akcijų nominalios vertės (250 000 Eur) ir vieneto X akcijų įsigijimo kainos (150 000 Eur), laikoma vieneto X akcijų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamomis pajamomis. Apmokestinamosios pajamos yra 99 500 Eur (250 000 – 150 000 - 500).

20. Jeigu gyventojas sudaro pirkimo-pardavimo su atpirkimo teise sutartį, kuri atitinka Civilinio kodekso 6.417 - 6.418 straipsnių nuostatas, pagal kurią pardavėjas įsipareigoja parduoti

daiktą pirkėjui kartu įgydamas teisę parduotą daiktą atpirkti, o pirkėjas įsipareigoja daiktą valdyti, naudoti ir juo disponuoti taip, kad pardavėjas galėtų įgyvendinti atpirkimo teisę. Atpirkimo teise gali būti užtikrinama paskola. Jeigu sutartyje nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, pardavėjas laikomas skolininku (paskolos gavėju), o pirkėjas kreditoriumi. Sutartis, kurioje nustatyta, kad atpirkimo teisė yra paskolos užtikrinimas, prilyginama paskolos sutarčiai, todėl gyventojo (pardavėjo) pagal tokią sutartį už perleistą nekilnojamąjį ar kilnojamąjį daiktą gautos lėšos mokesčių tikslais nelaikomos tokio daikto pardavimo pajamomis.

Jeigu atpirkus nekilnojamąjį ar kilnojamąjį daiktą, šis daiktas yra parduodamas, neišlaikius nuo jo įsigijimo iki pardavimo ar kitokio perleidimo kito asmens nuosavybėn dešimt (trijų) metų, tokio daikto įsigijimo kaina yra grąžintos paskolos suma, neįskaitant sumokėtų palūkanų.

Pavyzdys

Gyventojas sudaro atgalinio lizingo sutartį su banku, pagal kurią jis gauna paskolą automobilio įsigijimui. Įsigytą automobilį gyventojas perleidžia bankui, nustatant, kad per tam tikrą laikotarpį gyventojas šį automobilį išsipirks, sumokėdamas paskolos sumą ir palūkanas. Automobilio perleidimas bankui nelaikomas turto pardavimu, todėl bankas neturi teikti mokesčių administratoriui informacijos pažymoje FR0471. Jeigu gyventojas tokį automobilį parduotų, neišlaikęs nuo jo įsigijimo trejų metų, tai tokio automobilio įsigijimo kaina būtų grąžintos paskolos suma (be palūkanų).

21. Vadovaujantis Statybos įstatymo 2 straipsnio 2, 9, 10 dalių nuostatomis, komunaliniai ar vietiniai inžineriniai tinklai (tame tarpe vandentiekio ir nuotekų šalinimo inžineriniai tinklai) yra inžineriniai statiniai, atitinkantys šiame įstatyme nustatytą statinio sąvoką „Statinys – pastatas arba inžinerinis statinys, turintis laikančiąsias konstrukcijas, kurios visos (ar jų dalis) sumontuotos statybos vietoje atliekant statybos darbus, ir kuris yra nekilnojamasis daiktas“.

Kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn žemės sklypą, kuriame yra įrengti inžineriniai statiniai, laikoma, kad jis parduoda nekilnojamąjį daiktą – žemę su priklausiniu, jei inžineriniai statiniai Nekilnojamojo turto registre yra įregistruoti kaip jos priklausinys, arba atskirus nekilnojamuosius daiktus – žemę ir jos priklausinį - inžinerinius tinklus, kurie Nekilnojamojo turto registre įregistruoti kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai.

Inžinerinių statinių (kaip nekilnojamojo turto objektų) pardavimo pajamos apmokestinamos (neapmokestinamos) pagal tas pačias nuostatas kaip ir nekilnojamojo daikto pardavimo pajamos, t. y. taikomas GPMĮ 17 str. 28 punktas.

Inžinerinių statinių įsigijimo išlaidos – tai visos jų pasistatymo (pagaminimo) išlaidos, įskaitant šiam tikslui paimtą ir panaudotą paskolos sumą, nepaisant to, ar paskola šio turto perleidimo momentu buvo ar nebuvo grąžinta. Palūkanos, sumokėtos už suteiktą paskolą nepriskiriamos to turto įsigijimo kainai.

22. Jeigu gyventojas patiria inžinerinių tinklų įvedimui išlaidas, susijusias su nekilnojamojo daikto statyba, pvz. gyvenamąjį namą statantis asmuo privalo užtikrinti visų atitinkamų inžinerinių sistemų įrengimą (prisijungimas prie bendrų elektros, dujų, vandentiekio tinklų), kurie neregistruojami kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai gyventojo vardu, o įregistruojami šiuos tinklus administruojančių įmonių nuosavybe, tokios patirtos prisijungimo (naujų tinklų nutiesimo) išlaidos priskiriamos to nekilnojamojo daikto įsigijimo (statybos) kainai. Šiuo atveju turi būti gyventojo patirtas išlaidas patvirtinantys dokumentai.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas už 5000 Eur nusipirko žemės sklypą, kuriame pagal inžinerinių tinklų statybos sutartį rangovui už inžinerinių tinklų (vandentiekio, nuotėkų šalinimo, elektros tinklų) projektavimą ir statybą sumokėjo 4500 Eur, o už kelio įsigytame žemės sklype statybą – 1500 Eur. Netrukus gyventojas pardavė žemės sklypą su jame įregistruotais jam nuosavybės teise priklausančiais priklausiniais (ar atitinkama jų dalimi). Žemės sklypo (su priklausiniais) įsigijimo kaina yra žemės sklypo įsigijimo, jam nuosavybės teise priklausančių inžinerinių tinklų (jų dalies), privažiavimo kelio pagaminimo (statybos) kaina, t. y. 11 000 Eur.

2. Gyventojas įsigytame 2006 m. žemės sklype (kurio įsigijimo kaina 50 000 Eur) savo vardu 2012 m. įregistruoja vandentiekio ir nuotėkų šalinimo inžinerinius statinius, kaip atskirus

nekilnojamojo turto objektus. Išlaidos patirtos šių įrenginių įsigijimui (prisijungimui, vamzdynų nutiesimui ir pan.) sudaro 19 000 Eur. Gyventojas numato parduoti žemę su inžineriniais įrenginiais. 2016 m. žemės sklypo pardavimo pajamos būtų neapmokestinamos, kadangi nuo įsigijimo iki perleidimo kito asmens nuosavybėn būtų praėję dešimt metų, o inžinierinių įrenginių pardavimo pajamos būtų priskirtos apmokestinamosioms pajamoms, kadangi dešimt metų nuo jų įsigijimo iki perleidimo nuosavybėn dar nebūtų praėję. Todėl atskirai nuo inžinerinių įrenginių pardavimo apmokestinamųjų pajamų turėtų būti skaičiuojamas pajamų mokestis.

3. Gyventojas stato namą ir privalėdamas užtikrinti visų atitinkamų inžinerinių sistemų įrengimą, patiria išlaidas: dujų įvedimui 10000 Eur, prisijungimo prie elektros tinklų 9800 Eur, prisijungimo prie vandentiekio 16000 Eur. Namo statybai gyventojas patiria 240000 Eur išlaidų (medžiagoms, apmokėjimui už atliktus darbus ir pan.). Parduodant pasistatytą namą gyventojas apskaičiuoja parduodamo namo įsigijimo kainą – 275800 Eur (240000+10000+9800+16000).

4. Gyventojas stato gyvenamųjų namų kvartalą ir patiria išlaidas, susijusias su el. tinklų, dujų, vandentiekio tinklų nutiesimu. Parduodant gyvenamuosius namus šių namų įsigijimo kainai gyventojas gali priskirti naujų tinklų nutiesimo, įrengimo išlaidas tenkančias konkrečiam parduodamam namui. Parduodamam namui tenkanti patirtų išlaidų dalis apskaičiuojama proporcingai.

23. Kai gyventojas sudaro lizingo sutartį su lizingo davėju ir vėliau šią sutartį perleidžia trečiajam asmeniui, laikoma, kad jis perleidžia teisę įsigyti lizinguojamą turtą. Šiuo atveju, teisės perleidimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos iš gautų pajamų atėmus šių teisių įsigijimo kainą, t. y. įmokėtų įmokų sumą.

Kadangi perleidžiama teisė, teisės perleidimo pajamoms taikomos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punkto nuostatos, t. y. turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo skirtumas, neviršijantis 2 500 Eur per mokestinius metus, neapmokestinamas.

Pavyzdžiai

1. Bendrovės akcininkas su lizingo įmone sudarė lizingo sutartį dėl automobilio, kurio vertė buvo 50 000 Eur, išperkamosios nuomos ir mokėjo įmokas bei palūkanas. Akcininkas iš viso sumokėjo 20 000 Eur įmokų (neįskaitant palūkanų).

Pagal trijų šalių - akcinės bendrovės, jos akcininko ir lizingo įmonės susitarimą pasirašyta skolos perkėlimo sutartis, pagal kurią akcinė bendrovė tampa lizingo įmonės skolininku ir toliau moka įmokas už automobilį. Akcinė bendrovė, įvertinusi automobilio rinkos kainą (38 000 Eur) ir likusią mokėti sumą pagal lizingo sutartį (50 000 Eur – 20 000 Eur = 30 000 Eur), akcininkui sumoka 8 000 Eur (38 000 – 30 000 ).

Laikoma, kad akcininkas perleido teisę įgyti lizinguojamą turtą nuosavybėn. Teisės įsigijimo kaina 20 000 Eur, pardavimo kaina 8 000 Eur. Kadangi šiuo atveju teisės įsigijimo kaina viršija už jos perleidimą gautas pajamas, apmokestinamųjų pajamų suma neapsiskaičiuoja.

2. Gyventojas su lizingo įmone sudarė lizingo sutartį dėl buto, kurio vertė 200 000 Eur, išperkamosios nuomos ir kartu perėmė įgyjamą butą. Per du metus gyventojas iš viso sumokėjo 25 000 Eur įmokų (neįskaitant palūkanų).

Pagal trijų šalių - gyventojo, buto pirkėjo ir lizingo įmonės - susitarimą pasirašyta skolos perkėlimo sutartis, pagal kurią buto pirkėjas tampa lizingo įmonės skolininku, toliau moka įmokas už butą ir sumoka gyventojui 50 000 Eur už teisės įsigyti lizinguojamą butą perleidimą.

Gyventojo teisės įgijimo kaina lygi 25 000 Eur, pardavimo kaina 50 000 Eur. Teisės pardavimo apmokestinamosios pajamos sudaro 25 000 Eur (50 000 – 25 000). Gyventojas kitų ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų per mokestinį laikotarpį negavo. Kadangi teisės perleidimo pajamų ir jos įsigijimo kainos skirtumas viršija 2 500 Eur, kaip tai nustatyta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punkte, viršijančioji suma 22 500 Eur (25 000 – 2 500) apmokestinama.

3. Gyventojas su lizingo įmone sudarė lizingo sutartį dėl buto, kurio vertė 120 000 Eur, išperkamosios nuomos ir perėmė įgyjamą butą. Per du metus gyventojas iš viso sumokėjo 60 000 Eur įmokų (neįskaitant palūkanų).

Pagal trijų šalių - gyventojo, buto pirkėjo ir lizingo įmonės - susitarimą pasirašyta skolos perkėlimo sutartis, pagal kurią buto pirkėjas tampa lizingo įmonės skolininku, toliau moka įmokas už butą ir sumoka gyventojui 100 000 Eur už teisės įsigyti lizinguojamą butą perleidimą.

Gyventojo teisės įgijimo kaina lygi 60 000 Eur, pardavimo kaina 100 000 Eur. Teisės pardavimo apmokestinamosios pajamos sudaro 40 000 Eur (100 000 – 60 000). Gyventojas kitų ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų per mokestinį laikotarpį negavo. Kadangi teisės perleidimo pajamų ir jos įsigijimo kainos skirtumas viršija 2 500 Eur, kaip tai nustatyta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punkte, viršijančioji suma 37 500 Eur (40 000 – 2 500) apmokestinama.

24. Kai turtas įsigyjamas nuosavybėn pagal skolos padengimo sutartį, įsigyjamas ar perleidžiamas pagal rentos ar išlaikymo iki gyvos galvos sutartį, turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos apskaičiuojamos atsižvelgiant į pateiktus pavyzdžius.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas pagal paskolos sutartį, kurioje numatytas palūkanų mokėjimas, yra pasiskolinęs 80 000 Eur. Iki skolos padengimo sutarties sudarymo dienos apskaičiuota 2 000 Eur palūkanų. Skolos padengimo sutartimi, kaip užmokestį už piniginę skolą, kreditoriaus (gyventojo) nuosavybėn jis perduoda butą, sandorio šalių susitarimu pagal tikrąją rinkos kainą įvertintą 100 000 Eur. Kadangi bendra skola (paskolos ir palūkanų suma) kreditoriui sudaro 82 000 Eur (80 000+ 2 000), šis skolininkui išmoka 18 000 Eur (100 000 – 82 000).

Bendra kreditoriaus pagal šią sutartį gauto buto įsigijimo kaina ir kitų su jo perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų suma sudaro 100 000 Eur: 80 000 Eur paskolos suma + 2 000 Eur palūkanos + 18000 Eur išmoka skolininkui. Nepraėjus 10 metų, kreditorius šį butą parduoda ir su jo pardavimu patiria 1 000 Eur išlaidų (atlyginimas notarui ir pan.). Iš buto pardavimo pajamų jis gali atimti 101 000 Eur (100 000 Eur buto įsigijimo kaina + 1000 Eur pardavimo išlaidos).

2. Pagal rentos sutartį rentos mokėtojas įsigijo gyvenamąjį namą. Rentą jis mokėjo du metus, po 1 000 Eur į mėnesį. Po dviejų metų, mirus rentos gavėjui, namą parduoda. Iš namo pardavimo pajamų, kaip jo įsigijimo kainą, rentos mokėtojas gali atimti rentos gavėjui sumokėtą 24 000 Eur sumą (24 mėn. x 1000 Eur), taip pat ir kitas su namo pardavimu susijusias išlaidas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais.

3. Gyventojas (rentos gavėjas), rentos sutartimi perleidęs nuosavybėn butą, gavo 10 000 Eur rentos. Kadangi butas perleistas nepraėjus 10 metų nuo jo įsigijimo, pajamos, gautos už jo perleidimą nuosavybėn, yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, tačiau kartu leidžiama iš šių pajamų atimti turto įsigijimo kainą. Gyventojas (rentos gavėjas) kaip pajamų sumą, gautą už turto perleidimą, nurodo 10 000 Eur o įsigijimo kainą – 50 000 Eur, sumokėtų jį įsigyjant. Atsižvelgiant į tai, kad turto įsigijimo kaina viršija už turto perleidimą gautas pajamas, faktiškai mokėtinas pajamų mokestis nesusidaro.

Kitais metais gyventojas taip pat gavo 10 000 Eur rentos, kuri apskaičiuojama kaip pajamomis natūra gautos pajamos: gyventojas buvo aprūpinamas maistu, drabužiais ir pan. Šios sumos patvirtintos dokumentais. Šią sumą jis nurodo kaip pajamų sumą, gautą už turto perleidimą; įsigijimo kaina yra 40 000 Eur (50 000 Eur – 10 000 Eur ), t. y. faktinė jo įsigijimo kaina, sumažinta gautos rentos suma, deklaruota apskaičiuojant ankstesniųjų metų apmokestinamąsias pajamas.

Tarkime, kad per tris sekančius metus gyventojas taip pat gauna po 10 000 Eur rentos. Analogiškai apskaičiuojama ir šių metų turto įsigijimo kaina: ji bus lygi 30 000 Eur, 20 000 Eur, 10 000 Eur, sekančiais rentos gavimo metais – 0.

Jeigu ir toliau gyventojas gaus po 10 000 Eur rentos už perleistą nuosavybėn turtą, o jo įsigijimo kaina jau bus lygi nuliui, šios jo pajamos bus apmokestinamos.

25. Pagal mainų sutartį gyventojo gautas daiktas pagal GPMĮ yra laikomas už perleistą nuosavybėn (išmainytą) daiktą gautomis pajamomis nepinigine forma (natūra).

Už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn turtą gyventojo gautas turtas (pajamos natūra) pagal GPMĮ įvertinamas tikrąja rinkos verte. Vadinasi, kai už perleistą daiktą pajamos gaunamos natūra (kitu daiktu), mainų sutartimi perleisto daikto perleidimo pajamomis laikytina įsigyjamo daikto tikroji rinkos kaina.

Pavyzdys

Gyventojas A. A. 3 kambarių butą išmainė į mažesnio ploto 2 kambarių butą. Pagal nepriklausomo turto vertintojo išvadą arba pagal gyventojo turimus duomenis (pagal nekilnojamojo turto agentūrų pateiktus bei paties gyventojo surinktus duomenis apie parduodamų butų kainas) parduodamas 3 kambarių butas (analogiško ploto, išplanavimo, patogumų bei būklės, analogiškų statybos metų, panašioje to paties miesto mikrorajono vietoje) mainų sutarties sudarymo metu kainavo 30 000 Eur. Ši kaina mainų sutartyje nurodyta kaip nustatytoji sandorio šalių vertinimu. Perleidžiamas 2 kambarių butas šalių vertinimu įvertintas 20 000 Eur. Sutartyje numatytą 10 000 Eur kainų skirtumą jį perleidžiantis savininkas B.B. (t. y. mažesnės kainos daiktą perduodanti sandorio šalis) sumokėjo sutarties sudarymo metu.

Kadangi gyventojas A. A. mainais gavo 20 000 Eur vertės butą (gaunamo buto tikroji rinkos kaina) ir 10 000 Eur pinigais, tai 30 000 Eur suma ir yra laikoma jo pajamomis iš perleisto nuosavybėn 3 kambarių buto.

Vadinasi, kai už išmainytą didesnės kainos daiktą jo savininkas pajamų gauna ir natūra, ir pinigais, išmainytojo daikto perleidimo pajamos yra įsigyjamo daikto tikroji rinkos kaina, pridėta prie pinigais gautos pajamų sumos.

Pastaba: jeigu gyventojas A. A. (naujasis 2 kambarių buto savininkas) parduotų šį mainais gautą butą, jo įsigijimo kaina būtų laikoma ne 30 000 Eur, o 20 000 Eur suma, nes 10 000 Eur (skirtumas tarp išmainytų daiktų kainos) yra jo pinigais gautų pajamų dalis už perleistą 3 kambarių butą, bet ne 2 kambarių įsigijimo kainos (išlaidų) dalis.

2 kambarių butą išmainęs gyventojas B. B. didesnės (30 000 Eur) vertės butą gavo ne tik už savo perleistąjį (20 000 Eur), bet ir už pinigais (10 000 Eur) jo paties sumokėtą mainomų butų kainų skirtumą. Šio gyventojo sumokėtas kainų skirtumas (10 000 Eur ) negali būti laikomas pajamomis iš jo išmainyto buto perleidimo, nes gyventojo B. B. atžvilgiu tai yra jo išlaidų (bet ne pajamų), patirtų įsigyjant 3 kambarių butą, dalis. Už išmainytą butą gyventojas gavo 20 000 Eur pajamų. Ši suma apskaičiuojama iš 30 000 Eur (gaunamo buto tikrosios rinkos kainos) atėmus 10 000 Eur (sumokėtą mainomų daiktų kainų skirtumą).

Vadinasi, kai už išmainytą mažesnės kainos daiktą savininkas gauna pajamų natūra (kitu daiktu), tačiau sumoka daiktų kainų skirtumą, išmainytojo daikto perleidimo pajamos yra įsigyjamo daikto tikroji rinkos kaina, atėmus pinigais sumokėtą kainų skirtumą.

Pastaba: jeigu gyventojas B. B. (naujasis 3 kambarių buto savininkas) parduotų šį mainais gautą butą, jo įsigijimo kaina būtų laikoma 30 000 Eur suma, apmokėta išmainytuoju 2 kambarių butu (20 000 Eur), ir mainomų daiktų kainų skirtumu (10 000 Eur).

26. Kai darbuotojas, pagal kreditorinio reikalavimo perleidimo sutartį perleidžia reikalavimo teises į jam priklausantį darbo užmokestį, laikoma, kad jis gauna pajamų už parduotą kitą turtą (nepriskirtą nekilnojamajam ar teisiškai registruotinam kilnojamajam turtui) iš naujojo kreditoriaus (reikalavimo teisių pirkėjo), pvz. iš uždarosios akcinės bendrovės. Įsigijimo kaina šiuo atveju – apskaičiuoto darbo užmokesčio suma.

Pajamos, gautos už kito turto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn, yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, kurioms taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punkto nuostatas apmokestinamas skirtumas, apskaičiuotas iš visų per mokestinį laikotarpį parduoto kito turto pardavimo gyventojo gautų pajamų atėmus jo įsigijimo kainą ir kitas su pardavimu susijusias išlaidas, o iš apskaičiuoto skirtumo dar atėmus 2 500 Eur. Kito turto pardavimo pajamos pagal GPMĮ 22 straipsnį yra priskiriamos B klasės pajamoms, pajamų mokestį nuo kurių apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti privalo tokių pajamų gavęs gyventojas.

Pavyzdys

Darbuotojas darbdavio jam apskaičiuotą 2 500 Eur darbo užmokestį, kurio darbdavys neišmoka, pagal kreditorinio reikalavimo sutartį perleidžia kitam juridiniam vienetui už 2 000 Eur. Darbuotojo gautos pajamos, kaip kito turto pardavimo pajamos apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, atėmus įsigijimo kainą (2 500 Eur) ir taikomą 2 500 Eur neapmokestinamą dydį. Šiuo atveju pajamų mokesčio neatsiranda, kadangi gautos pajamos yra mažesnės nei įsigijimo kaina.

27. Jeigu gyventojas negali objektyviai pagrįsti, kuri konkreti (kada įsigyta) keliais sandoriais įgyto vienarūšio, individualiais požymiais neapibūdinto turto dalis perleidžiama, iš pajamų pirmiausia atskaitoma anksčiausiai už tokį turtą (jo dalį) sumokėta įsigijimo kaina (jos dalis).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas turi skirtingu laikotarpiu įsigytų to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių:

2014-01-05 – 12 Lt (nuo 2015-01-01 3,48 Eur) vertės 100 akcijų;

2015-01-06 – 10 Eur vertės 50 akcijų;

2015-10-03 – 15 Eur vertės 85 akcijas.

2016 06-02 gyventojas numato parduoti dalį įsigytų akcijų. Kadangi gyventojas negali pagrįsti kurias akcijas (kada įsigytas akcijas) jis parduoda, iš jo gautų už akcijas pardavimo pajamų atimama anksčiausiai (2014-01-05) po 3,48 Eur įsigytų akcijų kaina.

2. Gyventojas skirtingais laikotarpiais ir skirtingomis kainomis pirko grūdus, kuriuos 2015 m. dalimis parduoda. Gyventojas negali objektyviai pagrįsti kuriuos grūdus parduoda, todėl apskaičiuojant grūdų pardavimo apmokestinamąsias pajamas iš pardavimo pajamų turi atimti anksčiausiai įsigytų grūdų įsigijimo kainą.

**3. Leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111, nuostata įsigalioja nuo 2008-12-30; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas ).

**Komentaras**

1. Apskaičiuojant turto įsigijimo kainą, būtina turėti turto įsigijimo kainą patvirtinančius dokumentus.

2. Dokumentai, patvirtinantys turto įsigijimo kainą, privalo turėti Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose nustatytus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Turto įsigijimo kaina gali būti pagrindžiama:

- galiojančiais sandoriais;
- užsienio vienetų ir gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

3. Atitinkamų metų dokumentams taikomi tuo metu galiojusiuose įstatymuose ir kituose teisės aktuose numatyti reikalavimai.

4. Parduodant ar kitokiu būdu perleidžiant nuosavybėn turtą, būtina turėti to turto įsigijimo dokumentus arba įsigijimo kainą patvirtinančių galiojančių sandorių dokumentus, pavyzdžiui:

- paveldėjimo teisės liudijimą, dovanojimo sutartį;
- AVMI pažymą apie turto vertę, kai gauto turto vertė apskaičiuojama pagal Paveldimo turto mokesčio įstatymą (po 2003-01-01 paveldėjus turtą);
- pirkimo-pardavimo sandorį patvirtinantį dokumentą arba turto priėmimo-perdavimo aktą;
- Žemės ir kito nekilnojamojo turto kadastro ir registro valstybės įmonės išduotą dokumentą, patvirtinantį turto įregistravimą gyventojo vardu;
- automobilio įsigijimo dokumentą – pažymą-sąskaitą;
- neregistruojamo turto įsigijimo kainą patvirtinančiais dokumentais gali būti kasos aparato kvitai, sąskaitos ir pan., iš kurių būtų galima nustatyti turto įsigijimo datą ir kainą, pirkėją.

Jei kasos aparato kvituose nėra visų privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų, t. y. jeigu kasos aparato kvite nėra rekvizitų, identifikuojančių pirkėją, tai ne individualios veiklos neregistruojamo turto - savos statybos namo ar buto statybinių medžiagų išlaidas pagrindžiančiais dokumentais gali būti pripažįstami kasos aparato kvitai, kurie neviršija 100 eurų.

5. Tais atvejais, kai neišsaugoti dokumentų originalai, įsigijimo dokumentais gali būti pripažįstamos atitinkamų institucijų patvirtintos tokių dokumentų kopijos (pvz. notaro patvirtinta sutarties kopija, komiso pagrindais automobiliais prekiaujančios įmonės pažymos-sąskaitos kopija). Be to, gali būti pateikiamas banko išrašas iš gyventojo sąskaitos, jeigu buvo sumokėta pavedimu ir galima nustatyti, kam, kada, už ką ir kokia suma buvo mokėta.

(Pakeistas ir papildytas GPMĮ 19 straipsnio komentaras pagal VMI prie FM 2010-03-05 raštą Nr. (18.18-31-1)-R-2125).

**4. Šio Įstatymo 11 straipsnyje nurodytu atveju parduotų akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra lygi:**

**1) visų gyventojo į vieneto kapitalą įneštų už šio Įstatymo 11 straipsnio nustatytu atveju parduodamas akcijas (dalis, pajus) įnašų vertei. Įnašų vertė yra lygi jų vertei įnešimo metu, įskaitant turto (jei įnašas buvo įneštas turtu) vertės padidėjimą dėl turto indeksavimo arba perkainojimo, jeigu jį atlikti vienetą įpareigojo Lietuvos Respublikos teisės aktai, ir (arba)**

**Komentaras**

1. GPMĮ 11 straipsnyje (žr. GPMĮ 11 straipsnio komentarą) nurodytu vieneto likvidavimo atveju svarbu nustatyti akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kainą, nes laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus). Šiuo atveju akcijų (dalių, pajų) pardavimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos iš pardavimo pajamų atimant įsigijimo kainą.

2. Akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra lygi į vieneto kapitalą įneštų įnašų vertei įnešimo metu. Jeigu įnašai (akcijų apmokėjimas) buvo įnešti turtu (ne pinigais), tai nustatant tokio įnašo vertę, atsižvelgiama į turto vertės padidėjimą dėl turto indeksavimo arba perkainojimo, jeigu tokį indeksavimą arba perkainojimą atlikti įpareigojo Lietuvos Respublikos teisės aktai.

Pavyzdys

AB Y yra likviduojama, todėl laikoma, kad gyventojas parduoda turimas akcijas (žr. 11 straipsnio komentarą). Jeigu akcijos buvo įsigytos už investicinius čekius, rublius (iki lito išleidimo į apyvartą), tai tokių akcijų įsigijimo kaina nustatoma buvusią jų vertę padalijus iš 100 ir gautą sumą perskaičiavus į eurus. Jeigu akcijos buvo įsigytos jų kainą apmokant litais iki 2002-02-01, jų įsigijimo kaina, išreikšta litais, turi būti perskaičiuojama į eurus pagal oficialų lito ir euro santykį, kurį Lietuvos Bankas buvo nustatęs šių išlaidų patyrimo dieną. Akcijų, įsigytų nuo 2002-02-02, įsigijimo kaina, išreikšta litais, perskaičiuojama į eurus, padalijus iš 3,4528 (oficialaus lito ir euro santykio). Jeigu akcijos buvo įsigytos nemokamai, tai šių akcijų įsigijimo kaina lygi 0 EUR.

Jeigu likviduojant AB Y gyventojo gautos pajamos viršija akcijų įsigijimo kainą, skirtumas apmokestinamas pajamų mokesčiu, taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą (žr. 6 straipsnio komentarą).

3. Individualios įmonės ar mažosios bendrijos likvidavimo atveju, apskaičiuojant apmokestinamąsias ne individualios veiklos turto, t. y. finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, pajamas, įsigijimo kainai priskiriama individualios įmonės savininko ar mažosios bendrijos nario neatsiimtų įnašų į vienetą suma (vertė) įnešimo metu.

(GPMĮ 19 straipsnio 4 d. 1 p. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2023-10-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-3760)

**2) akcijų (dalių, pajų) įsigijimo antrinėje rinkoje kainai, kai akcijos (dalys, pajai) buvo įsigytos antrinėje rinkoje.**

1. Jeigu vieneto likvidavimo atveju gyventojas parduoda akcijas, įsigytas antrinėje rinkoje, tai tokių akcijų įsigijimo kaina lygi akcijų įsigijimo antrinėje rinkoje kainai, t.y. kainai, kurią gyventojas sumokėjo kitam gyventojui arba vienetui pagal sudarytą akcijų pirkimo sandorį, įskaitant išlaidas nurodytas šio str. 2 dalies komentaro 16 punkte. Šių akcijų įsigijimo kaina nurodyta pirkimo sandoryje ir gali būti didesnė arba mažesnė už tą, kurią pirminis akcininkas buvo įnešęs į vieneto kapitalą.

2. Antrinė vertybinių popierių apyvarta vyksta tik per vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkus. Jeigu vertybiniai popieriai įsigyti Lietuvoje, jų antrinės apyvartos pirkimo - pardavimo sandoriai turi būti sudaromi Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatyme nustatyta tvarka. Tais atvejais, kai akcijos įsigytos užsienio valstybėse, tai antrinėje rinkoje pirkimo - pardavimo sandoriai sudaromi užsienio valstybių teisės aktų nustatyta tvarka.

**5. Kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn akcijas (dalis, pajus), šio Įstatymo 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktuose nurodytais atvejais gautas mainais į įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus), parduodamų ar kitaip perleidžiamų nuosavybėn akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra lygi turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kainai.**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. GPM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XI-111, nuostata įsigalioja nuo 2008-12-30, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Kai parduodamos ar kitaip perleidžiamos akcijos (dalys, pajai) buvo gautos mainais GPMĮ 2 str. 14 d. 7 ir 8 punktuose nurodytais vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais (žr. GPMĮ 2 str. 14 d. 7 ir 8 punktų komentarą), parduodamų ar kitaip perleidžiamų nuosavybėn akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina prilyginama iki reorganizavimo ar perleidimo gyventojo turėtų to vieneto akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kainai.

Pavyzdys

X vieneto reorganizavimo metu gyventojas turėjo 100 reorganizuojamojo vieneto akcijų, kurių kiekvienos įsigijimo kaina buvo 5 eurai. Mainais už šias akcijas gyventojas gavo kito vieneto 100 akcijų, kurių kiekvienos vertė yra 8 Eur. Pardavimo atveju gyventojo mainais gautų akcijų įsigijimo kaina yra prilyginama 5 Eur už kiekvieną.

**6. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisykles.**

**Komentaras**

. Gyventojo individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklės (toliau – Taisyklės), patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 29 d. nutarimu Nr. 133 „Dėl Gyventojo ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių patvirtinimo“, kurių nauja redakcija įsigaliojo nuo 2020 m. rugpjūčio 4 d. Taisyklių nuostatos taikomos ir nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo (visas ar jo dalis) priskirtas individualios veiklos turtui, įsigijimo kainai tam tikrais atvejais nustatyti.

2. Taisyklių 3 punkte nustatyta, kokia turto įsigijimo kaina, kai turtas, įgytas paveldėjimo būdu, t. y. tokio turto įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuria šis turtas įvertinamas paveldimo turto mokesčiui apskaičiuoti prašymo mokesčių administratoriui pateikimo dieną.

3. Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanotojo asmens pajamomis. Turtui, įgytam dovanojimo būdu, priskiriamas ir turtas, gautas kaip loterijos laimėjimas, laimėjimas arba

prizas. Tokiais atvejais laimėjimų ir prizų įsigijimo kaina nustatoma analogiškai, kaip dovanojimo būdu gauto turto vertė, t. y. imama turto vertė, kuri laimėjimų gavimo momentu būtų laikoma apdovanotojo pajamomis.

4. Turto įsigijimo kaina nustatoma pagal šių Taisyklių 3 ir 4 punktų nuostatas neatsižvelgiant į tai, ar gyventojas, paveldėjęs arba gavęs dovanų turtą, privalėjo mokėti paveldimo turto mokestį arba gyventojų pajamų mokestį, ar buvo nuo jo atleistas.

5. Taisyklių 3 punkte nurodyto paveldėjimo būdu įsigyto turto įsigijimo kaina nustatoma vadovaujantis Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo ir Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 13 d. nutarimu Nr. 24 „Dėl Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“, nuostatomis.

Pavyzdys

Gyventojas 2024 m. vasario mėn. po tėvo mirties paveldi 10 ha mišką, į kurį nuosavybės teisės buvo atkurtos 2017 m. Pagal Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) paveldimo miško duomenų bazės išrašo duomenis miško žemės vidutinė rinkos vertė (t. y. su indeksuota medynų verte), nustatyta 2024 m., yra 21 000 Eur), o medynų vidutinė rinkos vertė (kuri yra indeksuota miško medynų vertė), – 14 000 Eur. Gyventojas pageidauja, kad paveldimo miško vertė būtų nustatyta atliekant individualų turto vertinimą, miško žemę ir medynus įvertinant atskirai. Kvalifikuoto turto vertintojo individualiu įvertinimu, miško žemės (be medynų) vidutinė rinkos vertė yra 7 000 Eur, o medynų vertė 2024 m. yra 19 000 Eur. Gyventojas 2024 m. gruodžio mėn. parduoda nenukirstą mišką už 20 000 eurų. Nenukirsto miško (medynų) įsigijimo kaina – 19 000 eurų. Nustatant paveldimo turto įsigijimo kainą svarbu žinoti, kad paveldimo turto mokesčio mokėtojai apsispręsti dėl paveldimo turto įvertinimo turi dar prieš notarui išduodant paveldėjimo teisės liudijimą. Paveldimo turto mokestis apskaičiuojamas ir sumokamas dar prieš notarui išduodant paveldėjimo teisės liudijimą, todėl visi su paveldėjimu susiję veiksmai, įskaitant turto įvertinimą, turi būti atlikti dar iki paveldėjimo teisės liudijimo gavimo momento. Išimtis taikoma tik atleistiems nuo paveldimo turto mokesčio gyventojams (turtą paveldintiems sutuoktiniams, vaikams, įvaikiams, tėvams, įtėviams, broliams, seserims, seneliams, vaikaičiams, globėjams ir globotiniams, rūpintojams ir rūpintiniams), kurių paveldimo turto vertė, atlikus individualų turto vertinimą, gali būti nustatoma retrospektyviai, pavyzdžiui, ketinant parduoti paveldėtą turtą. Atlikus retrospektyvų vertinimą, iš artimųjų paveldėto turto įsigijimo kaina laikoma turto vertintojo nustatyta vertė, buvusi pasirinktą dieną laikotarpyje nuo palikimo atsiradimo dienos iki paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo dienos.

6. Paveldėto turto įsigijimo kaina laikoma gyventojo prašymo mokesčių administratoriui pateikimo dieną nustatyta turto vertė:

Nekilnojamojo daikto, išskyrus laivus ir orlaivius, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija, nustatoma gyventojo pasirinkimu: valstybės įmonės Registrų centro nustatyta šio turto vidutinė rinkos vertė arba vertė, nustatyta atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą;

Kilnojamojo daikto vertė, kurią nustato gyventojas, paveldėjęs šį turtą (pats arba pasinaudodamas turto vertintojų paslaugomis).

Vertybinių popierių, įtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, - jų vidutinė rinkos kaina;

Vertybinių popierių, neįtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, - gyventojo pasirinkimu: jų nominali vertė, o kai nominalios vertės nėra, - jų buhalterinė vertė arba vertė, kurią nustato turto vertintojas;

Antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių, kilnojamųjų kultūros vertybių - vertė, kurią nustato Kultūros paveldo departamentas prie Kultūros ministerijos.

Tauriųjų metalų, brangakmenių, tauriųjų metalų ir brangakmenių gaminių - vertė, kurią nustato Lietuvos prabavimo rūmai.

Antikvarinių tauriųjų metalų gaminių ir antikvarinių brangakmenių gaminių - vertė, kurią nustato Kultūros paveldo departamentas prie Kultūros ministerijos kartu su Lietuvos prabavimo rūmais.

Aukščiau nenurodyto paveldėto turto - vertė, kurią nustato gyventojas, paveldėjęs šį turtą (pats arba pasinaudodamas turto vertintojų paslaugomis).

7. Paveldėto daikto įsigijimo kainos nustatymas, kai tas daiktas (jo dalis) yra paveldimas pagal paveldėjimo teisių pirkimo-pardavimo arba pagal paveldėjimo teisių dovanojimo sandorį:

Pavyzdžiai

1. 2024-08-01 mirus turto palikėjui Z., gyventojas A. pagal įstatymą ar testamentą paveldi ¼ buto, o paveldėjimo teises į kitą ¼ buto dalį už 10 000 Eur įsigyja pagal paveldėjimo teisių pirkimo-pardavimo sutartį, sudarytą su kitu palikimą priėmusiu įpėdiniu – gyventoju B. Paveldėjimo teisės liudijimas įpėdiniui A. yra išduodamas į visą mirusiam turto palikėjui priklausiusią buto dalį (į 2/4 buto). Visos paveldėtos buto dalies įsigijimo kaina nustatoma (2/4 buto dalies vertės), pagal Taisyklių 3 punkte nustatytą tvarką

Kadangi visą minėtą turtą (2/4 buto) gyventojas A. įgijo paveldėjimo pagrindais, tai jo įsigijimo data laikoma 2024-08-01.

2. 2024-01-05 mirus motinai, jos turtą – žemės sklypą, po ½ sklypo, paveldi du sūnūs: M. ir J. Gyventojas M. 2024-09-11 paveldėjimo teises padovanoja savo broliui J. Notaras įpėdiniui J. paveldėjimo teisės liudijimą 2024-11-08 išduoda į visą paveldėtą žemės sklypą.

Paveldėto žemės sklypo įsigijimo kaina nustatoma Taisyklių 3 punkte nustatyta tvarka, šiuo atveju, gyventojui J. pageidaujant, vadovaujantis individualiu turto vertinimu. Turto vertintojo ataskaitoje įrašyta sklypo rinkos kaina laikytina paveldėto turto įsigijimo kaina.

Kadangi visą žemės sklypą gyventojas J. įgijo paveldėjimo pagrindais, tai sklypo įsigijimo data laikytina 2024-01-05.

8. Dovanojimo būdu gauto turto įsigijimo kaina laikoma tos dovanos gavimo dieną nustatyta turto vertė pagal tikrąją rinkos kainą (tikrosios rinkos kainos sąvoka pateikta GPMĮ 2 str. 20 dalyje, žr. šios dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas kalendorinių metų kovo mėn. pagal dovanojimo sutartį gavo butą, kurio tikroji rinkos kaina – 120 000 Eur. Tarkime, kad kitą mėnesį gyventojas šį butą parduoda už 115 000 Eur. Tokiu atveju apmokestinamosios turto pardavimo pajamos yra lygios 0.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas kalendorinių metų gegužės mėn. loterijoje laimėjo automobilį, kurio tikroji rinkos kaina 64 000 Eur. Po 10 dienų automobilis parduodamas už 59 000 Eur. Šiuo atveju gautų turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų suma lygi 0.

9. Taisyklių 6.1 ir 6.2 papunkčiuose nustatyta, kad turto, įgyto pagal išlaikymo iki gyvos galvos (rentos) sutartį, įsigijimo kaina nustatoma taip:

– turto, įgyto iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių, įsigijimo kaina yra jo tikroji rinkos kaina, buvusi turto perdavimo rentos mokėtojui dieną;

– turto, įgyto iš kitų gyventojų, įsigijimo kaina laikoma teisinę galią turinčiais dokumentais pagrįsta, faktiškai rentos gavėjui išlaikyti patirtų išlaidų suma. Negalint pagrįsti patirtų išlaikymo išlaidų teisinę galią turinčiais dokumentais, tokio turto įsigijimo kaina gali būti skaičiuojama pagal numanomas išlaikymo išlaidas, kurios apskaičiuojamos dauginant išlaikymo laikotarpio mėnesių skaičių iš tais mėnesiais galiojusio minimalios mėnesinės algos (toliau – MMA) dydžio (ne visam mėnesiui tenkančios numanomos išlaikymo išlaidos apskaičiuojamos proporcingai tam mėnesiui tenkančiam dienų skaičiui). Rentos mokėtojas, laikydamasis šiame punkte nustatytų sąlygų, turi teisę pasirinkti laikotarpį, už kurį turto įsigijimo kaina skaičiuojama pagal faktines išlaidas, o už kurį – pagal numanomas išlaikymo išlaidas.

Pavyzdžiai

1. Gyventoja 2023-03-10 pagal išlaikymo iki gyvos galvos (rentos) sutartį savo anūkui perleido nuosavybės teise turėtą 2 kambarių butą, kurio tikroji rinkos kaina 2023-03-10 buvo 45 000 Eur. 2024-01-10 gyventojai mirus, anūkas minėtąjį butą 2024-11-15 pardavė už 55 000 Eur. Šiuo atveju buto įsigijimo kaina laikytina 45 000 Eur.

2. Gyventojas A, pablogėjus sveikatai, 2023-06-15 pagal išlaikymo iki gyvos galvos (rentos) sutartį perleido namą gyventojui B, kuris rūpinosi, jo priežiūra, buitimi, slauga, gydymu ir t. t. Gyventojas B gyventojo A patogumui 2023 m. liepos – rugpjūčio mėn. atliko namo remontą, nupirko patogią lovą ir kitus baldus. Namo remontui ir baldų pirkimui išleido 5000 Eur bei turi išsaugojęs patirtas išlaidas pagrindžiančius dokumentus, kitais mėnesiais patirtoms išlaidoms pagrįsti turi tik mažą dalį išsaugotų dokumentų. Gyventojas A mirė 2024-03-10, namas buvo parduotas 2024-09-21.

Šiuo atveju namo įsigijimo kaina apskaičiuojama taip: liepos ir rugpjūčio mėn. patirtomis išlaidomis laikoma 5 000 Eur, kitais mėnesiais – sumos, atitinkančios tais mėnesiais galiojusios MMA dydį (2023 m. nustatyta MMA 840 Eur, 2024 m.– 924 Eur), už nepilnus mėnesius (2023 m. birželio mėn. – 15 dienų ir 2024 m. kovo mėn. – 20 d.) išlaikymo išlaidos apskaičiuojamos proporcingai tam mėnesiui tenkančiam dienų skaičiui.

2023 m. birželio mėn. (15 d.) – 420 Eur(840 ÷ 30 x 15);

2023 m. liepos – rugpjūčio mėn. – 5 000 Eur;

2023 m. rugsėjis – gruodis 3 360 Eur (4 x 840);

2024 m. sausio – vasario mėn. – 1 848 Eur (924 x2);

2024 m. kovo mėn. (10 d.) – 298 Eur (924÷31 x 10).

Namo įsigijimo kaina laikoma 10 926 Eur (420 + 5 000 + 3 360 + 1 848 + 298).

3. Jei 2 pavyzdyje pateiktu atveju 2023-06-15 pagal išlaikymo iki gyvos galvos (rentos) sutartį namas būtų perleistas sutuoktiniams, tai kiekvienam sutuoktiniui tenkanti namo įsigijimo kaina būtų ½ dalis nuo bendros namo įsigijimo kainos, t. y. 5 463 Eur (10 926 ÷ 2).

4. Gyventoja 2022-05-01 pagal išlaikymo iki gyvos galvos (rentos) sutartį perleido turėtą nekilnojamąjį turtą (2 kambarių butą ir garažą) savo tolimai giminaitei. 2022-05-01 perleisto nekilnojamojo turto tikroji rinkos kaina buvo 50 000 Eur (buto – 45 000 Eur, o garažo – 5 000 Eur). Gyventoja mirė 2023-04-20. Giminaitė butą pardavė 2023-10-10, o garažą – 2024-02-15. Patirtas išlaikymo išlaidas pagrindžiančių dokumentų nesaugojo.

Šiuo atveju nekilnojamojo turto įsigijimo kaina apskaičiuojama pagal numatomas išlaikymo išlaidas, t. y. pagal išlaikymo mėnesiais galiojusius MMA dydžius (2022 m. MMA – 730 Eur, 2023 m. MMA – 840 Eur).

2022 m. gegužės gruodžio mėn.– 5 840 Eur(730 x 8);

2023 m. sausio – kovo mėn. – 2 520 Eur (840 x 3);

2023 m. balandžio mėn. (20 d.) – 560 Eur (840÷30 x 20).

Nekilnojamojo turto įsigijimo kaina laikoma 8 920 Eur (5 840 + 2 520 + 560).

Apskaičiuojama, kokią procentinę dalį perleisto nekilnojamojo turto tikrosios rinkos kainos sudaro buto tikroji rinkos kaina ir kokią dalį – garažo tikroji rinkos kaina. Pateiktu atveju buto tikroji rinkos kaina sudaro 90 proc. (45 000 ÷ 50 000 x 100 proc.) visos nekilnojamojo turto tikrosios rinkos kainos, o garažo – 10 proc. (5 000 ÷ 50 000 x 100 proc.).

Pagal gautas proporcijas atskirai apskaičiuojamos buto ir garažo įsigijimo kainos.

Šiuo atveju buto įsigijimo kaina būtų 8 028 Eur (8 920 x 90 ÷ 100), garažo 892 Eur (8 920 x 10 ÷100).

10. Pagal Taisyklių 7.1 ir 7.2 papunkčių nuostatas turto įsigijimo kaina yra lygi jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn kainai, kai nuosavybės teisės buvo atkurtos ir turtas grąžintas tokiems Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo (toliau – Įstatymas) 2 straipsnio 1, 2 dalyse nurodytiems Lietuvos Respublikos piliečiams:

1) turto savininkams;

2) asmenims, kuriems mirę turto savininkai testamentais paliko savo turtą, nepaisant to, kad testamentuose nėra duomenų apie žemės ar kito nekilnojamojo turto palikimo faktą, o šiems mirus, - jų sutuoktiniams, tėvams (įtėviams), vaikams (įvaikiams) ar šių asmenų sutuoktiniams bei vaikams;

3) turto savininkų, kurie mirė ir nepaliko testamentų ar okupacijos metais (1939-1990 metais) emigravo į užsienį ir ten, netekdami Lietuvos Respublikos pilietybės, priėmė kitos šalies pilietybę,

sutuoktiniams, tėvams (įtėviams), vaikams (įvaikiams), jei šie asmenys yra Lietuvos Respublikos piliečiai, - į jiems tenkančias išlikusio nekilnojamojo turto dalis;

4) turto savininkų vaikų (įvaikių), kurie yra mirę, sutuoktiniams, vaikams (įvaikiams) - į mirusiesiems tenkančias išlikusio nekilnojamojo turto dalis;

5) Įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1-4 punktuose nurodytų piliečių vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams), sutuoktiniams bei vaikaičiams (jeigu šie yra Lietuvos Respublikos piliečiai) pagal iki 2001 m. gruodžio 31 d. notariškai patvirtintas teisių perleidimo sutartis;

6) nuosavybės teisės atkurtos mirusiųjų vardu ir perduotos įpėdiniams (Lietuvos Respublikos piliečiams, jeigu Įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1-4 punktuose paminėti piliečiai, kurie nustatytu laiku buvo padavę prašymus atkurti nuosavybės teises, yra mirę).

Pavyzdžiai

1. Gyventojui A, kuriam turto savininkas prieš mirtį testamentu paliko savo turtą, buvo atkurtos nuosavybės teisės į žemę. Šią žemę jis susigrąžina ir nepraėjus 10 metų nuo įsigijimo parduoda už 20 000 Eur. Šiuo atveju pardavimo ir įsigijimo kainų skirtumas neskaičiuojamas, nes Taisyklių 7.1 papunktyje nustatyta, kad įsigijimo kaina lygi pardavimo kainai (20 000 Eur).

2. Gyventojas A pagal 2001 m. spalio 10 d. notariškai patvirtintą sutartį perleido gyventojui B (savo vaikui (įvaikiui), tėvui (įtėviui), sutuoktiniui, vaikaičiui) teisę atkurti nuosavybės teises į žemę. Gyventojui B atkuriamos nuosavybės teisės, šį turtą jis susigrąžina, ir nepraėjus 10 metų nuo įsigijimo jį parduoda už 20 000 Eur. Tokiu atveju pagal Taisyklių 7.1 ir 7.2 papunkčių nuostatas turto įsigijimo kaina yra prilyginama jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn kainai (20 000 Eur).

3. Nuosavybės teisės į žemę atkurtos mirusio asmens A vardu. Žemę paveldėjęs įpėdinis B gauna paveldėjimo teisės liudijimą ir, nuo šio fakto nepraėjus 10 metų, paveldėtą žemę parduoda. Tokiu atveju pagal Taisyklių 7.1 papunkčio nuostatas šio turto įsigijimo kaina prilyginama jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn kainai.

4. Nuosavybės teisės į miško žemę atkurtos mirusio asmens A vardu. Miško žemę paveldėjęs įpėdinis B gauna paveldėjimo teisės liudijimą ir parduoda šioje žemėje esantį nenukirstą mišką (be žemės). Tokiu atveju taikomos Taisyklių 7.1 papunkčio nuostatos ir nenukirsto miško įsigijimo kaina prilyginama jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn kainai.

11. Pagal Taisyklių 7.2 papunkčio nuostatas turto įsigijimo kaina lygi 0 tuo atveju, kai pagal notariškai patvirtintą teisių perleidimo sutartį teisė atkurti nuosavybės teises į turtą yra perleista ne vaikui (įvaikiui), ne tėvui (įtėviui), ne sutuoktiniui ar vaikaičiui, o kitam asmeniui ir šis asmuo (Lietuvos Respublikos pilietis) atsikuria nuosavybės teises bei susigrąžina turtą.

Pavyzdys

Gyventojas A pagal notariškai patvirtintą sutartį perleido kitam gyventojui B (ne vaikui (įvaikiui), ne tėvui (įtėviui), ne sutuoktiniui, vaikaičiui, o kitam asmeniui) teisę atkurti nuosavybės teises į žemę. Gyventojui B atkuriamos nuosavybės teisės, jis žemę susigrąžina ir, nepraėjus 5 metams nuo šio fakto, ją parduoda už 20 000 Eur. Tokiu atveju turto įsigijimo kaina pagal Taisyklių 7.2 papunkčio nuostatas yra 0. Gyventojas B notarui yra sumokėjęs 200 Eur atlyginimą už teisių perleidimo sutarties patvirtinimą. Šios išlaidos atimamos iš pardavimo kainos, vadinasi, žemės pardavimo apmokestinamosios pajamos yra 19 800 Eur (20 000-200).

12. Jeigu vieneto dalyviui perleidžiamas vieneto turtas (likvidavimo atveju, kaip paskirstytasis pelnas, teisės aktų nustatyta tvarka šiam dalyviui išstojus iš vieneto), tokio turto įsigijimo kaina, atsižvelgiant į Taisyklių 8 punkto nuostatas, yra tikroji šio turto rinkos kaina, buvusi turto nuosavybės teisės perleidimo gyventojui dieną.

Pavyzdys

UAB X likviduojama. 2024 m. balandžio mėnesį akcininkui Y vietoj pinigų perleidžiamas pastatas, kurio tikroji rinkos kaina yra 25 000 Eur. 2024 m. gegužės mėnesį gyventojas tą pastatą parduoda už 24 000 Eur. Kadangi šio turto įsigijimo kaina yra 25 000 Eur, o pardavimo – 24 000 Eur, tai apmokestinamųjų pajamų suma yra lygi 0.

13. Pagal Taisyklių 9 punkto nuostatas turto, gauto atlyginant už darbą, atliekamą darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių pagrindu, už kitus darbus, suteiktas paslaugas, perduotas ar suteiktas teises, parduotą ar kitaip perleistą ar investuotą turtą ar lėšas, įsigijimo kaina gyventojui yra tikroji šio turto rinkos kaina, buvusi gyventojo pajamų natūra gavimo momentu (jeigu gautas turtas buvo pripažintas gyventojo pajamomis natūra) arba turto perleidimo gyventojo nuosavybėn momentu (žr. GPMĮ 8 str. komentarą).

14. Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų bei tvarkos, taip pat valstybės garantijų ir lengvatų, numatytų Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymo (toliau – Kompensacijų įstatymas) nuostatose nustatyta, kad savivaldybės vykdomoji institucija nuomininkams, gyvenantiems savininkui grąžintame gyvenamajame name, jo dalyje ar bute, privalo išduoti valstybės garantinį dokumentą. Šiuo dokumentu nuomininkui įsipareigojama išnuomoti kitas gyvenamąsias patalpas ar suteikti jas neatlygintinai, arba įvykdyti kitą Kompensacijų Įstatymo 9 str. straipsnio 2 dalyje numatytą valstybės įsipareigojimą. Kaip viena iš galimų garantijų yra numatytas žemės sklypo gyvenamajam namui statyti neatlygintinis perdavimas garantijos turėtojo nuosavybėn.

Gyventojui – nuomininkui, iškeldintam iš savininkui grąžinto pastato, Kompensacijų įstatymo nustatyta tvarka pagal valstybės garantinį dokumentą neatlygintinai suteikto žemės sklypo (jo dalies) įsigijimo kaina nustatoma Taisyklių 9 punkto nustatyta tvarka. Gyventojo neatlygintinai gauto žemės sklypo (jo dalies) įsigijimo kaina tokiu atveju laikoma pajamų natūra (žemės sklypo gavimo neatlygintinai) gavimo momentu buvusi tikroji jo rinkos kaina. Žemės sklypo (dalies) tikrąją rinkos kainą atitinka žemės sklypo (dalies) vertė, apskaičiuota garantijos suteikimo tvarką reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka ir nurodyta žemės sklypo (jo dalies) neatlygintinio suteikimo dokumentuose.

Kai pagal Kompensacijų įstatymą gyventojui (garantijos turėtojui) neatlygintinai suteikiamos gyvenamosios patalpos (jų dalis), šių patalpų (dalies) įsigijimo kaina nustatoma analogiškai.

15. Kai už visuomenės poreikiams tenkinti paimtą privačią žemę pagal Lietuvos Respublikos žemės įstatymą atlyginama suteikiant lygiaverčius žemės sklypus, šių sklypų įsigijimo kaina nustatoma vadovaujantis Taisyklių 9 punkte nustatyta tvarka. Gyventojo nuosavybėn perduoto žemės sklypo, atlyginant už paimtą visuomenės poreikiams, įsigijimo kaina laikoma pajamų natūra (gauto žemės sklypo) gavimo momentu buvusi jo tikroji rinkos kaina. Ją atitinka žemės sklypo rinkos vertė, apskaičiuota Lietuvos Respublikos žemės įstatymo 47 straipsnyje ir Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo nustatyta tvarka, ir įrašyta atitinkamos institucijos priimtame sprendime paimti žemę visuomenės poreikiams, suteikiant gyventojo nuosavybėn lygiavertį žemės sklypą.

Pavyzdys

| |
|---|
| Pagal patvirtintą žemės paėmimo visuomenės poreikiams projektą bei sutartį dėl atlyginimo būdo ir dydžio, sudarytą tarp žemės savininko ir prašymą paimti sklypą visuomenės poreikiams pateikusios institucijos (savivaldybės), buvo priimtas sprendimas paimti visuomenės poreikiams gyventojui priklausantį žemės sklypą (unikalus Nr. X). Sprendime nurodyta paimamo žemės sklypo vertė – 157 000 Eur ir, atlyginant už jį, nustatytas lygiaverčio žemės sklypo (unikalus Nr. Y) suteikimas gyventojo nuosavybėn. Žemės sklypo, pažymėto unikaliu Nr. Y, įsigijimo kaina yra 157 000 Eur. |

16. Jeigu vieneto dalyviui dėl įstatinio arba pagrindinio kapitalo didinimo nemokamai išduodama akcijų arba padidinama anksčiau išleistų akcijų nominali vertė, pajaus vertė ar dalis, tokių akcijų įsigijimo kaina arba akcijų (pajų, dalių) įsigijimo kainos dalis, atitinkanti akcijų nominalios vertės, pajaus vertės arba dalies padidinimą, yra lygi 0 eurų (Taisyklių 11 punktas).

17. Tais atvejais, kai per mokestinį laikotarpį gaunama tik dalis ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, iš jų gali būti atimta to turto įsigijimo kainos dalis, proporcinga per tą mokestinį laikotarpį gautų pajamų daliai arba, gyventojo pasirinkimu, įsigijimo kaina ar jos dalis, neviršijanti to mokestinio laikotarpio ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų sumos (Taisyklių 12 punktas).

Tais atvejais, kai pirmosios gautos turto pardavimo pajamų sumos dalies pakanka visai įsigijimo kainai atimti, gyventojas, apskaičiuodamas to mokestinio laikotarpio turto pardavimo ar

kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamąsias pajamas, už tą mokestinį laikotarpį gali pasirinkti atimti visą įsigijimo kainą.

Pateikiamas pavyzdys, kaip apskaičiuojama turto įsigijimo kainos dalis, atimama iš 2023 m. parduoto turto ir gautų tais pačiais metais turto pardavimo pajamų dalies bei 2024 metais gautų pardavimo pajamų dalies, kai gyventojas turto įsigijimo kainą atima proporcingai per mokestinį laikotarpį gautoms pajamoms.

Pavyzdys

Gyventojas 2023 m. gruodžio mėn. pardavė UAB X komercines patalpas už 62 000 Eur (patalpos įsigytos 2022-01-15, įsigijimo kaina 29 000 Eur). UAB X 2023 m. gruodžio 27 d. išmokėjo 31 000 Eur turto pardavimo pajamų, o 2024 m. lapkričio 15 d. UAB X išmokėjo kitą turto pardavimo pajamų dalį - 31 000 Eur sumą.

1 variantas. Gyventojas, pateikęs 2023 m. pajamų mokesčio deklaraciją iš gautų turto pardavimo pajamų apskaičiuoja gautai pajamų daliai proporcingai tenkančią įsigijimo kainos dalį. Įsigijimo kainos dalis tenkanti 2023 metais gautoms turto pardavimo pajamoms sudarė 50 proc., t. y. 14 500 Eur . Turto pardavimo apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos atėmus įsigijimo kainos dalį yra 16 500 Eur (31 000 – 14 500), nuo kurios apskaičiuojama mokėtina 15 proc. pajamų mokesčio suma.

Gyventojas teikdamas 2024 m. pajamų mokesčio deklaraciją turi apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas, atėmęs iš gautų turto pardavimo pajamų 50 proc. tenkančią įsigijimo kainos dalį, 16 500 Eur (31 000 – 14 500 ) ir sumokėti į biudžetą 15 proc. pajamų mokesčio sumą.

2 variantas. Gyventojas, pateikęs 2023 m. pajamų mokesčio deklaraciją iš 2023 m. gautos turto pardavimo pajamų dalies 31 000 Eur atima visą parduoto turto įsigijimo kainą 29 000 Eur. 2023 m. turto pardavimo dalies apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos atėmus visą įsigijimo kainą yra 2 000 Eur (31 000 – 29 000), nuo kurios apskaičiuojama mokėtina 15 proc. pajamų mokesčio suma.

2024 m. visos gautos turto dalies pardavimo pajamos 31 000 Eur yra apmokestinamosios pajamos, nuo kurių apskaičiuojama mokėtina 15 proc. pajamų mokesčio suma.

(GPMĮ 19 str. 6 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-12-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4593).

**20 straipsnis. Neapmokestinamasis pajamų dydis**

**1. Neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD) taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Metinis NPD (toliau – MNPD), jeigu šio straipsnio 6 dalyje nenustatyta kitaip, taikomas tokia tvarka:**

**1) MNPD negali būti didesnis negu 8 964 eurai, jeigu gyventojo metinės pajamos (toliau – GMP) neviršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dvylikos dydžių sumos;**

**2) kai GMP viršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dvylikos dydžių sumą, MNPD negali būti didesnis negu suma, apskaičiuota pagal šią formulę:**

**Gyventojui taikytinas MNPD = 8 964 – 0,49 × (GMP – dvylika minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių).**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$, 16, 17, 18, $18^2$, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025 m. birželio 26 d. įstatymas XV-343), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Nuo 2009 m. sausio 1 d. neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD) taikomas gyventojo tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms.

2. Metinį NPD, kaip ir mėnesio NPD, nustatyta taikyti taip pat tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Tik kitokių, nesusijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais apmokestinamųjų pajamų gavusiems gyventojams (pvz., gavusiems tik individualios veiklos pajamas, pajamas iš paskirstytojo pelno, palūkanas, sporto veiklos pajamas, atlikėjų veiklos pajamas, honorarą, pajamas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, kurį privaloma teisiškai registruoti Lietuvoje, taip pat nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, pajamas iš turto nuomos ir pan.), teisė prisitaikyti MNPD nėra numatyta.

3. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 34 dalį su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis laikomos ne tik pajamos, gautos iš šio straipsnio 31 dalyje (žr. GPMĮ 2 straipsnio 31 dalies komentarą) nurodytos veiklos, bet ir individualios įmonės savininko iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos tikrojo nario iš ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos nario iš mažosios bendrijos gauta suma, neviršijanti sumos, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos įmonės savininko, ūkinės bendrijos tikrojo nario ar mažosios bendrijos nario valstybinio socialinio draudimo įmokos (išsamiau − žr. GPMĮ 2 straipsnio 34 dalies komentarą). Atsižvelgus į tai, MNPD yra taikomas ir individualios įmonės savininkui, ūkinės bendrijos tikrajam nariui ir mažosios bendrijos nariui, atitinkamą iš individualios įmonės, ūkinės bendrijos ar mažosios bendrijos gautos išmokos sumą priskyrusiam su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamoms.

4. Nors MNPD yra atimamas tik iš pajamų, susijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, tačiau, apskaičiuojant gyventojui taikytiną MNPD, atsižvelgiama ne tik į šios rūšies pajamas, bet ir į visas kitas metines apmokestinamąsias pajamas (GMP), išskyrus išimtis, nurodytas šio straipsnio 7 dalyje.

5. Kai gyventojo 2026 m. mokestinio laikotarpio pajamos (GMP) neviršija dvylikos minimalios mėnesinės algos (toliau – MMA), galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių sumos, tai MNPD yra 8 964 eurų. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2025 m. spalio 16 d. nutarimu Nr. 700 „Dėl 2026 metais taikomo minimaliojo darbo užmokesčio“ patvirtinta 2026 m. MMA − 1 153 Eur. Vadinasi, 8 964 eurų MNPD taikomas gyventojams, kurių 2026 m. metinės pajamos (GMP) neviršija 13 836eurų (1 153 Eur x 12 mėn.) sumos.

6. Kai gyventojo metinės pajamos yra didesnės nei dvylika MMA, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių, tai MNPD yra kintamas dydis, apskaičiuojamas vadovaujantis principu, kad didėjant metinėms pajamoms, taikomas vis mažesnis MNPD, o pasiekus tam tikrą lygį, visai netaikomas.

Gyventojas, nors ir turintis teisę į NPD, gali atsisakyti NPD ar jo dalies taikymo mokestiniu laikotarpiu (žr. 5 dalies komentarą).

7. Gyventojams, kurių 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio metinės pajamos (GMP) yra didesnės nei 12 MMA dydžių suma (2026 m. − 13 836 Eur), metinis NPD yra kintamas dydis, apskaičiuojamas pagal formulę, vadovaujantis principu, kad didėjant metinėms pajamoms, taikomas vis mažesnis MNPD.

8. Gyventojams, kurių 2026 m. gautos metinės pajamos (GMP) yra didesnės nei 12 MMA (13 836 Eur), MNPD apskaičiuojamas pagal šią formulę:

MNPD = 8 964 – 0,49 × (GMP – 13 836 Eur (12 x 1 153)).

1. Gyventojui, kurio 2026 m. metinės pajamos (pvz., darbo užmokestis su priedais, ligos išmoka, autorinis atlyginimas) yra 20 000 Eur, taikytinas MNPD (5 943,64 Eur) pagal šią formulę apskaičiuojamas taip:

20 000 – 13 836 = 6 164;

6 164 x 0,49 = 3 020,36;

8 964 – 3 020,36 = 5 943,64 Eur.

9. Kai gyventojo 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio metinės apmokestinamosios pajamos yra 32 129,88 eurų ar didesnės, MNPD netaikomas.

Pavyzdžiai

1. Gyventojo 2026 m. su darbo santykiais susijusios pajamos – 34 000 Eur. MNPD netaikomas, nes jis yra lygus 0:

34 000 – 13 836; 20 164 x 0,49; 8 964 – 9 880,36 = - 916,36 Eur (neigiama suma laikoma 0).

2. Gyventojo 2026 m. su darbo santykiais susijusios pajamos – 32 131 Eur. MNPD netaikomas, nes jis yra lygus 0:

32 131 – 13 836; 18 295 x 0,49; 8 964 – 8 964,55 = - 0,55 Eur (neigiama suma laikoma 0).

10. Darbdavio ir darbuotojo susitarimu, mokestiniu laikotarpiu NPD gali būti perskaičiuojamas, kai pritaikytas per didelis ar per mažas NPD, o perskaičiuotas mokėtinas pajamų mokestis sumokamas į biudžetą arba grąžinamas iki to mokestinio laikotarpio, kurio NPD taikomas, pabaigos.

11. Darbo užmokesčio gavimo vietoje neperskaičiuotas pajamų mokestis perskaičiuojamas pagal gyventojo pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje apskaičiuota permokėta mokesčio suma grąžinama į kredito įstaigoje turimą gyventojo sąskaitą arba įskaitoma mokestinei nepriemokai padengti. Gyventojo pajamų mokesčio deklaracijoje dėl sumažėjusio MNPD apskaičiuota mokėtina pajamų mokesčio suma turi būti sumokėta iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos. Tokia prievolė tenka pačiam pajamas gavusiam gyventojui.

12. Šio straipsnio 6 dalyje nurodytiems gyventojams su negalia nustatyti kitokie NPD, taikomi neatsižvelgiant į gautų metinių pajamų sumas (žr. šio straipsnio 6 dalies komentarą).

**2. Jeigu šio straipsnio 6 dalyje nenustatyta kitaip, NPD mokestiniu laikotarpiu taikomas tokia tvarka:**

**1) gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos per mėnesį neviršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vieno dydžio, taikomas mėnesio NPD yra 747 eurai;**

**2) gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos per mėnesį viršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vieną dydį, taikytinas mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal šią formulę:**

**Gyventojui taikytinas mėnesio NPD = 747 – 0,49 × (gyventojo mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vienas dydis).“**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$, 16, 17, 18, $18^2$, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025 m. birželio 26 d. įstatymas XV-343), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$, 16, 17, 18, $18^2$, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025-06-26 įstatymas XV- 343) gyventojams, kurių mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra ne didesnės nei minimalios mėnesinės algos (MMA), galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vienas dydis, NPD yra 747 Eur (t. y. toks pat kaip ir 2025 m.). 2026 m. sausio 1 d. galiojanti MMA yra 1 153 Eur, vadinasi, 747 Eur NPD taikytinas tiems gyventojams, kurių 2026 m. mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos nėra didesnės nei 1 153 Eur.

2. Kai gyventojo mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra didesnės nei MMA, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vienas dydis, tai mėnesio NPD yra kintamas dydis, apskaičiuojamas pagal formulę, vadovaujantis principu, kad didėjant pajamoms, taikomas vis mažesnis NPD, o pasiekus tam tikrą lygį, iš viso nebetaikomas.

3. Gyventojams, kurių mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra didesnės nei 1 153 eurų, nuo 2026 m. sausio 1 d. išmokamam darbo užmokesčiui taikomas mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal šią formulę:

Mėnesio NPD = 747 Eur – 0,49 × (mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – 1 153 Eur (MMA, galiojusios 2026-01-01, 1 dydis)).

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2026 m. vasario mėnesį gavo 1 400 Eur darbo užmokestį (neatėmus sveikatos draudimo įmokų, socialinio draudimo įmokų, pajamų mokesčio) už 2026 m. sausio mėnesį. Taikytinas mėnesio NPD apskaičiuojamas taip:

1 400 – 1 153 (MMA, galiojusios 2025-01-01, 1 dydis) = 247 Eur;

247 x 0,49 (koeficientas) = 121,03 Eur;

747 – 121,03 = 625,97 Eur.

Vadinasi, šiam gyventojui taikomas 625,97 Eur NPD.

4. Gyventojams, kurių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra 2 677,49 Eur per mėnesį ir didesnės, 2026 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais mėnesio NPD netaikomas, nes pagal NPD formulę jis (suapvalintas) yra lygus nuliui: 2 677,49 – 1 153; 1524,49 x 0,49; 747 – 747 = 0.

5. Šio straipsnio 6 dalyje nurodytiems asmenims su negalia nustatyti didesni mėnesio NPD yra taikomi, neatsižvelgiant į jų gaunamų mėnesio su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų sumas (žr. šio straipsnio 6 dalies komentarą).

**3. Jeigu pagal šio straipsnio 1 ar 2 dalyje nustatytą formulę apskaičiuotas NPD yra neigiamas, laikoma, kad jis lygus 0.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2] straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841). Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Kai pagal šio straipsnio 1 dalies 3 punkte pateiktą formulę apskaičiuojamas neigiamas MNPD arba kai pagal šio straipsnio 2 dalies 3 punkte pateiktą formulę apskaičiuojamas neigiamas mėnesio NPD, tai laikoma, kad MNPD ar mėnesio NPD yra lygus nuliui. Tokiais atvejais nei mėnesio NPD, nei MNPD gyventojui netaikomas.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2026 m. sausio mėn. gavo 3 200 Eur darbo užmokestį (su priedais ir priemokomis).

Gyventojo mėnesio su darbo santykiais susijusios pajamos yra didesnės nei 1 153 Eur, todėl mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 2 dalies 2 punkte pateiktą mėnesio NPD formulę:

3 200 – 1 153 = 2 047;

2 047 x 0,49 (koeficientas) = 1003,03;

747 – 1 003,03 = 0 (- 256,03).

Neigiama suma laikoma nuliu, todėl 2026 m. sausio mėnesį NPD netaikomas.

2. Gyventojo 2026 m. metinės pajamos (GMP) – 33 000 Eur.

Kadangi gyventojo metinės pajamos yra didesnės nei 13 836 euro, MNPD apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 1 dalies 2 punkte pateiktą formulę:

33 000 – 13 836 = 19 164;

19 164 x 0,49 (koeficientas) = 9 390,36;

8 964 – 9 390,36 = 0 (-426,36).

Neigiama suma laikoma nuliu, todėl MNPD netaikomas.

**4. NPD mokestiniu laikotarpiu taikomas tik nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kai jis pagal šio straipsnio 2 dalies nuostatas turėdamas teisę į NPD pateikia laisvos formos prašymą vienoje pajamų, susijusių su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gavimo vietoje. Taikant šio straipsnio 2 dalies nuostatas mokestiniu laikotarpiu turi būti atsižvelgiama tik į visas kas mėnesį mokamas išmokas (pagrindinį darbo užmokestį, priedus ir priemokas), susijusias su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2] straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841). Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gaunantis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, turi teisę mokestiniu laikotarpiu pasinaudoti mėnesio NPD ir taip sumažinti pajamų mokesčio bazę. Per mokestinį laikotarpį NPD gali būti taikomas nuolatiniam Lietuvos gyventojui tik darbdaviui pateikto jo prašymo pagrindu. Todėl nuolatinis Lietuvos gyventojas, pageidaujantis, kad NPD būtų taikomas su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavimo vietoje, turi pateikti darbdaviui laisvos formos prašymą. Prašymo nepateikus, gyventojui priklausantis mėnesio NPD netaikomas. Visą taikytiną MNPD prisitaikyti nuolatinis Lietuvos gyventojas galės, pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

2. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų tuo pačiu metu gauna daugiau kaip iš vieno darbdavio, NPD jam gali būti taikomas tik vienoje, paties pasirinktoje, tokių pajamų gavimo vietoje. Todėl prašymą taikyti NPD tokiu atveju gyventojas gali pateikti tik vienam darbdaviui. Iš kitų darbdavių gaunamos pajamos turi būti apmokestinamos nuo visos sumos.

3. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas prašymą taikyti NPD pateikia daugiau kaip vienam darbdaviui, dėl NPD taikymo keliose su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų gavimo vietose, atitinkamai, ir dėl per mažai išskaičiuoto ir į biudžetą sumokėto pajamų mokesčio, yra atsakingas pats gyventojas.

4. Kai su darbuotoju Lietuvos Respublikos darbo kodekso 96-99 straipsniuose nustatyta tvarka sudarytoje vienoje darbo sutartyje vietoj vieno darbdavio yra nurodyti du ar daugiau darbdavių, tai NPD pritaiko darbdavys, kuris tokioje darbo sutartyje yra įvardytas pirmuoju darbdaviu, atliekančiu visas darbdavio funkcijas, susijusias su darbuotojo pajamų apmokestinimu, socialinio draudimo ir kitų įmokų už šį darbuotoją sumokėjimu, informacijos apie jį pateikimu.

5. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, tą patį mokestinio laikotarpio mėnesį perėjęs dirbti į kitą įstaigą (įmonę) ir pageidaujantis, kad ankstesnėje darbovietėje nepritaikytas NPD (ar jo dalis) būtų pritaikytas, naujajam darbdaviui turėtų pateikti buvusio darbdavio išduotą pažymą apie to mėnesio darbo užmokestį (įskaitant priedus, priemokas) ir apie NPD taikymą tą mėnesį.

6. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas iki 2003-01-01 darbdaviui, kuris iki 2003-01-01 jam taikė pajamų neapmokestinamąjį minimumą pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą, arba po 2003-01-01 nepateikia nei prašymo taikyti NPD, nei atsisakymo jį taikyti, tai darbdavys, turėdamas dokumentus, patvirtinančius, kad ši darbovietė yra pagrindinė (darbo sutartį arba paties darbuotojo pareiškimą), turi pagrindą manyti, kad prašymas taikyti NPD yra pateiktas.

7. Pasikeitus NPD formulei ar nustačius kitokias NPD sumas, darbdavys neprivalo reikalauti iš darbuotojų pateikti naujus ar patikslinti pateiktus prašymus. Nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris darbdaviui buvo pateikęs prašymą taikyti NPD (pagrindinį ar individualų), nebūtina teikti naujo prašymo. NPD gali būti taikomi anksčiau pateiktų prašymų pagrindu.

8. Apskaičiuojant nuolatiniams Lietuvos gyventojams taikytiną mėnesio NPD, būtina atsižvelgti tik į visas kas mėnesį darbuotojams mokamas išmokas (pagrindinį darbo užmokestį, priedus ir priemokas), susijusias su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais. Prie mėnesio darbo užmokesčio sumos, lemiančios darbuotojui taikytiną mėnesio NPD, priskiriama: darbo užmokestis, priedai, premijos (mėnesio, ketvirtinės, metinės), ligos pašalpa už pirmas dvi ligos

dienas, kompensacija už nepanaudotas atostogas, išmokos už viršvalandinį darbą, darbą švenčių ir poilsio dienomis, nakties metu, už prastovos laiką, atlyginimas už atostogas, teisės aktų nustatytus dydžius viršijantys dienpinigiai, darbuotojo gauta nauda dėl beprocentinės paskolos ar lengvatinių palūkanų, lengvatine kaina įsigytos produkcijos, automobilio naudojimo asmeniniais tikslais, gyventojo naudai sumokėtos gyvybės draudimo įmokos, priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms ir visi kiti papildomi uždarbiai, bet kokiu būdu tiesiogiai darbdavio išmokami darbuotojui už jo atliktą darbą ar atliekamas funkcijas. Šios nuostatos taikomos neatsižvelgiant į konkrečiam darbuotojui išmokamų išmokų periodiškumą. Apskaičiuojant taikytiną mėnesio NPD, sumuojamos ir tokios darbo užmokesčio pajamos, kurios jų išmokėjimo mokestiniu laikotarpiu neapmokestinamos pajamų mokesčiu panaikinus tokių pajamų dvigubą apmokestinimą GPMĮ 37 straipsnyje nustatyta tvarka (darbdaviui turint dokumentus, pagrindžiančius, kad toks darbo užmokestis pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas apmokestintas pajamų mokesčiu užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį).

Pavyzdžiai

1. Paskolas iš darbdavio gavę darbuotojai lengvatines palūkanas sumoka kiekvieną metų ketvirtį arba vieną kartą per metus. Apskaičiuojant mėnesio NPD, dėl lengvatinių palūkanų gauta nauda yra įskaitoma į atitinkamų mėnesių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų sumas.

2. Darbdavio nustatyta tvarka darbuotojai turi teisę už tam tikrą sumą per kalendorinius metus įsigyti prekių lengvatine kaina. Apskaičiuojant mėnesio NPD, dėl lengvatine kaina įsigytų prekių gauta nauda yra įskaitoma į atitinkamų mėnesių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų sumas, neatsižvelgiant į lengvatine kaina įsigyjamų prekių periodiškumą.

3. Darbdavys darbuotojui išmoka ne tik su darbo santykiais susijusias išmokas, bet ir išmoką už pastarojo darbdaviui nuomojamą turtą. Apskaičiuojant taikytiną mėnesio NPD, į šią išmoką neatsižvelgiama, be to, NPD ar jo dalis šiai išmokai negali būti taikomas, nes tai nėra su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

Jeigu gyventojui tas pats darbdavys su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias išmokas išmoka dviejų ar daugiau darbo sutarčių pagrindu, tai, apskaičiuojant mėnesio NPD, yra įskaitomos visos šios rūšies jo mokamos išmokos. Be to, pagal mėnesio NPD formulę apskaičiuota NPD suma gali būti mažinamos bet kurios sutarties pagrindu mokamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos, arba visos šios išmokos gali būti mažinamos pasirinktomis NPD proporcijomis, siekiant sudaryti gyventojui galimybę mokestiniu laikotarpiu prisitaikyti NPD.

Dovanos, apmokestinamosioms pajamoms priskiriami prizai, pašalpos ir kitokios nenuolatinio pobūdžio išmokos neįskaičiuojamos į mėnesio darbo užmokestį, tačiau įskaičiuojamos į metines su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, darančias įtaką MNPD.

9. NPD taikymo tikslais ligos, motinystės, motinystės (tėvystės) pašalpos (toliau – pašalpos) ir ilgalaikio darbo išmokos, mokamos pagal Lietuvos Respublikos garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymą (toliau – ilgalaikio darbo išmokos) priskiriamos su darbo santykiais susijusioms pajamoms.

10. Kai ligos pašalpa, motinystės, motinystės (tėvystės) pašalpa, ilgalaikio darbo išmoka yra išmokama už visą mėnesį ar kelis mėnesius, NPD pagal gyventojo pateiktą prašymą taiko VSDFV teritorinis skyrius, vadovaudamasis Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritorinių skyrių mokamų nepensinių išmokų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos direktoriaus 2010 m. birželio 22 d. įsakymu Nr. V-273 „Dėl Valstybinio socialinio draudimo pašalpų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu taisyklių patvirtinimo“.

11. Iš biudžetinių įstaigų ir Lietuvos banko atleistiems gyventojams ilgalaikio darbo išmokas išmokantis juos atleidę darbdaviai NPD taiko, jeigu atleisti iš darbo darbuotojai yra pateikę prašymus šioms išmokoms taikyti NPD.

12. Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams mokestiniu laikotarpiu NPD netaikomas. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 1–4 punkto nuostatas (įskaitant ir

dėl Lietuvoje išbūtų dienų skaičiaus) tampa nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jam NPD gali būti taikomas.

**5. Gyventojas turi teisę mokestiniu laikotarpiu atsisakyti NPD ar jo dalies taikymo net tuo atveju, kai jis pagal šio straipsnio 2 ar 6 dalį jam gali būti pritaikytas.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2]straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841). Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojas gali pateikti prašymą darbdaviui, kad darbdavys netaikytų jam priklausančio NPD. Pavyzdžiui, kai mokestiniu laikotarpiu NPD yra taikomas, o gyventojui yra žinoma, kad jis dar gaus individualios veiklos pajamų, autorinį atlyginimą ar kitų pajamų, nurodytų šio straipsnio 7 dalyje, jis gali pateikti prašymą NPD netaikyti visą mokestinį laikotarpį arba tik tam tikrais mokestinio laikotarpio mėnesiais. Jeigu gyventojui mokestiniu laikotarpiu pritaikyta NPD suma bus mažesnė už jam priklausantį MNPD, tai prisitaikyti visą MNPD ir susigrąžinti pajamų mokestį jis galės, pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

2. Nuo 2009 m. kovo 5 d. įsigaliojusioje GPMĮ 20 straipsnio 5 dalies redakcijoje, kuri taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant viso 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas, numatyta, kad darbuotojo prašymu gali būti netaikomas visas pagal mėnesio formulę apskaičiuotas NPD arba tik jo dalis (t. y. gali būti taikoma tik dalis apskaičiuoto NPD). Dėl sumažėjusio MNPD sumokėti pajamų mokestį nereikės, jeigu gyventojas, gaunantis pajamas iš kelių darbdavių ar kintamo dydžio pajamas, ar papildomas vienkartines pajamas, pateiks darbdaviui prašymą netaikyti NPD.

Pavyzdžiai

1. Dviejose įmonėse dirbančiam gyventojui ir vienoje iš jų gaunančiam 1 200 Eur darbo užmokestį, o kitoje – 1 300 Eur, NPD 2026 m. mokestiniu laikotarpiu galėtų būti taikomas vienoje iš jų, pavyzdžiui, išmokančioje 1 300 Eur darbo užmokestį. Įvertinus visas metines pajamas — 30 000 Eur (2 500 x 12), MNPD bus apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 1 dalies 2 punkte pateiktą formulę, taikomą gyventojui, kurio metinės apmokestinamosios pajamos (GMP) viršija 13 836 Eur, ir sudarys ne 8 099,64 Eur (darbdaviui kiekvieną mėnesį taikant 674,97 Eur (1 300 – 1 153; 147 x 0,49; 747 – 72,03) NPD, o 1 043,64Eur (30 000 – 13 836; 16 164 x 0,49; 8 964 – 7 920,36). Tam, kad pasibaigus 2026 m., neatsirastų pareiga perskaičiuoti MNPD ir sumokėti pajamų mokestį nuo 7 056 Eur (8 099,64 – 1 043,64) neapmokestintos pajamų sumos, gyventojas gali pateikti abiem darbdaviams prašymą netaikyti NPD. Mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, MNPD prisitaikyti ir pajamų mokestį susigrąžinti jis galės, pateikdamas 2026 m. mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

2. Dviejose įmonėse dirbančiam gyventojui ir kiekvienoje gaunančiam po 700 Eur darbo užmokestį, 700Eur NPD 2026 m. mokestiniu laikotarpiu galėtų būti taikomas vienoje iš jų. Įvertinęs visas metines pajamas (16 800 Eur; 700 + 700; 1 400 x 12), gyventojas apskaičiuoja, kad jam priklausantis MNPD bus 7 511,64Eur (16 800– 13 836; 2 964 x 0,49; 8 964 – 1 452,36) ir mėnesio NPD 625,97 Eur (1 400 – 1 153; 247 x 0,49; 747 – 121,03). Gyventojui dėl NPD taikymo neatsiras prievolė deklaruoti metines pajamas ir papildomai sumokėti pajamų mokestį, jeigu jis pateiks prašymą vienam darbdaviui mokestiniu laikotarpiu taikyti ne 700 Eur, o 625,97 Eur ar mažesnį NPD.

3. Pagal šio straipsnio 6 dalį, teisę į didesnį NPD turintis asmuo su negalia taip pat gali darbdaviui pateikti prašymą netaikyti NPD arba taikyti mažesnį, pavyzdžiui, apskaičiuotą pagal NPD formulę. Visą priklausantį MNPD jis prisitaikyti galės, pateikdamas mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

**6. Asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis arba didelių specialiųjų poreikių lygis), arba asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas sunkus neįgalumo lygis,**

**taikomas mėnesio NPD yra 1 127 eurai. Asmenims, kuriems nustatytas 30–55 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. nustatytas 30–55 procentų darbingumo lygis arba vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis), arba asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinis ar lengvas neįgalumo lygis, taikomas mėnesio NPD yra 1 057 eurai. Atsiradus arba pasibaigus teisei į šioje dalyje nurodytą mėnesio NPD, šis dydis pradedamas arba nustojamas taikyti nuo kitą, negu atsirado arba pasibaigė teisė į jį, mėnesį gautų pajamų. Šioje dalyje nurodytiems gyventojams taikytina MNPD suma yra lygi jiems pagal šios dalies nuostatas atitinkamais mokestinio laikotarpio mėnesiais taikytinų NPD sumai, pridėjus pagal šio straipsnio 1 dalį šiems gyventojams apskaičiuotą MNPD dalį, proporcingą mokestinio laikotarpio mėnesių, kuriais jie neturėjo teisės į NPD pagal šios dalies nuostatas, skaičiui.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymą (2024 m. gruodžio 5 d. įstatymas XV-32), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Per mokestinį laikotarpį didesnis NPD taikomas nurodytus kriterijus atitinkantiems nuolatiniams Lietuvos gyventojams, jeigu jie gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų. Teisė į didesnį NPD turi būti pagrįsta atitinkamais dokumentais: neįgalumo lygio, asmens dalyvumo (darbingumo) lygio, dalyvumo (darbingumo) lygio dėl nelaimingo atsitikimo darbe ar profesinės ligos nustatymą patvirtinančiais dokumentais.

2. Komentare vartojamos sąvokos yra apibrėžtos 2024 m. sausio 1 d. įsigaliojusiame Lietuvos Respublikos asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatyme, pakeitusiame Lietuvos Respublikos neįgaliųjų socialinės integracijos įstatymą (galiojo iki 2023 m. gruodžio 31 d.).

Asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatyme nustatyta, kad nuo 2024 m. sausio 1 d. kituose teisės aktuose vartojama sąvoka:

- „neįgalumas“ – tolygi sąvokai „negalia“,
- „neįgalusis“ – tolygi sąvokai „asmuo su negalia“,
- „darbingumo lygis“– tolygi sąvokai „dalyvumo lygis“,
- „specialiųjų poreikių lygis“ – tolygi sąvokai „dalyvumo lygis“,
- „didelių specialiųjų poreikių lygis“ – tolygi sąvokai „15 procentų dalyvumo lygis,
- „vidutinių specialiųjų poreikių lygis“ – tolygi sąvokai „40 procentų dalyvumo lygis“.

3. Pagal Asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatymą asmeniu su negalia laikomas asmuo, kuriam šio įstatymo nustatyta tvarka nustatytas neįgalumo lygis arba 55 procentų ar mažesnis dalyvumo lygis.

4. Neįgalumo lygis nustatomas asmenims iki pilnametystės, išskyrus asmenis, kurie yra (buvo) draudžiami valstybiniu socialiniu draudimu.

Dalyvumo lygis nustatomas pilnamečiams asmenims ir asmenims iki pilnametystės, jeigu jie yra (buvo) draudžiami valstybiniu socialiniu draudimu.

5. Asmenims, kuriems iki Asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatymo įsigaliojimo dienos buvo nustatytas darbingumo lygis arba specialiųjų poreikių lygis, nustatytas darbingumo lygis arba specialiųjų poreikių lygis galioja iki nustatyto termino pabaigos.

6. Siekiant išsaugoti asmenų, kuriems iki Asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatymo įsigaliojimo dienos buvo nustatytas didelių ar vidutinių specialiųjų poreikių lygis, teises, numatomas šiems asmenims nustatyto specialiųjų poreikių lygio prilyginimo dalyvumo lygiui pereinamasis laikotarpis – nuo 2024 m. sausio 1 d. iki 2027 m. gruodžio 31 d. asmenų rašytiniu prašymu, Asmens su negalia teisių apsaugos agentūra prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, remdamasi iki šio įstatymo įsigaliojimo dienos išduotais neįgaliojo pažymėjimais, nustato:

1) 15 procentų dalyvumo lygį – asmenims, kuriems iki šio įstatymo įsigaliojimo dienos buvo nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis;

2) 40 procentų dalyvumo lygį – asmenims, kuriems iki šio įstatymo įsigaliojimo dienos buvo nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis.

7. Gyventojams, kuriems nustatytas 0-25 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – 0-25 procentų darbingumo lygis ar didelių specialiųjų poreikių lygis), ar gyventojams, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas sunkaus neįgalumo lygis, taikytinas 1 127 eurų mėnesio NPD. Tokiems gyventojams, teisę į didesnį NPD turėjusiems visą 2024 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį, taikytinas MNPD yra 13 524 eurų (1 127 Eur x 12 mėn.), neatsižvelgiant į metinių apmokestinamųjų pajamų sumą (GMP).

8. Gyventojams, kuriems nustatytas 30 – 55 procentų dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – 30-55 procentų darbingumo lygis ar vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis), ar gyventojams, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinio ar lengvo neįgalumo lygis, taikytinas 1 057 eurų mėnesio NPD. Tokiems gyventojams, teisę į didesnį NPD turėjusiems visą 2024 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį, taikytinas MNPD yra 12 684 eurų (1 057 Eur x 12 mėn.), neatsižvelgiant į metinių apmokestinamųjų pajamų sumą (GMP).

9. Atsiradus arba pasibaigus teisei gyventojui taikyti didesnį NPD, šis dydis pradedamas arba nustojamas taikyti nuo kitą mėnesį nei atsirado arba pasibaigė teisė jį taikyti gyventojo gautų pajamų. Tokiais atvejais nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo pateikti patikslintą prašymą ar kitaip patikslinti anksčiau pateiktojo prašymo duomenis.

Pavyzdžiai

1. 2026 m. kovo mėnesį darbuotojui buvo nustatytas 15 procentų dalyvumo lygis. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis yra 1 250 Eur. Darbdavys didesnį NPD (1 127 Eur) pradėjo taikyti nuo balandžio mėnesio, išmokėdamas darbo užmokestį už kovą (kai praėjusio pastarojo mėnesio darbo užmokestis mokamas kitą mėnesį) ar už balandžio mėnesį (kai darbo užmokestis ar jo dalis yra išmokamas tą patį mėnesį). Pajamų mokestis (20 proc.), pritaikius 1 127 Eur NPD, išskaičiuojamas nuo 123 Eur sumos (1 250 – 1 127), yra lygus 24,60 Eur (123 x 20 : 100).

2. 2026 m. kovo mėnesį darbuotojui buvo nustatytas 40 procentų dalyvumo lygis. Prašymas taikyti 1 057 Eur NPD ir atitinkami dokumentai įmonėje pateikti kovo mėnesį. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis yra 1 200 Eur. Balandžio mėnesį įmonėje buvo išmokėtas darbo užmokestis tik už tų metų vasario mėnesį. Darbuotojui 1 057 Eur NPD gali būti taikomas jau balandžio mėnesį. Jeigu darbdavys, balandžio mėnesį šiam darbuotojui pritaikęs didesnį NPD, visų 2026 m. mėnesių darbo užmokestį, pradedant balandžio mėnesiu, išmokėtų dar 2026 m., tai, balandžio ir paskesniais mėnesiais taikant 1 057 Eur, didesni NPD būtų pritaikyti 11 kartų. Pagal komentuojamo straipsnio dalį, didesni (1 057 Eur) NPD per 2026 m. mokestinį laikotarpį turi būti pritaikyti ne daugiau kaip 9 kartus (t. y. 9 mėnesių NPD, pvz., kovo – lapkričio mėnesių ar balandžio – gruodžio mėnesių darbo užmokesčiui, išmokėtam 2026 m.), o sausio – kovo mėn. taikytini NPD apskaičiuojami šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka. Išmokant balandžio mėnesio ir paskesnių mėnesių darbo užmokestį, taikomas 1 057 Eur NPD, ir pajamų mokestis (20 proc.) išskaičiuojamas nuo 143 Eur sumos (1 200 – 1 057), yra lygus 28,60 Eur (143 x 20 : 100).

10. Pažymėtina, kad už didesnio NPD taikymo pagrįstumą yra atsakingas prašymą jį taikyti pateikęs gyventojas, todėl, mokestiniu laikotarpiu pritaikius per didelį MNPD, pareiga iki kitų metų gegužės 1 dienos pateikti pajamų mokesčio deklaraciją ir sumokėti pajamų mokesčio skirtumą tarp deklaracijoje apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos ir mokestiniu laikotarpiu sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos tenka gyventojui.

Darbdavio ir darbuotojo susitarimu, mokėtinas pajamų mokestis nuo per didelio pritaikyto NPD gali būti perskaičiuojamas įmonėje ir sumokamas į biudžetą iki to mokestinio laikotarpio, kurio NPD taikomas, pabaigos.

11. Gyventojui, kuriam 0-25 proc. dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – darbingumo lygis ar didelių specialiųjų poreikių lygis), arba gyventojui, kuriam sunkaus neįgalumo lygis, arba gyventojui, kuriam 30-55 proc. dalyvumo lygis (iki 2023 m. gruodžio 31 d. – darbingumo lygis ar vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis), arba gyventojui, kuriam vidutinio ar lengvo neįgalumo lygis buvo nustatytas per atitinkamą mokestinį laikotarpį, tą mokestinį laikotarpį taikytinas MNPD apskaičiuojamas taip:

1) įvertinus šio straipsnio 7 dalyje nurodytas gyventojo metines pajamas, pagal metinio NPD formulę apskaičiuojamas MNPD,

2) apskaičiuota MNPD suma dalijama iš 12 (mokestinio laikotarpio mėnesių skaičiaus) ir dauginama iš tų mėnesių skaičiaus, kuriais gyventojas neturėjo teisės į didesnį (1 127 ar 1 057 Eur) NPD,

3) mokestinio laikotarpio mėnesių, kuriais gyventojas turėjo teisę į didesnį NPD, skaičius padauginamas iš atitinkamos (1 127 ar 1 057 Eur) sumos, prie kurios pridedama MNPD dalies suma, apskaičiuota pateikiamo 1 pavyzdžio 2 punkte.

Pavyzdžiai

1. Gyventojui 40 procentų dalyvumo lygis nustatytas 2026 m. kovo mėnesį, 1 057 Eur NPD įmonėje pradėtas taikyti balandžio mėnesį. MNPD dalies (atitinkančios sausio–kovo mėn. taikytinus NPD), suma priklausys ne tik nuo tais mėnesiais gautų su darbo santykiais susijusių pajamų, bet ir nuo visų kitų per 2026 m. mokestinį laikotarpį gautų pajamų, priskiriamų apmokestinamosioms pajamoms, išskyrus šio straipsnio 7 dalyje nurodytas išimtis.

Gyventojas 2026 m. gavo 14 000 Eur darbo užmokestį (neatėmus išskaičiuotų mokesčių) ir 5 000 apmokestinamųjų pajamų už parduotus vertybinius popierius, iš viso 19 000 Eur. Jam taikytinas MNPD apskaičiuojamas taip:

1) kadangi metinės pajamos viršija 13 836 euro, MNPD apskaičiuojamas pagal šio straipsnio 1 dalies 2 punkte pateiktą formulę:

19 000 – 13 836 = 5 164;

5 164 x 0,49 = 2 530,36;

8 964 – 2 530,36 = 6 433,64 Eur;

2) apskaičiuojama MNPD dalis, tenkanti sausio–kovo mėn. (mėnesiams, kuriais gyventojas neturėjo teisės į didesnį NPD):

6 433,64 x 3 : 12 = 1 608,41 Eur;

3) apskaičiuojamas visas taikytinas MNPD:

1 608,41 Eur +9 513 Eur (9 mėn. x 1 057 Eur) = 11 121,41 Eur.

Visas MNPD yra 11 121,41 Eur.

Gyventojo pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje pajamų mokestis (20 proc.) nuo metinės darbo užmokesčio sumos, pritaikius 11 121,41 Eur MNPD, apskaičiuojamas taip:

14 000 – 11 121,41 = 2 878,59 Eur;

2 878,59 x 20 : 100 = 575,72 Eur.

**7. GMP yra lygios gyventojo mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų, išskyrus apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomas šio Įstatymo 6 straipsnio 7 dalyje nustatytas mokesčio tarifas, pajamas, nuo kurių mokestis sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą, taip pat išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų dydžio, sumai, neatėmus šio Įstatymo 21 straipsnyje nurodytų išlaidų ir gyventojui taikytino MNPD.**

(Pakeistas pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio Nr. IX-1007 20 straipsnio pakeitimo įstatymą (2026 m. birželio 4 d. įstatymas XV-985). Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 m. mokestinio laikotarpio pajamas.)

**Komentaras**

1. Pagal 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojusią GPMĮ 20 straipsnio 7 dalies redakciją, kuri taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas, apskaičiuojant gyventojo metines pajamas, lemiančias taikytino metinio NPD sumą, (toliau – GMP) yra įskaičiuojamos visos per mokestinį laikotarpį gautos (uždirbtos) apmokestinamosios pajamos, išskyrus:

1.1. išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų sumos,

1.2. pajamas, nuo kurių pajamų mokestis sumokėtas įsigyjant verslo liudijimą,

1.3. pajamas už parduotas ar kitaip perleistas nuosavybėn ne individualios veiklos atliekas (kaip jos suprantamos pagal Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatymą), apmokestintas taikant 5 proc. pajamų mokesčio tarifą.

GMP suma yra lygi apmokestinamųjų pajamų sumai, neatėmus iš jos metinio NPD ir GPMĮ 21 straipsnyje nurodytų mokestiniu laikotarpiu patirtų išlaidų.

2. Apskaičiuojant 2018 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio GMP, į jas yra įskaičiuojamos užsienio valstybėje gautos pajamos, nenurodytos GPMĮ 17 straipsnyje kaip neapmokestinamosios, tačiau kurios, naikinant dvigubą apmokestinimą, yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio sumokėjimo GPMĮ 37 straipsnyje nustatyta tvarka.

3. Į GMP yra įskaičiuojamos perskaičiuotos pajamos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn ne individualios veiklos turtą (išskyrus atliekas), individualios veiklos turtui priskirtą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, realizuotas išvestines finansines priemones (t. y. įskaičiuojamos pajamos, sumažintos GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuota turto įsigijimo kaina ir su jo perleidimu ar realizavimu susijusiais teisės aktuose nustatytais privalomais mokėjimais), taip pat perskaičiuotos individualios veiklos pajamos (t. y. pajamos, sumažintos GPMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotais leidžiamais atskaitymais, o kaupimo apskaitos principą taikančio gyventojo – ir mokestiniais nuostoliais).

4. Pavyzdžiai

1.2026 m. ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu gyventojas gavo:

1170 Eur su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų,

1450 Eur autorinį atlyginimą,

7240 Eur pajamų iš individualios kirpimo paslaugų veiklos, leidžiami atskaitymai – 2240 Eur, perskaičiuota apmokestinamų (taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą) pajamų suma – 5000 Eur),

900 Eur dividendų.

GMP yra 8520 Eur (1170+1450+900+5000).

2. Gyventoja 2026 m. ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu gavo:

2300 Eur iš veiklos pagal verslo liudijimą,

4500 Eur su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų Lietuvos Respublikoje,

7 000 Eur su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų Airijoje, nuo kurių joje buvo išskaičiuotas pajamų mokestis, ir kurios pagal GPMĮ 37 straipsnį yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvos Respublikoje,

3000 Eur apmokestinamosioms pajamoms priskirtą išmoką, išmokėtą pasibaigus gyvybės draudimo sutarčiai, neviršijančią sumokėtų įmokų sumos.

GMP yra 11 500 (4 500+7 000) Eur.

3. Gyventojas (PVM mokėtojas) 2026 m. ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu gavo:

11000 Eur pajamų iš individualios veiklos (teikia veterinarijos paslaugas), leidžiami atskaitymai – 3000 Eur, perskaičiuota apmokestinamųjų pajamų suma – 8000 Eur,

48000 Eur pajamų iš žemės ūkio veiklos, leidžiami atskaitymai – 13000 Eur, perskaičiuota apmokestinamųjų pajamų suma – 35000 Eur,

2000 Eur su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų.

GMP yra 45 000 Eur (8 000 + 35 000 + 2000).

**8. Tais atvejais, kai su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos gaunamos už laikotarpį, ilgesnį kaip vienas mokestinio laikotarpio mėnuo, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos apskaičiuojamos atskirai už kiekvieną mokestinio laikotarpio mėnesį, už kurį šios pajamos buvo apskaičiuotos išmokėti, taikant to mokestinio laikotarpio mėnesio NPD.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841). Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Ši nuostata taikoma tais atvejais, kai su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (toliau – darbo užmokestis) gaunamos už ilgesnį negu vienas mėnuo laikotarpį, nepriklausomai nuo to, ar darbo užmokestis išmokamas už keletą nuosekliai vienas paskui kitą einančių mėnesių, ar už keletą mėnesių, tarp kurių yra laiko tarpas (pvz., už 2026 m. sausį ir tų pačių metų liepą, darbo užmokestis išmokamas 2026 m. rugpjūčio mėnesį).

Pavyzdžiai

1. Darbuotojo mėnesio darbo užmokestis yra 1 200 Eur, jam buvo pritaikytas 723,97 Eur (1 200 – 1 153; 47 x 0,49; 747 – 23,03) NPD. Darbdavys apskaičiuotą 2026 m. sausio ir vasario mėnesių darbo užmokestį išmoka kartu su kovo mėnesio darbo užmokesčiu. Kadangi šios su darbo santykiais susijusios pajamos gaunamos už ilgesnį kaip vienas mėnuo laikotarpį, todėl kiekvienam mėnesiui tenkantis darbo užmokestis apmokestinamas atskirai, taikant šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuotą 2026 m. sausio, vasario, kovo mėnesių 723,97 Eur NPD.

2. 2026 m. gyventojo mėnesio darbo užmokestis yra 1 153 Eur (2025 m. – 1 038 Eur), jam taikomas 747 Eur NPD. Jis 2020–2026 m. dirba toje pačioje įmonėje. Darbdavys apskaičiuotą 2025 m. vasario mėnesio darbo užmokestį išmoka 2026 m. sausio mėnesį, 2025 m. kovo mėnesio darbo užmokestį išmoka 2026 m. vasario mėnesį, 2025 m. balandžio, gegužės ir birželio mėnesių darbo užmokestį išmoka 2026 m. gegužės mėnesį, 2025 m. liepos mėnesio darbo užmokestį išmoka 2026 m. liepos mėnesį, 2025 m. rugpjūčio, rugsėjo ir spalio mėnesių darbo užmokestį išmoka 2026 m. rugpjūčio mėnesį, 2025 m. lapkričio, gruodžio darbo užmokestį išmoka 2026 m. rugsėjo mėnesį.

Kai darbdavys 2026 m. gyventojui išmoka darbo užmokestį už 2025 m. (arba ir už 2025 m., ir už 2026 m.), tai, išmokant darbo užmokestį už 2025 m., taikomas 2026 m. išmokėjimo mėnesio NPD, neatsižvelgiant į tai, už kiek praėjusio mokestinio laikotarpio mėnesių išmokamas darbo užmokestis, o išmokant darbo užmokestį už 2026 m., taikomas to mokestinio laikotarpio mėnesio, už kurį išmokamas darbo užmokestis, NPD, jeigu 2026 m. tų mėnesių NPD nebuvo pritaikyti išmokant 2025 m. darbo užmokestį.

2026 m. sausio mėnesį išmokant 2025 m. vasario mėnesio 1 038 Eur darbo užmokestį, taikomas 2026 m. sausio mėnesio NPD ― 747 Eur.

2026 m. vasario mėnesį išmokant 2025 m. kovo mėnesio 1 038 Eur darbo užmokestį, taikomas 2026 m. vasario mėnesio NPD – 747 Eur.

2026 m. gegužės mėnesį išmokant 2025 m. balandžio, gegužės ir birželio mėnesių darbo užmokestį (3 114 (1 038 Eur x 3 mėn.)), taikomas tik 2026 m. gegužės mėnesio (išmokos išmokėjimo mėnesio) NPD – 0 Eur (3 114 – 1 153; 1 961 x 0,49; 747 – 960,89), nes praėjusio mokestinio laikotarpio mėnesių NPD kitą mokestinį laikotarpį negali būti taikomi.

2026 m. liepos mėnesį išmokant 2025 m. liepos mėnesio 1 038 Eur darbo užmokestį, taikomas 2026 m. liepos mėnesio NPD – 747 Eur.

2026 m. rugpjūčio mėnesį išmokant 2025 m. rugpjūčio, rugsėjo, spalio mėnesių darbo užmokestį (3 114 Eur), taikomas 2026 m. rugpjūčio mėnesio NPD – 0 Eur (3 114 – 1 153; 1 961 x 0,49; 747 – 960,89).

2026 m. rugsėjo mėnesį išmokant 2025 m. lapkričio bei gruodžio mėnesių darbo užmokestį (2 076 Eur (1 038 Eur x 2 mėn.)), taikomas 2026 m. rugsėjo mėnesio NPD – 294,73 Eur (2 076 – 1 153; 923 x 0,49; 747 – 452,27).

3. Darbuotojui 2026 m. gruodžio 8 d. išmokama apskaičiuoto (1 400 Eur) darbo užmokesčio už lapkričio mėn. paskutinė dalis – 800 Eur. Gruodžio 30 d. taip pat išmokamas visas gruodžio mėn. darbo užmokestis (1 400 Eur) ir 700 Eur premija, iš viso 2 100 Eur.

Išmokant lapkričio mėn. darbo užmokestį, taikomas lapkričio mėn. NPD – 625,97 Eur (1 400 – 1 153; 247 x 0,49; 747 – 121,03) ir pajamų mokestis (20 proc.) išskaičiuojamas nuo 774,03 Eur (1 400 – 625,97).

Išmokant gruodžio mėn. darbo užmokestį ir premiją (2 100 Eur), pagal šio straipsnio 2 dalies 2 punkte pateiktą formulę apskaičiuojamas NPD, numatytas 1 153 Eur viršijančioms mėnesio su darbo santykiais susijusioms pajamoms. Taikomas NPD – 464,03 Eur (2 100 – 1 153; 947 x 0,49;

747 – 464,03) ir pajamų mokestis (20 proc.) išskaičiuojamas nuo 1 635,97 Eur (2 100 – 464,03) sumos.

2. Kai gyventojui 2019 m. ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu išmokamas ir už 2018 m. (ankstesnį) mokestinį laikotarpį apskaičiuotas darbo užmokestis, ir už einamųjų kalendorinių metų kurį nors mėnesį, tai, apskaičiuojant mėnesio NPD, į išmokos išmokėjimo mėnesio pajamas įskaičiuojama visa išmokėta suma. Kadangi 2018 m. ar ankstesniais mokestiniais laikotarpiais apskaičiuotam darbo užmokesčiui yra taikomas 15 procentų pajamų mokesčio tarifas, o apskaičiuotam 2019 m. – 20 ir (ar) 27 procentų, 2020 m. – 2025 m. – 20 ir (ar) 32 procentų, o 2026 m. ir vėlesniu mokestiniu laikotarpiu 20 ir (ar) 25, ir (ar) 32 procentų tai NPD 2018 m. (ankstesnį) mokestinį laikotarpį apskaičiuotam darbo užmokesčiui ir apskaičiuotam 2019 m. ar vėlesniu mokestiniu laikotarpiu, yra taikomas proporcingai.

Pavyzdžiai

1. 2026 m. sausio 31 d. darbuotojui išmokėtas 2026 m. sausio mėnesio darbo užmokestis – 1 000 Eur ir 2018 m. gruodžio mėnesio darbo užmokesčio dalis – 600 Eur (iš viso − 1 600 Eur).

Pagal šio straipsnio 2 d. 2 punkte pateiktą formulę, numatytą didesnėms nei 1 153 Eur mėnesio su darbo santykių susijusioms pajamoms, apskaičiuotas 2026 m. sausio mėn. NPD yra 527,97 Eur (1 600 – 1 153; 447 x 0,49; 747– 219,03). Apskaičiuojama, kokią bendros 1 600 darbo užmokesčio sumos dalį (procentais) sudaro 2018 m. gruodžio mėn. apskaičiuotas darbo užmokestis: 37,5 proc. (600 x 100 : 1600).

2018 m. gruodžio mėnesio darbo užmokesčio daliai (600 Eur) taikoma 37,5 proc. NPD sumos – 197,99 Eur (527,97 x 37,5 : 100), o 2026 m. sausio mėnesio darbo užmokesčiui – 329,98 Eur (527,97 – 197,99).

2. Gyventojo 2026 m. ir 2025 m. mėnesio darbo užmokestis yra 1 200 Eur.

Darbdavys apskaičiuotą 2025 m. lapkričio-gruodžio mėnesių (2 400 Eur) darbo užmokestį išmoka 2026 m. sausio mėnesį. Taip pat 2026 m. sausio mėnesį darbuotojui išmokamas 2026 m. sausio mėnesio darbo užmokestis, iš viso – 3 600 Eur (2 400 +1 200).

Kai darbdavys einamaisiais kalendoriniais metais išmoka gyventojui darbo užmokestį ne tik už einamųjų metų mėnesį, bet ir už praėjusių metų atitinkamą laikotarpį, yra taikomas tik išmokėjimo mėnesio NPD, neatsižvelgiant į tai, už kiek praėjusių metų mėnesių darbo užmokestis yra išmokamas.

Pagal išmokos išmokėjimo metu galiojančią didesnėms nei 1 153 Eur mėnesio su darbo santykiais susijusioms pajamoms numatytą mėnesio NPD formulę apskaičiuotas 2026 m. sausio mėnesio NPD yra lygus 0 (3 600 – 1 153; 2 447 x 0,49; 747 – 1 199,03 = 0 (- 452,03)).

3. 2026 m. liepos 31 d. gyventojas atleidžiamas iš darbo. 2026 m. rugsėjo mėnesį jam išmokamas 2 306 Eur darbo užmokestis už 2026 m. birželio–liepos mėnesius (mėnesio darbo užmokestis — 1 153 Eur). Atsižvelgiant į tai, kad gyventojas iki liepos 31 d. dirbo tik šioje įmonėje ir joje buvo pateikęs prašymą taikyti NPD, jam taikomi birželio ir liepos mėn. NPD, po 747 Eur.

4. 2026 m. lapkričio 4 d. gyventojas atleidžiamas iš pareigų. Darbdavys apskaičiuotą 2026 m. lapkričio darbo užmokestį išmoka 2026 m. gruodžio mėnesį.

Atsižvelgiant į tai, kad gyventojas nuo 2026 m. lapkričio 4 d. nebedirba įmonėje, jam NPD netaikomas.

5. 2026 m. gyventojo mėnesio darbo užmokestis yra 1 153 Eur. 2026 m. gegužės – birželio mėnesiais gyventojas yra neapmokamose atostogose.

Darbdavys apskaičiuotą 2026 m. kovo – balandžio darbo užmokestį išmoka 2026 m. rugsėjo mėnesį.

Kai darbdavys išmoka darbo užmokestį už laikotarpį, ilgesnį kaip vienas to mokestinio laikotarpio mėnuo, kiekvienam mėnesiui tenkantis darbo užmokestis apmokestinamas atskirai, taikant kiekvieno mėnesio NPD. Kovo ir balandžio mėnesių darbo užmokesčiui taikomas po 747 Eur NPD.

3. Darbo užmokestis ir atlyginimas už atostogas, tenkantis mėnesiui, kurį prasideda atostogos, apmokestinami nuo bendros sumos, o kito mėnesio atlyginimas už atostogas, atėmus to mėnesio

NPD, apmokestinamas atskirai. Pasibaigus atostogoms ir apskaičiavus darbo užmokestį už likusias to mėnesio darbo dienas, pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo bendros to mėnesio darbo užmokesčio ir atostoginių sumos, atėmus anksčiau išskaičiuotą mokesčio sumą (žr. žemiau 1 pavyzdį). Kai atostogos įstatymų nustatyta tvarka trunka kelis kalendorinius mėnesius, kiekvieno mėnesio atlyginimo už atostogas suma apmokestinama atskirai. Per atostogų laikotarpį pasikeitus taikytinam NPD, pajamų mokestis perskaičiuojamas.

Pavyzdžiai

1. Darbuotojas atostogauja nuo 2026-01-20 iki 2026-02-10. Sausio mėnesio darbo užmokestis sudaro 800 Eur, atlyginimas už visas atostogas – 860 Eur: sausio mėnesio atlyginimas už atostogas 410 Eur, o vasario mėnesio atlyginimas už atostogas – 450 Eur.

Sausio mėn. 1 210 Eur (800+410) pajamų sumai taikomas 719,07 Eur (1 210–1 153; 57 x 0,49; 747 – 27,93) NPD.

Pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo sausio mėnesio pajamų:

490,93 Eur (1 210 – 719,07) x 20 :100 = 98,19 Eur.

Pajamų mokestis nuo vasario mėnesio atlyginimo už atostogas apskaičiuojamas atskirai:

(450 Eur – 450 Eur (NPD)) x 20 : 100 = 0 Eur.

Pasibaigus atostogoms, darbuotojas vasario mėnesį dar gauna 800 Eur darbo užmokestį, todėl pajamų mokestis už vasario mėnesį ir vasario mėnesio NPD perskaičiuojami nuo bendros to mėnesio darbo užmokesčio ir atostoginių sumos 1 250 (450+800) Eur.

NPD: 699,47 Eur (1 250 – 1 153; 97 x 0,49; 747 – 47,53);

1 250 – 699,47; 550,53 x 20 : 100 = 110,11 Eur.

2. Darbuotojas atostogauja nuo 2026-01-17 iki 2026-02-04. Sausio mėnesio darbo užmokestis sudaro 900 Eur, atlyginimas už visas atostogas – 750 Eur: sausio mėnesio atlyginimas už atostogas 600 Eur, o vasario mėnesio atlyginimas už atostogas – 150 Eur.

Sausio mėn. 1 500 Eur (900 + 600) pajamų sumai taikomas 576,97 Eur (1 500 – 1 153; 347 x 0,49; 747 – 170,03) NPD.

Pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo sausio mėnesio pajamų:

923,03 Eur (1 500 – 576,97) x 20 : 100 = 184,61 Eur.

Pajamų mokestis nuo vasario mėnesio atlyginimo už atostogas apskaičiuojamas atskirai:

0 (150 – 150) x 20 : 100 = 0 Eur.

Pasibaigus atostogoms, darbuotojas vasario mėnesį dar gauna 1 250 Eur darbo užmokestį, todėl pajamų mokestis už vasario mėnesį ir vasario mėnesio NPD perskaičiuojami nuo bendros to mėnesio darbo užmokesčio ir atostoginių sumos:

1 400 Eur (150 + 1 250) – 625,97 Eur (NPD; 1 400 – 1 153; 247 x 0,49; 747 – 121,03) = 774,03 Eur;

830,38 x 20 : 100 = 154,81 Eur.

3. Darbuotojas atostogauja nuo 2026-01-17 iki 2026-02-04. Sausio mėnesio darbo užmokestis sudaro 1 100 Eur, atlyginimas už visas atostogas – 1 250 Eur: sausio mėnesio atlyginimas už atostogas – 950 Eur, o vasario mėnesio atlyginimas už atostogas – 300 Eur.

Sausio mėn. 2 050 Eur (1 100 + 950) pajamų sumai taikomas 307,47 Eur (2 050 – 1 153; 897 x 0,49; 747 – 439,53) NPD.

Pajamų mokestis apskaičiuojamas nuo sausio mėnesio pajamų:

2 050 – 307,47; 1 742,53 x 20 :100 = 348,51 Eur.

Pajamų mokestis nuo vasario mėnesio atlyginimo už atostogas apskaičiuojamas atskirai:

0 (300 – 300) x 20 : 100 = 0 Eur.

Pasibaigus atostogoms, darbuotojas vasario mėnesį dar gauna 1 760 Eur darbo užmokestį, todėl pajamų mokestis už vasario mėnesį ir vasario mėnesio NPD perskaičiuojami nuo bendros to mėnesio darbo užmokesčio ir atostoginių sumos:

2 060 (300+1 760) – 302,57 Eur (NPD; 2 060 – 1 153; 907 x 0,49; 747 – 444,43) = 1 757,43 Eur;

1 757,43 x 20 : 100 = 351,49 Eur.

Tačiau, išmokant antrąją vasario mėn. darbo užmokesčio dalį, reikėtų perskaičiuoti vasario mėnesio NPD ir apmokestinti dar sausio mėn. išmokėtą 300 Eur pajamų sumą (atitinkančią pritaikytą NPD).

Tam, kad nereikėtų apmokestinti praėjusį mėnesį darbuotojams išmokėtų išmokų, pajamų mokestis gali būti apskaičiuojamas ir taip:

– vasario mėn. atlyginimas už atostogas (300 Eur), išmokėtas sausio mėn., apmokestinamas netaikant vasario mėn. NPD. Nuo visos atlyginimo už atostogas sumos išskaičiuojamas 60 Eur pajamų mokestis:

300 x 20 : 100 = 60 Eur;

– išmokant vasario mėn. darbo užmokesčio antrąją dalį (1 760 Eur), apskaičiuojamas visas vasario mėn. darbo užmokestis – 2 060 (300+1 760), taikomas vasario mėn. 302,57 Eur NPD, ir nuo antrosios darbo užmokesčio dalies apskaičiuojamas pajamų mokestis:

1 457,43 Eur (1 760 – 302,57) x 20 : 100 = 291,49 Eur.

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.

4. Gyventojai 2026 m. birželio mėnesį išmokama 1 800 Eur (3 mėn. x 600 Eur) motinystės išmoka už tris mėnesius liepos, rugpjūčio, rugsėjo mėnesius. Jai taikomas kiekvieno mėnesio 600 Eur NPD. Pajamų mokestis nuo liepos mėnesio 600 Eur motinystės išmokos, rugpjūčio mėnesio 600 Eur motinystės išmokos ir rugsėjo 600 Eur motinystės išmokos, pritaikius kiekvieno mėnesio 600 Eur NPD, neišskaičiuojamas.

**9. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui NPD gali būti taikomas tik mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, teikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją. NPD nenuolatiniam Lietuvos gyventojui taikomas atsižvelgiant į šio straipsnio 1, 3, 6 ir 7 dalių nuostatas.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2] straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841. Taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui NPD mokestiniu laikotarpiu su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavimo vietoje netaikomas.

2. MNPD nenuolatiniam Lietuvos gyventojui gali būti pritaikomas mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, jeigu jam šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuotas MNPD yra didesnis už nulį, arba jeigu jam, kaip asmeniui su negalia, yra taikytinas šio straipsnio 6 dalyje nustatytas didesnis NPD.

3. MNPD taikomas tik tokiam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavo iš šaltinio Lietuvoje. Šios pajamos yra mažinamos GPMĮ 20 straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuota MNPD suma. Pagal GPMĮ nenuolatinio Lietuvos gyventojo su darbo santykiais susijusių pajamų šaltinis laikomas esančiu Lietuvoje, jeigu toks gyventojas dirba Lietuvoje.

4. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui GPMĮ 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka apskaičiuotas MNPD gali būti pritaikomas pagal pateiktą jo metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje turi būti deklaruojamos ne tik Lietuvoje, bet ir užsienio valstybėse gautos visos apmokestinamosios pajamos, nurodytos šio straipsnio 7 dalyje (žr. 7 dalies komentarą).

Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuriam pagal šio straipsnio 6 dalį yra taikytinas didesnis MNPD, šis dydis pritaikomas pagal jo pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje turi būti deklaruojamos tik iš šaltinio Lietuvoje gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

5. Tam, kad nenuolatinis Lietuvos gyventojas, išskyrus turintį teisę į didesnį NPD šio straipsnio 6 dalyje nustatytais pagrindais, galėtų pasinaudoti teise į MNPD, jis mokesčių administratoriui kartu su deklaracija turėtų pateikti tos užsienio valstybės, kurios nuolatinis gyventojas yra, mokesčių

administratoriaus patvirtintą dokumentą, pavyzdžiui, ten pateiktą mokesčio deklaraciją, apie jo per tą mokestinį laikotarpį, kurio deklaracija teikiama, gautas ir toje užsienio valstybėje apmokestintas pajamas.

Jeigu per mokestinį laikotarpį, kurio deklaracija teikiama, nenuolatinis Lietuvos gyventojas negavo pajamų, nuo kurių užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, prie deklaracijos jis turi pridėti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus šį faktą patvirtinantį dokumentą.

Mokesčių administratoriaus prašymu, turi būti pateikiami ir vertėjo patvirtinti vertimai į lietuvių kalbą.

Iš šaltinio Lietuvoje gautas pajamas ir pajamų mokesčio sumokėjimą patvirtinančių dokumentų pateikti nebūtina. Jie pateikiami tik mokesčių administratoriaus prašymu.

6. Teisę į šio straipsnio 6 dalyje nustatytą didesnį NPD turintis nenuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti tokią teisę (ribotą dalyvumą (darbingumą) ar neįgalumą) įrodančius dokumentus. Didesnis NPD, apskaičiuotas šio straipsnio 6 dalyje (žr. 20 straipsnio 6 dalies komentarą) nustatyta tvarka, nenuolatiniam Lietuvos gyventojui taikomas, jeigu atitinkamas riboto dalyvumo (darbingumo) ar neįgalumas buvo nustatytas tą mokestinį laikotarpį, kuriuo jis gavo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų iš šaltinio Lietuvoje, arba iki to mokestinio laikotarpio pradžios. Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuriam riboto dalyvumo (darbingumo) ar neįgalumo lygis buvo nustatytas po išvykimo iš Lietuvos ir tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu jis iš šaltinio Lietuvoje gavo su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, išvykimo iš Lietuvos metų mokestinio laikotarpio MNPD apskaičiuojamas šio straipsnio 1 ir 6 dalyse nustatyta tvarka, atsižvelgus į jo gautas apmokestinamąsias pajamas, apskaičiuotas šio straipsnio 7 dalyje nustatyta tvarka.

Pavyzdžiai

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas 2026 m. sausio − liepos mėnesiais dirbo Lietuvoje ir iš Lietuvos įmonės gavo 7 266 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų. 15 procentų dalyvumo lygis jam buvo nustatytas 2026 m. spalio mėnesį, praėjus daugiau kaip dviem mėnesiams po išvykimo iš Lietuvos. Jam taikytino MNPD dalis, įvertinus ir užsienio valstybėje gautas 2 600 Eur apmokestinamąsias pajamas, bus 7 470 Eur (8 964 Eur : 12 x 10 mėn.), nes jo metinės pajamos (GMP) – 9 866 Eur (7 266 + 2 600) neviršija 12 MMA, galiojusios einamųjų (2026 m.) kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių sumos (t. y. Eur (1 153 Eur x 12 mėn.)), ir du mėnesius taikomas didesnis 1 127 Eur NPD, iš viso 9 724 Eur (7 470+ 2 254 (1 127 x 2)) MNPD.

**10. Šio Įstatymo 29 straipsnyje nustatytais atvejais iš pajamų atimama MNPD dalis, apskaičiuota tame straipsnyje nustatyta tvarka.**

(Pakeista pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18[1], 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18[2] straipsniu įstatymą (2017 m. gruodžio 7 d. įstatymas Nr. XIII-841), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) galutinai išvykstančio nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamoms taikoma tik MNPD dalis, apskaičiuojama remiantis Galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojo pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo aprašu, patvirtintu Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2023 m. kovo 9 d. įsakymu Nr. VA-17 „Dėl Galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojo pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo aprašo patvirtinimo“ (toliau – Aprašas). Aprašo nuostatos taikomos 2024 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamoms taikomą MNPD dalį. Iki 2023 m. gruodžio 31 d. MNPD dalis buvo apskaičiuojama Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 29 straipsnio 2 dalį deklaruojamoms pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo tvarką, patvirtintą Lietuvos Respublikos

finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 298 „Dėl Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 29 straipsnio 2 dalį deklaruojamoms pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“.

2. Iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu) galutinai išvykstančio nuolatinio Lietuvos gyventojo (išskyrus gyventoją, turintį teisę į didesnį šio straipsnio 6 dalyje nustatytą mėnesio NPD, pajamoms taikoma MNPD suma (apskaičiuota šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka) dauginama iš dienų skaičiaus nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki galutinio išvykimo dienos ir dalijama iš 365.

Pavyzdžiai

1. 2026 m. mokestiniu laikotarpiu galutinai išvykstantis iš Lietuvos nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo 4 500 Eur pajamų (susijusių su darbo santykiais). Galutinio išvykimo iš Lietuvos diena yra 2026 m. gegužės 11 d., t. y. 131 mokestinio laikotarpio diena. Metinis NPD – 8 964 Eur. Taikytina MNPD dalis yra 3 217,22 Eur (8 964 x 131 : 365).

3. Gyventojų su negalia, teisę į didesnį šio straipsnio 6 dalyje nustatytą NPD turėjusių visais galutinio išvykimo mokestinio laikotarpio mėnesiais, pajamoms taikomo MNPD dalis apskaičiuojama taip:

3.1. sudedamos mėnesių, einančių iki išvykimo mėnesio (šio mėnesio neįskaitant), kuriais gyventojas turėjo teisę į didesnį šio straipsnio 6 dalyje nustatytą NPD, taikytino mėnesio NPD sumos;

3.2. prie 3.1 papunktyje apskaičiuotos sumos pridedama išvykimo mėnesį taikytino NPD dalis, apskaičiuota tą mėnesį taikytino NPD sumą padauginus iš per išvykimo mėnesį išbūtų dienų skaičiaus ir padalijus iš mėnesio kalendorinių mėnesio dienų skaičiaus.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, kuriam nustatytas 30-55 procentų dalyvumo (30-55 procentų darbingumo) lygis, galutinai išvyksta iš Lietuvos 2026 m. kovo 10 d. Sausio-vasario mėn. jam taikoma po 1 057 Eur NPD, iš viso – 2 114 Eur, kovo mėnesį taikoma NPD dalis – 340,97 Eur (1 057 x 10 : 31). Gyventojui iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos taikoma MNPD dalis yra 2 454,97 Eur (2 114 + 340,97).

4. Gyventojų su negalia, teisę į didesnį šio straipsnio 6 dalyje nustatytą NPD turėjusiems tik tam tikrais galutinio išvykimo mokestinio laikotarpio mėnesiais, pajamoms taikomo MNPD dalis apskaičiuojama taip:

4.1. sudedamos mėnesių, einančių iki išvykimo mėnesio (šio mėnesio neįskaitant), kuriais gyventojas turėjo teisę į didesnį šio straipsnio 6 dalyje nustatytą NPD, taikytino mėnesio NPD sumos;

4.2. pridedama išvykimo mėnesį taikytino NPD dalis, apskaičiuota 3.2 papunktyje nustatyta tvarka;

4.3. pridedama tais mėnesiais, kuriais gyventojas neturėjo teisės į didesnį mėnesio NPD, taikytino MNPD dalis, apskaičiuota visą MNPD sumą padauginus iš Lietuvoje išbūtų dienų skaičiaus, kuriomis gyventojas neturėjo teisės į didesnį mėnesio NPD, ir padalijus iš 365.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas, kuriam nustatytas 30-55 procentų dalyvumo lygis, galutinai išvyksta iš Lietuvos 2026 m. liepos 5 d. Gyventojo metinės pajamos (susijusios su darbo santykiais) yra 10 400 Eur.

Teisę į didesnį 1 057 Eur NPD jis įgijo nuo 2026 m. kovo 1 d. (negalia nustatyta 2026 m. vasario 15 d.). Kovo-birželio mėn. taikytino didesnio NPD suma – 4 228 Eur (1 057 x 4).

Liepos (išvykimo) mėnesio NPD dalis yra 170,48 Eur (1 057 x 5 : 31).

Visas MNPD, apskaičiuotas pagal šio straipsnio 1 d. 1 punktą, būtų 8 964 Eur, MNPD dalis, apskaičiuota, atsižvelgiant į Lietuvoje išbūtų 60 dienų skaičių, kuriomis gyventojas neturėjo teisės į didesnį NPD, yra 1 473,53 Eur (8 964 x 60 : 365).

Gyventojui taikoma MNPD dalis yra 5 872,01 Eur (4 228 + 170,48 +1 473,53).

(GPMĮ 20 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2026-07-30 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-2104.

**21 straipsnis. Iš pajamų atimamos gyventojo patirtos išlaidos**

**Komentaras**

Komentuojamas straipsnis nustato kokias išlaidas, kokiais atvejais (sąlygomis) ir kokia tvarka nuolatinis Lietuvos gyventojas (toliau – gyventojas) gali atimti iš apmokestinamųjų pajamų ir tokiu būdu susigrąžinti dalį pajamų mokesčio, išskaičiuoto (sumokėto) nuo atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų, arba sumažinti mokėtiną pajamų mokestį. Lengvatos taikymo ribojamas dydis nustatytas komentuojamo straipsnio 3 dalyje.

**1. Iš pajamų gali būti atimamoms šios per mokestinį laikotarpį patirtos nuolatinio Lietuvos gyventojo išlaidos:**

**1) savo, sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), iki 18 metų ir vyresnių vaikų su negalia (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis, bei iki 18 metų ir vyresnių vaikų (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia, naudai iki 2034 m. gruodžio 31 d. sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal iki 2024 m. gruodžio 31 d. sudarytas gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui;**
(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvos Respublikos Seimas 2024 m. birželio 25 d. priėmė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803 (toliau — Pakeitimo įstatymas). Pagal Pakeitimo įstatymą komentuojamo punkto lengvata netaikoma, jeigu gyvybės draudimo sutartis sudaryta po 2024 m. gruodžio 31 d.

Pradedant 2025 m. mokestiniu laikotarpiu iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimamos per atitinkamą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), bet ne vėliau kaip iki 2034 m. gruodžio 31 d., sumokėtos gyvybės draudimo įmokos tik pagal iki 2024 m. gruodžio 31 d. sudarytas gyvybės draudimo sutartis.

2. Taigi, taikant šio punkto nuostatas iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimamos sumokėtos gyvybės draudimo įmokos, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

2.1. gyvybės draudimo sutartis sudaryta iki 2024 m. gruodžio 31 d.,

2.2. gyvybės draudimo sutartyje numatyta, kad gyvybės draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui**,**

2.3. pagal gyvybės draudimo sutartį naudos gavėjai draudimo laikotarpio pabaigoje yra:

- pats gyventojas,
- gyventojo sutuoktinis,
- gyventojo nepilnamečiai vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje),

- iki 18 metų ir vyresni vaikai su negalia (įvaikiai**,** globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečiai asmenys, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis,

- iki 18 metų ir vyresni vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečiai asmenys, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia.

3. Sąlyga dėl naudos gavėjo tenkinama, tik tada, kai draudimo įmokos mokamos savo naudai arba kitų, komentaro 2.3. punkte įvardytų, gyventojų naudai, t. y. kai draudimo laikotarpio pabaigai paskirtas naudos gavėjas gyvybės draudimo įmokų mokėjimo metu teisės aktų nustatyta tvarka įmokų mokėtojo atžvilgiu turi sutuoktinio, vaiko, įvaikio, globotinio (rūpintinio) statusą ir atitinka kitas komentuojamame punkte nustatytas sąlygas, pvz., vaikas yra nepilnametis, globotinis, kuriam nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje ir t. t. Negalios nustatymo, asmens su negalia individualiųjų pagalbos poreikių nustatymo, tenkinimo pagrindus reglamentuoja Lietuvos Respublikos asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų ir šį įstatymą įgyvendinamieji teisės aktai.

Tuo atveju, kai naudos gavėjas atitinkamą statusą įgyja per metus, tai gyventojas iš savo metinių pajamų gali atimti naudos gavėjo naudai nuo tokio statuso įgijimo datos sumokėtas įmokas.

4. Lengvata gali pasinaudoti gyventojas, sumokėjęs gyvybės draudimo įmokas komentaro 2.3. punkte nurodytų naudos gavėjų naudai. Kai įmokas pagal gyvybės draudimo sutarties sąlygas moka ne vienas, o keli gyventojai (pvz., abu tėvai, įtėviai ar keli teismo paskirti globėjai (rūpintojai)), kiekvienas iš jų gali pagal gyvybės draudimo sutartį jo sumokėtų draudimo įmokų sumą, neviršijančią GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, atimti iš metinių pajamų.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, vyras (draudėjas) sutuoktinės naudai moka įmokas. Šiuo atveju sumokėtas įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, iš savo metinių pajamų galės atimti vyras (draudėjas).

2. Tarkime, kad pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, vyras sutuoktinės naudai įmokas moka dalimis jis pats ir sutuoktinė. Šiuo atveju sumokėtas įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, iš savo metinių pajamų kiekvienas sutuoktinis galės atimti faktiškai jo per metus sumokėtą įmokų dalį.

3. Tarkime, kad pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, žmona naudos gavėju paskyrė savo nepilnametį vaiką. Įmokas pagal šią sutartį moka dalimis ji pati ir sutuoktinis. Šiuo atveju sumokėtas įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, iš savo metinių pajamų kiekvienas sutuoktinis galės atimti faktiškai jo sumokėtą įmokų dalį.

4. Tarkime, kad pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, tėvas (draudėjas) draudimo įmokas moka pilnamečio sūnaus naudai. Šis naudos gavėjas, būdamas 30-ties metų, 2024-01-25 tapo asmeniu su negalia. Šiuo atveju tėvas (draudėjas) iš savo metinių pajamų, galės atimti draudimo įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio ir sumokėtas nuo 2024-01-25.

5. Tarkime, kad pagal gyvybės draudimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, gyventojas (draudėjas) draudimo įmokas moka pilnamečio asmens naudai. Šiam asmeniui iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje ir šis įmokas mokantis asmuo (draudėjas) teismo nutartimi buvo paskirtas naudos gavėjo globėju (rūpintoju). Šiuo atveju draudėjas iš savo metinių pajamų, neviršijančių GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, galės atimti draudimo įmokų sumas, jeigu buvęs globotinis (rūpintinis) teisės aktų nustatyta tvarka yra pripažintas turinčiu negalią, kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis.

6. Tarkime, kad vaikui paskirta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje. Pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą iki 2024-12-31 šio globotinio (rūpintinio) naudai, įmokas moka abu sutuoktiniai. Šiuo atveju iš savo metinių pajamų, neviršijančių GPMĮ 21 straipsnio 3dalyje nustatyto dydžio, galės atimti draudimo įmokų sumas tas įmokas mokantis gyventojas (draudėjas), kuris teismo nutartimi paskirtas globėju (rūpintoju).

7. Tarkime, gyvybės draudimo sutartį gyventojas sudarė 2024 -12-31, o pirmą įmoką savo naudai sumokėjo 2025-01-10. Šiuo atveju gyventojas iš savo metinių pajamų, neviršijančių GPMĮ 21

straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, galės atimti sumokėtas draudimo įmokų sumas ir lengvata naudotis ne ilgiau kaip iki 2034-12-31 d.

8. Tarkime, gyventojas gyvybės draudimo sutartį sudarė 2025 m. sausio 2 d. ar vėliau. Komentuojamo punkto lengvata gyventojas naudotis negalės, nes sutartis sudaryta po 2024 m. gruodžio 31 d.

5. Šios įmokos iš gyventojo pajamų gali būti atimamos ir tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartyje apdraustojo mirties atveju naudos gavėju nustatyta tvarka paskiriamas kitas, negu komentaro 2.3. punkte nurodytas, asmuo.

Tuo atveju, kai draudimo sutartyje, pasibaigus gyvybės draudimo sutarties galiojimo terminui (t. y. ne apdraustojo mirties atveju), numatyti keli naudos gavėjai ir ne visi naudos gavėjai yra GPMĮ 21 straipsnio 1 punkte nurodyti fiziniai asmenys, gyventojas iš metinių pajamų gali atimti sumokėtos įmokos dalį, proporcingą atitinkamam naudos gavėjui pagal gyvybės draudimo sutartį tenkančiai, pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, išmokos daliai.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad gyventojo draudimo sutartyje numatyti du naudos gavėjai lygiomis dalimis – sutuoktinis ir pilnametis sūnus, kuris nėra GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte įvardytas asmuo. Todėl šiuo atveju iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimama 0,5 sumokėtos gyvybės draudimo įmokos dalies, kuri proporcinga sutuoktinio pagal gyvybės draudimo sutartį tenkančios, pasibaigus sutarties galiojimo terminui, išmokos daliai, neviršijančiai GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio.

2. Tarkime, kad gyventojas sudarė draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad, pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, 40 proc. išmokos priklauso pačiam gyventojui, o 60 proc. – jo pilnamečiui sūnui.

Pagal šią sutartį 40 proc. gyventojo sumokėtų gyvybės draudimo įmokų (kuriose įskaičiuota ir traumų bei kritinių ligų įmoka), neviršijančių GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, gyventojas galės atimti iš savo metinių pajamų.

Pagal šią sutartį 60 proc. gyventojo sumokėtų gyvybės draudimo įmokų, kurios buvo mokamos pilnamečio sūnaus naudai, gyventojas negalės atimti iš savo metinių pajamų.

6. Draudimo įmokomis, kurios gyventojo mokamos komentaro 2.3. punkte nurodytų asmenų naudai, neturėtų būti laikomos tokios gyvybės draudimo įmokos, kurios mokamos pagal gyvybės draudimo sutartis arba pagal draudimo rūšies taisykles, pagal kurias trečiajam asmeniui suteikiama teisė, pasibaigus sutarties terminui, disponuoti draudimo išmoka (duoti draudikui nurodymą draudimo išmoką pervesti trečiajam asmeniui ar kitam jo nurodytam asmeniui ir pan.). Tokio pobūdžio gyvybės draudimo sutartis gali sudaryti, pavyzdžiui, kreditą gaunantys asmenys, kai gyvybės draudimo sutartyje numatyta teisė kredito įstaigai disponuoti draudimo išmoka (kreditui padengti). Tokio pobūdžio gyvybės draudimo sutartys laikytinos sutartimis trečiojo asmens naudai, nors formaliai paskirtasis naudos gavėjas gali būti gyventojas ar kiti komentaro 2.3. punkte įvardyti gyventojai. Tam, kad draudimo sutartis būtų laikoma sudaryta komentaro 2.3. punkte įvardytų gyventojų naudai, joje neturi būti išankstinių įsipareigojimų dėl gautos draudimo išmokos naudojimo. Tais atvejais, kai pagal tokią draudimo sutartį trečiajam asmeniui yra „rezervuota“ tik dalis draudimo išmokos, turėtų būti taikomi tie patys principai kaip ir tais atvejais, kai yra paskirti keli naudos gavėjai ir dalis jų nėra paminėti GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte.

7. Sumokėtos gyvybės draudimo įmokos atimamos iš gyventojo pajamų, neatsižvelgiant į tai, ar gyvybės draudimo sutartis sudaryta su Lietuvos Respublikoje įsteigta draudimo įmone, ar su užsienio valstybėje įsteigta draudimo įmone, jeigu ji nėra įregistruota ar kitaip organizuota tikslinėje teritorijoje. Šios nuostatos taikomos visoms gyvybės draudimo įmokoms, kurios mokamos pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas iki 2004-04-30 (ir taikomos iki šių sutarčių galiojimo termino pabaigos).

Remiantis GPMĮ 21 straipsnio 6 dalimi, pagal nuo 2004-05-01 sudarytas gyvybės draudimo sutartis sumokėtos gyvybės draudimo įmokos gali būti atimamos iš gyventojo metinių apmokestinamųjų pajamų, jeigu šios įmokos pagal šias sutartis sumokėtos draudimo įmonei, kuri

įregistruota ar kitaip organizuota Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, kuria yra ir Lietuvos Respublika (žr. GPMĮ 21 straipsnio 6 dalies komentarą).

8. Kadangi gyvybės draudimo sutartyje turi būti nustatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, įmokoms pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose nustatyta, kad išmoka išmokama tik įvykus draudžiamajam įvykiui, ši mokesčio lengvata netaikoma.

9. Tais atvejais, kai gyventojas pagal gyvybės draudimo sutartį, kurioje numatyta, kad gyvybės draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus sutarties galiojimo terminui, moka papildomas investicines įmokas bei įmokas nuo nelaimingų atsitikimų, ligos atveju ir pan., laikytina, kad yra mokama gyvybės draudimo įmoka.

10. Šias išlaidas (gyventojo sumokėtas gyvybės draudimo įmokas) galima atimti iš jo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui bei pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

11. Duomenis apie gyventojų mokamas gyvybės draudimo įmokas, kurios pagal komentuojamo punkto nuostatas gali būti atimamos iš pajamų, mokesčių administratorius gauna iš Lietuvos Respublikoje įregistruotų gyvybės draudimo veiklą vykdančių bendrovių. Šiuos duomenis bendrovės renka jų pačių nusistatyta tvarka. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius neturi duomenų apie gyventojo sumokėtas gyvybės draudimo įmokas, teisę į lengvatą turi įrodyti pats gyventojas, pateikdamas dokumentus, iš kurių turinio matyti, kad jos atitinka GPMĮ 21 str. 1 d. 1 punkte nustatytas sąlygas. Teisę į lengvatą pagrindžiančiais dokumentais gali būti laikomos gyvybės draudimo įmonės išduotos pažymos, sutartys, mokėjimo dokumentai ir kt.

**2) savo, sutuoktinio, iki 18 metų ir vyresnių vaikų su negalia (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis, bei iki 18 metų ir vyresnių vaikų (įvaikių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia, naudai iki 2034 m. gruodžio 31 d. sumokėtos pensijų įmokos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų ir (ar) jiems analogiškų subjektų, veikiančių Europos ekonominės erdvės valstybėje, turimus pensijų fondus pagal iki 2024 m. gruodžio 31 d. sudarytas pensijų kaupimo sutartis;**
(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvos Respublikos Seimas 2024 m. birželio 25 d. priėmė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803 (toliau — Pakeitimo įstatymas). Pagal Pakeitimo įstatymą komentuojamo punkto lengvata netaikoma įmokoms pagal pensijų kaupimo sutartis, jeigu jos sudarytos po 2024 m. gruodžio 31 d.

Pradedant 2025 m. mokestiniu laikotarpiu iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimamos per atitinkamą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), bet ne vėliau kaip iki 2034 m. gruodžio 31 d., sumokėtos pensijų kaupimo įmokos tik pagal iki 2024 m. gruodžio 31 d. sudarytas pensijų kaupimo sutartis (III pakopos pensijų kaupimas).

2. Taigi, taikant komentuojamo punkto nuostatas, iš gyventojų metinių pajamų gali būti atimamos sumokėtos pensijų įmokos, jeigu tenkinamos tokios sąlygos:

2.1. pensijų kaupimo sutartis sudaryta iki 2024 m. gruodžio 31 d.,

2.2. pensijų kaupimo įmokos mokamos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų turimus pensijų fondus,

2.3. pagal pensijų kaupimo sutartį naudos gavėjai kaupimo laikotarpio pabaigoje yra:

- pats gyventojas,

- gyventojo sutuoktinis,

- iki 18 metų ir vyresni vaikai su negalia (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems nustatytas pirmo ar antro lygio individualios pagalbos teikimo išlaidų kompensacijos poreikis,

- iki 18 metų ir vyresni vaikai (įvaikiai, globotiniai, kuriems nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje, pilnamečių asmenų, kuriems iki pilnametystės buvo nustatyta nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje), kuriems iki 2005 m. birželio 30 d. buvo nustatyta visiška negalia).

3. Pensijų įmokų, kurioms, gali būti taikoma komentuojamo punkto lengvata gavėju laikomi pensijų fondai, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų turimi pensijų fondai. Lietuvos Respublikoje tokių fondų organizavimo sąlygas ir tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymas (toliau – PSPKĮ) ir Lietuvos Respublikos profesinių pensijų kaupimo įstatymas (toliau – PPKĮ).

Pensijų įmokų gavėju gali būti ir analogiškas (tuo pačiu tikslu įsteigtus, neatsižvelgiant į teisinę formą ar į tai, kaip vadinamas) kitose Europos ekonominės erdvės valstybėse sudarytas pensijų fondas, veikiantis pagal tose valstybėse galiojančius teisės aktus.

4. Sutarties sudarymo data nustatoma pagal gyventojui (fondo dalyviui ) pensijų įmokų gavėjo išduotą sutartį ir ši data gali būti 2024 m. gruodžio 31 d. arba ankstesnė.

Tuo atveju, kai sutartis sudaryta, pvz., 2024 m. gruodžio 31 d., o pirma įmoka pagal šią sutartį sumokėta 2025 m. sausio mėn., ši sutartis laikoma sudaryta iki 2024 m. gruodžio 31 d. ir pagal ją mokamos įmokos gali būti atimamos iš 2025 m. mokestinio laikotarpio ir vėlesnių mokestinių laikotarpio pajamų, bet ne vėliau, kaip iki 2034 m. gruodžio 31 d.

Kai pensijos kaupimo sutartis sudaryta iki 2024 m. gruodžio 31 d., o po šios datos pensijos dalyvis pensijų kaupimo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka pereina iš vieno pensijų fondo į kitą pensijų fondą (valdomą tos pačios ar kitos valdymo įmonės), nenutraukdamas sutarties ir pradėto kaupimo, laikoma, kad dalyvavimas pensijų kaupime tęsiasi ir todėl taikomas komentuojamo punkto lengvatos įmokoms tęstinumas.

5. Sąlyga dėl naudos gavėjo yra tenkinama, kai pensijų kaupimo sutartyje kaupimo pabaigai nustatytas naudos gavėjas pensijų įmokų mokėjimo metu yra pats gyventojas arba toks asmuo, kuris teisės aktų nustatyta tvarka įmokų mokėtojo atžvilgiu turi sutuoktinio, vaiko, įvaikio, globotinio (rūpintinio) statusą ir atitinka kitas komentuojamame punkte nustatytas sąlygas, pvz., vaikas yra nepilnametis, globotinis, kuriam nustatytas nuolatinė globa (rūpyba) šeimoje ir t. t. Negalios nustatymo, asmens su negalia individualiųjų pagalbos poreikių nustatymo, tenkinimo pagrindus reglamentuoja Lietuvos Respublikos asmens su negalia teisių apsaugos pagrindų įstatymas ir šį įstatymą įgyvendinamieji teisės aktai.

Šios įmokos iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimamos ir tuo atveju, kai pensijų kaupimo sutartyje naudos gavėju mirties atveju paskirtas kitas, negu komentaro 2.3. punkte nurodytas, fizinis asmuo.

Tuo atveju, kai naudos gavėjas atitinkamą statusą įgyja per metus, tai gyventojas iš savo metinių pajamų gali atimti naudos gavėjo naudai nuo tokio statuso įgijimo datos sumokėtas įmokas. Šių įmokų mokėtojas gali būti pats draudėjas, naudos gavėjas ar abu. Kai įmokas pagal pensijų kaupimo sutarties sąlygas moka ne vienas, o keli gyventojai (abu tėvai, įtėviai ar keli teismo paskirti globėjai (rūpintojai)), kiekvienas iš jų gali pagal pensijų kaupimo sutartį jo sumokėtų įmokų sumą, neviršijančią GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, atimti iš metinių pajamų.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad pensijų kaupimo sutartyje, kuri sudaryta iki 2024-12-31, nustatyta, kad naudos gavėjas, pasibaigus sutarties galiojimo terminui, yra pats pensijų fondo dalyvis (gyventojas), o jo mirties atveju – pensijų dalyvio pilnametis sūnus. Laikytina, kad pensijų fondo dalyvis įmokas moka savo naudai. Šiuo atveju įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, iš savo metinių pajamų galės atimti pats įmokų mokėtojas (pensijų fondo dalyvis).

2. Tarkime, kad pagal pensijų kaupimo sutartį, kuri sudaryta iki 2024-12-31, įmokos mokamos neįgalaus globotinio (rūpintinio), kuriam nustatyta nuolatinė globa šeimoje, naudai. Įmokas pagal sutartį moka gyventojas, kuris teismo nutartimi paskirtas globėju (rūpintoju). Šiuo

atveju įmokų sumas, neviršijančias GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, iš savo metinių pajamų galės atimti globėjas (rūpintojas).

3. Tarkime, kad gyventojas pensijų kaupimo sutartį sudarė 2020-03-01 su pensijų fondo valdymo įmone „X“ ir pagal šią sutartį savo naudai mokėjo pensijų kaupimo įmokas į jo vardu atidarytą pensijų sąskaitą. 2025 metais gyventojas (pensijų fondo dalyvis) nusprendžia pakeisti pensijų fondą ir pereina į pensijų fondo valdymo įmonės „Y“ valdomą pensijų fondą. Pagal PSPKĮ nuostatas įmonė „Y“ ir gyventojas 2025-04-10 sudaro naują sutartį, o įmonė „X“ į dalyvio nurodytą naują pensijos sąskaitą perveda iki fondo pakeitimo sukauptas pensijos įmokas. Pateiktu atveju laikoma, kad gyventojo kaupimas pensijai pradėtas pagal 2020-03-01 sudarytą sutartį (pensijų dalyvis išstojo iš vieno pensijų fondo ir pasirinko kitą pensijų fondą) ir todėl dalyvio mokamos pensijų įmokos gali būti atimamos ir iš jo 2025 ir vėlesnių metinių laikotarpių pajamų, neviršijant GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio.

4. Tarkime, gyventojas pradėjo kaupti pensijai pagal pensijų kaupimo sutartį, kuri sudaryta 2025-01-02 ar vėliau. Komentuojamo punkto lengvata gyventojas naudotis negalės, nes sutartis sudaryta po 2024-12-31.

6. Tuo atveju, kai pensijų kaupimo sutartyje, pasibaigus sutarties galiojimo terminui (t. y. ne apdraustojo mirties atveju), numatyti keli naudos gavėjai ir ne visi naudos gavėjai yra GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyti fiziniai asmenys, gyventojas iš metinių pajamų gali atimti sumokėtos įmokos dalį, proporcingą atitinkamam naudos gavėjui pagal pensijų kaupimo sutartį tenkančiai, pasibaigus sutarties galiojimo terminui, išmokos daliai.

Pavyzdys

Tarkime, kad gyventojas sudarė pensijų kaupimo sutartį, kurioje numatyta, kad, pasibaigus sutarties galiojimo terminui, 60 proc. išmokos priklauso pačiam pensijų fondo dalyviui (gyventojui), o 40 proc. – jo pilnamečiui sūnui.

Pagal šią sutartį 60 proc. nuolatinio Lietuvos gyventojo sumokėtų pensijų kaupimo įmokų, neviršijančių GPMĮ 21 straipsnio 3 dalyje nustatyto dydžio, gyventojas galės atimti iš savo metinių pajamų .

Pagal šią sutartį 40 proc. gyventojo sumokėtų pensijų kaupimo įmokų, kurios buvo mokamos pilnamečio sūnaus naudai, gyventojas negalės atimti iš savo metinių pajamų.

7. Kaip nustatyta GPMĮ 21 straipsnio 7 dalyje (žr. GPMĮ 21 straipsnio 7 dalies komentarą), pensijų įmokų gavėjas gali būti tik Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas.

Šios lengvatos netaikymo atvejai nustatyti GPMĮ 21 straipsnio 5 dalyje (žr. GPMĮ 21 straipsnio 5 dalies komentarą).

8. Šias išlaidas gyventojo sumokėtas pensijų įmokas) galima atimti iš jo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui bei pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

9. Duomenis apie gyventojų mokamas pensijų įmokas, kurios pagal komentuojamo punkto nuostatas gali būti atimamos iš pajamų, mokesčių administratorius gauna iš Lietuvos Respublikoje registruotų pensijų kaupimo veiklą vykdančių bendrovių. Šiuos duomenis pensijų kaupimo bendrovės renka jų pačių nusistatyta tvarka. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius neturi duomenų apie gyventojo sumokėtas pensijų įmokas, teisę į lengvatą turi įrodyti pats gyventojas, pateikdamas dokumentus, iš kurių turinio matyti, kad jos atitinka GPMĮ 21 str. 1 d. 2 punkte nustatytas sąlygas. Teisę į lengvatą pagrindžiančiais dokumentais gali būti laikomos pensijų kaupimo veiklą vykdančios bendrovės išduotos pažymos, sutartys, mokėjimo dokumentai ir kt.

**$2^1$) pensijų įmokos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų ir (ar) jiems analogiškų subjektų, veikiančių Europos ekonominės erdvės valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje, turimus pensijų fondus, kurias Lietuvos nuolatinis gyventojas moka kaip papildomas kaupiamąsias pensijų įmokas pagal**

**Pensijų kaupimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalies nuostatas ir kurios yra didesnės negu 3 procentai šio gyventojo pajamų, nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos;**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-352, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymu Nr. XIV-2803 komentuojamo punkto lengvata nebuvo pakeista, todėl nuo 2025 metų sausio 1 d. ji iš esmės taikoma tomis pačiomis sąlygomis, kurios buvo įtvirtintos nuo 2019 metų pagal 2018 m. birželio 28 d Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIII-1335.

Pagal šio punkto nuostatas gyventojas iš savo 2019 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių metinių pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį, t. y. kalendorinius metus, sumokėtas papildomas kaupiamąsias pensijų įmokas, mokamas pagal Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo (toliau – PKĮ) 8 straipsnio 3 dalies nuostatas.

2. PKĮ 8 straipsnio 3 dalis nustato, kad kartu su šio straipsnio 1 dalyje nurodyta 3 procentų dalyvio pajamų, nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, pensijų įmoka dalyvis į pensijos sąskaitą gali mokėti savo pasirinkto dydžio papildomą pensijų įmoką.

3. Pajamų mokesčio lengvata taikoma papildomoms pensijų kaupimo įmokoms, kurios yra didesnės negu 3 procentai šio gyventojo pajamų, nuo kurių skaičiuojamas valstybinio socialinio draudimo įmokos, kai tokios įmokos mokamos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų ir (ar) jiems analogiškų subjektų, veikiančių Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) valstybėje narėje, turimus fondus.

Papildomų pensijų įmokų mokėjimo tvarką nustato Kaupiamųjų pensijų įmokų apskaičiavimo ir pervedimo į pensijų fondus tvarkos aprašas (toliau – Aprašas), patvirtintas Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministro 2007 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. A1-174.

Aprašas nustato, kad pensijų fondo (toliau – PF) dalyvis (gyventojas) papildomas pensijų įmokas perveda tiesiogiai į pensijų kaupimo bendrovės valdomame PF dalyviui atidarytą pensijos sąskaitą.

4. Lengvata taikoma papildomoms pensijų kaupimo įmokoms, kurios mokamos pagal pensijų kaupimo sutartis, sudarytas tiek nuo 2019-01-01, tiek anksčiau.

Pavyzdys

Gyventojas pagal pensijų kaupimo sutartį moka PKĮ 8 straipsnio 1 dalyje nustatytą 3 proc. dydžio įmokas nuo pajamų, nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos. Taip pat, vadovaudamasis PKĮ 8 str. 3 dalimi, pasirinko į pensijų kaupimo bendrovės valdomame PF atidarytą pensijos sąskaitą mokėti papildomą, pvz., 10 Eur kaupiamąją pensijų įmoką kas mėn.

Tarkime, gyventojo darbo užmokestis - 1289 Eur per mėnesį. Viso nuo darbo užmokesčio į pensijų sąskaitą per kalendorinius metus sumokėta – 464,04 Eur įmokos suma. Šiai 464,04 Eur įmokos sumai pajamų mokesčio lengvata netaikoma (GMĮ 21 str. 5 d.).

Papildomos pensijų kaupimo įmokos sumą, kurią gyventojas atitinkamais kalendoriniais metais pervedė į pensijų fonde atidarytą sąskaitą, pateiktu atveju - 120 Eur, gyventojas galės atimti iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų, neviršijant GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

5. Kai, vadovaujantis PKĮ 8 straipsnio 3 dalimi, papildomas pensijų įmokas dalyvio naudai moka jo darbdavys (darbdaviai), šiame punkte nustatyta mokesčio lengvata netaikoma, nes tokiu atveju gyventojas išlaidų nepatiria.

Lengvata taip pat netaikoma įmokoms, kurios mokamoms užsienio vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, taip pat kaupiamosioms pensijų įmokoms, mokamoms pagal PKĮ 8 straipsnio 1 dalies nuostatas (t. y., 3 procentų dalyvio pajamų,

nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, pensijų įmokos sumai (žr. GPMĮ 21 str. 5 d. komentarą).

6. Duomenis apie gyventojų mokamas įmokas, kurios pagal komentuojamo punkto nuostatas gali būti atimamos iš pajamų, mokesčių administratorius gauna iš pensijų kaupimo veiklą vykdančių bendrovių. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius neturi duomenų apie gyventojo sumokėtas papildomas pensijų įmokas, teisę į lengvatą turi įrodyti pats gyventojas, pateikdamas dokumentus, iš kurių turinio matyti, kad jos atitinka GPMĮ 21 str. 1 d. $2^1$ punkte nustatytas sąlygas. Teisę į lengvatą pagrindžiančiais dokumentais gali būti laikomos įmokų gavėjo išduotos pažymos, sutartys, mokėjimo dokumentai ir kt.

(GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies $2^1$ punkto komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-10 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3807).

**3) už profesinį mokymą pagal formaliojo profesinio mokymo programą, kurią baigus įgyjama atitinkama kvalifikacija, formaliojo profesinio mokymo programos modulį, kurį baigus įgyjama atitinkama kompetencija (kompetencijos), ir (ar) studijas, kurias baigus įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija, nuolatinių Lietuvos gyventojų, kurie mokosi ar studijuoja, sumokėtos sumos. Jei už profesinį mokymą pagal formaliojo profesinio mokymo programą, formaliojo profesinio mokymo programos modulį ir (ar) studijas sumokėta skolintomis lėšomis (tam tikslui paimta iš kredito įstaigos paskola), tai iš pajamų gali būti atimta per mokestinį laikotarpį grąžinta šios paskolos dalis.**

(Pagal 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymą Nr. XIV-2803, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymu Nr. XIV-2803 komentuojamo punkto lengvata nebuvo pakeista, todėl nuo 2025 metų sausio 1 d. ji iš esmės taikoma tomis pačiomis sąlygomis, kurios buvo įtvirtintos nuo 2020 metų pagal 2020 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 21 straipsnio pakeitimo įstatymą Nr. XIV-62.

Pagal šio punkto nuostatas gyventojas, kuris mokosi ar studijuoja, iš savo 2020 metų ir vėlesnių mokestinių metų metinių pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį, t. y. per kalendorinius metus, patirtas išlaidas už:

- profesinį mokymą pagal formaliojo profesinio mokymo programą, kurią baigus įgyjama atitinkama kvalifikacija;
- profesinį mokymą pagal formaliojo profesinio mokymo programos modulį, kurį baigus įgyjama atitinkama kompetencija (-jos);
- studijas, kurias baigus įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija.

2. Ši lengvata taikoma neatsižvelgiant į tai, už kelintą komentaro 1 punkte nurodytas sąlygas atitinkantį profesinį mokymą ar studijas gyventojas 2020 metais ar vėlesniais metais sumokėjo, t. y. iš 2020 m. ir vėlesnių mokestinių metų metinių pajamų galima atimti sumas, sumokėtas ne tik už pirmąjį, bet ir paskesnį profesinį mokymą, taip pat ne tik už pirmas, bet ir paskesnes studijas.

3. Už komentaro 1 punkte nurodytas sąlygas atitinkantį profesinį mokymą ar studijas patirtomis išlaidomis laikoma profesinio mokymo teikėjui, aukštajai mokyklai ar mokslinių tyrimų institutui per atitinkamą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) sumokėta studijų (mokymosi) kaina (toliau – įmokos), kurią besimokantis ar studijuojantis gyventojas privalo mokėti ir sumoka pagal jo su profesinio mokymo teikėju, aukštąja mokykla ar mokslinių tyrimų institutu pasirašytą studijų (mokymosi) sutartį.

Už profesinį mokymą ar studijas patirtoms išlaidoms nepriskiriamos sumos, sumokėtos už egzaminų perlaikymą, apgyvendinimą, maitinimą, naudojimąsi profesinio mokymo ar aukštosios mokyklos infrastruktūra ir kitos su studijomis ar mokymusi susijusios išlaidos.

4. Lengvata taikoma tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių profesinio mokymo teikėjui, aukštajai mokyklai ar mokslinių tyrimų institutui sumokėtoms įmokoms, išskyrus, jeigu sumokėta užsienio vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose (žr. GPMĮ 21 straipsnio 5 dalies komentarą).

5. Iš kokių pajamų galima atimti už profesinį mokymą ir studijas sumokėtas įmokas ir šios lengvatos ribojamą dydį nustato šio straipsnio 3 dalis (žr. GPMĮ 21 str. 3 dalies komentarą).

6. Lengvatos taikymas įmokoms už studijas

6.1. Vertinant lengvatos taikymo sąlygas įmokoms už studijas, sąvokos „studijos“, „aukštojo mokslo kvalifikacija“ ir kt. suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme (toliau – Mokslo ir studijų įstatymas). Šiame įstatyme apibrėžta, kad studijos – asmens, įgijusio ne žemesnį kaip vidurinį išsilavinimą, mokymasis aukštojoje mokykloje pagal tam tikrą studijų programą arba disertacijos rengimas, o aukštojo mokslo kvalifikacija – kvalifikacinis laipsnis, mokslo daktaro laipsnis, meno daktaro laipsnis, taip pat kvalifikacija, kurią suteikia aukštoji mokykla, turinti kompetentingos institucijos pritarimą tai kvalifikacijai teikti. Asmuo, studijuojantis aukštojoje mokykloje pagal studijų programą arba doktorantūroje, laikomas studentu.

Taigi šios lengvatos taikymo subjektu laikomas gyventojas, kuris teisės aktų nustatyta tvarka yra priimtas į aukštąją mokyklą ar mokslinių tyrimo institutą ir pagal šių mokslo ir studijų institucijų, kurioms minėtos įmokos mokamos, statutą, studijų nuostatus ar kitus studijų tvarką reglamentuojančius teisės aktus pripažįstamas studijuojančiu, t. y. laikomas studentu. Studento statusą turintys gyventojai registruojami Studentų registre.

6.2. Mokesčio lengvata taikoma neatsižvelgiant į tai, kokioje mokslo ir studijų institucijoje (kolegijoje, universitete ar mokslinių tyrimų institute) gyventojas studijuoja , taip pat neatsižvelgiant į studijų formą (nuolatinės studijos ar ištęstinės studijos), sumokėjus už:

6.2.1. profesinio bakalauro studijas;

6.2.2. bakalauro ir magistro studijas ar vientisąsias studijas;

6.2.3. mokslo doktorantūros, meno doktorantūros studijas;

6.2.4. studijas pagal profesinių studijų programas, kurias baigus įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija, kurią teisės aktų nustatyta tvarka suteikia aukštoji mokykla;

6.2.5. komentaro 6.2.1 – 6.2.4. punktuose nurodytų studijų metu atliekamus mokslinius tyrimus ir eksperimentinės (socialinės, kultūrinės) plėtros (meno) darbus, už dalyvavimą regionų plėtros projektuose, konsultacinėje veikloje bei už baigiamojo darbo (disertacijos, meno projekto) rengimą bei gynimą;

6.2.6. dalines studijas, jeigu jų rezultatai pripažįstami aukštojoje mokykloje, kurioje gyventojas studijuoja komentaro 6.2.1 – 6.2.4. nurodytas studijas.

Eksternu aukštojo mokslo kvalifikacijos siekiantis gyventojas galės iš savo pajamų atimti aukštajai mokyklai sumokėtas įmokas tik tuo atveju, jei pagal toje aukštojoje mokykloje studijų tvarką reglamentuojančius teisės aktus bus laikomas joje studijuojančiu asmeniu.

Už papildomąsias ar išlyginamąsias studijas sumokėtoms įmokoms lengvata taikoma, jeigu šių studijų rezultatai įskaitomi aukštosios mokyklos nustatyta tvarka ir asmuo studijuoja.

6.3. Lengvata gali pasinaudoti tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėje studijuojantys gyventojai, už tuos mokestinius metus, kuriais faktiškai sumokėjo įmokas už studijas.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2018 m. baigė kolegiją ir įgijo pirmą aukštąjį išsilavinimą. 2019 m. įstojo į kitą kolegiją ir už studijas 2019 metais sumokėjo 300 Eur , o 2020 metais - 350 Eur.

Pateikęs 2019 metų metinę pajamų deklaraciją šis gyventojas už studijas sumokėtos įmokos – 300 Eur, iš metinių pajamų atimti negalėjo, kadangi pagal galiojusią GPMĮ 21 str. 1 d. 3 punkto redakciją mokesčio lengvata už antrą koleginį išsilavinimą nebuvo taikoma.

Pateikęs 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją šis gyventojas gali už studijas 2020 metais sumokėtą 350 Eur įmoką atimti iš metinių pajamų, kadangi apribojimo dėl įgyjamų aukštojo mokslo kvalifikacijų skaičiaus GPMĮ 21 str. 1 d. 3 punkte nėra.

2. Gyventojas 2020 metais įstojo į teisės bakalauro studijas universitete A ir ekonomikos bakalauro studijas universitete B. 2020 m. už teisės studijas gyventojas sumokėjo - 6 000 Eur, už ekonomikos studijas – 4 500 Eur.

Tokiu atveju, gyventojas, pateikęs 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo metinių pajamų gali atimti per šį mokestinį laikotarpį už studijas sumokėtą sumą, neviršijančią GPMĮ 21 str. 1 d. 3 punkte nustatyto dydžio.

3. Gyventojas 2020 m. metais įstojo į Suomijos universitetą verslo vadybos studijas, kurias baigus įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija. Gyventojas už studijas 2020 m. sumokėjo 7 000 Eur.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, gyventojas, pateikęs mokesčių administratoriui 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo 2020 metų metinių pajamų gali atimti už studijas sumokėtą sumą, neviršijančią GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

4. Tarkime, 2020 metais gyventojas sumokėjo Vilniaus universitetui už išlyginamąsias studijas Ekonomikos fakultete.

Šis gyventojas galės iš 2020 metų metinių pajamų atimti už išlyginamąsias studijas sumokėtą įmoką, jeigu Vilniaus universitete tokios studijos pagal šios aukštosios mokyklos studijų nuostatus yra prilyginamos studijoms, kurias baigus įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija.

6.4. Tuo atveju, kai gyventojas 2020 metais ir/ar vėlesniais mokestiniais metais pasinaudoja mokesčio lengvata įmokoms už studijas, o vėliau Mokslo ir studijų įstatyme nustatytu pagrindu bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka gauna už studijas sumokėtos kainos (jos dalies) kompensaciją, prievolės patikslinti tų mokestinių laikotarpių, kuriais buvo pasinaudota mokesčio lengvata, metinių pajamų mokesčio deklaracijų neatsiranda. Gyventojo gauta studijų kainos kompensacija pagal turinį nelaikoma grąžinama studijų kaina ar jos dalimi, ji pripažįstama gyventojo neapmokestinamosiomis pajamomis ir jos gavimo faktas nepaneigia GPMĮ 21 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintos gyventojo teisės GPMĮ nustatyta tvarka už studijas sumokėtas sumas atimti iš pajamų.

Už studijas sumokėtos kainos kompensavimo tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2017 m. kovo 1 d. nutarimu Nr. 149 „Dėl Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymo įgyvendinimo“ patvirtintas Už studijas sumokėtos kainos kompensavimo tvarkos aprašas.

7. Lengvatos taikymas įmokoms už profesinį mokymą

7.1. Vertinant lengvatos taikymo sąlygas įmokoms už profesinį mokymą, komentare vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos profesinio mokymo įstatyme (toliau - Profesinio mokymo įstatymas). Vadovaujantis šio įstatymo nuostatomis, profesinis mokymas vykdomas pagal formaliojo ir neformaliojo profesinio mokymo programas. Šiame įstatyme apibrėžta, kad profesinis mokymas, vykdomas pagal formaliojo profesinio mokymo programas, kurias pabaigus suteikiama kvalifikacija ar jos dalis, laikomas formaliuoju profesiniu mokymu.

Kvalifikacijos dalis suprantama kaip kompetencija, įgyta baigus atskirą formaliojo profesinio mokymo programos modulį.

7.2. Formaliojo profesinio mokymo programa susideda iš savarankiškų privalomųjų ir pasirenkamųjų modulių. Formaliojo profesinio mokymo programos pavadinime vartojamas žodis „modulinė“, pvz., programos pavadinimas „Automobilių mechaniko modulinė profesinio mokymo programa“, o šios programos modulio pavadinimas „Metalo technologiniai darbai“.

7.3. Mokesčio lengvata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar įmokos sumokėtos už pirminį profesinį mokymą, skirtą pirmai kvalifikacijai įgyti, ar už tęstinį profesinį mokymą, skirtą ne pirmai kvalifikacijai (ar jos daliai) įgyti. Lengvatos taikymo aspektu taip pat nesvarbu, ar įmokos sumokamos valstybinei, ar nevalstybinei profesinio mokymo mokyklai, įstatymų nustatyta tvarka turinčiai teisę vykdyti profesinį mokymą. Esminė lengvatos taikymo sąlyga yra ta, kad mokomasi pagal formaliąją profesinio mokymo programą, kurią baigus įgyjama atitinkama kvalifikacija, formaliojo profesinio mokymo programos modulį, kurį baigus įgyjama atitinkama kompetencija (-jos).

Formaliojo profesinio mokymo programos registruojamos Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministerijos Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre (toliau – Studijų, mokymo ir kvalifikacijų registras). Sėkmingai baigusieji formaliojo profesinio mokymo programą, įgyja atitinkamą kvalifikaciją ir jiems išduodamas valstybės pripažįstamas profesinio mokymo

diplomas. Baigusieji formaliojo profesinio mokymo programos modulį, įgyja atitinkamą kompetenciją (-jas) ir jiems išduodamas valstybės pripažįstamas pažymėjimas.

Šių dokumentų turinį, formą bei išdavimo tvarką reglamentuoja Profesinio mokymo diplomo ir pažymėjimo turinio, formos ir išdavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos švietimo ir mokslo ministro 2015 m. kovo 23 d. įsakymu Nr. V-231 „Dėl Profesinio mokymo diplomo ir pažymėjimo turinio, formos ir išdavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Formaliojo profesinio mokymo programa (jos modulis) yra skirta įgyti kvalifikacijai (kompetencijai (-joms)), įtrauktai į Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registrą. Besimokantieji pagal formaliąją profesinio mokymo programą (programos modulį) yra laikomi mokiniais ir registruojami Mokinių registre.

7.4. Lengvatos taikymo subjektu laikomas gyventojas, teisės aktų nustatyta tvarka priimtas mokytis ir besimokantis profesinio mokymo mokykloje, turinčioje licenciją vykdyti formalųjį profesinį mokymą, ir įregistruotas Mokinių registre. Tokiu asmeniu laikomas gyventojas, priimtas į profesinę mokyklą per LAMA BPO sistemą arba profesinio mokymo teikėjo, teisės aktų nustatyta tvarka įgyvendinančio formalųjį profesinį mokymą, organizuota tvarka (kai profesinio mokymo teikėjo pagrindinė veikla nėra profesinis mokymas).

7.5. Lengvata gali pasinaudoti tiek Lietuvoje, tiek užsienyje besimokantys gyventojai už tuos mokestinius metus, kuriais faktiškai sumokėjo įmokas už formalųjį profesinį mokymą.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas 2020 m. rugsėjo mėn. įstojo į nevalstybinę profesinę mokyklą, turinčią Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo ir sporto ministerijos išduotą licenciją vykdyti pirminio profesinio mokymo programas. Jo mokymai trunka 3 metus ir baigęs mokslus, gyventojas įgis baldžiaus profesinę kvalifikaciją bei gaus valstybės pripažįstamą šią kvalifikaciją patvirtinantį diplomą. Tarkime, už mokslus 2020 m. gyventojas sumokėjo 500 Eur.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, gyventojas, pateikęs mokesčių administratoriui 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš 2020 metų metinių pajamų gali atimti 500 Eur, jei atimamų išlaidų suma nebus didesnė nei GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatytas dydis.

2. Gyventojas 2020 – 2021 metais Jungtinės Karalystės profesinėje mokymo įstaigoje pagal formaliojo profesinio mokymo programą, kurią baigus, įgyjama ugniagesio – gelbėtojo kvalifikacija ir išduodamas tokią kvalifikaciją patvirtinantis dokumentas. Tarkime, gyventojas už mokslus 2020 m. sumokėjo – 500 Eur, o 2021 m. – 300 Eur.

Pasibaigus atitinkamam mokestiniam laikotarpiui, gyventojas, pateikęs mokesčių administratoriui:

- 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo 2020 metų metinių pajamų gali atimti 500 Eur sumą, jeigu ji neviršija GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio;
- 2021 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo 2021 metų metinių pajamų gali atimti 300 Eur sumą, jeigu ji neviršija GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

Kai per atitinkamą mokestinį laikotarpį už profesinį mokymą sumokėta įmoka viršija GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatytą dydį, iš gyventojo metinių pajamų gali būti atimta nustatytą dydį neviršijanti įmokos suma (plačiau – GPMĮ 21 str. 3 dalies komentare).

3. Tarkime, gyventojas pasirinko profesinio mokymo mokykloje mokytis pagal formaliąją profesinio mokymo programą „Apdailininko modulinė profesinio mokymo programa“, kurią baigus, jam bus suteikta dažytojo, plytelių klojėjo, tinkuotojo kvalifikacija ir išduotas šią kvalifikaciją patvirtinantis profesinio mokymo diplomas. Už tokį formalųjį profesinį mokymą sumokėta įmoka, neviršijanti GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio, gali būti atimta iš gyventojo atitinkamų metų, kuriais ši įmoka buvo sumokėta, metinių pajamų.

4. Tarkime, gyventojas pasirinko profesinio mokymo mokykloje X mokytis pagal formaliąją profesinio mokymo programą „Automobilių mechaniko modulinė profesinio mokymo programa“, mokymo modulio pavadinimas - „Metalo technologiniai darbai“. Baigus mokslus, jam bus suteikta atitinkama kompetencija ir išduotas valstybės pripažįstamas pažymėjimas. Už tokį formalųjį profesinį mokymą sumokėta įmoka, neviršijanti GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio, gali būti atimta iš gyventojo atitinkamų metų, kuriais ši įmoka buvo sumokėta, metinių pajamų.

7.6. Įmokoms, sumokėtoms už mokymąsi pagal neformaliojo profesinio mokymo programas, mokesčio lengvata netaikoma. Besimokantiems pagal neformaliojo profesinio mokymo programas, skirtas tam tikroms kompetencijoms įgyti ar joms tobulinti, jas baigus neišduodamas valstybės pripažįstamas pažymėjimas.

Gyventojas teisės naudotis gyventojų pajamų mokesčio lengvata neįgys ir tuo atveju, kai teisės aktų nustatyta tvarka akredituota vertinimo institucija įvertins šio gyventojo pagal neformaliąją profesinio mokymo programą įgytą kompetenciją kaip kvalifikaciją, nes netenkinama lengvatos taikymo sąlyga, kad išlaidos patirtos „už profesinį mokymą pagal formaliojo profesinio mokymo programą (tokios programos modulį)“.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas (įmonės X vadovas), siekdamas pagerinti savo vadovavimo sugebėjimus, 2020 m. vasario – gegužės mėnesiais lankė 4 mėnesių trukmės vadovavimo kursus, už kuriuos sumokėjo 1500 Eur (iš savo lėšų). Baigęs šiuos kursus, gyventojas gavo valstybės nepripažintą pažymėjimą, liudijantį apie tai, kad jis išklausė vadovavimo kursus. Šiuo atveju, gyventojas (įmonės X vadovas) negali pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata, nes jis mokėsi pagal neformaliojo profesinio mokymo programą, kurią baigus neįgyjama atitinkama kvalifikacija ar kompetencija, neišduodamas valstybės pripažįstamas diplomas ar pažymėjimas.

2. Gyventoja 2020 m. pagal neformaliojo profesinio mokymo programą įgijo 2 kompetencijas, reikalingas apskaitininkės kvalifikacijai įgyti, ir už mokslus sumokėjo 400 Eur. Vyriausybės nustatyta tvarka akredituota vertinimo institucija įvertino šios gyventojos įgytas kompetencijas ir 2021 m. gruodžio 11 d. išdavė kompetencijų įvertinimą patvirtinančius dokumentus.

Gyventoja 2021 m. gruodžio 11 d., gavusi kompetencijų įvertinimą patvirtinančius dokumentus, neįgys teisės naudotis pajamų mokesčio lengvata, nes ji mokėsi pagal neformaliojo profesinio mokymo programą, kurią baigus neįgyjama atitinkama kvalifikacija ar kompetencija (-jos).

3. Gyventojas 2020 m. mokėsi Vilniaus technologijų ir dizaino kolegijos organizuojamuose mokymų kursuose „Specialieji pirminiai kursai vairuotojų mokytojams ir vairavimo instruktoriams“. Nurodytus kursus lankyti yra privaloma, jei siekiama įgyti teisę dirbti vairavimo mokykloje vairuotojų mokytojais ir (arba) vairavimo instruktoriais. Už kursus sumokėjo 390 Eur. Sėkmingai baigus specialius pirminius kursus, išduodama nustatytos formos įskaitų ir egzaminų kortelė, o gyventojas įtraukiamas į asmenų, turinčių teisę dirbti vairuotojų mokytojais, vairavimo instruktoriais arba vairuotojų mokytojais ir vairavimo instruktoriais, sąrašą ir jam suteikiam teisė dirbti vairavimo instruktoriumi.

Už šiuos kursus sumokėta suma negali būti taikoma mokesčio lengvata, nes tai profesinis mokymas pagal neformaliąją profesinio mokymo programą.

8. Lengvatos taikymas siejamas su išlaidų patyrimo faktu įgyjant tam tikrą kvalifikaciją (kompetenciją (-jas)) ar aukštojo mokslo kvalifikaciją ir nesiejamas su formaliojo profesinio mokymo ar studijų baigimo faktu. Atsižvelgiant į tai, tuo atveju, kai gyventojas nebaigia formaliojo profesinio mokymo ar studijų programos ir neįgyja atitinkamos kvalifikacijos ar kompetencijos (-ų), grąžinti lengvatos nereikalaujama, t. y. savo praėjusių mokestinių metų, kuriais naudojosi profesinio mokymo ar studijų lengvata, deklaracijų patikslinti ir sugrąžinti į biudžetą gautą pajamų mokesčio permokos sumą neprivalo.

Pavyzdys

Gyventojas 2020 m. įstojo į vadybos bakalauro studijas, kurias baigęs, įgys bakalaurą universitete. Už šias studijas gyventojas 2020 m. sumokėjo – 2000 Eur.

Tarkime, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, gyventojas pateikė 2020 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir iš savo 2020 metų metinių pajamų atėmė 2000 Eur sumą ir susigrąžino šio mokesčio permoką.

2021 metais pavasarį gyventojas nutraukia studijas.

Šiuo atveju, gyventojas neprivalo tikslinti 2020 metų metinės pajamų mokesčio deklaracijos ir sugražinti į biudžetą susigrąžintą pajamų mokesčio permoką už 2020 metus.

Ta pati taisyklė galioja ir profesinio mokymo atveju.

9. Jei už studijas ar profesinį mokymą sumokėta skolintomis lėšomis (paimta paskola iš kredito įstaigos ar Lietuvos valstybinio mokslo ir studijų fondo (toliau – fondo), tai iš savo 2020 metų ir vėlesnių mokestinių metų metinių pajamų gyventojas galės atimti per atitinkamai 2020 metų ar vėlesnių mokestinių metų mokestinį laikotarpį grąžintą paskolą ar jos dalį (neįskaitant palūkanų).

Pavyzdys

Gyventojas 2020 metais paėmė 5 000 Eur paskolą iš kredito įstaigos įmokoms už savo doktorantūros studijas sumokėti ir 2020 m. rugsėjo 15 d. sumokėjo 2 500 Eur įmoką už 2020 – 2021 mokslo metų rudens semestrą, 2021 m. vasario 15 d. – 700 Eur įmoką už 2021 mokslo metų pavasario semestrą. Tarkime, gyventojas kredito įstaigai 2021 metais grąžino – 800 Eur paskolos dalį (be palūkanų).

Šiuo atveju, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, gyventojas, pateikęs 2021 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo 2021 metų metinių pajamų gali atimti 800 Eur sumą ir perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį, jei atimamų išlaidų suma neviršys GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

10. Ši lengvata taikoma neatsižvelgiant į paskolos suteikimo momentą ir jos grąžinimo trukmę (t. y. asmuo, baigęs profesinį mokymą ir (ar) studijas, bet dar kelis metus grąžinantis likusios paskolos dalį kredito įstaigai ar fondui, galės sumažinti savo atitinkamų mokestinių laikotarpių apmokestinamąsias pajamas).

11. Duomenis apie gyventojų mokamas įmokas, kurios pagal komentuojamo punkto nuostatas gali būti atimamos iš pajamų, mokesčių administratorius gauna iš Lietuvos Respublikoje įregistruotų aukštųjų mokyklų (universitetų, kolegijų) ir profesinio mokymo teikėjų. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius neturi duomenų apie gyventojo sumokėtas įmokas už profesinį mokymą ar studijas, teisę į lengvatą turi įrodyti pats gyventojas, pateikdamas dokumentus, iš kurių turinio matyti, kad mokymasis ar studijos atitinka GPMĮ 21 str. 1 d. 3 punkte nustatytas sąlygas: kur jis mokosi ar studijuoja, kokio dydžio įmokos buvo sumokėtos (kokia paskolos už studijas dalis buvo grąžinta) per atitinkamą mokestinį laikotarpį ir pan. Teisę į lengvatą pagrindžiančiais dokumentais gali būti laikomos profesinio mokymo teikėjo, aukštosios mokyklos ar mokslinių tyrimų instituto, taip pat kredito įstaigos ar atitinkamo studijų fondo išduotos pažymos, sutartys, mokėjimo dokumentai ir kt.

Šias išlaidas (gyventojo sumokėtas įmokas už profesinį mokymą ar studijas) galima atimti iš gyventojo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui bei pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

12. Atvejai, kada šia mokesčio lengvata gali pasinaudoti ne pats mokinys ar studentas, o kitas asmuo, numatyti GPMĮ 21 str. 2 dalyje (žr. GPMĮ 21 str. 2 dalies komentarą).

(GPMĮ 21 str. 1 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-12-03 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4323).

**2. Tais atvejais, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris mokosi ar studijuoja, nėra pajamų mokesčio mokėtojas arba neturi galimybių pasinaudoti teise iš pajamų atimti sumokėtas už profesinį mokymą ar studijas, nurodytas šio straipsnio 1 dalies 3 punkte, išlaidas, šias išlaidas laikantis minėto punkto nuostatų gali iš savo pajamų atimti tėvai (įtėviai), globėjai, rūpintojai ir (arba) sutuoktinis.**

(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Apskaičiuojant ir deklaruojant pajamas už 2009 m. ir vėlesnius metus, tuo atveju, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas negali pasinaudoti teise atimti išlaidų už profesinį mokymą ar studijas,

nurodytas šio straipsnio 1 d. 3 punkte (t. y. kuriuos baigus suteikiama pirma kvalifikacija ir (ar) įgyjamas pirmas aukštasis išsilavinimas, įskaitant pirmas mokslo doktorantūros bei pirmas meno aspirantūros (meno doktorantūros) studijas), iš savo metinių pajamų, nes tuo mokestiniu laikotarpiu gavo nepakankamai apmokestinamųjų pajamų, gavo vien neapmokestinamųjų pajamų ir (ar) pajamų iš veiklos, vykdytos turint verslo liudijimą, pajamų iš paskirstytojo pelno ir (ar) 2009 – 2010 metų mokestiniais laikotarpiais pajamų, kurios vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, $13^1$, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymo 23 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 straipsniu 2009 metais apmokestinamos 5 proc., o 2010 metais – 10 proc. pajamų mokesčio tarifu (t. y. ūkininkų ir jų partnerių pajamos bei kooperatinės bedrovės (kooperatyvo) dalyvių iš šio vieneto pelno gaunamos išmokos, kurios 2009 metais apmokestinamos 5 proc., o 2010 metais – 10 proc. pajamų mokesčio tarifu), arba negavo jokių pajamų, tokiu atveju šia teise, nepriklausomai nuo besimokančiojo ar studijuojančiojo amžiaus, gali pasinaudoti tėvai (įtėviai) arba globėjai, rūpintojai ir (arba) sutuoktinis.

Jei nuolatinis Lietuvos gyventojas įmokas už profesinį mokymą ar studijas, nurodytas šio straipsnio 1 d. 3 punkte, sumokėjo nuo 2009 m. sausio 1 d. ir negalėjo pasinaudoti lengvata, tai, nepriklausomai nuo jo amžiaus, už profesinį mokymą ar studijas sumokėta išlaidų dalimi gali pasinaudoti jo tėvai (įtėviai) arba globėjai, rūpintojai, ir (arba) sutuoktinis.

Pavyzdžiai

1. Tarkime, kad nuolatiniam Lietuvos gyventojui per 2015 mokestinius metus apskaičiuota ir išmokėta 3600 Eur (po 300 Eur kas mėnesį) su darbo santykiais susijusių pajamų suma. Per mokestinius metus jis už savo studijas, kurias baigęs jis įgys pirmąjį aukštąjį išsilavinimą ir (ar) kvalifikaciją, aukštojoje mokykloje sumokėjo 1500 Eur. Šiuo atveju, remiantis GPMĮ 21 str. 3 dalimi, nuolatinio Lietuvos gyventojo atimamų išlaidų suma negali būti didesnė kaip 25 proc. apmokestinamųjų pajamų sumos, apskaičiuotos GPMĮ 16 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, atėmus GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 1 - 5 punktuose nurodytas sumas, t. y. ne didesnė kaip 409,80 Eur (3600 – 1960,80 (MNPD) x 25 proc.) suma. Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, nuolatinis Lietuvos gyventojas, pateikęs savo 2015 metų metinę pajamų deklaraciją, gali atimti 409,80 Eur sumą iš savo 2015 metų metinių pajamų ir perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį. Nuolatinio Lietuvos gyventojo neatimtų sumokėtų už studijas išlaidų likusią sumą 1090,20 Eur (1500 – 409,80) galės atimti tėvai (įtėviai), globėjai, rūpintojai ir (arba) sutuoktinis, neviršijant GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio, kai pateiks savo 2015 metų metinę pajamų deklaraciją.

2. Tarkime, kad 2015 m. nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinius metus negavo jokių apmokestinamųjų pajamų. Per mokestinius metus už studijas universitete sumokėta 3 000 Eur. Šias patirtas išlaidas iš savo 2015 metų metinių pajamų galės atimti tėvai (įtėviai), globėjai, rūpintojai ir (arba) sutuoktinis, kai pateiks savo 2015 metų metinę pajamų deklaraciją, jei atimamų išlaidų suma neviršys GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

3. Tarkime, kad per 2015 metų mokestinius metus tėvas už savo vaiko, nuolatinio Lietuvos gyventojo, pirmas bakalauro studijas aukštojoje mokykloje užsienyje sumokėjo 5 000 Eur (iš kredito įstaigos buvo paimta tikslinė paskola įmokoms už studijas sumokėti). 2015 m. tėvas kredito įstaigai grąžino 3 000 Eur paskolos dalį (be palūkanų). Šiuo atveju, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, tėvas, pateikęs savo 2015 metų metinę pajamų deklaraciją, gali iš savo 2015 metų metinių pajamų atimti šią 3 000 Eur sumą ir perskaičiuoti pajamų mokestį, jei atimamų išlaidų suma neviršys GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio.

4.Tarkime, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas 2015 m. už žmonos mokslus profesinėje mokykloje, kuriuos baigus ji įgis pirmą kvalifikaciją, sumokėjo 1 000 Eur. Žmona per 2015 metų mokestinius metus gavo nepakankamai apmokestinamųjų pajamų, todėl sutuoktinių tarpusavio susitarimu šias patirtas išlaidas iš savo 2015 metų metinių pajamų atims sutuoktinis, neviršijant GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio, kai pateiks savo 2015 metų metinę pajamų deklaraciją.

5. Tarkime, kad 2015 m. už nedirbančio sūnaus studijas aukštojoje mokykloje 4 000 Eur sumokėjo tėvas. Kadangi išlaidos už sūnaus studijas sudaro daugiau kaip 25 proc. visų jo apmokestinamųjų pajamų, tai tėvų tarpusavio susitarimu išlaidas po 2 000 Eur iš savo 2015 metų

metinių pajamų, neviršijant GPMĮ 21 str. 3 dalyje nustatyto dydžio, atims kiekvienas iš studento tėvų, kai jie pateiks savo 2015 metų metines pajamų deklaracijas.

3. Nuolatinio Lietuvos gyventojo teisė atimti iš jo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų sumokėtą už profesinį mokymą ar studijas, nurodytas šio straipsnio 1 dalies **3** punkte, sumą turi būti grindžiama**:**

- įmokų sumokėjimą patvirtinančiais dokumentais, turinčiais privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus,

- profesinio mokymo teikėjo ar aukštosios mokyklos išduotu laisvos formos dokumentu, patvirtinančiu įmokų gavimą,

- kai už profesinį mokymą ar studijas sumokama skolintomis lėšomis (iš kredito įstaigos ar Lietuvos valstybinio mokslo ir studijų fondo (toliau – fondo) paimta paskola), tai – kredito įstaigos ar fondo sutarties originalu arba kopija ir grąžintos šios paskolos dalies (be palūkanų) sumokėjimą patvirtinančiais dokumentais, turinčiais privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, bei kredito įstaigos ar fondo išduotu laisvos formos dokumentu, patvirtinančiu įmokų gavimą,

- kai nuolatinis Lietuvos gyventojas studijuoja dalines studijas, tai – dokumentu, patvirtinančiu, kad dalinių studijų rezultatai pripažįstami aukštojoje mokykloje, kurioje nuolatinis Lietuvos gyventojas studijuoja pagrindines studijas. - kai nuolatinis Lietuvos gyventojas pagal neformaliojo profesinio mokymo programą įgyja kvalifikacijai įgyti reikalingą kompetenciją, kuri yra įvertinta Vyriausybės nustatyta tvarka akredituotos vertinančios institucijos, tai – dokumentu, patvirtinančiu kompetencijos įvertinimą;,

- kai nuolatinis Lietuvos gyventojas, pagal neformaliojo profesinio mokymo programas įgyja visas kvalifikacijai įgyti reikalingas kompetencijas, kurios yra įvertintos Vyriausybės nustatyta tvarka akredituotos vertinančios institucijos, tai – dokumentu, patvirtinančiu kvalifikacijos suteikimą;,

- kai nuolatinis Lietuvos gyventojas studijuoja ar mokosi užsienyje, tai – užsienio valstybės kompetentingos institucijos išduotais atitinkamais dokumentais.

Sumokėjimą patvirtinantys dokumentai pateikiami mokesčių administratoriui paprašius.

**3. Bendra atimamų išlaidų, nurodytų šio straipsnio 1 dalyje, suma negali viršyti 25 procentų apmokestinamųjų pajamų, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 2, 6, 8 ir 9 dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai, sumos, apskaičiuotos šio Įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, atėmus šio Įstatymo 16 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nurodytas sumas. Šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir $2^1$ punktuose nurodytų išlaidų suma bet kokiu atveju negali viršyti 1 500 eurų.**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2 , 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-343 ir 2025 m. gruodžio 16 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-680, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Bendra visų atitinkamais mokestiniais metais atimamų išlaidų (t. y. gyvybės draudimo įmokų, įmokų į pensijų fondus (II ir III pakopos), palūkanų už kreditą būstui įsigyti ar statyti, už profesinį mokymą ar studijas sumokėtų įmokų,) suma negali viršyti 25 procentų apmokestinamųjų pajamų, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 2, 6, 8 ir 9 dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai, sumos, apskaičiuotos iš visų mokestiniais metais gautų pajamų atėmus GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nurodytas sumas:

- neapmokestinamąsias pajamas (žr. GPMĮ 17 str. komentarą);

- pajamas, apmokestintas įsigijus verslo liudijimą (žr. GPMĮ 26 str. komentarą);

- leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų, kurios apmokestinamos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu, gavimu arba uždirbimu, - GPMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 18 str. komentarą);

- per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kainą ir su šio turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas, - GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 19 str. komentarą);

- metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį ir papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, arba jo dalis (GPMĮ 29 straipsnyje nustatytais atvejais) – GPMĮ 20 straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ 20 str. komentarą).

1-1. Šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir $2^1$ punktuose nurodytų išlaidų suma bet kokiu atveju negali viršyti 1500 eurų. Šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir $2^1$ punktuose nurodytos tokios išlaidos:

- gyventojo per mokestinį laikotarpį sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis bei

- pensijų įmokos į pensijų fondus (II ir III pakopos), profesinių pensijų, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų subjektų turimus pensijų fondus (žr. GPMĮ 21 str. 1 dalies 1, 2 ir $2^1$ punktų komentarą).

Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 16 straipsnio komentare (žr. GPMĮ 16 str. komentarą).

Pavyzdžiai

1. Tarkime, gyventojo 2026 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos, apskaičiuotos GPMĮ 16 straipsnyje nustatyta tvarka, atėmus šio straipsnio 1-5 punktuose nurodytas sumas - 12 000 Eurų.

Nuo šios apmokestinamųjų pajamų sumos skaičiuojama 25 proc. Šiuo atveju 25 proc. apmokestinamųjų pajamų sumos — 3000 Eur (12 000x25/100). Tai maksimali išlaidų suma, kurią galima atimti iš pajamų.

Tarkime, 2026 metų mokestiniu laikotarpiu gyventojas patyrė tokias išlaidas:

- savo naudai sumokėjo gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartį – 1000 Eur.
- sumokėjo palūkanas už kreditą butui įsigyti – 800 Eur.
- sumokėjo už vaiko studijas – 500 Eur.

Visa gyventojo patirtų išlaidų suma - 2300 Eur (1000 + 800+500) .

Šiuo atveju gyventojo patirtų išlaidų 2300 Eur suma neviršija 25 proc. apmokestinamųjų pajamų, t. y. 3000 Eur, taip pat gyventojo sumokėtų gyvybės draudimo įmokų suma neviršija 1500 Eur suma. Taigi šis gyventojas, pateikęs 2026 metų metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo metinių pajamų galės atimti visą patirtų išlaidų sumą, t. y. 2300 Eur ir perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį.

Tarkime, pavyzdyje pateiktu atveju gyventojo apmokestinamosios pajamos yra ne 12 000 Eur, o 7000 Eur. Tokiu atveju nuo šios apmokestinamųjų pajamų sumos skaičiuojama 25 proc. suma – 1750 Eur (7000x25/100).

Šiuo atveju gyventojo patirtų išlaidų 2300 Eur suma viršija 25 proc. apmokestinamųjų pajamų, t. y. 1750 Eur, todėl, neatsižvelgiant į tai, kad gyventojo sumokėta gyvybės draudimo įmoka neviršija 1500 Eur sumą, šis gyventojas, pateikęs mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją, iš savo metinių pajamų galės atimti tik 1750 Eur sumą ir perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį. Atitinkamos rūšies išlaidų dydį, neviršijant nustatyto 25 proc. apribojimo, t. y. 1750 Eur apribojimo, gyventojas pasirenka savo nuožiūra.

2. Tarkime, gyventojo 2026 metų mokestinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos, apskaičiuotos GPMĮ 16 straipsnyje nustatyta tvarka, atėmus šio straipsnio 1-5 punktuose numatytas sumas - 10 000 Eurų.

Šiuo atveju 25 proc. suma nuo gautos apmokestinamųjų pajamų sumos - 2500 Eur (10 000x25/100).

Tarkime, 2026 metų mokestiniu laikotarpiu gyventojas patyrė šias išlaidas:

- sumokėjo už sutuoktinio studijas – 900 Eur;

- savo naudai sumokėjo gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartį – 800 Eur.

- savo naudai sumokėjo pensijų įmokas į Lietuvos Respublikoje įsteigtą pensijų fondą – 600 Eur.

- sumokėjo papildomas pensijų kaupimo įmokas į pensijų fondą pagal Pensijų kaupimo įstatymą – 200 Eur.

Visa gyventojo patirtų išlaidų suma - 2500 Eur ( 900+800 + 600+200) .

Šiuo atveju gyventojo patirtų išlaidų 2500 Eur suma nėra didesnė už 25 proc. sumą - 2500 Eur, tačiau, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, gyventojas, pateikęs savo metų metinę pajamų deklaraciją, galės iš pajamų atimti:

900 Eur išlaidų sumą už sutuoktinio studijas ir ne didesnę nei 1500 Eur gyvybės draudimo ir pensijų įmokų sumą, nors viso tokių išlaidų patyrė 1600 Eur. Atitinkamos rūšies išlaidų dydį, neviršijant nustatyto 1500 Eur apribojimo, gyventojas pasirenka savo nuožiūra.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš 2026 metų ar vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamųjų pajamų negalės atimti patirtų išlaidų (t. y. gyvybės draudimo įmokų, įmokų į pensijų fondus (II ir III pakopos), palūkanų už kreditą būstui įsigyti ar statyti, už profesinį mokymą ar studijas sumokėtų įmokų,), jei per tą mokestinį laikotarpį, kada patyrė išlaidas, gavo vien neapmokestinamųjų pajamų ir (ar) pajamų iš veiklos, vykdytos turint verslo liudijimą, ir (ar) ne individualios veiklos pajamų, gautų pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus atliekas, apmokestinamų 5 proc. pajamų mokesčio tarifu.

(GPMĮ 21 straipsnio 3 dalies komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-08-12 raštą Nr. (18.37-31-1 Mr) R-2208).

**4. Išlaidos atimamos tik iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gautų pajamų apskaičiuojant pajamų mokestį už mokestinį laikotarpį pateikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją.**
(Pagal 2008 m. gruodžio 23 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ straipsniu įstatymą Nr. XI-111, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

1. Iš pajamų atimti GPMĮ 21 str. 1 dalyje nustatytas išlaidas nuolatinis Lietuvos gyventojas gali pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos, kai jis pateiks mokesčio administratoriui metinę pajamų deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį bei joje deklaruos visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir pajamų mokestį. Vadinasi, nuolatinis Lietuvos gyventojas savo metinę pajamų deklaraciją už pvz., 2015 mokestinius metus turi pateikti mokesčio administratoriui iki 2016-05-01. Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, permokos grąžinimo (įskaitymo) ir metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo tvarka nurodyta GPMĮ 27 straipsnio komentare. Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams tokia teisė nenustatyta.

**5. Šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, jei nuolatinis Lietuvos gyventojas atitinkamas įmokas moka užsienio vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, nuolatinio Lietuvos gyventojo mokamoms įmokoms pensijų anuitetams įsigyti, – nuolatiniams Lietuvos gyventojams, nurodytiems šio Įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje, taip pat kaupiamosioms pensijų įmokoms į pensijų kaupimo bendrovę pagal Pensijų kaupimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, kai taikomas šio straipsnio 1 dalies 2 punktas.**

(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-352, taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Teisė atimti GPMĮ 21 str. 1 dalyje nustatytas išlaidas nuolatiniam Lietuvos gyventojui nenumatyta, jei jis atitinkamas įmokas moka užsienio vienetams, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, kurios yra Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ patvirtintų tikslinių teritorijų sąraše išvardytose teritorijose (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą).

2. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas moka įmokas pensijų anuitetui įsigyti, tai šioms gyventojo patirtoms išlaidoms netaikomos 21 str. 1 dalies nuostatos.

3. Teisė atimti nustatytas išlaidas nenumatyta asmenims, kurie tris vienas paskui kitą einančius mokestinius laikotarpius buvo laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais ir ketvirtą mokestinį laikotarpį, kuriuo patirtos išlaidos, kurias galima priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, galutinai išvyksta iš Lietuvos išbuvę joje ne daugiau kaip 183 dienas (žr. Įstatymo 4 str. 3 dalies komentarą).

4. Teisė nuolatiniams Lietuvos gyventojams, privalomai draudžiamiems valstybiniu socialiniu pensijų draudimu pagrindinei ir papildomai pensijos daliai gauti, sumažinti savo pajamas, kaupiamosiomis pensijų įmokomis į pensijų kaupimo bendrovę pagal Pensijų kaupimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. mokamai 3 procentų dalyvio pajamų, nuo kurių skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, pensijų įmokai**,** nenumatyta.

5. Svarbu žinoti, kad pagal GPMĮ 35 straipsnį nuolatinis Lietuvos gyventojas, pasinaudojęs teise iš pajamų atimti 21 str. nurodytas išlaidas, privalo saugoti sumokėjimą patvirtinančių dokumentų originalus ar jų nuorašus, patvirtintus notarine tvarka, ne trumpiau kaip 10 metų po atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo (žr. Įstatymo 35 str. komentarą). Tais atvejais, jei dokumentai prarasti, pajamų mokesčio lengvatinio taikymo pagrindimui gali būti iš atitinkamų institucijų paimtos nustatyta tvarka patvirtintos tų dokumentų kopijos.

(GPMĮ 21 straipsnio 5 dalies komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-10-10 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3807).

**6. Gyvybės draudimo sutartims, sudarytoms nuo 2004 m. gegužės 1 d., šio straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatos taikomos, jeigu įmokų gavėjas pagal šias sutartis yra vienetas, įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje.**

(Pakeista pagal 2015 m. gruodžio 10 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17, 20 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-2162, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas nuo 2004–05–01, sumokėtos gyvybės draudimo įmokos gali būti atimamos iš nuolatinio Lietuvos gyventojo metinių apmokestinamųjų pajamų, laikantis GPMĮ 21 str. 1 d. 1 punkto nuostatų, jeigu šios įmokos sumokėtos draudimo įmonei, kuri įregistruota ar kitaip organizuota Europos ekonominės erdvės valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje.

2. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Jungtinė Karalystė, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

3. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai (EBPO) priklauso 34 valstybės (iš jų 21 ES valstybės narės): Airija, Australija, Austrija, Belgija, Čekija, Čilė, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Islandija, Ispanija, Italija, Izraelis, Japonija, JAV, Kanada, Lenkija, Liuksemburgas,

Meksika, Naujoji Zelandija, Nyderlandai, Norvegija, P. Korėja, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Vengrija ir Vokietija.

(GPMĮ 21 str. 6 dalies komentaras pagal VMI prie FM 2016-02-18 raštą Nr.(32.42-31-1E)RM-3214)

**7. Šio straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos taikomos, jeigu įmokų gavėjas yra Europos ekonominės erdvės valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje įregistruotas ar kitaip organizuotas užsienio vienetas.**

(Pagal 2015 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 17, 20 ir 21 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XII-2162, taikomą apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Iš nuolatinio Lietuvos gyventojo metinių apmokestinamųjų pajamų, laikantis GPMĮ 21 str. 1 d. 2 punkto nuostatų, gali būti atimamos savo ir sutuoktinio naudai nuo 2004–05–01 sumokėtos pensijų įmokos į pensijų fondą, jeigu šis fondas įregistruotas ar kitaip organizuotas Europos ekonominės erdvės valstybėje ar Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybėje narėje.

2. Europos ekonominės erdvės valstybėms priklauso 28 Europos Sąjungos valstybės narės (Airija, Austrija, Belgija, Čekija, Danija, Jungtinė Karalystė, Estija, Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Vengrija, Vokietija, Bulgarija, Rumunija, Kroatija) ir Islandija, Lichtenšteinas, Norvegija.

3. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai (EBPO) priklauso 34 valstybės (iš jų 21 ES valstybės narės): Airija, Australija, Austrija, Belgija, Čekija, Čilė, Danija, Didžioji Britanija, Estija, Graikija, Islandija, Ispanija, Italija, Izraelis, Japonija, JAV, Kanada, Lenkija, Liuksemburgas, Meksika, Naujoji Zelandija, Nyderlandai, Norvegija, P. Korėja, Portugalija, Prancūzija, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Vengrija ir Vokietija.

(GPMĮ 21 str. 7 dalies komentaras pagal VMI prie FM 2016-02-18 raštą Nr.(32.42-31-1E)RM-3214)

## V SKYRIUS
## PAJAMŲ MOKESČIO APSKAIČIAVIMO, MOKĖJIMO, DEKLARAVIMO IR GRĄŽINIMO TVARKA

### 22 straipsnis. Pajamų priskyrimas klasėms pagal mokesčio mokėjimo tvarką

(Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ straipsniu įstatymą; taikoma apskaičiuojant 2018 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas).

**1. Pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojo pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal šio Įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) skirstomos į dvi klases – A ir B.**

1. Šis GPMĮ straipsnis reglamentuoja pajamų priskyrimą A arba B klasei, kuria vadovaujantis tarp pajamas išmokančio asmens ir jas gaunančio gyventojo paskirstoma pareiga laikytis GPMĮ nustatytos mokėtino pajamų mokesčio mokėjimo tvarkos.

2. GPMĮ 3 straipsnis numato, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Nors pajamų mokesčiu apmokestinamos gyventojo pajamos, prievolė apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį nuo A klasei priskiriamų pajamų kyla tokias pajamas išmokėjusiam asmeniui. A klasei priskiriamas pajamas išmokėjęs asmuo GPMĮ nuostatų

taikymo tikslais laikomas mokestį išskaičiuojančiu asmeniu. Pajamų mokestį nuo apmokestinamųjų B klasės pajamų apskaičiuoti ir sumokėti turi pats pajamas gavęs gyventojas (GPMĮ 25 straipsnis).

**2. A klasės pajamoms priskiriamos:**

**1) šio straipsnio 3 dalies 1 punkte nenurodytos iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę gautos pajamos, įskaitant iš šių asmenų gautas sporto veiklos, atlikėjo veiklos pajamas, gyventojų individualios ir ne individualios veiklos pajamas už parduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas, taip pat nenuolatinių Lietuvos gyventojų gautas palūkanas ir pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, arba kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, ir**

**Komentaras**

1. Šiame punkte nurodyta, kurių rūšių pajamos priskiriamos A klasei, kai jas gyventojui išmoka:

- Lietuvos vienetas; arba
- užsienio vienetas per jo nuolatinę buveinę; arba
- nenuolatinis Lietuvos gyventojas per jo nuolatinę bazę.

2. Nustatant, kuriai klasei pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos tam tikros rūšies pajamos, taip pat svarbu nustatyti ne tik pajamas išmokėjusį asmenį, bet ir tai, ar pajamas gaunantis gyventojas yra nuolatinis Lietuvos gyventojas ar ne. Atsižvelgiant į tai, pagal šį punktą A klasei priskiriamas pajamų rūšis galima išskirstyti į dvi dalis:

- **tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio Lietuvos gyventojo** gautos pajamos, priskiriamos A klasei.

3. Komentuojama GPMĮ nuostata numato, kad A klasės pajamoms priskiriamos GPMĮ 22 str. 3 d. 1 punkte nenurodytos tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, gautos iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę, pavyzdžiui:

- su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos;
- honorarai;
- autoriniai atlyginimai, jei tai ne individualios veiklos pajamos;
- turto nuomos pajamos, jei tai nėra pajamos, nuo kurių sumokamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis įsigyjant verslo liudijimą;
- individualios ir ne individualios sporto ir (ar) atlikėjo veiklos pajamos;
- individualios ir ne individualios veiklos pajamos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną ar atliekas;
- mažosios bendrijos vadovo, kuris nėra mažosios bendrijos narys, pajamos, gautos už vadovavimą pagal su mažąja bendrija sudarytą civilinę (paslaugų) sutartį;
- kitos tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos, priskiriamos A klasei.

- **tik nenuolatinio Lietuvos gyventojo** gautos pajamos, priskiriamos A klasei.

4. Tam tikrų rūšių pajamos priskiriamos A klasei tik tuo atveju, jeigu jų gavėjas yra nenuolatinis Lietuvos gyventojas. Tokioms pajamoms priskiriamos:

- palūkanos;
- pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, arba kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus yra privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje;

- neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos, gautos iš šio vieneto;
- mažosios bendrijos nario pajamos, gautos iš šios mažosios bendrijos.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas vykdo individualią prekybos mediena veiklą ir Lietuvos vienetui parduoda apvaliąją medieną. Šios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

2. Gyventojas parduoda nenukirstą mišką Lietuvos vienetui ir užsienio vienetui, Lietuvoje vykdančiam veiklą per nuolatinę buveinę. Kiekvieno iš minėtų subjektų pajamos, išmokėtos gyventojui už apvaliąją medieną, priskiriamos A klasės pajamoms.

3. Gyventojas Lietuvos vienetui ir nuolatiniam Lietuvos gyventojui, vykdančiam atliekų supirkimo individualią veiklą, parduoda vario, aliuminio atliekas. Gyventojo pajamos, gautos už atliekų pardavimą, priskiriamos A klasės pajamoms.

4. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas Lietuvos Respublikoje registruotą krovininį automobilį parduoda Lietuvos įmonei. Išmokama pinigų suma už krovininį automobilį laikoma A klasės pajamomis.

5. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, mažosios bendrijos (toliau – MB) narys, gauna iš MB:
- pajamų iš paskirstytojo pelno,
- su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų.

Tokios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

6. MB vadovas (ne MB narys) pagal paslaugų sutartį iš MB gauna atlygį. Šios pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

7. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas gauna palūkanų pajamas iš Lietuvos banko. Gautos palūkanų pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

8. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas iš Lietuvos vieneto gavo atlikėjo veiklos pajamas už viešą pasirodymą Lietuvoje. Pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

**2) iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjo veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai, taip pat iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, vykdančio individualią atliekų supirkimo veiklą, už parduotas arba kitaip perleistas nuosavybėn atliekas gautos individualios ir ne individualios veiklos pajamos, taip pat iš individualią veiklą vykdančio nuolatinio Lietuvos gyventojo už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą gautos pajamos, išskyrus pajamas, nuo kurių mokamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis.**

1. Šioje GPMĮ 22 straipsnio nuostatoje įvardijamos A klasei priskiriamos nuolatinio ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, kurias išmoka nuolatinis Lietuvos gyventojas. Nuolatinio Lietuvos gyventojo tiek nuolatiniam, tiek nenuolatiniam gyventojui išmokėtos pajamos, kurios priskiriamos A klasei, yra šios:
- su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos;
- individualios ir ne individualios sporto ir (ar) atlikėjo veiklos pajamos;
- palūkanos;
- honorarai;
- nuo 2018 m. sausio 1 d., iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, **vykdančio individualią atliekų supirkimo veiklą**, už parduotas arba kitaip perleistas nuosavybėn atliekas gautos individualios ir ne individualios veiklos pajamos.
- nuo 2018 m. sausio 1 d., **iš individualią veiklą vykdančio** nuolatinio Lietuvos gyventojo už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą gautos pajamos, išskyrus pajamas, nuo kurių mokamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis. Aptariamos nekilnojamojo turto nuomos pajamos priskiriamos A klasės pajamoms, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1. nekilnojamojo turto nuomininkas yra individualią veiklą (pagal įregistruotą individualios veiklos pažymą, įsigytą verslo liudijimą arba žemės ūkio veiklą) vykdantis nuolatinis Lietuvos gyventojas;

2. nekilnojamojo turto nuomotojas yra nuolatinis arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris tokio turto nuomai nėra įsigijęs verslo liudijimo. Nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas gali įsigyti verslo liudijimą gyvenamosios paskirties patalpų nuomai, neteikiant apgyvendinimo paslaugų;

3. individualią veiklą vykdantis nuolatinis Lietuvos gyventojas nekilnojamąjį turtą nuomojasi veiklos vykdymo tikslais. Jeigu gyventojas, vykdantis individualią veiklą, nekilnojamąjį turtą nuomojasi iš kito gyventojo ne veiklos vykdymo (o pavyzdžiui asmeniniais) tikslais, už nekilnojamojo turto nuomą išmokamos pajamos nepriskiriamos A klasės pajamoms.

Pavyzdžiai

1. 2019 m. nuolatinis Lietuvos gyventojas, įregistravo individualią paslaugų teikimo veiklą, kurios vykdymui reikalingos gamybinės paskirties patalpos, kurios nuomojamos iš kito gyventojo. Išmokos už nekilnojamojo turto nuomą priskiriamos A klasei.

2. 2023 m. mokestiniu laikotarpiu žemės ūkio veiklą vykdantis gyventojas išmoka kitam gyventojui išmokas už nuomojamą žemės sklypą, naudojamą individualiai žemės ūkio veiklai vykdyti ir už išnuomotą traktorių, kuris reikalingas ūkio darbams vykdyti. Už nekilnojamojo turto nuomą ūkininko mokamos išmokos priskiriamos A klasės pajamos, už traktoriaus nuomą —B klasės pajamoms.

3. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas įsigijęs verslo liudijimą gamybai, nuomojasi iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gamybines patalpas veiklai vykdyti. Nuolatinio Lietuvos gyventojo gaunamos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo pasiskolino 13 000 EUR ir įsipareigojo kas mėnesį mokėti palūkanas. Palūkanų pajamos priskiriamos A klasės pajamoms.

5. Gyventojas, vykdantis individualią veiklą pagal pažymą, iš kito gyventojo nuomojasi būstą, kuriame gyvena. Išmokos už būsto nuomą, nepriklausomai nuo to, ar nuomotojas šio turto nuomai yra įsigijęs verslo liudijimą ar ne, priskiriamos B klasės pajamoms.

**3. B klasės pajamoms priskiriamos:**

**1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę gautos azartinių lošimų ir loterijų laimėjimų pajamos, pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, mažosios bendrijos nario, kuris yra nuolatinis Lietuvos gyventojas, pajamos, gautos iš šios mažosios bendrijos, pajamos iš išvestinių finansinių priemonių realizavimo, šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nenurodytos individualios veiklos pajamos, pajamos iš ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, taip pat nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos palūkanos;**

1. Šiame GPMĮ 22 straipsnio punkte įvardintos iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos, kurios pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasės pajamoms. Atsižvelgiant į tai, ar šiame punkte įvardintas pajamas gauna nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas, B klasei priskiriamos pajamos skirstomos į:

1.1. **tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio Lietuvos gyventojo** gautas pajamas, priskiriamas B klasei. Kai pajamas išmoka Lietuvos vienetas, užsienio vienetas per jo nuolatinę buveinę ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas per jo nuolatinę bazę, B klasei priskiriamos nuolatinio ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos yra šios:

- azartinių lošimų ir loterijų laimėjimų pajamos;

- pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas;

- pajamos iš ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn;

- pajamos iš išvestinių finansinių priemonių realizavimo;

- pajamos iš šio straipsnio 2 d. 1 punkte nenurodytos individualios veiklos. B klasės pajamoms priskiriamos nuolatinio ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos pajamos, išskyrus pajamas iš individualios atlikėjo ar sporto veiklos, taip pat individualios veiklos pajamas už parduotą ar kitaip nuosavybėn perleistą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas.

Pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas, galiojusias iki 2017 m. gruodžio 31 d., individualios veiklos pajamų priskyrimas A arba B klasei priklausė ir nuo to, ar gyventojas individualios veiklos pajamas gauna iš su darbo santykiais su juo susijusio asmens, kadangi iki 2018 m. mokestinio laikotarpio, iš su darbo santykiais susijusio asmens gautos individualios veiklos pajamos buvo priskiriamos A klasės pajamoms. Nuo 2018 m. sausio 1 d., nuolatinio ar nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos pajamos (išskyrus pajamas iš individualios atlikėjo ar sporto veiklos, taip pat individualios veiklos pajamas už parduotą ar kitaip nuosavybėn perleistą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas) priskiriamos B klasei nepriklausomai nuo to, ar jas gyventojui išmoka su juo darbo santykiais susijęs asmuo ar ne.

1.2. **tik nuolatinio Lietuvos gyventojo** pajamas, priskiriamas B klasei:

- neribotos civilinės atsakomybės dalyvio pajamos, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, išskyrus šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytas iš neribotos civilinės atsakomybės vieneto (Lietuvos vieneto) gautas pajamas, priskiriamas A klasės pajamoms (sporto veiklos ir (ar) atlikėjo veiklos pajamas, pajamas už parduotą ar kitaip perleistą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas);

- palūkanos;

- mažosios bendrijos nario pajamos, gautos iš šios mažosios bendrijos, išskyrus šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytas iš mažosios bendrijos (Lietuvos vieneto) gautas pajamas, priskiriamas A klasės pajamoms (sporto veiklos ir (ar) atlikėjo veiklos pajamas, pajamas už parduotą ar kitaip perleistą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas).

Jeigu įvardintų rūšių pajamas iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ar nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę gautų nenuolatinis Lietuvos gyventojas – jos būtų priskiriamos A klasės pajamoms.

B klasės pajamoms nepriskiriamos:

- mažosios bendrijos nario, nenuolatinio Lietuvos gyventojo, pajamos, gautos iš mažosios bendrijos;

- mažosios bendrijos vadovo, tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris nėra mažosios bendrijos narys, pajamos, gautos iš mažosios bendrijos už vadovavimą bendrijai pagal civilinę paslaugų sutartį;

- individualios įmonės (neribotos civilinės atsakomybės vieneto) išmokos jos dalyviui, kuris yra nenuolatinis Lietuvos gyventojas;

- nenuolatinio Lietuvos gyventojo palūkanos, kurias jis gavo iš Lietuvos vieneto, užsienio vieneto per nuolatinę buveinę Lietuvoje, nenuolatinio Lietuvos gyventojo per jo nuolatinę bazę Lietuvoje.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas teikia paslaugas pagal paslaugų kvitus dviem ūkininkams ir vienai žemės ūkio bendrovei. Bendra per mokestinį laikotarpį iš šių asmenų pagal paslaugų kvitus gauta suma sudaro 2 500 EUR. Gyventojo pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

2. Žemės ūkio bendrovė savo darbuotojui (ūkininkui) 2023 metais išmoka sumas už iš jo perkamą žemės ūkio produkciją, pagamintą ūkininko ūkyje. Darbdavio išmokamos sumos priskiriamos B klasės pajamoms.

3. Įmonė savo darbuotojui, kuris laisvu nuo darbo laiku vykdo individualią fotografo veiklą, išmokėjo atlygį už 2023 m. suteiktas fotografo paslaugas. Už tokias paslaugas gyventojui išmokėtos išmokos priskiriamos B klasės pajamoms.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mažosios bendrijos narys, taip pat esantis šios bendrijos vadovu, veikiančiu pagal paslaugų sutartį, iš mažosios bendrijos mokestiniu laikotarpiu gavo:

1) 18 000 EUR lėšų asmeniniams poreikiams, iš kurių:

- 12 000 EUR priskirtos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms;

- 6 000 EUR pajamoms iš paskirstytojo pelno;

2) 5 000 EUR atlygį už vadovavimą.

Visos šiame pavyzdyje nurodytos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

5. Lietuvos vienetas 2023 m. išmokėjo palūkanas jam paskolas suteikusiems kreditoriams — nuolatiniam Lietuvos gyventojui ir nenuolatiniam Lietuvos gyventojui. B klasei priskiriamos palūkanų pajamos, išmokėtos nuolatiniam Lietuvos gyventojui, o nenuolatiniam Lietuvos gyventojui — A klasei.

6. Mažosios bendrijos nariai, nuolatinis Lietuvos gyventojas ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, iš mažosios bendrijos gavo po 150 EUR piniginę dovaną. Nuolatinio Lietuvos gyventojo iš mažosios bendrijos gautos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, o nenuolatinio Lietuvos gyventojo – A klasės pajamoms.

**2) kitos A klasei nepriskiriamos pajamos.**

1. Gyventojo gautos pajamos, kurių negalima priskirti A klasės pajamoms, laikomos B klasės pajamomis:

- bet kokios rūšies pajamos, gautos iš užsienio vienetų ne per nuolatinę buveinę Lietuvoje ir (ar) nenuolatinių Lietuvos gyventojų ne per nuolatinę bazę Lietuvoje, taip pat nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamos, gaunamos iš užsienio valstybių diplomatinių atstovybių ir konsulinių įstaigų;

- iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos (išskyrus su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, sporto veiklos, atlikėjų veiklos pajamas, palūkanas ir honorarus, taip pat iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, vykdančio individualią atliekų supirkimo veiklą, už parduotas arba kitaip perleistas nuosavybėn atliekas gautas pajamas ir iš individualią veiklą vykdančio nuolatinio Lietuvos gyventojo už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuomą gautos pajamos, išskyrus pajamas, nuo kurių mokamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis);

- nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos (išskyrus turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, pajamas, gautas už parduotą nekilnojamąjį daiktą, taip pat pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, atliekas);

- kitas pagal komentuojamo GPMĮ straipsnio nuostatas A klasei nepriskiriamas pajamas.

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas su darbo santykiais susijusias pajamas už darbą, atliekamą Lietuvoje, gauna iš užsienio vieneto, kuris nuolatinės buveinės Lietuvoje neturi. Pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

2. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią vertimo veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, per mokestinį laikotarpį gavo pajamas iš Lietuvos vienetų ir nuolatinių Lietuvos gyventojų. Pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

3. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas nuolatiniam Lietuvos gyventojui ir Lietuvos vienetui Lietuvoje pardavė ne individualios veiklos turtą — kompiuterį, rašomąjį stalą ir kėdę. Pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo atlikėjo veiklos pajamas už viešą pasirodymą Lietuvoje iš Vokietijos vieneto, kuris Lietuvoje įregistruotos nuolatinės buveinės neturi. Atlikėjo veiklos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

5. Nuolatinis Lietuvos gyventojas dirba Ispanijos Karalystės ambasadoje, esančioje Lietuvoje ir iš jos gauna su darbo santykiais susijusias pajamas. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos priskiriamos B klasės pajamoms.

6. Nuolatinis Lietuvos gyventojas padovanojo kitam nuolatiniam Lietuvos gyventojui padovanojo automobilį. Gautas automobilis (pajamos natūra) priskiriamas apdovanoto gyventojo B klasės pajamoms.

(GPMĮ 22 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2023-10-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3759)

**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, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokestį išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatytą pajamų mokestį, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Jei su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos už atitinkamą mokestinio 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 mokestinio 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 mokestinio 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 gyventojo A klasės pajamoms (jeigu šios išmokos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms), pajamų mokestį 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 nuolatine buveine, užsienio vieneto nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę). Plačiau išmokos, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos gyventojo A klasės pajamoms, paaiškintos GPMĮ 22 straipsnio komentare. Kokios išmokos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, paaiškinta GPMĮ 17 straipsnio komentare.

2. Jeigu mokestinio 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 mokestį atimamas tą mėnesį, **už kurį** išmokamos išmokos (pavyzdžiui, kai išmokamas to paties mokestinio laikotarpio praėjusio pastarojo mėnesio darbo užmokestis), taikytinas neapmokestinamasis pajamų dydis (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 mokamas nereguliariai). Sausio mėnesį išmokant darbo užmokestį už praėjusio mokestinio laikotarpio gruodžio ar kurį nors kitą mėnesį, gali

būti taikomas tik sausio mėnesio NPD, nes praėjusį mokestinį laikotarpį buvę NPD (įskaitant iki 2017 m. gruodžio 31 d. taikyti papildomi NPD (toliau – PNPD)) negali būti taikomi.

Pavyzdys

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo darbuotojui 2018 m. mokestinio laikotarpio darbo užmokestį 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.

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, $18^1$, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $18^2$ 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 neišskaičiavo), 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, $13^1$, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo $18^1$ 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. (500/1180x100) bendros 1180 Eur išmokos sumos, 680 Eur darbo užmokestis – 57,63 proc.

Apskaičiuotas NPD – 206,25 Eur (1180-555; 625x0,15; 300-93,75), kuris paskirstomas proporcingai darbo užmokesčiui: apskaičiuotam už 2018 m. gruodžio mėn. – 87,39 Eur (206,25x42,37%), 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. (50/850x100) bendros 850 Eur išmokos sumos, darbo užmokestis – 94,12 proc.

Apskaičiuotas NPD – 255,75 Eur (850-555; 295x0,15; 300-44,25), kuris paskirstomas proporcingai ligos pašalpai ir darbo užmokesčiui: ligos pašalpai - 15,04 Eur (255,75x5,88%), 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, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokestį išskaičiuojantys asmenys nuo išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų gyventojo 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. mokestį išskaičiuojantis asmuo, **iki** atitinkamo mokestinio laikotarpio mėnesio 15 d. išmokėjęs gyventojams apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, nuo šių pajamų išskaičiuotą pajamų mokestį privalo sumokėti į biudžetą iki to paties mėnesio 15 dienos.

Pavyzdžiai

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo 2019 m. sausio 12 d. gyventojui (ne darbuotojui) išmokėjo 315 Eur autorinį atlyginimą. Nuo šios sumos išskaičiavo 47,25 Eur (315 x 15/100) pajamų mokestį.

Šią sumą mokestį išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti ne vėliau kaip tų pačių metų sausio 15 dieną.

2. Mokestį išskaičiuojantis asmuo 2019 m. sausio 15 d. gyventojui išmokėjo 200 Eur dividendus. Nuo šios sumos išskaičiavo 30 Eur (200 x 15/100) pajamų mokestį. Šią sumą mokestį išskaičiuojantis asmuo į biudžetą turi sumokėti tų pačių metų sausio 15 dieną.

3. Mokestį 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 mokestinio laikotarpio mėnesio 15 d. išmokėjęs gyventojams apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo 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 užmokestį 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 mokestinio laikotarpio mėnesį moka dalimis ir per tą atitinkamo mokestinio 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 mokestinio 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 mokestinio 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 susijusios 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 susijusios 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 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, 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 mokestį 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 gyventojo, privalančio deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas (įskaitant priskirtas A klasės pajamoms) 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 **pripažįstam**a, 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 santykyje susiklosčiusias individualias aplinkybes (2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. $A^{556}$-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 gyventojo 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. $A^{556}$-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 gyventojo 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 - grąžinamas darbuotojui) į biudžetą iki to paties mokestinio laikotarpio pabaigos.

(GPMĮ 23 str. 1-6 d. komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-01-14 raštą Nr. (18.18-31-1 E)-RM-1297).

**7. Apskaičiuojant pajamų mokestį nuo išmokamos išmokos, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos gyventojo A klasės pajamoms, šio Įstatymo 6 straipsnyje nustatyti tarifai taikomi atsižvelgiant tik į tos išmokamos išmokos dydį. Kai išmokos, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos gyventojo A klasės pajamoms, iš to paties mokestį išskaičiuojančio asmens gaunamos periodiškai, gyventojo prašymu mokestį išskaičiuojantis asmuo šio Įstatymo 6 straipsnyje nustatytus tarifus taiko, atsižvelgdamas į bendrą per mokestinį laikotarpį gyventojui to išskaičiuojančio asmens išmokėtą ir (ar) planuojamą išmokėti išmokų sumą.**

*(Pagal 2025 m. birželio 26 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13[1], 16, 17, 18, 18[2], 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XV-*

*343; įsigalioja 2026 m. sausio 1 d.; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2026 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas*)

**Komentaras**

Kokios išmokos, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos A klasės pajamoms, paaiškinta GPMĮ 22 straipsnio komentare, o mokestį išskaičiuojančio asmens, išmokančio gyventojui A klasės išmokas, prievolės – GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies komentare.

Mokestį išskaičiuojantis asmuo, išmokėdamas gyventojui apmokestinamąsias išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, pajamų mokesčio tarifą taiko vertindamas tik konkrečios išmokos dydį, neatsižvelgdamas į tai, ar per mokestinį laikotarpį gyventojui išmokėta bendra suma viršys pajamų ribą, nuo kurios turėtų būti taikomi progresiniai pajamų mokesčio tarifai. Jeigu konkreti išmoka viršija Įstatyme nustatytą VDU dydį, tai progresinis pajamų mokesčio tarifas taikomas tik išmokos daliai, viršijančiai VDU ribą. Pajamų mokesčio tarifai nustatyti GPMĮ 6 straipsnyje (žr. GPMĮ 6 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Gyventojas nuomoja patalpas juridiniam asmeniui. Pagal sutartį nuomos terminas – 2 metai, nuomos mokestis – 3500 Eur/mėn. Juridinis asmuo, išmokėdamas gyventojui nuompinigius, nuo jų išskaičiuoja 15 proc. pajamų mokestį, t. y. taikomas standartinis GPM tarifas, kadangi viena konkreti įmoka neviršija jokių metinių pajamų ribų, kurioms būtų taikomi progresiniai pajamų mokesčio tarifai, o nuomos pajamos, kaip su darbo santykiais nesusijusios pajamos, pirmiausia apmokestinamos 15 proc. mokesčio tarifu.

Tačiau komentuojama Įstatymo straipsnio dalis reglamentuoja ir progresinių pajamų mokesčio tarifų taikymą, kai pajamas išmoka mokestį išskaičiuojantis asmuo, bei numato gyventojams galimybę tam tikrais atvejais progresinius pajamų mokesčio tarifus konkrečioms pajamoms taikyti ir metų eigoje. Tam būtinos dvi sąlygos:

- gyventojo, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką A klasės pajamoms priskiriamos, išmokos iš to paties mokestį išskaičiuojančio asmens gaunamos periodiškai, ir
- gyventojas mokestį išskaičiuojančiam asmeniui yra pateikęs prašymą tokioms jam išmokamoms pajamoms taikyti progresinius pajamų mokesčio tarifus.

Tai yra neatsiejamos sąlygos. Ši įstatymo nuostata suteikia galimybę metų eigoje taikyti progresinius pajamų mokesčio tarifus konkrečioms pajamoms tik esant abiem sąlygoms kartu – išmokos yra periodinio pobūdžio ir gyventojas yra pateikęs atitinkamą prašymą.

Periodiškai gaunamomis išmokomis laikytinos išmokos, kurias gyventojas iš to paties mokestį išskaičiuojančio asmens gauna reguliariai, iš anksto nustatytais arba sutartais terminais (pavyzdžiui, kas mėnesį ar kas ketvirtį).

Mokestį išskaičiuojančiam asmeniui pagrindas taikyti progresinius mokesčio tarifus yra gyventojo prašymas. Turint gyventojo prašymą, progresiniai pajamų mokesčio tarifai taikomi tik nuo to mėnesio, kurį išmokos viršija nustatytą VDU ribą.

Jeigu toks prašymas nepateikiamas, išmokoms, tame tarpe ir išmokamoms periodiškai, mokestį išskaičiuojantis asmuo progresinių pajamų mokesčio tarifų taikyti negali.

Pavyzdžiai

1. Gyventojas nuomoja patalpas juridiniam asmeniui. Sutartis sudaryta 2 metams, pagal sutartį nuomos mokestis – 3500 Eur/mėn. Gyventojas yra pateikęs prašymą, kad juridinis asmuo, pajamų mokestį išskaičiuotų atsižvelgdamas į / sumuodamas visas jam metų eigoje mokamas nuomos išmokas. Šiuo atveju tenkinamos abi Įstatyme nustatytos sąlygos. Juridinis asmuo, 2026 m. išmokėdamas gyventojui nuompinigius už sausio – liepos mėn., nuo nuomos išmokų privalo išskaičiuoti 15 proc. pajamų mokestį. Rugpjūčio mėn. bendra nuomos išmokų suma pasiekia ir viršija 12 VDU (27745,80 Eur) ribą (3500 Eur x 8 mėn. = 28000 Eur), todėl viršijančiai šią ribą išmokų daliai, pagal GPMĮ 6 straipsnio nuostatas, pradedamas taikyti 20 proc. GPM tarifas, t. y.

rugpjūčio mėn. išmokos dalis – 254,20 Eur (28000 Eur – 27745,80 Eur) apmokestinama 20 proc. tarifu, nuo likusios mėnesio nuomos išmokos dalies - 3245,80 Eur (3500 Eur – 254,20 Eur) išskaičiuojamas 15 proc. pajamų mokestis. Rugsėjo – gruodžio mėn. nuomos išmokos apmokestinamos, išskaičiuojant 20 proc. pajamų mokestį, kadangi bendra iki metų pabaigos išmokama nuomos išmokų suma (3500 Eur x 12 mėn. = 42000 Eur) neviršys kitų GPMĮ nustatytų pajamų ribų, kurioms būtų taikomas progresinis pajamų mokesčio tarifas (2026 m.: nuo 36 VDU (83237,41 Eur) iki 60 VDU (138729 Eur) – 25 proc.; virš 60 VDU (nuo 138729,01 Eur) – 32 proc.).

Tuo atveju, jei gyventojas nebūtų pateikęs prašymo taikyti progresinius pajamų mokesčio tarifus, juridinis asmuo nuo išmokamų išmokų visus metus turėtų išskaičiuoti 15 proc. pajamų mokestį.

2. Gyventojas iš to paties juridinio asmens kiekvieną mėnesį gauna dviejų rūšių periodines išmokas: 5000 Eur darbo užmokestį pagal darbo sutartį ir 3000 Eur nekilnojamojo turto nuomos pajamų (bendra mėnesio išmokų suma – 8000 Eur). Gyventojas juridiniam asmeniui yra pateikęs prašymą jam metų eigoje taikyti progresinius pajamų mokesčio tarifus. Tenkinamos abi Įstatyme nustatytos sąlygos, todėl juridinis asmuo turi vertinti bendrą per metus išmokamų/planuojamų išmokėti A klasės pajamoms priskiriamų išmokų sumą - 96000 Eur (8000 x 12 mėn.). Į bendrą to paties juridinio asmens per mokestinį laikotarpį išmokamų/ planuojamų išmokėti išmokų sumą įtraukiamos visos to juridinio asmens gyventojui periodiškai mokamos išmokos**.**

Nekilnojamojo turto nuomos pajamų daliai iki 12 VDU (27745,80 Eur) taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas, o šį dydį viršijančioms nuomos pajamoms – GPMĮ 6 straipsnyje nustatyti progresiniai pajamų mokesčio tarifai, atsižvelgiant į bendrą metinių pajamų sumą (2026 m.: iki 36 VDU (83237,40 Eur) – 20 proc., nuo 36 VDU (83237,41 Eur) iki 60 VDU (138729 Eur) – 25 proc.; virš 60 VDU (nuo 138729,01 Eur) – 32 proc.). Apskaičiuojant bendrą metinių pajamų sumą, įskaičiuojama visa nuomos pajamų suma, įskaitant ir 15 proc. tarifu apmokestinamą 12 VDU dalį.

Darbo užmokestis patenka į bendrą pajamų mokesčio tarifų progresiją.

Metinė pajamų suma, pagal kurią nustatomas taikytinas progresinis pajamų mokesčio tarifas, apskaičiuojama atsižvelgiant į GPMĮ 6 straipsnio 11 dalyje nustatytą pajamų įskaičiavimo eiliškumą (nagrinėjamu atveju pirmiausia įskaičiuojamos metinės nuomos pajamos, toliau – darbo užmokestis; žr. GPMĮ 6 straipsnio 11 dalies komentarą).

Metinis GPM, atsižvelgiant į planuojamą išmokėti bendrą išmokų sumą – 96000 Eur, turėtų būti apskaičiuotas taip:

– 27745,80 Eur nuomos pajamų apmokestinama 15 proc. tarifu;

– 55491,60 Eur pajamų dalis nuo 12 VDU iki 36 VDU (83237,40 Eur – 27745,80 Eur), tame tarpe 8254,20 Eur (36000 Eur – 27745,80 Eur) visa likusi nuomos pajamų dalis, nes **bendra** jų suma nepasiekia 36 VDU, ir 47237,40 Eur (55491,60 Eur – 8254,20 Eur) darbo užmokesčio pajamų dalis iki 36 VDU ribos, apmokestinama 20 proc. tarifu;

– 12762,60 Eur darbo užmokesčio pajamų dalis virš 36 VDU (96000 Eur – 83237,40) apmokestina 25 proc. tarifu.

Šiuo atveju:

- nuo išmokamų nuomos pajamų už sausio – rugsėjo mėn. išskaičiuojamas 15 proc. pajamų mokestis. Spalio mėn. nuomos pajamos viršija 12 VDU ribą (3000 Eur x 10 mėn. - 27745,80 Eur = 2254,20 Eur), todėl 12 VDU ribą viršijančiai nuomos išmokų daliai pradedamas taikyti 20 proc. tarifas, t. y. nuo spalio mėn. nuomos pajamų dalies – 745,80 Eur (3000 Eur - 2254,20 Eur) išskaičiuojamas 15 proc. pajamų mokestis, likusi mėnesio nuomos pajamų dalis – 2254,20 Eur apmokestinama 20 proc. tarifu. Lapkričio – gruodžio mėn. nuomos išmokos apmokestinamos, išskaičiuojant 20 proc. pajamų mokestį;

- nuo išmokamo darbo užmokesčio už sausio – rugsėjo mėn. išskaičiuojamas 20 proc. pajamų mokestis. Spalio mėn. darbo užmokesčio pajamos viršija tokioms pajamoms tenkančią metinių pajamų sumą iki 36 VDU ribos (5000 Eur x 10 mėn. - 47237,40 Eur = 2762,60 Eur), todėl šią sumą viršijančiai darbo užmokesčio išmokų daliai pradedamas taikyti 25 proc. tarifas, t. y. nuo

spalio mėn. darbo užmokesčio dalies – 2237,40 Eur (5000 Eur - 2762,60 Eur) išskaičiuojamas 20 proc. pajamų mokestis, likusi mėnesio darbo užmokesčio dalis – 2762,60 Eur apmokestinama 25 proc. tarifu. Lapkričio – gruodžio mėn. darbo užmokestis apmokestinamas, išskaičiuojant 25 proc. pajamų mokestį.

Mokestį išskaičiuojantis asmuo, apskaičiuodamas pajamų mokestį nuo išmokamų išmokų, atsižvelgia tik į jo paties gyventojui išmokamas pajamas ir nevertina pajamų, kurias tas gyventojas gauna iš kitų asmenų (šaltinių).

(GPMĮ 23 str. 7 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2026-11-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-145).

**24 straipsnis. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijos**

**1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo, mokestiniu laikotarpiu išmokėjęs išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, privalo deklaruoti išmokėtas išmokas, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų mokestį pateikdamas deklaracijas.**

**Komentaras**

1. Lietuvos vienetas, užsienio vienetas, vykdantis veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje ir nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams pinigais ir / ar natūra išmokėjęs išmokas, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, šias išmokas, nuo jų išskaičiuotą ir į biudžetą sumokėtą pajamų mokestį privalo deklaruoti, mokesčių administratoriui pateikdamas deklaracijas.

**2. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijos yra mėnesinės ir metinės. Mėnesinė deklaracija, kurioje deklaruojama bendra ir centrinio mokesčio administratoriaus nustatytais atvejais kiekvienam gyventojui per tą mėnesį išmokėtų išmokų, priskirtų apmokestinamosioms pajamoms, išskaičiuoto pajamų mokesčio suma, pateikiama už kiekvieną mokestinio laikotarpio mėnesį iki mokestinio laikotarpio kito mėnesio 15 dienos. Metinė deklaracija, kurioje deklaruojama bendra per mokestinį laikotarpį išmokėtų išmokų, priskirtų apmokestinamosioms ir neapmokestinamosioms pajamoms, išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio suma ir kiekvienam gyventojui per tą mokestinį laikotarpį išmokėtų išmokų, priskirtų apmokestinamosioms ir neapmokestinamosioms pajamoms, išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio suma, pateikiama už mokestinį laikotarpį iki kito mokestinio laikotarpio antrojo 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. Nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams pinigais ir / ar natūra mokestiniu laikotarpiu išmokėtos A klasės apmokestinamoms pajamoms priskiriamos išmokos deklaruojamos to mokestinio laikotarpio atitinkamo mėnesio deklaracijoje. Nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams mokestiniu laikotarpiu išmokėtos A išmokos deklaruojamos to mokestinio laikotarpio metinėje deklaracijoje .
2. Mėnesinė pajamų mokesčio deklaracija (žr. šio straipsnio 3 dalies komentaro 2 punktą) mokesčių administratoriui turi būti pateikta mokestinio laikotarpio ataskaitiniam mėnesiui pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos.

3. Metinė pajamų mokesčio deklaracija (žr. šio straipsnio 3 dalies komentaro 4 punktą) mokesčių administratoriui turi būti pateikta mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, iki kito mokestinio laikotarpio vasario 15 dienos.

**3. Pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijų formas, deklaracijų užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Centrinis mokesčio administratorius turi teisę nustatyti pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijoje nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašą, taip pat tam tikrų neapmokestinamųjų pajamų dydį, kurio neviršijus išmokamos sumos nedeklaruojamos pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracijoje, taip pat papildomus kartu su pajamų mokesčio, išskaičiuoto iš A klasės pajamų, deklaracija teikiamus duomenis.**

(2017 m. gruodžio 7 d. įstatymo Nr. XIII-841 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

**Mėnesinė pajamų mokesčio deklaracija**

1. Nuo 2018 m. sausio 1 dienos mėnesinėse pajamų mokesčio deklaracijose privaloma nurodyti gyventojams išmokėtas ne tik A klasės pajamoms priskiriamas išmokas, ir bet išmokas, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo B klasės pajamoms, nuo kurių buvo išskaičiuotas arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis.

2. Nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių atitinkamą mėnesį išmokėtos A klasės apmokestinamos išmokos ir B klasės išmokos, nuo kurių buvo išskaičiuotas arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis, deklaruojamos Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formoje (toliau – deklaracijos GPM313 forma; ši forma ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2017 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-121 „Dėl Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formos ir jos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“).

2.1. Deklaracijos GPM313 formą mokesčių administratoriui privalo pateikti Lietuvos vienetai, užsienio vienetai, vykdantys veiklą per nuolatines buveines Lietuvoje, ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, vykdantys individualią veiklą per nuolatines bazes Lietuvoje, nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių atitinkamą mėnesį pinigais ir/arba natūra išmokėję A klasės apmokestinamąsias išmokas ir B klasės išmokas, nuo kurių išskaičiavo ir/arba savo lėšomis sumokėjo pajamų mokestį, tačiau pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas neturėjo prievolės išskaičiuoti ir/arba savo lėšomis sumokėti pajamų mokesčio.

Deklaracijos GPM313 formą mokesčių administratoriui privalo pateikti ir nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kitiems gyventojams 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių atitinkamą mėnesį pinigais ir/arba natūra išmokėję A klasės apmokestinamąsias išmokas (B klasės išmokų nuolatiniai Lietuvos gyventojai neprivalo deklaruoti).

2.2. Deklaracijos GPM313 formoje nuo 2018 m. sausio 1 dienos kiekvieną mėnesį gyventojams išmokėtos išmokos, nuo kurių buvo išskaičiuotas ir / arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis, ir pajamų mokestis deklaruojamas bendromis sumomis, atskirai nurodant duomenis apie:

- su darbo santykiais ir jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias A klasės išmokas,
- su darbo santykiais ir jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias A klasės išmokas ir
- B klasės išmokas, nuo kurių išskaičiuotas ir/arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis.

Deklaracijos GPM313 formoje turi būti deklaruojamos tik tokios atitinkamą mėnesį gyventojams išmokėtos B klasės išmokos, nuo kurių buvo išskaičiuotas ir / arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis. Tos B klasės išmokos, nuo kurių pajamų mokestį savo lėšomis išmokas išmokėjęs asmuo ketina mokėti vėlesnį mėnesį, nei tą

mėnesį, kurį buvo išmokėtos išmokos, neturi būti deklaruojamos, kol pajamų mokestis nuo jų nėra sumokėtas į biudžetą. Išmokas išmokėjusiam asmeniui savo lėšomis į biudžetą sumokėjus pajamų mokestį nuo B klasės išmokų, tokios išmokos ir nuo jų sumokėtas pajamų mokestis turi būti deklaruojamas to mėnesio, kurį buvo išmokėtos išmokos, deklaracijos GPM313 formoje.

Pavyzdys:

Individualios įmonės savininkas 2018 m. kovo mėn. iš individualios įmonės išsėmė pinigų sumą (kaip avansu išmokėtą pelną) savo asmeninėms reikmėms. Individuali įmonė nuo 2018 m. kovo mėn. individualios įmonės savininko išsiimtos sumos 2019 m. vasario mėn. sumokėjo pajamų mokestį įmonės lėšomis. Tokiu atveju turi būti pateikta arba patikslinta 2018 m. kovo mėnesio deklaracijos GPM313 forma (jeigu ji buvo pateikta), kurioje turi būti nurodyta individualios įmonė savininko 2018 m. kovo mėnesį iš įmonės išsiimta suma ir nuo jos individualios įmonės lėšomis į biudžetą 2019 m. vasario mėn. sumokėtas pajamų mokestis.

2.3. Lietuvos vienetai ir veiklą per nuolatines buveines Lietuvoje vykdantys užsienio vienetai, kurie ataskaitinį mėnesį turėjo samdomų darbuotojų, deklaracijos GPM313 formą mokesčių administratoriui privalo pateikti net ir tuo atveju, jeigu per ataskaitinį mėnesį gyventojams neišmokėjo jokių A klasės apmokestinamųjų išmokų ir / arba B klasės išmokų, nuo kurių išskaičiavo ir / arba savo lėšomis sumokėjo pajamų mokestį.

Individualią veiklą vykdantys gyventojai, turintys samdomų darbuotojų, kurie per mėnesį gyventojams neišmokėjo jokių deklaracijos GPM313 formoje deklaruotinų išmokų, neprivalo teikti to mėnesio deklaracijos GPM313 formos.

2.4. Deklaracijos GPM313 forma teikiama tik elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (https://deklaravimas.vmi.lt).

3. Tikslinant už 2017 metų ir ankstesnių mokestinių laikotarpių atitinkamą mėnesį pateiktus duomenis apie gyventojams išmokėtas A klasės išmokas, užpildoma Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos FR0572 forma (toliau – deklaracijos FR0572 forma; patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. sausio 15 d. įsakymu Nr. VA-7 „Dėl Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos formos, jos priedų formų bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“; 2013 m. lapkričio 8 d. įsakymo Nr. VA-78 redakcija).

3.1. Gyventojams 2017 metų atitinkamą mėnesį išmokėtos A klasės apmokestinamos išmokos deklaracijos FR0572 formoje deklaruojamos tik bendromis sumomis (2016 m. liepos 13 d. įsakymo Nr. VA-101 redakcija), t. y. užpildomas tik pagrindinis deklaracijos FR0572 formos lapas, jos priedai neužpildomi.

3.2. Teikiant patikslintas deklaracijų FR0572 formas už 2016 metų ir ankstesnių mokestinių laikotarpių ataskaitinius mėnesius, turi būti užpildytas ne tik deklaracijos FR0572 formos pagrindinis lapas, bet ir jos FR0572A ir FR0572U pried ai (t. y. privaloma vadovautis Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos FR0572 formos, jos FR0572A, FR0572U priedų užpildymo ir pateikimo taisyklėmis, reglamentavusiomis tikslinamojo mokestinio laikotarpio deklaracijos FR0572 formos ir jos FR0572A, FR0572U priedų užpildymo bei pateikimo tvarką).

**Metinė gyventojams išmokėtų išmokų deklaracija**

4. Nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams 2018 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais išmokėtos A ir B klasės išmokos deklaruojamos Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formoje (toliau – deklaracijos GPM312 forma) ir jos prieduose GPM312L „Nuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėtos išmokos“ (toliau – L priedas), GPM312U „Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėtos išmokos“ (toliau – U priedas) (šios formos ir jų užpildymo bei pateikimo taisyklės (toliau – Taisyklės) patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9 „Dėl Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“).

4.1. Deklaracijos GPM312 formą ir jos L bei U priedus mokesčių administratoriui privalo pateikti Lietuvos vienetai, užsienio vienetai, vykdantys veiklą per nuolatines buveines Lietuvoje, ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, vykdantys individualią veiklą per nuolatines bazes Lietuvoje, nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams 2018 metais ir vėlesniais mokestiniais

laikotarpiais pinigais ir / arba natūra išmokėję išmokas, kurios pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos A ir / arba B klasės pajamoms (t. y. gyventojams 2018 metais išmokėtos tiek A, tiek B klasės išmokos deklaruojamos vienoje deklaracijos formoje).

Deklaracijos GPM312 formą ir jos L bei U priedus mokesčių administratoriui privalo pateikti ir nuolatiniai Lietuvos gyventojai, 2018 metais ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais kitiems gyventojams išmokėję A klasės išmokas (nuolatiniai Lietuvos gyventojai neprivalo deklaruoti B klasės išmokų).

4.2. Deklaracijos GPM312 formos pagrindiniame lape nurodomos išmokų ir pajamų mokesčio bendros sumos. L priede deklaruojamos kiekvienam nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėtos A ir B klasės išmokos ir nuo jų išskaičiuotas arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis. U priede nurodomos kiekvienam nenuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėtos A ir B klasės išmokos ir nuo jų išskaičiuotas arba išmokas išmokėjusio asmens lėšomis sumokėtas pajamų mokestis bei išmokos, kurios pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 5 straipsnį nėra laikomos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektu.

4.3. Deklaracijos GPM312 formoje ir jos L bei U prieduose nėra privaloma deklaruoti A klasės neapmokestinamųjų išmokų, kurios yra nurodytos Taisyklių 1 priede pateiktame Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų A klasės išmokų sąraše, ir tokių Taisyklėse nurodytų B klasės išmokų:

- ne didesnių **kaip** 100 eurų išmokų sumų už parduotas miško gėrybes, (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles),
- ne didesnių kaip 100 eurų išmokų sumų už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kitą turtą (išskyrus kilnojamąjį daiktą, kuriam privaloma teisinė registracija, nekilnojamąjį daiktą ir finansines priemones, kurios deklaruojamos neatsižvelgiant į sumą),
- ne didesnių kaip 1000 eurų azartinių lošimų laimėjimų ar loterijų laimėjimų sumų,
- pavėluoto mokėjimo palūkanų, numatytų atsiskaitymą už žemės ūkio produkciją reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose, nesvarbu, kokia jų suma buvo išmokėta.

4.4. Deklaracijos GPM312 forma teikiama tik elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (https://deklaravimas.vmi.lt).

4.5. Tos Lietuvos įmonės (likviduojamos, reorganizuojamos, bankrutuojančios, restruktūrizuojamos), kurios mokesčių administratoriui privalo pateikti išmokas išmokėjusių asmenų deklaracijas už trumpesnį negu kalendoriniai metai mokestinį laikotarpį, nuo 2018 m. kovo 1 dienos turi užpildyti ir pateikti deklaracijos GPM312 formą ir jos L bei U priedus.

Lietuvos įmonės (likviduojamos, reorganizuojamos, bankrutuojančios, restruktūrizuojamos), kurios mokesčių administratoriui privalėjo pateikti išmokas išmokėjusių asmenų deklaracijas už trumpesnį negu kalendoriniai metai mokestinį laikotarpį iki 2018 m. vasario 28 dienos, duomenis apie gyventojams 2018 metais išmokėtas A klasės išmokas turėjo pateikti Metinės A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijos FR0573 formoje ir jos FR0573A, FR0573U prieduose (toliau – deklaracijos FR0573 forma; ši forma, jos priedai ir jų užpildymo bei pateikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-145 „Dėl Metinės A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijos FR0573 formos, jos FR0573A, FR0573U priedų pildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“; 2014 m. sausio 8 d. įsakymo Nr. VA-1 redakcija), o duomenis apie B klasės išmokas – Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 formoje (ši forma ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugpjūčio 29 d. įsakymu Nr. V-238 „Dėl Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 formos, jos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“).

4.6. Tikslinant už 2017 metus ir ankstesnius mokestinius laikotarpius pateiktus duomenis apie gyventojams išmokėtas A klasės išmokas, užpildoma deklaracijos FR0573 forma ir jos FR0573A bei FR0573U priedai.

Teikiant deklaraciją FR0573 formas, turi būti vadovaujamasi Metinės A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijos FR0573 formos, jos priedų FR0573A, FR0573U formų užpildymo ir teikimo taisyklėmis, reglamentavusiomis to mokestinio laikotarpio,

kurio deklaracija teikiama, deklaracijos FR0573 formos ir jos FR0573A, FR0573U priedų užpildymo bei pateikimo tvarką.

(GPMĮ 24 straipsnio komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2019-06-21 raštą Nr. (18.18-31-1E)-RM-19252)

**25 straipsnis. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka**

**1. Pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio Įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms (žr. GPMĮ 22 str. 3 dalies komentarą), pajamų mokestį deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats arba per įstatymų nustatyta tvarka įgaliotą asmenį.

**2. Pajamų mokestis nuo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, deklaruojamas, apskaičiuojamas ir sumokamas šio Įstatymo 27 straipsnyje nustatyta tvarka.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas B klasės pajamoms, ir pajamų mokestį nuo šių pajamų deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 d., pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją (žr. GPMĮ 27 straipsnio komentarą). Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, jų tą patį mokestinį laikotarpį (kuriais pajamos gautos) deklaruoti, nuo jų apskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį neprivalo. Tačiau, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas pageidauja, mokestiniu laikotarpiu jis gali apskaičiuoti pagal GPMĮ nuostatas nuo tokių pajamų priklausančią mokėti pajamų mokesčio sumą ir ją arba jos dalį sumokėti dar tą patį mokestinį laikotarpį, tuo metu neteikdamas jokios deklaracijos. Pajamų mokesčio deklaracija, kaip tai nustatyta GPMĮ 27 straipsnyje, turi būti pateikiama iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos.

**Pavyzdys**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas 2019 metų gegužės mėnesį pardavė žemės sklypą (įsigytą 2013 m.) ir gavo 25 000 Eur pajamų už šio nekilnojamojo daikto pardavimą. Sklypo įsigijimo kaina – 20 000 Eur.

Nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos pajamos už nekilnojamųjų daiktų pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasės pajamoms. Pagal GPMĮ 25 straipsnio nuostatas 2019 m. mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, gyventojas privalo pajamų mokestį nuo nekilnojamojo daikto pardavimo pajamų deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti iki 2020 m. gegužės 4 d. (tačiau dėl COVID-19 pandemijos 2019 metų deklaracijos pateikimo terminas atidėtas iki 2020 m. liepos 1 d.), pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Gyventojas nusprendė nuo žemės pardavimo pajamų mokėtiną 750 Eur (25 000 – 20 000; 5 000 x 15 / 100) pajamų mokestį sumokėti, nelaukdamas 2019 m. pabaigos. Mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, gyventojas iki 2020 m. liepos 1 d. pateikia metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje deklaruoja visas per 2019 m. mokestinį laikotarpį gautas pajamas, apskaičiuotą mokėtiną,

išskaičiuotą, taip pat sumokėtą pajamų mokestį. 2019 m. mokestiniu laikotarpiu gyventojo sumokėta pajamų mokesčio 750 Eur suma deklaruojama ir įskaitoma kaip gyventojo sumokėta pajamų mokesčio suma.

(GPMĮ 25 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-11-18 raštą (18.18-31-1E) R-5562)

**26 straipsnis. Fiksuoto pajamų mokesčio už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, sumokėjimas ir verslo liudijimo išdavimo tvarka**

**Fiksuoto dydžio pajamų mokestis sumokamas į biudžetą prieš išduodant verslo liudijimą. Verslo liudijimo išdavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.**

**Komentaras**

1. Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklėse (toliau – Taisyklės), patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“ (toliau – Nutarimas), nustatyta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimo ir verslo liudijimų išdavimo gyventojams tvarka. Šiuo Nutarimu taip pat patvirtintas Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, sąrašas (toliau – Sąrašas). Veikla, įsigijus verslo liudijimą, gali būti vykdoma neribojant veiklos teritorijos arba visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje, išskyrus Alytaus, Kauno, Klaipėdos, Palangos, Panevėžio, Šiaulių, Vilniaus miestų savivaldybių ir Neringos savivaldybės teritorijas bei Marijampolės savivaldybės Marijampolės miesto teritoriją, arba konkrečios savivaldybės teritorijoje.

2. Gyventojai, pageidaujantys verstis individualia veikla ir (arba) gyvenamųjų patalpų nuomos veikla pagal verslo liudijimą, turi pateikti prašymą įsigyti verslo liudijimą (toliau – Prašymas), kurį gali pateikti kreipiantis į Valstybinę mokesčių inspekciją (toliau — VMI) tiesiogiai į bet kurią teritorinę valstybinę mokesčių inspekciją (toliau – TVMĮ) arba elektroninėmis priemonėmis – prisijungus prie asmeninės mokesčių mokėtojo erdvės „Mano VMI“. Prašyme nurodomi: asmens duomenys, iš Sąrašo pasirenkama veiklos rūšis, kurios vykdymui pageidaujama įsigyti verslo liudijimą, veiklos vykdymo teritorija, veiklos vykdymo laikotarpis, kuriam norima įsigyti verslo liudijimą, veiklos vieta, kai norima įsigyti verslo liudijimą verstis veikla, kuri pagal Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatorių, patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymu Nr. 333 „Dėl Verslo liudijimo formos ir Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“, priskiriama prie stacionarioje vietoje vykdomos veiklos rūšies, pasirinktas savivaldybės tarybos patvirtintas mažesnis fiksuoto dydžio pajamų mokestis (t. y. lengvata) ir kiti duomenys. Mokėtiną fiksuoto dydžio pajamų mokestį apskaičiuoja VMI, atsižvelgdama į Prašyme nurodytus duomenis ir pateiktus dokumentus, patvirtinančius teisę į savivaldybių tarybų nustatytą mažesnį fiksuoto dydžio pajamų mokestį. Mokėtinas fiksuoto dydžio pajamų mokestis apskaičiuojamas proporcingai išduodamo verslo liudijimo galiojimo laikui. Jeigu verslo liudijimas išduodamas trumpesniam negu kalendorinių metų laikotarpiui, nustatytas metinis fiksuoto dydžio pajamų mokestis dalijamas iš metų kalendorinių dienų skaičiaus ir gauta suma dauginama iš dienų, kurioms išduodamas verslo liudijimas, skaičiaus. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis turi būti sumokėtas prieš išduodant verslo liudijimą.

Fiksuoto dydžio pajamų mokestį gyventojas turi sumokėti į vieną iš VMI prie FM biudžeto pajamų surenkamųjų sąskaitų, nurodytų VMI interneto tinklalapyje https://www.vmi.lt/evmi/saskaitos-ir-imoku-kodai. Pajamų mokestis turi būti sumokėtas iki verslo liudijimo išdavimo, nurodant įmokos kodą 1461.

Fiksuoto dydžio pajamų mokestis nustatomas atskirai kiekvienai veiklos rūšiai. Fiksuoto dydžio pajamų mokestį bei šio mokesčio lengvatas (savo biudžeto sąskaita) savo sprendimais tvirtina kiekviena savivaldybė atskirai. Informaciją apie patvirtintus fiksuotus pajamų mokesčio dydžius

savivaldybės pateikia VMI, kuri skelbiama VMI interneto svetainėje (https://www.vmi.lt/evmi/fiksuotas-gpm-apskaiciavimas-sumokejimas).

3. Jeigu verslo liudijimas išduotas ilgesniam negu kalendorinio mėnesio laikotarpiui ir pasikeitė duomenys, pagal kuriuos buvo apskaičiuotas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, gyventojas per 10 dienų nuo duomenų pasikeitimo dienos privalo apie tai pranešti VMI tiesiogiai kreipdamasis į TVMI arba VMI elektroninėmis priemonėmis – prisijungęs prie asmeninės mokesčių mokėtojo erdvės „Mano VMI“.

Jeigu dėl duomenų pasikeitimo susidaro mokesčio permoka, ji grąžinama arba įskaitoma MAĮ nustatyta tvarka. Papildomai mokėtina arba grąžintina fiksuoto dydžio pajamų mokesčio suma skaičiuojama nuo kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko pasikeitimas, pirmosios dienos.

Pavyzdys

Tarkim gyventojas su negalia įsigyja kovo – birželio mėnesiams (122 dienoms) elektrinių buities reikmenų taisymo paslaugų teikimo verslo liudijimą.

Šiai veiklos rūšiai 2024 m. savivaldybės taryba yra nustačiusi metinį 366 Eur fiksuoto dydžio pajamų mokestį, kurį padalinę iš 366 dienų, gausime vienos dienos įkainį - 1 Eur. Gyventojams su negalia savivaldybė nustatė 50 proc. mažesnį mokestį, t. y. taikant lengvatą dienos įkainis yra 0,5 Eur.

Gyventojas su negalia, įsigydamas tokį verslo liudijimą kovo – birželio mėnesiams (122 dienoms) už jį sumokėjo 61 Eur (122 d. x 0,5 Eur).

Asmenų su negalia teisių apsaugos agentūra prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos nuo balandžio 12 d. gyventojui negalios nebenustatė. Todėl šis gyventojas turi pareigą iki balandžio 22 d. apie tai pranešti bet kuriai TVMI arba VMI elektroninėmis priemonėmis – prisijungęs prie asmeninės mokesčių mokėtojo erdvės „Mano VMI“ bei papildomai sumokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį (papildomai mokėtina pajamų mokesčio suma skaičiuojama nuo gegužės 1 d. iki verslo liudijimo galiojimo pabaigos). Šiuo atveju papildomai mokėtina suma – 31 Eur, kuri apskaičiuota įvertinus pasikeitusias aplinkybes (kai gegužės – birželio mėn. (iš viso 61 dienai) nebeturi nustatytos negalios), t. y. iš apskaičiuoto mokėtino fiksuoto dydžio pajamų mokesčio (kai negalia nebenustatyta) atimama sumokėta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio suma (kai negalia dar buvo nustatyta) (61 d. x 1 Eur− 61 d. x 0,5 Eur).

Tokia pačia tvarka apskaičiuojama ir grąžintina fiksuoto dydžio pajamų mokesčio suma.

4. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis taip pat grąžinamas arba įskaitomas, kai verslo liudijime įrašytos rūšies veikla nutrūksta ir ja nesiverčiama iki išduoto verslo liudijimo galiojimo laikotarpio pabaigos. Gyventojas, nutraukdamas veiklą, turi pateikti prašymą dėl veiklos nutraukimo, o norėdamas susigrąžinti mokestį − prašymą dėl pajamų mokesčio grąžinimo arba įskaitymo.

Mirties atveju pajamų mokestis grąžinamas paveldėtojams arba įskaitomas palikėjo mokestinei nepriemokai padengti. Šiuo atveju grąžinama arba įskaitoma pajamų mokesčio suma skaičiuojama už laikotarpį nuo palikimo atsiradimo momento iki išduoto verslo liudijimo galiojimo pabaigos.

Ligos atveju, pateikus ligos faktą pagrindžiančius dokumentus, grąžinama arba įskaitoma fiksuoto dydžio pajamų mokesčio suma skaičiuojama už laikotarpį nuo ligos pradžios iki išduoto verslo liudijimo galiojimo pabaigos, išskyrus tuos atvejus, kai verslo liudijimą įsigijusio gyventojo prašymu į verslo liudijimą yra įrašytas kitas fizinis asmuo.

Kitais atvejais grąžinama arba įskaitoma fiksuoto dydžio pajamų mokesčio suma skaičiuojama už laikotarpį nuo Prašymo nutraukti vykdomą veiklą, įsigijus verslo liudijimą, VMI gavimo dienos arba nuo Prašyme nurodytos, vėlesnės nei Prašymo gavimo data, dienos iki išduoto verslo liudijimo galiojimo laikotarpio pabaigos.

Pavyzdys

Gyventojas buvo įsigijęs kurios nors veiklos verslo liudijimą sausio – kovo mėnesiams (90 dienų) ir sumokėjo 148 Eur pajamų mokestį (600 Eur÷365 x 90), kur:

600– metinis fiksuoto dydžio pajamų mokestis,

365 – metų dienų skaičius,

90– verslo liudijimo galiojimo laikas (dienomis).

Vasario 20 d. gyventojas nusprendė išvykti į užsienį ir veiklą nutraukė. Vasario 25 d. apie veiklos nutraukimą pranešė VMI.

Grąžintina pajamų mokesčio suma apskaičiuojama taip:

58 Eur (600 Eur÷365 x 35) kur:

365 – metų dienų skaičius,

35 – dienų skaičius nuo prašymo grąžinti fiksuoto dydžio pajamų mokestį įteikimo dienos iki verslo liudijimo galiojimo laikotarpio pabaigos.

5. Gamybos ir paslaugų verslo liudijimai išduodami ir pratęsiami pageidaujamam kalendorinių metų laikotarpiui, bet ne ilgiau kaip kalendoriniams metams ir ne trumpiau kaip 5 dienoms. Prekybos verslo liudijimai gali būti išduodami ir pratęsiami bet kuriam pageidaujamam kalendorinių metų laikotarpiui, bet ne ilgiau kaip kalendoriniams metams. Paskutinį kalendorinių metų mėnesį verslo liudijimas gali būti išduotas arba pratęstas laikotarpiui iki kalendorinių metų pabaigos.

Verslo liudijimai užsieniečiams, kurie turi leidimą laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje ar Lietuvos Respublikos ilgalaikio gyventojo leidimą gyventi Europos Sąjungoje, išduotą pagal Lietuvos Respublikos įstatymą „Dėl užsieniečių teisinės padėties“ (toliau vadinama – leidimas gyventi), išduodami ir pratęsiami 5 punkte nurodytam laikotarpiui, bet ne ilgiau, negu galioja turimas leidimas gyventi. Šis reikalavimas netaikomas Europos Sąjungos valstybių narių, Europos laisvosios prekybos asociacijos valstybių narių piliečiams ir jų šeimos nariams.

Kiekvienos veiklos rūšies verslo liudijimai išduodami atskirai.

6. Gyventojo prašymu išduotame verslo liudijime gali būti įrašomas vienas iš šių fizinių asmenų: sutuoktinis, tėvas, motina, vaikas nuo 14 metų, globojamasis, globėjas (rūpintojas), tačiau šios veiklos pajamas turi deklaruoti verslo liudijimą įsigijęs gyventojas.

7. Verslo liudijimas išduodamas ne vėliau kaip per 4 darbo dienas nuo reikalingų dokumentų pateikimo TVMI (ar pateikimo prisijungus prie asmeninės mokesčių mokėtojo erdvės Mano VMI) dienos.

8. Gyventojo pageidavimu verslo liudijimas, išduotas trumpesniam negu kalendorinių metų laikotarpiui, sumokėjus papildomą pajamų mokestį, gali būti pratęstas laikotarpiui ne ilgesniam nei iki kalendorinių metų pabaigos.

9. Verslo liudijimus įsigijusių gyventojų finansinės apskaitos tvarka nustatyta Gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklėse (toliau — Taisyklės), kurios patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 415 „Dėl Gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“.

10. Verslo liudijimus įsigiję gyventojai veiklos vykdymo vietoje privalo turėti Lietuvos Respublikos piliečio pasą, asmens tapatybės kortelę, pasą ar kitą asmens tapatybę patvirtinantį dokumentą. Prekybos verslo liudijimus įsigiję gyventojai – prekybos vietoje, o įsigiję gamybos verslo liudijimus – gamybos vietoje taip pat privalo turėti tokius prekių, medžiagų arba žaliavų įsigijimo dokumentus:

| Privalomo turėti dokumento pavadinimas | Kai prekės, medžiagos arba žaliavos įsigytos: |
|---|---|
| sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra | iš Lietuvos juridinių asmenų arba užsienio apmokestinamojo vieneto, vykdančio veiklą per nuolatinę buveinę |
| Prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo kvitas, arba kasos aparato kvitas, arba, sąskaita faktūra arba PVM sąskaita faktūra | iš gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta GPMĮ |
| dokumentas, kuriuo įformintas prekių, medžiagų arba žaliavų tiekimas ir iš kurio galima nustatyti ūkinės operacijos turinį | Europos Sąjungos valstybėse |
| importo deklaracija, kuria įformintas prekių, medžiagų arba žaliavų importas į | ne Europos Sąjungos muitų teritorijoje |

| | |
|---|---|
| Europos Sąjungos muitų teritoriją | |
| Prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo Kvitas arba kasos aparato kvitas, arba sąskaita faktūra, nuo 2018-01-01 PVM sąskaita faktūra | iš gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus verstis prekyba;<br>kai iš verslo liudijimus įsigijusių gyventojų perkama jų pagaminta produkcija;<br>kai žemės ūkio produkcija perkama iš gyventojų (ne PVM mokėtojų), kurie patys ją išaugino, arba kai iš gyventojų (ne PVM mokėtojų ir neįsigijusių verslo liudijimų) perkami asmeninės nuosavybės teise priklausantys daiktai |

Gyventojai, neprivalo turėti prekių, medžiagų arba žaliavų įsigijimo dokumentų tais atvejais, kai jie buhalterinę apskaitą tvarko naudodamiesi VMI valdomos Išmaniosios mokesčių administravimo informacinės sistemos Nuotolinių apskaitos paslaugų smulkiajam verslui posistemiu (toliau – i. APS) ir prekių, medžiagų arba žaliavų įsigijimo dokumentai arba jų skaitmeninės kopijos saugomi i. APS.

Be to, galioja individualios įmonės vardu išrašyti prekių įsigijimo dokumentai, kai verslo liudijimą įsigijęs gyventojas savo veikloje naudoja ar prekiauja:

- savo likviduotos individualios įmonės medžiagomis, žaliavomis, prekėmis;

- savo individualios įmonės, įgijusios likviduojamos įmonės statusą, medžiagomis, žaliavomis, prekėmis. Tokiu atveju šios medžiagos, žaliavos, prekės turi būti paimtos iš įmonės veiklos ir toks paėmimas turi būti įformintas atitinkamu dokumentu (aktu ir pan.).

Sutuoktiniai, įsigiję atskirus verslo liudijimus, toje pačioje turgavietėje gali prekiauti prekėmis, turėdami vieno iš jų vardu išrašytus prekių įsigijimo dokumentus.

Prekių, medžiagų arba žaliavų įsigijimą patvirtinantys dokumentai turi turėti visus Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

11. Gyventojai, įsigiję verslo liudijimus, prekių (paslaugų) medžiagų, žaliavų įsigijimo dokumentus ir kitus dokumentus turi saugoti 5 kalendorinius metus po tų metų, kuriais jie gauti ar išrašyti, o PVM sąskaitas faktūras ir sąskaitas faktūras – 10 metų nuo jų išrašymo. Gyventojai šiuos dokumentus saugo patys arba Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nustatyta tvarka perduoda saugoti TVMI.

12. Gyventojai, platinantys audiovizualinius kūrinius ir (arba) fonogramas bet kokiose laikmenose (prekiauti jais ir (arba) juos nuomoti), platinimo (prekybos ir (arba) nuomos) vietoje privalo turėti sudarytą su audiovizualinių kūrinių prodiuseriais ir fonogramų gamintojais arba jų teisių perėmėjais autorinę licencinę sutartį, suteikiančią teisę platinti Lietuvos Respublikos teritorijoje audiovizualinius kūrinius ir (arba) fonogramas bet kokiose laikmenose (prekiauti jais ir (arba) juos nuomoti).

13. Gyventojai, įsigiję kurios nors veiklos rūšies verslo liudijimus, privalo laikytis teisės aktuose nustatytų tos veiklos taisyklių.

14. Verslo liudijimus įsigijusiems gyventojams, nesilaikantiems Taisyklėse nustatytų reikalavimų (prekybos ar gamybos vietoje neturintiems prekių, medžiagų ar žaliavų įsigijimo dokumentų, neišrašantiems Prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų, neišduodantiems kasos aparatų kvitų, sąskaitų faktūrų, nuo 2018-01-01 PVM sąskaitų faktūrų, kai tai numatyta Taisyklėse, neteisingai tvarkantiems finansinę apskaitą, taikoma atsakomybė, numatyta Administracinių nusižengimų kodekse.

15. Plačiau apie verslo liudijimų išdavimo tvarką paaiškinta VMI prie FM interneto svetainėje https://www.vmi.lt/evmi/individuali-veikla-ir-verslo-liudijimai.

(GPMĮ 26 str. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2024-12-19 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-4594).

**27 straipsnis. Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimas, deklaravimas, sumokėjimas, permokos grąžinimas ir metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimas**

**1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 3 dalyje ar šio Įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.**

(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 $18^1$ straipsniu įstatymą (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111), taikoma nuo 2009 m. sausio 1d.).

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gavęs pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskirtų A klasės pajamoms ir B klasės pajamoms, privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Pajamų priskyrimas klasėms pagal mokesčio sumokėjimo tvarką nustatytas GPMĮ 22 straipsnyje (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

2. Metinę pajamų mokesčio deklaraciją mokesčių administratoriui pateikti privalo ir tie nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie per mokestinį laikotarpį gavo tik B klasės pajamų.

3. Metinė pajamų mokesčio deklaracija turi būti pateikta mokestiniam laikotarpiui pasibaigus iki kitų kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, kurį pajamos buvo gautos, gegužės 1 dienos, išskyrus šiuos atvejus:

3.1. pagal GPMĮ 28 straipsnio nuostatas fizinis asmuo, tapęs nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, tų kalendorinių metų, kuriais jis atvyko į Lietuvą, deklaraciją privalo pateikti iki kitų po atvykimo metų gruodžio 31 dienos;

3.2. pagal GPMĮ 29 straipsnio nuostatas galutinai išvykstantis iš Lietuvos nuolatinis Lietuvos gyventojas metinę pajamų mokesčio deklaraciją (kurioje turi būti deklaruojamos pajamos, gautos nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki išvykimo dienos) pateikti privalo iki išvykimo iš Lietuvos dienos. Be to, fizinis asmuo, kuris buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip tris vienas paskui kitą einančius prieš tai buvusius mokestinius laikotarpius, o galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestinį laikotarpį Lietuvoje išbuvo 183 dienas ar daugiau (t. y. išvyko liepos 2 dieną, jeigu kalendoriniai metai buvo nekeliamieji, ar liepos 1 dieną, jeigu kalendoriniai metai buvo keliamieji, arba po šios datos), privalo pateikti ir metinę pajamų mokesčio deklaraciją už visą mokestinį laikotarpį, kuriuo jis galutinai išvyko iš Lietuvos. Metinė deklaracija turi būti pateikta iki kitų po galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestinio laikotarpio einančių kalendorinių metų gegužės 1 d.

4. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje privaloma deklaruoti:

4.1. visas per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, išskyrus nedeklaruojamas neapmokestinamąsias pajamas. Kokios neapmokestinamosios pajamos gali būti nedeklaruojamos metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, nustatoma Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu tvirtinamose atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklėse (žr. šio straipsnio 4 dalies komentarą);

4.2. nuo deklaruotų pajamų apskaičiuotą mokėtiną, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų mokestį.

5. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna pajamų už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį turtą (nekilnojamąjį daiktą ar kilnojamąjį daiktą), arba pajamų iš tokio turto, tai, atsižvelgus į Civilinio kodekso nuostatas, reglamentuojančias sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančio turto teisinį režimą, laikoma, kad pajamos yra gautos abiejų sutuoktinių. Todėl tuo atveju, kai atsiranda prievolė GPMĮ nustatyta tvarka

deklaruoti šias pajamas, jos turi būti deklaruojamos abiejų sutuoktinių, pateikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Pavyzdžiai

1. Gyventojui sutuoktiniai pardavė bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį butą (pagal Civilinio kodekso nuostatas laikomą nekilnojamuoju daiktu). Pajamos yra gautos abiejų sutuoktinių, jos priskiriamos B klasei, todėl deklaraciją pateikti privalo abu sutuoktiniai.

Kiekvienas iš sutuoktinių turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, joje nurodydamas po ½ gautų pajamų sumos, jei jų vedybų sutartimi nenustatyta kitaip.

2. Pagal bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančio turto nuomos sutartį, sudarytą tarp gyventojų (nuomininkų) ir vieno iš sutuoktinių (nuomotojo), pastarajam išmokėta išmoka. Pajamų gavėjais laikomi abu sutuoktiniai, nesvarbu, kad sutartyje nuomotoju yra įvardytas tik vienas iš jų.

Kiekvienas iš sutuoktinių turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, joje nurodydamas po ½ gautų pajamų sumos, jei jų vedybų sutartimi nenustatyta kitaip.

3. Sutuoktiniai pardavė finansines priemones (akcijas), įsigytas santuokos metu. Pajamos yra gautos abiejų sutuoktinių, jos priskiriamos B klasei, todėl deklaracijas pateikti privalo abu sutuoktiniai.

Kiekvienas iš sutuoktinių turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, joje nurodydamas po ½ gautų pajamų sumos, jei jų vedybų sutartimi nenustatyta kitaip.

4. Gautus dividendus ir kitas pajamas iš paskirstytojo pelno turi deklaruoti vieneto dalyvis (akcininkas, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvis ar mažosios bendrijos narys), nes pagal GPMĮ 12 straipsnį šios pajamos yra laikomos vieneto dalyvio pajamomis.

6. Metinę pajamų mokesčio deklaraciją kartu su jos atitinkamais priedais užpildyti ir pateikti gali pats nuolatinis Lietuvos gyventojas ar įstatymų nustatyta tvarka jo įgaliotas asmuo.

7. Kai užpildyti ir pateikti deklaraciją yra įgaliotas kitas asmuo, įstatymų nustatyta tvarka išduotas įgaliojimas pridedamas prie deklaracijos.

8. Nepilnamečių vaikų deklaraciją užpildyti ir pateikti privalo vienas iš tėvų (įtėvių), globotinių ar rūpintinių – vienas iš globėjų ar rūpintojų.

9. Metinė pajamų mokesčio deklaracija kartu su tinkamai užpildytais jos priedais pateikiama per VMI prie FM elektroninio deklaravimo sistemą (http://deklaravimas.vmi.lt) arba gali būti pristatyta į bet kurią apskrities valstybinę mokesčių inspekciją.

Metinė pajamų mokesčio deklaracija pateikiama Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. VA-135 „Dėl mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo“ nustatytais būdais.

**2. Jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, metinės pajamų mokesčio deklaracijos turi teisę neteikti nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris:**

**1) nepageidauja pasinaudoti teise iš pajamų atimti šio Įstatymo 21 straipsnio 1 dalyje nurodytas išlaidas ir**

(Pakeista pagal 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 įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**2) per atitinkamą mokestinį laikotarpį gavo tik A klasei priskiriamų su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, kuriam neatsiranda pareiga perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį atsižvelgiant į šio Įstatymo 6 straipsnio 1 dalies nuostatas ir kuriam pritaikytas NPD neturi būti perskaičiuotas šio Įstatymo 20 straipsnyje nustatyta tvarka. Toks gyventojas turi teisę neteikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos ir tais atvejais, kai gauna šio punkto pirmajame sakinyje nenurodytų pajamų, jeigu šios pajamos**

**įtrauktos į centrinio mokesčio administratoriaus nustatytą neapmokestinamųjų pajamų, kurių gavus deklaracija gali būti neteikiama, sąrašą**.

**(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13[1], 16, 17, 18, 18[2], 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025 m. birželio 26 d. įstatymas XV-343), taikoma nuo 2026 m. sausio 1 d.).**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, jeigu jis mokestiniu laikotarpiu gavo:

1.1. B klasei priskiriamų pajamų (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą), išskyrus atvejus, kai gautos pajamos yra įtrauktos į Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašą,

1.2. A klasei priskiriamų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą), kai tokių pajamų gavimo vietoje pritaikytas neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD) turi būti perskaičiuotas GPMĮ 20 straipsnyje nustatyta tvarka arba kai gyventojas pageidauja pasinaudoti teise atimti iš šių pajamų metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – MNPD; žr. GPMĮ 20 straipsnio komentarą),

1.3. per 2026 m. ir vėlesnį mokestinį laikotarpį A ar (ir) B klasei priskiriamų šiame komentaro punkte nurodytų pajamų, kai dėl jų gyventojui atsiranda pareiga perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį, atsižvelgiant į GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Pajamų suma, nuo kurios nustatoma, kokia metinių pajamų dalis apmokestinama taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytus 20, 25 ir 32 procentų pajamų mokesčio tarifus, apskaičiuojama nuo bendros šių metinių pajamų sumos:

1.3.1. susijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais;

1.3.2. pajamų iš individualios veiklos pagal pažymą;

1.3.3. tantjemų, atlygio už veiklą stebėtojų taryboje ar valdyboje, paskolų komitete;

1.3.4. gautų iš darbdavio pagal autorines sutartis;

1.3.5. mažųjų bendrijų vadovų, kurie nėra tų mažųjų bendrijų nariai, pagal civilinę (paslaugų) sutartį už vadovavimo veiklą gautų pajamų;

1.3.6. pajamų už ne individualios veiklos atliekų pardavimą;

1.3.7. pajamų, gautų vykdant individualią veiklą su verslo liudijimu, dalies, viršijančios 50 000 Eur;

1.3.8. pajamų, nesusijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais.

1.4 Apskaičiuojant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nurodytą metinę pajamų sumą, į ją neįtraukiamos GPMĮ 6 straipsnio 6 ir 9 dalyse nurodytos pajamos (žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 10 dalies komentarą).

1.5 Gyventojui atsiranda pareiga pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kai, įvertinus šio komentaro 1.3.1–1.3.8 papunkčiuose nurodytas pajamas, dėl GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytų pajamų mokesčio tarifų taikymo turi būti perskaičiuotas mokėtinas pajamų mokestis (žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies komentarą).

1.6 Pareiga deklaruoti metines pajamas nuolatiniam Lietuvos gyventojui gali atsirasti dėl nesusijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų gavimo. Nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas, jeigu per atitinkamą mokestinį laikotarpį jis gavo tokių pajamų, kurioms taikomos GPMĮ 6 straipsnio 2 dalies nuostatos, kai jų bendra suma viršijo 12 VDU dydžio sumą (2026 m. – 27 745,80 Eur). Pagal GPMĮ 6 straipsnio 2 dalį 12 VDU dydžio neviršijanti tokių metinių pajamų dalis apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, o 12 VDU dydžio sumą viršijanti pajamų dalis – taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytus 20, 25 arba 32 procentų pajamų mokesčio tarifus (žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 2 dalies komentarą).

1.7. Gyventojas gavo A ir (ar) B klasei priskiriamų apmokestinamųjų pajamų, ir gyventojas pageidauja pasinaudoti teise atimti iš pajamų patirtas GPMĮ 21 straipsnyje nurodytas išlaidas (žr. GPMĮ 21 straipsnio komentarą).

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gavo tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų iš užsienio vieneto. Kadangi šios pajamos pagal mokesčio sumokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasės pajamoms, metinę pajamų mokesčio deklaraciją privaloma pateikti.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį iš Lietuvos įmonės gavo 25 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų, kurioms įmonėje buvo pritaikytas 3 493,64 Eur NPD. Gyventojas gavo dar ir 2 000 Eur dividendų, t. y. apmokestinamųjų pajamų, dėl kurių gavimo taikytinas MNPD turi būti perskaičiuojamas GPMĮ 20 straipsnyje nustatyta tvarka. Gyventojo metinės pajamos yra 27 000 Eur. Gyventojams, kurių metinės pajamos (GMP) yra didesnės nei 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojusių einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių (2026 m. – 13 836 Eur), metinis NPD apskaičiuojamas pagal formulę: MNPD = 8 964 – 0,49 × (GMP – 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojusių einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dydžių). Pagal MNPD formulę apskaičiuotas MPND yra 2 513,64 Eur (27 000 – 13 836; 13 164 x 0,49; 8 964 – 6 450,36) t. y. 980 (3 493,64 – 2 513,64) Eur mažesnis už įmonės 2026 m. pritaikyto NPD sumą. Kadangi MNPD turi būti perskaičiuotas, gyventojas privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir sumokėti pajamų mokestį dėl sumažėjusio MNPD.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gavo tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų iš Lietuvos įmonės. Per 2026 m. mokestinį laikotarpį darbdavys jam išmokėjo darbo užmokestį (po 1 153 Eur, kas mėnesį) tik už dešimt to mokestinio laikotarpio mėnesių, todėl pritaikė 10 mėnesių NPD (po 747 Eur; iš viso 7 470 Eur). Kadangi gyventojas turi teisę susimažinti 2026 m. apmokestinamąsias pajamas visu 8 964 Eur MNPD, pagal GPMĮ 20 straipsnio 1 dalies 1 punktą taikomu gyventojams, kurių metinės pajamos neviršija 2026-01-01 galiojusios minimaliosios mėnesinės algos, dvylikos dydžių sumos (t. y. neviršijančių 13 836 Eur (1 153 Eur x 12 mėn.)), jis turėtų pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, jeigu pageidauja pasinaudoti visu jam taikytinu MNPD ir susigrąžinti pajamų mokesčio permoką.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį iš Lietuvos įmonės (įmonių) gavo A klasei priskiriamų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, kurių suma viršija 36 VDU, tačiau neviršija 60 VDU. Pajamos buvo apmokestintos, taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą. Gyventojas turi pateikti 2026m. mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Nuo 36 VDU viršijančios gautų pajamų dalies, apmokestinamos taikant 25 procentų pajamų mokesčio tarifą, deklaracijoje apskaičiuotą pajamų mokestį jis privalo sumokėti iki kitų kalendorinių metų gegužės 1 dienos.

5. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gavo A klasės pajamoms priskiriamus autorinius atlyginimus iš Lietuvos įmonių (ne iš darbdavių), B klasės pajamoms priskiriamus honorarus iš užsienio valstybės ir pajamas už parduotą turtą. Šios pajamos buvo apmokestintos, taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą. Bendra šių apmokestinamųjų pajamų suma yra didesnė nei atitinkamo mokestinio 12VDU dydžio suma, todėl jis turi pateikti to mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Nuo 12 VDU dydį viršijančios pajamų dalies, apmokestinamos taikant 20/25/32 procentų pajamų mokesčio tarifą, deklaracijoje apskaičiuotą pajamų mokestį jis privalės sumokėti iki kito mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos.

6. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį iš Lietuvos įmonės gavo tik darbo užmokestį, kurio suma neviršija to mokestinio laikotarpio 36 VDU dydžio sumos. NPD jam pritaikytas mokestiniu laikotarpiu. Šis gyventojas pageidauja susimažinti sumokėtą pajamų mokestį nuo gautų apmokestinamųjų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų patirtomis GPMĮ 21 straipsnyje nurodytomis išlaidomis (pavyzdžiui, gyvybės draudimo įmokomis). Gyventojas turi pateikti to mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

7. Nuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį iš gyventojų gavo B klasės pajamų už turto nuomą. Bendra šių pajamų suma neviršija 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio 12 VDU dydžio sumos. Kadangi šis gyventojas pageidauja susimažinti apmokestinamąsias pajamas sumokėtomis sumomis už sūnaus studijas, kurias baigus, įgyjama aukštojo mokslo kvalifikacija, jis teikia 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

(GPMĮ 27 str. 2 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-11-20 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3122.

**3. Gyventojas, kuris mokestiniu laikotarpiu buvo įsigijęs verslo liudijimą ar įregistravęs individualią veiklą, privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją net tuo atveju, kai individualios veiklos pajamų negavo. Gyventojas, kuriam atsiranda prievolė deklaruoti pajamas Lietuvos Respublikos rinkimų kodekso 110 straipsnio 4 ir 6 dalyse nustatytais atvejais, ir gyventojas, kuriam atsiranda prievolė deklaruoti turimą turtą Gyventojų turto deklaravimo įstatymo nustatyta tvarka, išskyrus gyventoją, pageidaujantį gauti piniginę socialinę paramą ar paramą būstui įsigyti ar išsinuomoti, taip pat išskyrus atskaitinę gyventojo turto deklaraciją teikiančius Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 26 punkte nurodytus asmenis, privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją nepaisydamas šio straipsnio 2 dalyje nustatytų išimčių. Gyventojas, kuriam atsiranda prievolė deklaruoti pajamas Rinkimų kodekso 110 straipsnio 4 ir 6 dalyse nustatytais atvejais, privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už paskutinį praėjusį mokestinį laikotarpį, kai auką jis teikia po einamojo mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos, arba už užpraėjusį mokestinį laikotarpį, kai auką jis teikia iki einamojo mokestinio laikotarpio gegužės 1 dienos, laikydamasis Rinkimų kodekso 110 straipsnio 4 ir 6 dalyse nustatyto deklaracijos pateikimo termino, jeigu metinės pajamų mokesčio deklaracijos už minėtus mokestinius laikotarpius nebuvo pateikęs šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka. Gyventojas, kuriam atsiranda prievolė deklaruoti turimą turtą Gyventojų turto deklaravimo įstatymo nustatyta tvarka, po kalendorinių metų, už kuriuos teikiama gyventojo turto deklaracija, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį laikydamasis gyventojo turto deklaracijos pateikimo terminų**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 27 straipsnio pakeitimo įstatymą (2024 m. gegužės 16 d. įstatymas Nr. XIV-2665), taikoma nuo 2024 m. gegužės 31 d.).

**Komentaras**

1. Gyventojams, kurie mokestiniu laikotarpiu buvo įsigiję verslo liudijimus (išskyrus nenuolatinius Lietuvos gyventojus, deklaruojančius pajamas GPMĮ 30 ir 31 straipsniuose nustatyta tvarka) ar įregistravusiems individualią veiklą, prievolė pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją atsiranda, neatsižvelgiant į tai, ar jie tą mokestinį laikotarpį gavo pajamų iš individualios veiklos, ar ne. Pajamos iš žemės ūkio veiklos taip pat yra priskiriamos individualiai veiklai, todėl žemės ūkio veiklą vykdantys gyventojai, įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais arba privalantys jais registruotis, privalo pateikti deklaraciją. Išimtys taikomos tiems žemės ūkio veiklą vykdantiems gyventojams, kurių iš šios veiklos gautos pajamos yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jeigu tokios pajamos (visos) arba neviršijančios tam tikrą dydį yra įtrauktos į centrinio mokesčių administratoriaus patvirtintą Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašą (žr. šio straipsnio 4 dalies komentarą).

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas 2024 m. mokestiniu laikotarpiu vykdė individualią veiklą pagal įsigytą verslo liudijimą, tačiau pajamų iš šios veiklos 2024 m. negavo (atsiskaitymas už suteiktas paslaugas numatytas 2025 m.). Gyventojas turi pateikti 2024 m. mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje kaip gautos pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą įrašomas nulis.

2. Pareiga deklaruoti pajamas nustatyta gyventojams, privalantiems deklaruoti turtą pagal Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymą, išskyrus gyventojus, pageidaujančius

gauti paramą būstui įsigyti ar išsinuomoti arba piniginę socialinę paramą, taip pat gyventojus, kurie privalo pateikti atskaitinę turto deklaraciją.

Pareiga deklaruoti turtą pagal Gyventojų turto deklaravimo įstatymą yra nustatyta tik tiems 2 straipsnio 1 dalies 1-23 ir 29-38 punktuose nurodytas pareigas ėjusiems (kandidatavusiems į tas pareigas) gyventojams, kurie yra laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais. Šio straipsnio 1 dalies 1, 3, 5-24, 28-35 ir 38 punktuose nurodytų gyventojų šeimų nariai deklaruoti turtą privalo tuo atveju, jeigu jie yra nuolatiniai Lietuvos gyventojai. Nuolatiniu Lietuvos gyventoju laikomas asmuo, atitinkantis GPMĮ 4 straipsnyje (žr. GPMĮ 4 straipsnio komentarą) nustatytus nuolatinio Lietuvos gyventojo kriterijus.

Kandidatų į valstybės politikus ar Europos Parlamento narius, renkamus nuo Lietuvos Respublikos (toliau – kandidatai į Europos Parlamento narius), kandidatų vienmandatėse rinkimų apygardose ir referendumo iniciatorių, aukojančių savo rinkimų kampanijai finansuoti, kandidatų į Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 2 straipsnio 1 dalies 5-23, 29-35 ir 38 punktuose nurodytas pareigas, politinių organizacijų narių, kurių politinės organizacijos nario mokestis per kalendorinius metus viršija 360 Eur, taip pat šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje nurodytą deklaruotiną turtą turinčių 18 metų sulaukusių ir vyresnių asmenų, šeimų nariams pareiga deklaruoti turtą nėra nustatyta, neatsižvelgiant į tai, ar pastarieji yra nuolatiniai Lietuvos gyventojai, ar nenuolatiniai Lietuvos gyventojai.

3. Deklaruoti pajamas privalo Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1, 3, 5-24, 28-35 ir 38 punktuose nurodyti šeimos nariai (gyventojų sutuoktiniai ir kartu gyvenantys vaikai (įvaikiai) iki 18 metų):

– sutuoktiniai, neatsižvelgiant į tai, kokias metines pajamas jie yra gavę ir ar iš viso yra jų gavę,

– vaikai (įvaikiai), jeigu jiems tokia pareiga atsiranda pagal GPMĮ 27 straipsnio 2 dalies nuostatas (pavyzdžiui, gavę pajamų už parduotą turtą, pajamų mokestį nuo kurių turi sumokėti jie patys), arba dėl mokestiniu laikotarpiu vykdytos įregistruotos individualios veiklos ar veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.

4. Pagal Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2, 3, 5, 9 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 7-1 straipsniu įstatymą, prievolė pateikti atskaitinę turto deklaraciją nustatyta ir 18 metų sulaukusiems nuolatiniams Lietuvos gyventojams bei to paties amžiaus ir vyresniems asmenims, Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl užsieniečių teisinės padėties“ nustatyta tvarka įgijusiems teisę nuolat gyventi Lietuvoje, jeigu jie yra įgiję šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje nurodytą deklaruotiną turtą. Atskaitinė turto deklaracija tokiu atveju pateikiama vieną kartą už tuos kalendorinius metus, kuriais jie sulaukė 18 metų arba kuriais įgijo teisę nuolat gyventi Lietuvoje (jei ši teisė įgyta vėliau nei sulaukus 18 metų). Pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją šiems asmenims nereikia.

5. Pavyzdžiai

1. Metinę pajamų mokesčio deklaraciją pateikti privalo:

- kandidatai į valstybės politikus,
- valstybės politikai bei jų šeimų nariai,
- kandidatai į Europos Parlamento narius,
- Europos Parlamento nariai bei jų šeimų nariai,
- valstybės tarnautojai bei jų šeimų nariai,
- antstoliai ir notarai bei jų šeimų nariai,
- Lietuvos Respublikos teismų pirmininkai, teismų pirmininkų pavaduotojai, teismų skyrių pirmininkai, teisėjai bei jų šeimų nariai,
- Seimo kontrolieriai, valstybės kontrolierius, valstybės kontrolieriaus pavaduotojai, lygių galimybių kontrolierius, vaiko teisių apsaugos kontrolierius bei jų šeimų nariai,
- prokurorai bei jų šeimų nariai,
- Lietuvos banko valdybos nariai bei jų šeimų nariai,
- valstybinių aukštųjų mokyklų vadovai bei jų šeimų nariai.

2. Savarankiškam rinkimų politinės kampanijos dalyviui nuo 2024 m. gegužės 31 d. aukojantys gyventojai, taip pat kandidatai vienmandatėse rinkimų apygardose ir referendumo

iniciatoriai, nuo 2024 m. gegužės 31 d. aukojantys savo rinkimų politinei kampanijai finansuoti, turi pateikti ataskaitinių metų (paskutinių praėjusių metų, kai auka teikiama po einamųjų metų gegužės 1 d., arba užpraeitų kalendorinių metų gruodžio 31 d., kai auka teikiama iki einamųjų metų gegužės 1 d.) metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

3. Metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikti neprivalo:

- piniginę socialinę paramą gauti pageidaujantieji gyventojai, nustatyta tvarka deklaruojantys turtą,
- gyventojai, pageidaujantys gauti paramą būstui įsigyti ar išsinuomoti,
- nuolatiniai Lietuvos gyventojai, nuo 2004 ir vėlesnių metų sulaukę 18 metų, taip pat 18 metų sulaukę ir vyresni asmenys, nuo 2004 ir vėlesnių metų įgiję teisę nuolat gyventi Lietuvoje, turintys deklaruotiną turtą.

6. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 77 straipsnį mokesčių administratoriui yra suteikta teisė atleisti mokesčių mokėtoją nuo prievolės pateikti mokesčių deklaraciją ar kitus dokumentus tais atvejais, kai reikalinga informacija gaunama iš trečiųjų šaltinių ar kitais atvejais, kai tai nėra tikslinga. Todėl metinės pajamų mokesčio deklaracijos nereikia teikti gyventojams, kai tai yra nustatyta atitinkamame Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teisės akte.

Pavyzdžiai

1. Politinės organizacijos narys, kurio politinės organizacijos nario mokestis per kalendorinius metus viršija 360 eurų, visas ataskaitiniais metais gautas pajamas deklaravo Metinėje gyventojo (šeimos) turto deklaracijoje (FR0001 forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 19 d. įsakymu Nr. VA-13 „Dėl Metinės gyventojo (šeimos) turto deklaracijos FR0001 formos ir jos priedų formų bei jų užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“). Jeigu prievolė deklaruoti pajamas tokiam gyventojui neatsiranda ir dėl kitų priežasčių, nurodytų GPMĮ arba Gyventojų turto deklaravimo įstatyme, pavyzdžiui, dėl prievolės apskaičiuoti ir sumokėti pajamų mokestį, kalendoriniais metais vykdytos individualios veiklos, paties ar jo šeimos nario eitų pareigų, tai to paties mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikti nereikia.

2. Gyventojai, aukojantys savarankiškam rinkimų politinės kampanijos dalyviui, kandidatai vienmandatėse rinkimų apygardose bei referendumo iniciatoriai, aukojantys savo rinkimų kampanijai finansuoti, ataskaitinių metų pajamas deklaravo Metinėje gyventojo (šeimos) turto deklaracijoje (FR0001 forma). Atsižvelgiant į tai, metinės pajamų mokesčio deklaracijos pagal GPMĮ 27 str. nuostatas jiems pateikti nereikia, jeigu prievolė deklaruoti pajamas neatsiranda ir dėl kitų priežasčių, nurodytų GPMĮ ar Gyventojų turto deklaravimo įstatyme. Jeigu prievolė deklaruoti metines pajamas atsiranda ir dėl kitų priežasčių, pavyzdžiui, dėl vykdytos individualios veiklos, dėl paties ar šeimos nario eitų pareigų, metinė pajamų mokesčio deklaracija turi būti pateikta, nesvarbu, kad ataskaitinių metų pajamas jie yra deklaravę Metinėje gyventojo (šeimos) turto deklaracijoje (FR0001 forma).

Šiuose pavyzdžiuose pateikiamos nuostatos, tam tikrais atvejais atleidžiančios gyventoją nuo prievolės pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, yra įrašytos Metinės gyventojo (šeimos) turto deklaracijos FR0001 formos ir jos priedų užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 9 d. įsakymu Nr. VA-13.

7. Gyventojas, privalantis deklaruoti turimą turtą Gyventojų turto deklaravimo įstatymo nustatyta tvarka, praėjusį mokestinį laikotarpį (kalendoriniais metais) gautas pajamas deklaruoti privalo pasibaigus kalendoriniams metams, už kuriuos teikiama turto deklaracija, iki kitų kalendorinių metų gegužės 1* dienos, išskyrus:

7.1. kandidatus į valstybės politikus ar į Europos Parlamento narius, kurie deklaracijas pateikti privalo Lietuvos Respublikos Rinkimų kodekse nustatytais terminais;

7.2. kandidatus į pareigas, išvardytas Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 5-23, 29-35, 38 punktuose, kurie deklaracijas pateikti privalo per 7 kalendorines dienas nuo prašymo kandidatuoti į atitinkamas pareigas pateikimo dienos;

7.3. išrinktus ar paskirtus į pareigas valstybės politikus bei Europos Parlamento narius, jų šeimų narius, priimtus ar paskirtus į pareigas valstybės tarnautojus ir jų šeimų narius, kurie deklaracijas pateikti privalo per 30 dienų nuo priėmimo ar paskyrimo dienos;

7.4. gyventojus, aukojančius savarankiškam politinės kampanijos dalyviui, kandidatus vienmandatėse rinkimų apygardose ir referendumo iniciatorius, aukojančius savo rinkimų kampanijai finansuoti, kurie metines pajamų mokesčio deklaracijas pateikti privalo laikydami Rinkimų kodekse 110 straipsnio 4 ir 6 dalyse nustatyto deklaracijos pateikimo termino dar prieš suteikdami auką. Šie gyventojai turi deklaruoti:

7.4.1. paskutiniais praėjusiais kalendoriniais metais (einančiais prieš metus, kuriais auka suteikiama), gautas pajamas, kai auka teikiama po gegužės 1 dienos,

7.4.2. užpraeitais kalendoriniais metais gautas pajamas, kai auka teikiama iki gegužės 1 dienos;

---

* Atsižvelgiant į Vyriausybės 2020 m. kovo 14 d. nutarimu Nr. 207 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“ paskelbtą karantiną, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2020 m. kovo 18 d. įsakymu Nr. VA-24 „Dėl atidedamo gyventojų pajamų mokesčio deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo termino“ nustatyta, kad nuolatinių Lietuvos gyventojų 2019 m. mokestinio laikotarpio pajamų mokesčio deklaracijos turi būti pateiktos ir pajamų mokestis sumokėtas iki 2020 m. liepos 1 d.

7.5. politinės organizacijos narius, kurių politinės organizacijos nario mokestis per kalendorinius metus viršija 360 eurų, kurie pagal Lietuvos Respublikos politinių organizacijų įstatymo 19 straipsnio 4 dalį deklaracijas pateikti privalo dar prieš sumokėdami šį dydį viršijančias sumas. Politinių organizacijų nariai turi deklaruoti:

7.5.1. paskutiniais praėjusiais kalendoriniais metais gautas pajamas (kai nario mokestis mokamas po gegužės 1 dienos),

7.5.2. užpraeitais kalendoriniais metais gautas pajamas (kai nario mokestis mokamas iki gegužės 1 dienos).

8. Jeigu kandidatai į valstybės politikus bei į Europos Parlamento narius, išrinkti arba paskirti į pareigas valstybės politikai bei Europos Parlamento nariai ir jų šeimų nariai, taip pat priimti ar paskirti į pareigas valstybės tarnautojai ar į kitas pareigas priimti gyventojai ir jų šeimų nariai mokesčio administratoriui jau buvo pateikę to mokestinio laikotarpio metines pajamų mokesčio deklaracijas, pakartotinai deklaracijos neteikiamos.

**4. Metinės pajamų mokesčio deklaracijos formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Centrinis mokesčio administratorius turi teisę nustatyti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašą, taip pat tam tikrų neapmokestinamųjų pajamų dydį, kurio neviršijus gautos pajamos nedeklaruojamos metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje ar gavus vien jų deklaracija neteikiama.**

(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 $18^1$ straipsniu įstatymą (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111), taikoma nuo 2009 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Parengti metinės pajamų mokesčio deklaracijos formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką GPMĮ 27 straipsnio 4 dalyje yra pavesta parengti centriniam mokesčių administratoriui. Atitinkamo mokestinio laikotarpio nuolatinio Lietuvos gyventojo metinės pajamų mokesčio deklaracijos forma, jos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklės yra tvirtinamos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu.

2. Metinė pajamų mokesčio deklaracija yra skirta deklaruoti atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamoms, apskaičiuotam, išskaičiuotam ir sumokėtam pajamų mokesčiui. Laikotarpis, kurį gautoms pajamoms ir pajamų mokesčiui deklaruoti yra skirta atitinkama deklaracijos forma, nurodomas kartu su deklaracija tvirtinamose jos užpildymo, pateikimo ir tikslinimo tvarką nustatančiose taisyklėse.

2019 m. ir vėlesniu mokestiniu laikotarpiu nuolatinių Lietuvos gyventojų gautoms pajamoms deklaruoti yra skirta Pavyzdinė pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 forma, patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2019 m. gruodžio 12 d. įsakymu Nr. VA-93 „Dėl Pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.

3. VMI prie FM viršininko įsakymu, kuriuo yra tvirtinama atitinkamo mokestinio laikotarpio ar atitinkamų mokestinių laikotarpių metinės pajamų mokesčio deklaracijos forma, yra nustatomas ir Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašas. Šiame sąraše nustatoma:

3.1. atitinkamos rūšies neapmokestinamųjų pajamų tam tikras dydis, kurio neviršijus gautos pajamos neprivalo būti nurodomos metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje;

3.2. atitinkamos rūšies neapmokestinamųjų pajamų tam tikras dydis, kurio neviršijus nuolatiniam Lietuvos gyventojui neatsiranda pareiga pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Pavyzdžiai

1. Pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) 2 priedo „Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašas“ I skyriuje kaip ne didesnės už nustatytą dydį nedeklaruojamos neapmokestinamosios pajamos nurodytos dovanojimo būdu iš kitų gyventojų (ne iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių) brolių, seserų, senelių, vaikaičių; toliau – kiti gyventojai) gautos pajamos, kai šių pajamų suma per mokestinį laikotarpį nėra didesnė nei 2 500 Eur.

Gyventojas, 2024 m. mokestiniu laikotarpiu gavęs 2 500 Eur ar mažesnę dovaną pinigais ar natūra iš kitų gyventojų, dėl kitų pajamų gavimo teikiamoje 2024 m. mokestinio laikotarpio metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaruoti dovanos neprivalo (gyventojo pageidavimu, gali būti deklaruojama).

Nors iš kitų gyventojų gautos dovanos pagal mokesčio sumokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasei, atsižvelgus į tai, kad jos neviršija Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąraše nurodyto dydžio (2 500 Eur sumos), prievolė pateikti 2024 m. mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją vien dėl jų gavimo gyventojui neatsiranda.

Jeigu gyventojas iš kitų gyventojų gavo didesnės nei 2 500 Eur vertės dovaną (dovanas), pavyzdžiui, 5 000 Eur vertės, tai jis privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, ir joje deklaruoti visą 5 000 Eur dovanos (dovanų) vertę;

3.3. atitinkamos rūšies neapmokestinamosios pajamos, kurios, neatsižvelgiant į mokestiniu laikotarpiu gautų tokių pajamų sumą, teikiamoje deklaracijoje neprivalo būti deklaruojamos;

3.4. atitinkamos rūšies neapmokestinamosios pajamos, dėl kurių gavimo neatsiranda pareiga pateikti deklaraciją, nesvarbu, kokia tokių pajamų suma buvo gauta per mokestinį laikotarpį.

Pavyzdžiai

l. Taisyklių 2 priedo „Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašas“ II skyriuje kaip bet kokio dydžio nedeklaruojamos neapmokestinamosios pajamos yra nurodytos pensijos ir rentos, gautos iš Lietuvos Respublikos valstybės, savivaldybių ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetų, taip pat iš užsienio valstybių valstybinių fondų.

Gyventoja (valstybės politiko sutuoktinė), gavusi pensiją iš Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto, 2024 m. metinę pajamų mokesčio deklaraciją teikianti kaip valstybės politiko sutuoktinė, gautos pensijos deklaruoti neprivalo, neatsižvelgiant į tai, kokia pensijos suma per mokestinį laikotarpį buvo gauta. Gyventojos, kuriai prievolė deklaruoti metines pajamas atsiranda kaip valstybės politiko šeimos narei, pageidavimu, teikiamoje pajamų mokesčio deklaracijoje duomenys apie gautos pensijos sumą gali būti nurodomi.

2. Gyventojas 2024 m. mokestiniu laikotarpiu gavo pajamų už parduotą Lietuvoje esantį gyvenamąjį būstą, kuriame pastaruosius 2 metus iki perleidimo nuosavybėn buvo jo gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka. Tokios pajamos pagal mokesčio sumokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasei, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad jos Taisyklių 2 priedo „Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašas“ II skyriuje nurodytos kaip bet kokio dydžio nedeklaruojamos

pajamos, prievolė pateikti 2024 m. mokestinio laikotarpio deklaraciją vien dėl tokių pajamų gavimo gyventojui neatsiranda.

4. Nuostata, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs tik Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąraše nurodytų pajamų, deklaracijos teikti neprivalo, netaikoma Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje nurodytiems gyventojams bei jų šeimų nariams, kadangi prievolė pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją mokesčio administratoriui jiems atsiranda ne dėl tam tikrų pajamų gavimo, o kitais pagrindais, pavyzdžiui, dėl eitų pareigų. Tokie gyventojai mokesčių administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją pateikti privalo, tačiau nedeklaruotinų neapmokestinamųjų pajamų gali nedeklaruoti. Tokiu atveju deklaracijoje įrašomi tik bendrieji duomenys ir pasirašoma.

5. Metines pajamas deklaruojantys gyventojai, aukojantys savarankiškam politinės kampanijos dalyviui, kandidatai vienmandatėse rinkimų apygardose ir referendumo iniciatoriai, aukojantys savo politinei kampanijai finansuoti, politinių organizacijų nariai, kurių politinės organizacijos nario mokestis per kalendorinius metus viršija 360 eurų, teikiamoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje turėtų nurodyti visas gautas metines pajamas (įskaitant nedeklaruotinas neapmokestinamąsias).

Duomenys apie bendrą gyventojo pajamų lygį yra aktualūs, nes pagal metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje įrašytas pajamų sumas yra nustatoma, ar teikiama auka ir (ar) politinės organizacijos nario mokestis yra leistinas politinės kampanijos ir (ar) politinės organizacijos finansavimo šaltinis.

6. Apmokestinamosios pajamos, taip pat neapmokestinamosios pajamos, nenurodytos Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąraše, privalo būti deklaruojamos. Kokios pajamos yra priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms, nurodyta GPMĮ 17 str. 1 dalyje (žr. 17 straipsnio 1 dalies komentarą).

(GPMĮ 27 str. 2, 3, 4 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-11-14 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-43203).

**5. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuriam pagal šį straipsnį nustatyta prievolė teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, pajamų mokesčio skirtumą tarp metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos ir mokestiniu laikotarpiu sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos privalo sumokėti į biudžetą iki šiame straipsnyje nustatyto metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo termino pabaigos.**

(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 $18^1$ straipsniu įstatymą (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111), taikoma nuo 2009 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje privalo deklaruoti mokestinio laikotarpio pajamas, nuo jų mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuotą ar paties gyventojo sumokėtą pajamų mokestį. Jeigu metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojamas skirtumas tarp privalomos sumokėti mokesčio sumos ir faktiškai sumokėtos (išskaičiuotos) pajamų mokesčio sumos, tai gyventojas šį skirtumą į biudžetą turi sumokėti iki gegužės 1 dienos, išskyrus:

1.1. fizinį asmenį, pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 4 punktą tapusį nuolatiniu Lietuvos gyventoju, kuris pagal GPMĮ 28 straipsnį (žr. GPMĮ 28 straipsnio komentarą) pajamų mokestį sumokėti privalo iki kitų po atvykimo metų gruodžio 31 dienos;

1.2. fizinį asmenį, galutinai išvykstantį iš Lietuvos, kuris pagal GPMĮ 29 straipsnį (žr. GPMĮ 29 straipsnio komentarą) pajamų mokestį sumokėti privalo iki išvykimo dienos.

**6. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pozityviųjų pajamų, privalo kartu su metine pajamų mokesčio deklaracija pateikti centrinio mokesčio**

**administratoriaus nustatytos formos priedą, kuriame turi būti nurodyta informacija apie tiesiogiai, netiesiogiai ar kartu su susijusiais asmenimis valdomas kontroliuojamųjų užsienio vienetų akcijas (dalis, pajus), balsavimo teises ar teises į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtines teises jas įsigyti, taip pat kontroliuojamojo užsienio vieneto pavadinimas ir buveinės adresas, kontroliuojamojo užsienio vieneto valdytojų sąrašas. Nuolatinis Lietuvos gyventojas kontroliuojamojo užsienio vieneto balansą bei pelno ir nuostolių ataskaitą privalo saugoti ne mažiau kaip 10 metų.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 13, 27 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymą (2018 m. gruodžio 6 d. įstatymas Nr. XIII-1698), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, į mokestinio laikotarpio pajamas įtraukęs pozityviąsias pajamas (žr. GPMĮ 13 straipsnio komentarą), kartu su metine pajamų mokesčio deklaracija privalo pateikti tinkamai užpildytą atitinkamą pajamų mokesčio deklaracijos priedo formą, skirtą apskaičiuotoms pozityviosioms pajamoms deklaruoti, kurioje turi būti pateikta informacija apie:

1.1. kontroliuojamąjį užsienio vienetą (pavadinimas, buveinės adresas),

1.2. tiesiogiai, netiesiogiai ar kartu su susijusiais asmenimis gyventojo valdomas kontroliuojamojo vieneto akcijas (dalį, pajų), balsavimo teises ar kitas teises į paskirstytino pelno dalį ar išimtines teises jas įsigyti,

1.3. kontroliuojamojo vieneto valdytojų sąrašą.

2. Atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pozityviosioms pajamoms įrašyti skirto priedo forma yra tvirtinama kartu su deklaracijos ir jos priedų formomis.

3. Kontroliuojamojo vieneto balanso, pelno ir nuostolių ataskaitos prie metinės pajamų mokesčio deklaracijos pridėti nereikia, tačiau šiuos dokumentus nuolatinis Lietuvos gyventojas turi saugoti ne mažiau kaip 10 metų.

(GPMĮ 27 str. 6 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-12-30 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-65262).

**7. Jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojo pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama pajamų mokesčio permoka, ji gali būti įskaityta arba grąžinta Mokesčių administravimo įstatymo 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 $18^1$ straipsniu įstatymą (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111), taikoma nuo 2009 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Mokesčio mokėtojo (gyventojo) pajamų mokesčio permokos įskaitymo ir grąžinimo tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ).

2. Pagal MAĮ mokesčio permoka yra mokesčio mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma. Taigi pagrindas grąžinti permokėtą mokesčio sumą MAĮ tiesiogiai siejamas su aplinkybe, kai konkretus mokesčio mokėtojas (gyventojas), iš savo lėšų sumokėjęs mokestį, patiria didesnes išlaidas negu atitinkamame mokesčio įstatyme jam nustatytoji prievolė. Tais atvejais, kai mokestis nuo gyventojo gautų pajamų yra sumokamas ne mokestinės prievolės subjekto – gyventojo, o kito asmens savo lėšomis, pajamas gavęs gyventojas nepatiria jokių su mokestine prievole susijusių išlaidų, taigi tokiais atvejais nėra teisinio pagrindo grąžinti tokias mokesčio sumas.

Todėl mokesčio mokėtojui (gyventojui) MAĮ nustatyta tvarka yra grąžinama ta permokėto pajamų mokesčio suma, kurią jis sumokėjo savo lėšomis arba kurią mokestį išskaičiuojantis asmuo

išskaičiavo nuo jam išmokamos išmokos. Ta mokesčio permokos dalis, kuri susidarė dėl kito asmens savomis lėšomis sumokėto mokesčio, gyventojui negrąžinama.

Pavyzdys

| |
|---|
| Gyventojo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuota 300 Eur pajamų mokesčio permoka. Dalį šios mokesčio sumos – 200 Eur nuo gyventojo natūra gautų pajamų (pvz., dovanos, laimėjimo) už šį gyventoją sumokėjo kitas (išmoką išmokėjęs) asmuo. Vadinasi, gyventojui grąžintina mokesčio suma yra lygi 100 Eur (300 - 200). |

3. Jeigu kitam asmeniui, sumokėjusiam mokestį už gyventoją iš savo lėšų, sumokėtoji mokesčio suma būtų kompensuojama, t. y. jei pajamas gavęs gyventojas grąžintų už jį sumokėtą pajamų mokesčio sumą, atsirastų pagrindas laikyti, kad pajamų mokestį sumokėjo pats gyventojas. Tokiu atveju atsirastų teisinis pagrindas gyventojui reikalauti, kad mokesčio administratorius grąžintų jam permokėtą mokesčio sumą. Gyventojas, kompensavęs už jį sumokėtą pajamų mokesčio sumą tą patį mokestinį laikotarpį, kurį šios pajamos gautos, savo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje šios sumos neturėtų deklaruoti kaip „kito asmens savo lėšomis sumokėtos mokesčio sumos" (ji deklaruotina kaip „išskaičiuota (sumokėta) mokesčio suma"), o grąžinimui įvykus kitą mokestinį laikotarpį, analogiškai turėtų jas deklaruoti, patikslindamas mokesčio administratoriui pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

4. Pagal MAĮ 87 straipsnio 7 dalį gyventojų pajamų mokesčio permoka, priklausanti grąžinti mokesčio mokėtojui pagal jo metinę pajamų mokesčio deklaraciją, grąžinama mokesčio mokėtojo prašymu ne vėliau kaip iki atitinkamų metų liepos 31 d., o jei prašymas pateikiamas pasibaigus atitinkamos metinės deklaracijos pateikimo terminui, − ne vėliau kaip per 90 dienų po prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos.

Tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permokos grąžinimas sustabdomas iki mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, tačiau tai nestabdo MAĮ 87 straipsnio 9 dalyje nustatytų palūkanų skaičiavimo mokesčio mokėtojo naudai.
(GPMĮ 27 str. 7 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-12-30 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-65262).

**8. Šio Įstatymo 29 straipsnyje nustatytais atvejais nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia.**

(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 $18^1$ straipsniu įstatymą, (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. XI-111), taikoma nuo 2009 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų deklaravimo, sumokėjimo ir metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo tvarka nustatyta GPMĮ 29 straipsnyje (žr. 29 straipsnio komentarą).

(GPMĮ 27 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-04-22 raštą Nr. (32.42-31-1)-RM-7787)

**9. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčių administratoriui metinę praėjusio mokestinio laikotarpio pajamų mokesčio deklaraciją, jeigu:**

**1) per praėjusį mokestinį laikotarpį Lietuvos Respublikoje gavo A ir (ar) B klasėms priskiriamų pajamų, nenurodytų šio Įstatymo 30 straipsnyje, ir**

**2) jam atsiranda pareiga perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį atsižvelgiant į šio Įstatymo 6 straipsnio 1 dalies nuostatas.**

**Komentaras**

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas (nenuolatinio Lietuvos gyventojo sąvokos paaiškinimą žr. GPMĮ 2 straipsnio 4 dalies komentare) privalo pateikti metinę 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pajamų mokesčio deklaraciją, jeigu:

1.1. jis per tą mokestinį laikotarpį Lietuvoje yra gavęs A ir (ar) B klasei priskirtų pajamų, pagal GPMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatas pripažįstamų jo pajamų mokesčio objektu (išskyrus pajamas iš individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje ir pajamas iš paskirstytojo pelno), ir

1.2. dėl GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nurodytas sumas viršijančių Lietuvoje gautų pajamų jam atsiras pareiga perskaičiuoti pajamų mokestį, taikant GPMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą.

2. Pareiga deklaruoti metines pajamas nenuolatiniam Lietuvos gyventojui atsiranda, jeigu jis per 2026 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį Lietuvoje yra gavęs 36 VDU dydžių sumą viršijančių tokių pajamų:

2.1. su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų (išskyrus apskaičiuotas už 2018 m. ar ankstesnį mokestinį laikotarpį, taip pat ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokas),

2.2. tantjemų ir (ar) atlygį už veiklą stebėtojų taryboje ar valdyboje.

Tokiu atveju, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, nenuolatinis Lietuvos gyventojas pats arba per savo įgaliotą asmenį iki kalendorinių metų (einančių po to mokestinio laikotarpio), gegužės 1 dienos privalo pateikti mokesčio administratoriui mokestinio laikotarpio pajamų metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

3. Taikant 25 procentų pajamų mokesčio tarifą, apmokestinama per 2026 m. mokestinį laikotarpį gautų pajamų dalis viršijanti 36 VDU (2026 m. - 83 237,40 Eur), bet neviršijanti 60 VDU (2026 m. - 138 729 Eur). (Plačiau žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies komentarą).

4. Taikant 32 procentų pajamų mokesčio tarifą, apmokestinama per 2026 m. mokestinį laikotarpį gautų pajamų dalis viršijanti 60 VDU (2026 m. - 138 729 Eur). (Plačiau žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies komentarą).

5. Nuo pajamų dalies, viršijančios šio komentaro 3 ir 4 punktuose nurodytas sumas, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotas pajamų mokestis į Lietuvos biudžetą turės būti sumokėtas iki atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

6. Pavyzdys

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį Lietuvoje gavo:

1.1. 46 243 Eur (20 VDU) su darbo santykiais susijusių pajamų,

1.2. 69 364,50 Eur (30 VDU) – tantjemų,

iš viso: 115 607,50 Eur (50VDU) sumą.

Nuo šių pajamų mokestį išskaičiuojantys asmenys išskaičiavo 20 procentų pajamų mokestį. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2026 m. mokestinio laikotarpio pajamas ir nuo 36 VDU dydį (83 237,40 Eur) viršijančios pajamų dalies, t. y. nuo 32 370, 10 Eur (14 VDU) sumos, pritaikęs 25 procentų pajamų mokesčio tarifą, sumokėti pajamų mokestį. Pajamų mokestis į Lietuvos biudžetą turi būti sumokėtas iki 2027 m. gegužės 3 d.

7. Pareiga deklaruoti metines pajamas nenuolatiniam Lietuvos gyventojui gali atsirasti ir dėl nesusijusių su darbo santykiais pajamų gavimo. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2026 m. ar vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas, jeigu jis Lietuvoje per 2026 m. ar vėlesnį

mokestinį laikotarpį yra gavęs didesnę nei 12 VDU dydžio sumą (2026 m. – 27 745,80 Eur) tokių pajamų:

7.1.1. palūkanų (išskyrus palūkanas, priskirtas neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnį),

7.1.2. honorarų (įskaitant už perleistas teises daryti kompiuterio programos kopijas ar teises rengti išvestines kompiuterio programas, ar teises viešai demonstruoti kompiuterio programą),

7.1.3. pajamų už Lietuvoje esančio nekilnojamojo turto nuomą,

7.1.4. sporto veiklos pajamų už Lietuvoje vykdytą sporto veiklą;

7.1.5. atlikėjo veiklos pajamų už Lietuvoje vykdytą atlikėjo veiklą;

7.1.6. pajamų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, įskaitant pajamas už perleistą nekilnojamąjį daiktą, priskirtą per nuolatinę bazę Lietuvoje vykdomos individualios veiklos turtui,

7.1.7. pajamų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje.

(Plačiau žiūrėti GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies komentarą).

Pavyzdys

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas per 2026 m. mokestinį laikotarpį gavo 20 VDU dydžių sumą už Lietuvoje esančio nekilnojamojo daikto nuomą.

Nuo šių pajamų mokestį išskaičiuojantys asmenys, pritaikę 15 procentų pajamų mokesčio tarifą, išskaičiavo pajamų mokestį. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2026 m. mokestinio laikotarpio pajamas ir nuo 12 VDU dydį viršijančios pajamų dalies, t. y. nuo 8 VDU dydžio sumos (nuo 2026 m. gautų pajamų 18 497,20 Eur sumos (46 243 – 27 745,80)), pritaikęs 20 procentų pajamų mokesčio tarifą, sumokėti pajamų mokestį. Pajamų mokestis į Lietuvos biudžetą turės būti sumokėtas iki 2027 m. gegužės 3 d.

8. Pajamų mokestis deklaruojamas ir apskaičiuojamas nenuolatinio Lietuvos gyventojo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, kurios formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.

**(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13[1], 16, 17, 18, 18[2], 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025 m. birželio 26 d. įstatymas XV-343), taikoma nuo 2026 m. sausio 1 d.).**

(GPMĮ 27 str. 9 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-11-20 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-3122).

**28 straipsnis. Fizinio asmens, tapusio nuolatiniu Lietuvos gyventoju, pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų deklaravimas ir pajamų mokesčio sumokėjimas**

**Jeigu fizinis asmuo tapo nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, metinė pajamų mokesčio deklaracija už kalendorinius metus, kuriais jis atvyko į Lietuvą, turi būti pateikta ir pajamų mokestis sumokėtas ne vėliau kaip iki kitų po atvykimo kalendorinių metų gruodžio 31 dienos.**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris atvyksta į Lietuvą ir joje ištisai arba su pertraukomis išbūna 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) ir bet kuriuo vienu iš šių mokestinių laikotarpių (kalendorinių metų) ištisai arba su pertraukomis Lietuvoje išbūna ne mažiau kaip 90 dienų, pagal GPMĮ 4 str. 1 dalies 4 punkto nuostatas yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju abejais buvimo Lietuvoje mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) (žr. GPMĮ 4 str. 1 dalies 4 punkto komentarą). Toks asmuo antruoju buvimo Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) iki gruodžio 31 d. Lietuvos Respublikos mokesčių

administratoriui turi pateikti nuolatinio Lietuvos gyventojo metinę pajamų deklaraciją už pirmąjį atvykimo į Lietuvą ir buvimo joje mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) ir joje deklaruoti visas tokiu mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) gautas pajamas bei nuo jų į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) pajamų mokestį. Pajamų, kurias toks asmuo gavo pirmuoju buvimo Lietuvoje mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais), mokestis turi būti sumokėtas iki deklaracijos pateikimo termino pabaigos, t. y. iki gyventojo antrojo po atvykimo į Lietuvą mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) gruodžio 31 d. Metinės pajamų deklaracijos už pirmąjį gyventojo atvykimo į Lietuvą ir buvimo joje mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) pateikimo ir pajamų mokesčio nuo deklaruojamų pajamų sumokėjimo data gali ir nesutapti, tačiau minėta deklaracija privalo būti pateikta ir pajamų mokestis sumokėtas iki gyventojo antrojo po atvykimo į Lietuvą mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) gruodžio 31 d.

Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo ir metinės pajamų deklaracijos pateikimo tvarka nustatyta GPMĮ 27 straipsnyje (žr. GPMĮ 27 str. komentarą).

Pavyzdys

2014 m. gegužės 14 d. nuolatinis užsienio valstybės gyventojas atvyksta į Lietuvą ir išvyksta joje išbuvęs 95 dienas. 2015 metais tas pats asmuo vėl atvyksta į Lietuvą ir joje išbuvęs 185 dienas jau yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju 2014 ir 2015 metais. Iki 2015 m. gruodžio 31 d. Valstybinei mokesčių inspekcijai toks gyventojas turi pateikti nuolatinio Lietuvos gyventojo metinę pajamų deklaraciją už 2014 metus ir joje deklaruoti visas 2014 metais tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas bei nuo jų apskaičiuotą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) pajamų mokestį. Pajamų mokestis nuo tokių deklaruotų pajamų į Lietuvos Respublikos biudžetą turi būti sumokėtas iki 2015 m. gruodžio 31 d.

(GPMĮ 28 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2015-08-20 raštą Nr.(32.42-31-1)RM-18229)

**29 straipsnis. Fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio nuo pajamų, gautų išvykimo mokestiniu laikotarpiu, deklaravimas ir pajamų mokesčio sumokėjimas**

**1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, išskyrus nurodytą šio straipsnio 2 dalyje, galutinai išvykstantis iš Lietuvos per mokestinį laikotarpį, prieš išvykdamas privalo pateikti fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio deklaraciją ir apskaičiuoti bei deklaruoti pajamas, gautas per tą mokestinį laikotarpį iki išvykimo dienos, taip pat iki išvykimo dienos sumokėti pajamų mokestį, įskaitant mokestį nuo šio Įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytų pajamų, jeigu iki išvykimo dienos nėra įvykdyta minėtame punkte nustatyta sąlyga. Toks nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo pateikti ir metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir sumokėti pajamų mokestį šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.**

**Komentaras**

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) galutinai išvykdamas iš Lietuvos, mokesčių administratoriui turi pateikti , pajamų mokesčio deklaraciją, , kurioje turi nurodyti galutinio išvykimo iš Lietuvos datą, ir joje deklaruoti visas mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas ir nuo jų į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) mokestį. Pajamų mokestis nuo tokių deklaruotų pajamų turi būti sumokėtas iki nuolatinio Lietuvos gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos.

Jeigu iki galutinio išvykimo iš Lietuvos nuolatinis Lietuvos gyventojas pardavė ar kitaip perleido nuosavybėn Europos ekonominės erdvės (toliau – EEE) valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą trumpiau negu 2 metus

iki būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, ir iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos toks gyventojas dar neįsigijo kito EEE valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame būtų deklaruota jo gyvenamoji vieta, tokios būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos pagal GPMĮ nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (t. y. netenkinama GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta sąlyga), todėl nuo tokių pajamų gyventojas turi sumokėti pajamų mokestį Lietuvoje. Pajamų mokestis nuo deklaruotų pajamų turi būti sumokėtas iki nuolatinio Lietuvos gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos. Jeigu iki mokestinio laikotarpio, kuriuo gyventojas galutinai išvyko iš Lietuvos, pabaigos toks gyventojas įsigys kitoje EEE valstybėje esantį gyvenamąjį būstą, teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją už tą mokestinį laikotarpį, pajamas už parduotą gyvenamąjį būstą turės teisę priskirti neapmokestinamosioms pajamoms. Jeigu gyventojas kitoje EEE valstybėje esantį gyvenamąjį būstą įsigys mokestinį laikotarpį, sekantį po mokestinio laikotarpio, kuriuo gyventojas galutinai išvyko iš Lietuvos, ir bus tenkinama GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta sąlyga, kad kitas EEE valstybėje esantis gyvenamasis būstas bus įsigytas per vienerius metus nuo EEE valstybėje turėto gyvenamojo būsto pardavimo, tai gyventojas turės teisę patikslinti savo metinę pajamų mokesčio deklaraciją už galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestinį laikotarpį, tokio būsto pardavimo pajamas priskiriant neapmokestinamosioms pajamoms.

Fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijai yra nustatyti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 302 „ Dėl Fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijų".

Toks gyventojas taip pat privalo pateikti mokesčių administratoriui ir metinę pajamų mokesčio deklaraciją už mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), kuriuo jis galutinai išvyko iš Lietuvos. Deklaracija turi būti pateikta ir pajamų mokestis nuo visų gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje ir užsienio valstybėse gautų pajamų turi būti sumokėtas iki kito mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) gegužės 1 d.

Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo ir metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo tvarka nustatyta GPMĮ 27 straipsnyje (žr. GPMĮ 27 str. komentarą).

Pavyzdžiai

1. 2019 m. liepos 5 d. nuolatinis Lietuvos gyventojas galutinai išvyksta iš Lietuvos. 2019 metais toks asmuo išbuvo Lietuvoje 186 dienas.

Iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos minėtas gyventojas Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją , nurodydamas galutinio išvykimo iš Lietuvos datą, ir joje deklaruoti visas laikotarpiu nuo 2019 m. sausio 1 d. iki liepos 5 d. tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas ir nuo jų apskaičiuotą bei sumokėtą (mokėtiną) mokestį. Pajamų mokestis nuo tokių pajamų turi būti sumokėtas į Lietuvos Respublikos biudžetą iki tokio gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos, t. y. šiuo atveju iki 2019 m. liepos 5 d. Taip pat toks asmuo iki 2020 m. liepos 1 d. (pagal GPMĮ nuostatas – iki 2020 m. gegužės 4 d., tačiau dėl COVID-19 pandemijos 2019 metų deklaracijų pateikimo terminas atidėtas iki 2020 m. liepos 1 d.) Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui privalo pateikti ir metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2019 metus ir joje deklaruoti visas tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėje, į kurią gyventojas išvyko, tiek ir iš kitų užsienio valstybių 2019 metais gautas pajamas bei nuo jų apskaičiuotą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) mokestį bei sumokėti mokestį nuo tokių pajamų.

2. 2019 m. kovo 20 d. nuolatinis Lietuvos gyventojas galutinai išvyksta iš Lietuvos. Šis gyventojas buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju 2017 ir 2018 metais. Prieš galutinai išvykdamas iš Lietuvos, minėtas gyventojas Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją , nurodydamas galutinio išvykimo iš Lietuvos datą, ir joje deklaruoti visas laikotarpiu nuo 2019 m. sausio 1 d. iki kovo 20 d. tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas bei nuo jų į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) mokestį. Toks asmuo iki 2020 m. liepos 1 d. (pagal GPMĮ nuostatas – iki 2020 m. gegužės 4 d., tačiau dėl COVID-19 pandemijos 2019 metų deklaracijų pateikimo terminas atidėtas iki 2020 m. liepos 1 d.)

mokesčių administratoriui privalo pateikti ir metinę pajamų deklaraciją už 2019 metus bei sumokėti pajamų mokestį.

Ši taisyklė netaikoma fiziniams asmenims, kurie atitinka GPMĮ 4 straipsnio 3 dalies kriterijus, t. y. fiziniams asmenims, kurie buvo laikomi nuolatiniais Lietuvos gyventojais ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbuvo mažiau nei 183 dienas (žr. GPMĮ 4 str. 3 dalies komentarą).

**2. Fizinis asmuo, laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal šio Įstatymo 4 straipsnio 3 dalį, galutinai išvykstantis iš Lietuvos, prieš išvykdamas privalo pateikti fizinio asmens, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio deklaraciją ir apskaičiuoti bei deklaruoti pajamas, gautas per tą mokestinį laikotarpį iki išvykimo dienos, taip pat iki išvykimo dienos sumokėti pajamų mokestį, įskaitant mokestį nuo šio Įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytų pajamų, jeigu iki išvykimo dienos nėra įvykdyta minėtame punkte nustatyta sąlyga.**

**Komentaras**

Fizinis asmuo, kuris buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ne mažiau kaip trimis vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais (kalendoriniais metais) ir galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) Lietuvoje išbuvo mažiau kaip 183 dienas, mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais), kuriuo galutinai išvyksta iš Lietuvos, yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos. Toks asmuo iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją , nurodydamas galutinio išvykimo iš Lietuvos datą, ir joje deklaruoti visas galutinio išvykimo iš Lietuvos mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas ir nuo jų apskaičiuotą bei į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) mokestį. Mokestis nuo tokių pajamų turi būti sumokėtas iki gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos.

Jeigu iki galutinio išvykimo iš Lietuvos nuolatinis Lietuvos gyventojas pardavė ar kitaip perleido nuosavybėn EEE valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą trumpiau negu 2 metus iki būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, ir iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos toks gyventojas dar neįsigijo kito EEE valstybėse esančio gyvenamojo būsto, kuriame būtų deklaruota jo gyvenamoji vieta, tokios būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos pagal GPMĮ nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (t. y. netenkinamos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatytos sąlygos), todėl nuo tokių pajamų gyventojas turi sumokėti pajamų mokestį Lietuvoje. Pajamų mokestis nuo deklaruotų pajamų turi būti sumokėtas iki nuolatinio Lietuvos gyventojo galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos.

Jeigu iki galutinio išvykimo iš Lietuvos nuolatinis Lietuvos gyventojas pardavė ar kitaip perleido nuosavybėn EEE valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame buvo deklaravęs savo gyvenamąją vietą trumpiau negu 2 metus iki būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, ir iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos gyventojas jau įsigijo kitą EEE valstybėje esantį gyvenamąjį būstą, kuriame deklaravo savo gyvenamąją vietą, gyvenamojo būsto

pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje gyventojas gali priskirti pajamų mokesčiu neapmokestinamosioms pajamoms.

Fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijai yra nustatyti Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 302 „Dėl fizinio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos kriterijų".

Pajamų mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo ir metinės pajamų deklaracijos pateikimo tvarka nustatyta GPMĮ 27 straipsnyje (žr. GPMĮ 27 str. komentarą).

Pavyzdys

2019 m. vasario 20 d. fizinis asmuo, kuris buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju nuo 2000 metų, galutinai išvyksta iš Lietuvos. Kadangi toks asmuo ilgiau negu tris vienas paskui kitą einančius mokestinius laikotarpius buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, o 2019 metais Lietuvoje išbuvo 51 dieną (t. y. mažiau kaip 183 dienas), pagal GPMĮ 4 straipsnio 3 dalies nuostatas 2019 metais jis yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju iki galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos, t. y. iki 2019 m. vasario 20 d. Prieš galutinai išvykdamas iš Lietuvos mokesčių administratoriui jis turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją , nurodydamas galutinio išvykimo iš Lietuvos datą, ir joje deklaruoti laikotarpiu nuo 2019 m. sausio 1 d. iki vasario 20 d. visas tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautas pajamas bei nuo jų apskaičiuotą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėtą (mokėtiną) mokestį. Mokestis nuo deklaruojamų pajamų į Lietuvos Respublikos biudžetą turi būti sumokėtas iki tokio asmens galutinio išvykimo iš Lietuvos dienos, t. y. iki 2019 m. vasario 20 d.

**3. Pagal šio straipsnio 2 dalį deklaruojamoms pajamoms taikoma MNPD dalis apskaičiuojama Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka.**

(2017 m. gruodžio 7 d. įstatymo Nr. XIII-841 redakcija; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2018 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas)

**Komentaras**

Pagal šio straipsnio 2 dalį deklaruojamoms su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms ir ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokoms taikoma metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio (toliau - MNPD) dalies apskaičiavimo tvarka patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 298 „Dėl pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 29 straipsnio 2 dalį deklaruojamoms pajamoms taikomos metinio neapmokestinamojo pajamų dydžio ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio dalies apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo".

Pagal šio straipsnio 2 dalį taikoma MNPD dalis apskaičiuojama pagal formulę:

MNPD dalis = MNPD x d/365

MNPD – tai metinis neapmokestinamųjų pajamų dydis, kuris galėtų būti taikomas gyventojui, jeigu jis visą mokestinį laikotarpį, kurį galutinai išvyko, būtų buvęs nuolatiniu Lietuvos gyventoju;

d – dienų skaičius nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki galutinio išvykimo dienos.

Pavyzdys

2019 m. gegužės 18 d. fizinis asmuo, kuris visą laiką buvo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, galutinai išvyksta iš Lietuvos. Iki galutinio išvykimo iš Lietuvos mokesčių administratoriui jis privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, nurodydamas galutinio išvykimo iš Lietuvos datą. Deklaruojamos visos šio asmens laikotarpiu nuo 2019 m. sausio 1 d. iki gegužės 18 d. tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse gautos pajamos.

Tarkime, toks asmuo, skaičiuodamas nurodyto laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, turi teisę pasinaudoti neapmokestinamuoju pajamų dydžiu (toliau – NPD) (kadangi 2019 metais nuo sausio 1 d. iki gegužės 18 d. jis gavo tik su darbo santykiais susijusių pajamų – 2200 Eur). Laikotarpiu

nuo 2019 m. sausio 1 d. iki gegužės 18 d., t. y. per 2019 metų 138 dienas gautoms pajamoms taikomo MNPD dalį gyventojas apskaičiuoja taip:

MNPD = 3600 (Eur), kadangi gyventojo metinės pajamos neviršija 6660 eurų (555 Eur x 12 mėn.)

Apskaičiuojama gyventojo gautoms su darbo santykiais susijusioms pajamoms taikytina MNPD dalis:

3600 x 138/365 = 1361,10 (Eur)

(GPMĮ 29 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-11-18 raštą (18.18-31-1E) R-5562)

**30 straipsnis. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaracija.**

**1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs arba uždirbęs pajamų iš individualios veiklos per nuolatinę bazę, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, iki kitų po to mokestinio laikotarpio kalendorinių metų gegužės 1 dienos privalo pateikti metinę pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaraciją ir joje deklaruoti visas per tą mokestinį laikotarpį gautas arba uždirbtas pajamas iš individualios veiklos per nuolatinę bazę ir už jas šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą pajamų mokestį.**

**Komentaras**

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti individualią veiklą Lietuvoje, turi įregistruoti nuolatinę bazę („individualios veiklos“ ir „nuolatinės bazės“ sąvokos apibrėžtos GPMĮ 2 straipsnio 7 ir 13 dalyse; žr. šių dalių komentarus) Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojų registre, mokesčių administratoriui pateikdamas Gyventojo įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro prašymo formą REG812 (patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“).

Nenuolatiniam Lietuvos gyventojui užsiregistravus Mokesčių mokėtojų registre, mokesčių administratorius išduoda Nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažymos FR0469 formą, kurioje nurodo, kad pažymoje įvardytas nenuolatinis Lietuvos gyventojas vykdo individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje (FR0469 forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 373 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos vykdymo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažymų išdavimo taisyklių“).

Individualios veiklos:

- pajamos nustatomos remiantis GPMĮ 8 ir 10 straipsnio nuostatomis (žr. GPMĮ 8 ir 10 str. komentarą);
- apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka nustatyta GPMĮ 16 straipsnio 2 dalyje (žr. GPMĮ 16 str. 2 dalies komentarą);
- leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, nurodyti GPMĮ 18 straipsnyje (žr. GPMĮ 18 str. komentarą);
- mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo tvarka nustatyta GPMĮ $18^1$ straipsnyje (žr. GPMĮ $18^1$ str. komentarą).

2. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gavęs arba uždirbęs pajamų iš individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje, mokestiniam laikotarpiui

(kalendoriniams metams) pasibaigus, iki kitų metų gegužės 1 dienos privalo pateikti metinę pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaraciją.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę Lietuvoje gautos (uždirbtos) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (nesvarbu, ar toks daiktas naudojamas individualioje veikloje, ar ne) nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos nepriskiriamos individualios veiklos pajamoms, todėl gyventojas neturi deklaruoti tokių pajamų. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas neturi deklaruoti per nuolatinę bazę Lietuvoje gautų (uždirbtų) pajamų iš finansinių priemonių sandorių.

2.1. Pajamų mokestis nuo nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje gautų / uždirbtų pajamų apskaičiuojamas GPMĮ $18^2$ straipsnyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ $18^2$ str. komentarą).

Individualią žemės ūkio veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje vykdančių nenuolatinių Lietuvos gyventojų (įskaitant ūkininkus ir jų partnerius), kurie neprivalo registruotis ir nėra įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais, gautos (uždirbtos) žemės ūkio veiklos pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu.

2.2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos pripažįstamos pagal pinigų apskaitos principą, išskyrus nenuolatinio Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę Lietuvoje ir yra įregistruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju arba savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą, individualios veiklos pajamas, šiuo atveju jos turi būti pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą (žr. GPMĮ 8 str. 5 dalies komentarą).

**2. Metinėje pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaracijoje apskaičiuotas pajamų mokestis nuo nenuolatinio gyventojo per mokestinį laikotarpį gautų arba uždirbtų individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų turi būti sumokėtas į biudžetą iki šiame straipsnyje nustatyto metinės pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaracijos pateikimo termino pabaigos.**

**Komentaras**

1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, mokėtiną pajamų mokestį į Lietuvos Respublikos biudžetą turi sumokėti iki kalendorinių metų, einančių po mokestinio laikotarpio, kurį gautos (uždirbtos) individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamos, gegužės 1 dienos.

2. Pajamų mokestis turi būti sumokėtas į VMI prie FM biudžeto pajamų surenkamąsias sąskaitas.

3. Kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas baigia vykdyti individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, sumokėti pajamų mokestį jis privalo ne vėliau kaip iki kalendorinių metų, einančių po mokestinio laikotarpio, kurį baigė vykdyti individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, gegužės 1 dienos.

4. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, gali įgalioti kitą asmenį į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti pajamų mokestį.

**3. Tuo atveju, jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę gauna arba uždirba pajamų, susijusių su šia veikla ir pagal šį Įstatymą priskiriamų A klasės pajamoms, tai nuo šių A klasės pajamų išskaityto ir sumokėto pajamų mokesčio dydžiu mažinamas pagal metinę pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaraciją mokėtinas pajamų mokestis.**

**Komentaras**

1. Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, gavo (uždirbo) pajamų, susijusių su šia veikla, kurios pagal GPMĮ priskiriamos A klasės pajamoms ir mokestį išskaičiuojantis asmuo Lietuvoje išskaičiavo nuo išmokėtų sumų ir sumokėjo

pajamų mokestį, tai šio sumokėto pajamų mokesčio dydžiu mažinama apskaičiuota mokėtina pajamų mokesčio suma.

2. Jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestinį laikotarpį vykdęs individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, iš užsienio valstybės gavo arba uždirbo su tokia individualia veikla susijusių pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo išskaičiuotas pajamų ar jam tapatus mokestis, tai ši užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio suma neatskaitoma iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, t. y. šio sumokėto pajamų mokesčio dydžiu negali būti mažinama apskaičiuota mokėtina pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę gautų ar uždirbtų pajamų suma.

**4. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų deklaracijų formas, jų užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.**

**Komentaras**

1. Metinė nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų deklaracijos FR0531 forma, jos priedo FR0531V forma (toliau – deklaracijos FR0531 forma), deklaracijos pildymo ir teikimo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. VA-37 „Dėl Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų deklaracijos FR0531 formos ir jos priedo FR0531V formos bei jų pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“.

2. Deklaracijos FR0531 formą nenuolatinis Lietuvos gyventojas gali pateikti tokiais būdais:

2.1. elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (http://deklaravimas.vmi.lt), vadovaujantis Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. liepos 21 d. įsakymu Nr. VA-83 „Dėl Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“;

2.2. tiesiogiai įteikti apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojui arba darbuotojui, dirbančiam pagal darbo sutartį;

2.3. atsiųsti paštu į apskrities valstybinę mokesčių inspekciją jos skelbiamu adresu arba į Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Mokestinių prievolių departamento Duomenų tvarkymo skyrių adresu: Neravų g. 8, LT-66257 Druskininkai.

3. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, gali įgalioti kitą asmenį užpildyti ir pateikti FR0531 formą. Notaro patvirtintas nenuolatinio Lietuvos gyventojo įgaliojimas turi būti pridedamas prie FR0531 formos.

**5. Šio straipsnio nuostatos netaikomos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamoms, gautoms iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.**

**Komentaras**

Šio straipsnio nuostatos taikomos tik toms nenuolatinių Lietuvos gyventojų pajamoms, kurios gautos arba uždirbtos vykdant individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje.

(GPMĮ 30 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-11-18 raštą (18.18-31-1E) R-5562)

**31 straipsnis. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų, nenurodytų šio Įstatymo 30 straipsnyje, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų, nenurodytų šio Įstatymo 30 straipsnyje, deklaracija**

**1. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs šio Įstatymo 30 straipsnyje nenurodytų B klasės pajamoms priskiriamų pajamų, privalo nuo šių pajamų apskaičiuoti pajamų mokestį ir sumokėti jį į biudžetą, taip pat pateikti šio pajamų mokesčio deklaraciją ne vėliau kaip per 25 dienas nuo pajamų gavimo.**

**Komentaras**

1. Šiame straipsnyje nustatyta nenuolatinio Lietuvos gyventojo, nesiverčiančio individualia veikla per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, B klasei priskiriamų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka. Neatsižvelgiant į nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę Lietuvoje vykdomos individualios veiklos pajamas, GPMĮ 5 straipsnio 4 dalyje nustatytos nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, kurios pagal GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies nuostatas yra priskiriamos B klasės pajamoms (žr. GPMĮ 5 str. 4 dalies ir 22 str. 3 dalies komentarus).

Pagal GPMĮ nuostatas nenuolatinis Lietuvos gyventojas privalo mokėti pajamų mokestį nuo tokių B klasei priskiriamų apmokestinamųjų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, t. y. nuo:

1.1. iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje už veiklą Lietuvoje gautų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, sporto veiklos pajamų, atlikėjo veiklos pajamų;

1.2. iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje už Lietuvoje esančio nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą gautų pajamų;

1.3. iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, iš užsienio vieneto ne per jo nuolatinę buveinę Lietuvoje ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo ne per jo nuolatinę bazę Lietuvoje gautų pajamų:

1.3.1. už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą (įskaitant kilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris nekilnojamuoju pripažįstamas pagal įstatymus), kuriam pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija, kuris yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje ir kuris buvo įsigytas ne anksčiau kaip prieš trejus metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn;

1.3.2. už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn ne anksčiau kaip prieš dešimt metų iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn įsigytą Lietuvoje esantį nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, išskyrus 1.3.3. punkte nurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą,

1.3.3. už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn Lietuvoje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant jam priskirtą žemę), kuriame gyvenamoji vieta buvo deklaruota trumpiau kaip du metus ir šios pajamos per vienerių metų laikotarpį nebuvo panaudotos kito EEE valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame buvo deklaruota gyvenamoji vieta, įsigijimui.

2. Nenuolatiniai Lietuvos gyventojai nuo ne per nuolatinę bazę Lietuvoje gaunamų B klasei priskiriamų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, privalo patys apskaičiuoti ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėti pajamų mokestį per 25 dienas nuo tokių pajamų gavimo dienos bei per tokį pat laikotarpį mokesčių administratoriui pateikti deklaraciją.

**2. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.**

**Komentaras**

1. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracija - FR0459 forma (toliau – deklaracijos FR0459 forma), jos užpildymo ir teikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymu Nr. V-46 „Dėl Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos FR0459 formos, jos užpildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“.

2. Deklaracijos FR0459 formą nenuolatinis Lietuvos gyventojas gali pateikti tokiais būdais:

2.1. elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (http://deklaravimas.vmi.lt), vadovaujantis Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. liepos 21 d. įsakymu Nr. VA-83 „Dėl Dokumentų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“;

2.2. tiesiogiai įteikti apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojui arba darbuotojui, dirbančiam pagal darbo sutartį;

2.3. atsiųsti paštu į apskrities valstybinę mokesčių inspekciją jos skelbiamu adresu arba į Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Mokestinių prievolių departamento Duomenų tvarkymo skyrių adresu: Neravų g. 8, LT-66257 Druskininkai.

(GPMĮ 31 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2020-11-18 raštą (18.18-31-1E) R-5562

**32 straipsnis. Pajamų mokesčio nuo kai kurių turto pardavimo pajamų perskaičiavimas**

**1. Gyventojas, gavęs pajamų iš Lietuvos vienetų, iš užsienio vienetų per jų nuolatines buveines arba iš nenuolatinių Lietuvos gyventojų per jų nuolatines bazes už kilnojamojo daikto, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, už nekilnojamojo daikto, esančio Lietuvoje, pardavimą arba kitokį perleidimą nuosavybėn, taip pat ne individualios veiklos pajamų už nenukirsto miško, apvaliosios medienos pardavimą arba kitokį perleidimą nuosavybėn, nuo kurių šio Įstatymo 23 straipsnio nustatyta tvarka buvo išskaičiuotas pajamų mokestis, turi teisę kreiptis į mokesčio administratorių dėl pajamų mokesčio už parduotą daiktą perskaičiavimo, t. y. kad būtų apskaičiuojamas pajamų mokestis iš gautų pajamų atėmus šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatytas išlaidas.**
(Pagal 2013 m. gruodžio 12 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 17, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. XII-663; galioja nuo 2013-12-30; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2014 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras atnaujinamas.**

**2. Mokesčio administratorius perskaičiuoja pajamų mokestį tik tuo atveju, kai pateikiami šio Įstatymo 19 straipsnio reikalavimus atitinkantys išlaidas pagrindžiantys dokumentai.**

**Komentaras**

1. Pajamų mokestis už parduotą turtą perskaičiuojamas tik tuo atveju, kai pateikiami visi reikalingi daikto įsigijimo ir pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn kainą pagrindžiantys dokumentai, turintys visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme bei kituose teisės aktuose nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus ir atitinkantys visus tokių dokumentų blankams nustatytus Lietuvos Respublikos Vyriausybės reikalavimus, galiojančių sandorių ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašyti dokumentai, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Taip pat turi būti pateikiami teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų sumokėjimą patvirtinantys atitinkami dokumentai (žr. GPMĮ 19 str. komentarą). Jeigu pateiktieji dokumentai neatitinka GPMĮ 19 straipsnyje nustatytų reikalavimų, gyventojo prašymas dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo nenagrinėjamas ir pajamų mokestis neperskaičiuojamas. Tokiu atveju gyventojas informuojamas, kad jo prašymas nenagrinėjamas ir mokestis neperskaičiuojamas iki to laiko, kol jis nepateiks visų reikalingų dokumentų.

Pavyzdžiai

1. UAB „X“ 2015-04-15 iš nenuolatinio Lietuvos gyventojo nupirko patalpas, kurias gyventojas buvo įsigijęs 2012-07-18. UAB „X“ išmokėdama nenuolatiniam Lietuvos gyventojui turto pardavimo pajamas, tarkime 19 000 eurų, apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą 15 proc. pajamų mokestį, t. y 2 850 eurų (19 000 x 15/100). Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, pardavęs UAB „X“ patalpas, kreipiasi į mokesčio administratorių dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo, t. y. pateikia patalpų įsigijimo kainą (15 000 eurų) patvirtinantį dokumentą. Mokesčio administratorius pagal pateiktą gyventojo prašymą bei patalpų įsigijimo išlaidas patvirtinančius dokumentus, bei remdamasis UAB „X“ išduota pažyma apie sumokėtą į biudžetą pajamų mokesčio sumą, perskaičiuoja mokėtiną į biudžetą pajamų mokesčio sumą. Perskaičiuota pajamų mokesčio suma yra 600 Eur (19 000-15 000) x 15/100. Kadangi UAB „X“ į biudžetą pervedė 2 850 Eur pajamų mokesčio, tai gyventojui šiuo atveju permokėta pajamų mokesčio suma 2 250 Eur (2 850-600) grąžinama Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka.
2. 2015-01-20 UAB „X“ užsiimanti automobilių prekyba komiso pagrindais, išmokėdama nenuolatiniam Lietuvos gyventojui pinigus už parduodamą automobilį (įsigytą 2014-01-15), išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą 15 proc. pajamų mokestį nuo visos turto pardavimo sumos. Pajamų mokestis perskaičiuojamas 1 pavyzdyje nurodyta tvarka.
3. UAB X 2015-01-15, išmokėdama nuolatiniam Lietuvos gyventojui pinigus už iš jo nupirktą apvaliąją medieną, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą 15 proc. pajamų mokestį nuo visos jam išmokamos sumos. Gyventojas turi apvaliosios medienos įsigijimo dokumentus, todėl jis kreipiasi į mokesčių administratorių dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo. Pateikus prašymą dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo nepasibaigus mokestiniam laikotarpiui, GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punkte nustatyta 2 500 Eur lengvata netaikoma

**3. Prašymai perskaičiuoti pajamų mokestį pateikiami centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.**
(Pakeista pagal 2008 m. balandžio 10 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6, 17, 24, 27, 30, 31, 32, 33, 36 straipsnių ir Įstatymo priedo pakeitimo ir papildymo įstatymo redakciją Nr. X-1485, įsigaliojo 2008 m. balandžio 24 d.).

**Komentaras**

1. Prašymai perskaičiuoti pajamų mokestį pateikiami vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. V-21 patvirtintomis Prašymo perskaičiuoti pajamų mokestį pateikimo taisyklėmis (toliau – Taisyklės).
Gyventojas užpildo minėtu įsakymu patvirtintą Prašymą (FR0464 forma – 04 versija) ir jo priedą (FR0464P forma), kuriuos pateikia VMI.
Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs pajamų už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, turi teisę pajamų mokesčio permoką susigrąžinti:
- mokestiniu laikotarpiu, kurį gavo minėtų pajamų – pateikus Prašymą VMI;
- pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, kurį gavo minėtų pajamų – pateikus VMI metinę pajamų deklaraciją.
Pateikus prašymą dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo nepasibaigus mokestiniam laikotarpiui, GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punkte nustatyta 2 500 Eur lengvata netaikoma.
Pajamų mokestis už iki 2013-12-31 parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn netauriųjų metalų laužą, gali būti perskaičiuojamas tik pateikus metinę pajamų deklaraciją.
Nenuolatinis Lietuvos gyventojas pajamų mokesčio permoką susigrąžinti gali pateikdamas Prašymą VMI tiek tuo mokestiniu laikotarpiu, kai kilnojamasis daiktas, kuriam pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija, taip pat Lietuvoje esantis nekilnojamasis daiktas buvo parduotas, tiek jam pasibaigus.
(GPMĮ 32 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2016-11-28 raštą Nr. (32.42-31-1E) RM-33292).

**4. Mokesčio permoka grąžinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.**

**Komentaras atnaujinamas.**

## VI SKYRIUS
## PAREIGOS, ATSAKOMYBĖ

**33 straipsnis. Išmokas išmokančio Lietuvos vieneto, nuolatinės buveinės ir gyventojo pareigos**

**1. Gyventojams išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms, išmokėję nuolatinis Lietuvos gyventojas, nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę, Lietuvos vienetas arba užsienio vienetas per nuolatinę buveinę gyventojo prašymu išduoda pažymas, kuriose turi būti nurodytos apskaičiuotos ir išmokėtos išmokos, taikytas NPD bei išskaičiuota ir sumokėta pajamų mokesčio suma. Jei gyventojui išmokas išmoka užsienio vienetas per nuolatinę buveinę, tai šias pažymas nuolatiniam gyventojui išduoda užsienio vieneto įgaliotas asmuo. Jei gyventojui išmokas išmoka nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę, tai šias pažymas nuolatiniam gyventojui gali išduoti tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas ar jo įgaliotas asmuo. Pažymos parengiamos ir išduodamos nemokamai per 10 darbo dienų nuo prašymo gavimo dienos.**

(Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 33 straipsnio papildymo įstatymas (2004 m. kovo 16 d. įstatymas Nr. IX-2059), taikoma nuo 2004 m. kovo 30 d.)

**Komentaras**

1. Mokestį išskaičiuojantis asmuo, išmokėjęs A klasės išmokas, gyventojo prašymu per 10 darbo dienų nuo prašymo gavimo dienos išduoda Apskaičiuotų ir išmokėtų išmokų, išskaičiuoto ir į biudžetą sumokėto pajamų mokesčio bei privalomojo sveikatos draudimo įmokų pažymą. Šios pažymos pavyzdinė forma buvo patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. gruodžio 21 d. įsakymu Nr. VA-90, nauja redakcija išdėstyta 2014 m. gegužės 14 d. įsakymu Nr. VA-29; toliau – pažyma). Mokestį išskaičiuojantis asmuo gali išduoti laisvos formos pažymą, kurioje turi būti nurodyti visi reikalingi duomenys, nurodyti pažymos pavyzdinėje formoje. Gyventojo prašymu, šioje pažymoje įrašomi ir duomenys apie išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo B klasės pajamoms.

2. Prašymas išreiškiamas raštu arba žodžiu.

3. Kokios išmokos pagal mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos gyventojo A klasės pajamoms, nurodyta GPMĮ 22 straipsnyje (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

4. Pažymoje nurodomi duomenys apie apskaičiuotas ir išmokėtas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojo A klasės pajamoms (įskaitant ir neapmokestinamąsias pajamas), taikytą neapmokestinamą pajamų dydį (NPD), iki 2017 m. gruodžio 31 d. taikytą papildomą neapmokestinamą pajamų dydį (PNPD), išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio sumas, išskaičiuoto ir į Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą iki 2015 m. gruodžio 31 d. sumokėto privalomojo sveikatos draudimo įmokų sumas.

5. Pagal GPMĮ 7 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Vadinasi, kai gyventojas pageidauja gauti pažymą, joje turi būti nurodytos per kalendorinius metus išmokėtos A klasės pajamoms priskiriamos išmokos, taikytas NPD, PNPD, išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio sumos, išskaičiuoto ir į VMI prie FM biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą sumokėto privalomojo sveikatos draudimo įmokų sumos.

6. Kai gyventojas pageidauja gauti pažymą apie per kitą laikotarpį išmokėtas išmokas, tai turi būti išduota kito laikotarpio pažyma apie per tą laikotarpį apskaičiuotas ir išmokėtas A klasės pajamoms priskiriamas išmokas, taikytą NPD, PNPD, išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio

sumas, išskaičiuoto ir į VMI prie FM biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą sumokėto privalomojo sveikatos draudimo įmokų sumas.

7. Nustačius, kad pažymoje įrašyti klaidingi duomenys, ją išdavęs asmuo gyventojui išduoda naują patikslintą pažymą.

**2. Per mokestinį laikotarpį gyventojams išmokas, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskirtos B klasėms pajamoms, išmokėję Lietuvos vienetas, užsienio vienetas per nuolatinę buveinę ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę privalo iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, antrojo mėnesio 15 dienos pateikti mokesčio administratoriui pažymas apie gyventojams išmokėtas tokias išmokas. Jeigu gyventojui išmokas išmoka užsienio vienetas per nuolatinę buveinę, tai šias pažymas mokesčio administratoriui pateikia užsienio vieneto įgaliotas asmuo. Jei gyventojui išmokas išmoka nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę, tai šias pažymas mokesčio administratoriui pateikia tas nenuolatinis Lietuvos gyventojas ar jo įgaliotas asmuo.**

(Pakeista pagal 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 įstatymą Nr. XIII-841, taikoma nuo 2018 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Kokios išmokos pagal mokesčio mokėjimo tvarką yra priskiriamos B klasės pajamoms, nurodyta GPMĮ 22 straipsnyje (žr. GPMĮ 22 straipsnio komentarą).

2. 2017 m. gruodžio 7 d. priimtu 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 buvo pakeistas duomenų apie išmokėtas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskirtas B klasės pajamoms, pateikimo terminas. Nustatyta, kad duomenys apie B klasės pajamoms priskirtas išmokas turi būti pateikiami iki kalendorinių metų, einančių po mokestinio laikotarpio (už kurį teikiami duomenys), vasario mėnesio 15 dienos.

3. Siekiant supaprastinti duomenų apie B klasės pajamoms priskirtas išmokas teikimą, 2018 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais išmokėtos tokios išmokos deklaruojamos kartu su A klasės pajamoms priskirtomis išmokomis Metinėje gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formoje. Deklaracijos GPM312 forma ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9 „Dėl Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ (žr. GPMĮ 24 straipsnio 3 dalies komentarą).

4. Per 2017 m. ar ankstesnį mokestinį laikotarpį išmokėtos išmokos, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms (įskaitant išmokas, priskiriamas prie neapmokestinamųjų pajamų), nurodomos Pažymoje apie gyventojams išmokėtas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas B klasės pajamoms (toliau – pažyma FR0471). Pagal GPMĮ 7 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais, todėl pažymoje FR0471 turi būti įrašomi duomenys apie kalendoriniais metais išmokėtas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas B klasės pajamoms. Paskutinis mokestinis laikotarpis, per kurį išmokėtų išmokų, priskiriamų B klasės pajamoms, duomenys turi būti pateikti pažymoje FR0471, yra 2017 metai.

5. Pažyma FR0471 teikiama:

5.1. tikslinant mokesčių administratoriui už laikotarpį nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2018 m. vasario 28 d. pateiktų ir 2017 metų bei ankstesnių mokestinių laikotarpių pažymos FR0471 duomenis bei teikiant nepateiktas nurodytų laikotarpių pažymas FR0471,

5.2. elektroniniu būdu per Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemą (https://deklaravimas.vmi.lt) arba kitu VMI prie FM nustatytu būdu.

**3. Pažymų apie apskaičiuotas ir išmokėtas išmokas formas, jų pildymo ir pateikimo tvarką, sumos dydį, iki kurio neprivalu pateikti mokesčio administratoriui pažymas apie gyventojams išmokėtas išmokas, nustato centrinis mokesčio administratorius.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6,17, 24, 27, 30, 31, 32, 33, 36 straipsnių ir Įstatymo priedo pakeitimo ir papildymo įstatymą (2008 m. balandžio 10 d. įstatymas Nr. X-1485), taikoma nuo 2008 m. balandžio 24 d.)

**Komentaras**

1. 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio duomenys apie nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėtas išmokas, priskirtas B klasės pajamoms, kartu su A klasės pajamoms priskirtomis išmokomis turi būti įrašomi Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formoje ir jos priedų GPM312L „Nuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėtos išmokos“ ir GPM312U „Nenuolatiniams Lietuvos gyventojams išmokėtos išmokos“ formose (žr. GPMĮ 24 straipsnio 3 dalies komentarą).

2. Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9, nustatytas sumos dydis, iki kurio neprivaloma pateikti mokesčio administratoriui duomenų apie gyventojams 2018 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais išmokėtas išmokas. Nustatyta, kad neprivalo būti pateikti duomenys apie tokias pinigais ar natūra išmokėtas vienkartines išmokas:

2.1. ne didesnes kaip 100 eurų išmokų sumas už parduotas miško gėrybes (grybus, uogas, vaistažoles, riešutus),

2.2. ne didesnes kaip 100 eurų išmokų sumas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kitą turtą (išskyrus kilnojamąjį daiktą, kuriam privaloma teisinė registracija, nekilnojamąjį daiktą ir finansines priemones),

2.3. ne didesnes kaip 1000 eurų azartinių lošimų laimėjimų ar loterijų laimėjimų sumas.

Be to, nustatyta, kad gali būti nedeklaruojamos pavėluoto mokėjimo palūkanos, numatytos atsiskaitymą už žemės ūkio produkciją reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose, nesvarbu, kokia jų suma buvo išmokėta.

3. 2017 m. ir ankstesnio mokestinio laikotarpio duomenims įrašyti skirtos Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 forma, Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 formos užpildymo ir pateikimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. rugpjūčio 29 d. įsakymu Nr. V-238 (nauja redakcija išdėstytos 2014 m. spalio 30 d. įsakymu Nr. VA-116).

**4. Lietuvos vienetas ar užsienio vienetas, per nuolatinę buveinę gaunantis šio Įstatymo 21 straipsnyje nurodytas įmokas, nuolatinio gyventojo prašymu išduoda sumokėjimą patvirtinančių dokumentų originalus arba jų nuorašus. Minėti dokumentai ar jų nuorašai parengiami, patvirtinami ir išduodami nemokamai per 10 darbo dienų nuo prašymo gavimo dienos.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 33 straipsnio papildymo įstatymą (2004 m. kovo 16 d. įstatymas Nr. IX-2059), taikoma nuo 2004 m. kovo 30 d.)

**Komentaras**

1. Pagal GPMĮ 35 straipsnio 1 dalį nuolatinis Lietuvos gyventojas, pasinaudojęs teise iš pajamų atimti šio įstatymo 21 straipsnyje (žr. GPMĮ 21 straipsnio komentarą) nurodytas išlaidas, privalo saugoti sumokėjimą patvirtinančių dokumentų originalus arba jų nuorašus, patvirtintus notaro, ne trumpiau kaip 10 metų po atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo.

2. Dėl dokumentų, patvirtinančių GPMĮ 21 straipsnyje nurodytų įmokų sumokėjimą per atitinkamą mokestinį laikotarpį, išdavimo nuolatinis Lietuvos gyventojas gali kreiptis į Lietuvos vienetą ar užsienio vienetą, vykdantį veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, kuriam tos įmokos buvo sumokėtos.

(GPMĮ 33 straipsnio komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2019-06-18 raštą Nr.( 18.18-31-1E)-RM-18649)).

**34 straipsnis. Mokesčio administratoriaus pareigos**

**1. Mokesčio administratorius pas jį atvykusiems gyventojams jų prašymu padeda užpildyti deklaracijas ir (ar) prašymus pervesti dalį pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos.**

(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, $13^1$, 16, 17, 18, $18^2$, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymą (2025 m. birželio 26 d. įstatymas XV-343), taikoma nuo 2026 m. sausio 1 d.).

**Komentaras**

1. Deklaracijų formos, jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės yra skelbiamos VMI interneto svetainėje (adresu: www.vmi.lt), taip pat VMI Elektroninio deklaravimo sistemoje (http://deklaravimas.vmi.lt).

Prisijungus prie elektroninės deklaravimo sistemos (EDS) https://deklaravimas.vmi.lt (prisijungti galima per Elektroninius valdžios vartus arba su VMI suteiktomis priemonėmis) dokumentus galima pildyti tiesiogiai portale. Tiesioginio dokumentų pildymo metu vartotojams nurodomos pildymo klaidos, kas padeda užtikrinti pateikiamų duomenų kokybę bei savalaikį jų pateikimą.

2. Mokesčių administratorius teikia visą reikiamą pagalbą gyventojams, užpildant deklaracijas, o gyventojams, pageidaujantiems paremti pasirinktus paramos gavėjus ir (ar) politines partijas (2023 m. ir ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, politinėms organizacijas – 2024 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais) – ir prašymus pervesti pajamų mokesčio dalį. Pagalba teikiama tiek gyventojams atvykus į VMI aptarnavimo padalinius (būtina išankstinė rezervacija), tiek nuotoliniu būdu – paskambinus Mokesčių informacijos centro numeriu +370 5 260 5060.

(GPMĮ 34 str. 1 d. komentaras atnaujintas pagal VMI prie FM 2026-10-13 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) RTD-122).

**2. Mokesčio administratorius nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymu, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, privalo išduoti pažymą, kurioje turi būti nurodytos nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestiniu laikotarpiu gautos pajamos ir nuo jų Lietuvoje sumokėtas pajamų mokestis. Mokesčio administratorius nenuolatinio Lietuvos gyventojo prašymu privalo išduoti pažymą, kurioje turi būti nurodytos nenuolatinio Lietuvos gyventojo Lietuvoje gautos pajamos ir nuo jų sumokėtas pajamų mokestis. Pažymų išdavimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius.**

**Komentaras**

1. Gyventojas (sąvoka „gyventojas“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 2 dalyje; žr. GPMĮ 2 straipsnio 2 dalies komentarą) turi teisę kreiptis į mokesčio administratorių su prašymu išduoti pažymą apie gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokestį.

2. Mokesčio administratorius, išduodamas gyventojams tokias pažymas, turi vadovautis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. VA-50 patvirtintomis Nuolatinio Lietuvos gyventojo gautų pajamų ir nuo jų Lietuvoje sumokėto pajamų mokesčio pažymos FR0594 formos bei Nenuolatinio Lietuvos

gyventojo Lietuvoje gautų pajamų ir nuo jų sumokėto pajamų mokesčio pažymos FR0595 formos pildymo bei išdavimo taisyklėmis (toliau – taisyklės) ir gyventojams išduoti užpildytas šiuo įsakymu patvirtintų pažymų formas.

3. Jeigu į mokesčio administratorių dėl pažymos išdavimo kreipiasi nuolatinis Lietuvos gyventojas (sąvoka „nuolatinis Lietuvos gyventojas“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 3 dalyje; žr. GPMĮ 2 straipsnio 3 dalies komentarą), jam turi būti išduota Nuolatinio Lietuvos gyventojo gautų pajamų ir nuo jų Lietuvoje sumokėto pajamų mokesčio pažyma (FR0594 forma, toliau — pažymos FR0594 forma).

Jeigu į mokesčio administratorių dėl pažymos išdavimo kreipiasi nenuolatinis Lietuvos gyventojas (sąvoka „nenuolatinis Lietuvos gyventojas“ apibrėžta GPMĮ 2 straipsnio 4 dalyje; žr. GPMĮ 2 straipsnio 4 dalies komentarą), jam turi būti išduota Nenuolatinio Lietuvos gyventojo Lietuvoje gautų pajamų ir nuo jų sumokėto pajamų mokesčio pažyma (FR0595 forma, toliau — pažymos FR0595 forma).

4. Prašymą išduoti pažymos FR0594 formą mokesčio administratoriui nuolatinis Lietuvos gyventojas gali pateikti mokestiniam laikotarpiui pasibaigus ir ne anksčiau kaip kovo 1 dieną kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, per kurį gautas pajamas ir išskaičiuotą (sumokėtą) pajamų mokestį prašo nurodyti pažymoje. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris mokestiniu laikotarpiu galutinai išvyksta iš Lietuvos, prašymą išduoti pažymos FR0594 formą mokesčio administratoriui gali pateikti tik pateikęs gyventojo, galutinai išvykstančio iš Lietuvos, pajamų mokesčio deklaraciją (žr. GPMĮ 29 straipsnio komentarą) ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėjęs pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokestį.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų iš likviduoto Lietuvos vieneto, prašymą išduoti pažymos FR0594 formą jis gali mokesčio administratoriui pateikti ne anksčiau kaip po 30 dienų nuo tokio likviduoto vieneto išregistravimo iš Juridinių asmenų registro.

5. Pagal nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymą mokesčio administratorius privalo išduoti tinkamai užpildytą pažymos FR0594 formą per 5 darbo dienas nuo prašymo pateikimo dienos, išskyrus 5.1 ir 5.2 papunkčiuose nurodytus atvejus:

5.1. jeigu tam, kad būtų išduota pažymos FR0594 forma, nuolatinis Lietuvos gyventojas turi patikslinti arba privalo pateikti atitinkamo mokestinio laikotarpio, už kurį prašoma pažymos, metinę pajamų mokesčio deklaraciją, gyventojas informuojamas apie tai per Mano VMI, telefonu arba paštu, nurodant 10 darbo dienų terminą nustatytiems trūkumams pašalinti arba metinei pajamų mokesčio deklaracijai pateikti. Pažymos FR0594 forma parengiama per 5 darbo dienas nuo trūkumų pašalinimo (metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo) dienos. Gyventojui nepašalinus trūkumų (nepateikus metinės pajamų mokesčio deklaracijos per nustatytą terminą), prašymas išduoti pažymos FR0594 formą netenkinamas;

5.2. jeigu tam, kad būtų išduota pažymos FR0594 forma, mokesčio administratorius turi atlikti mokestinį patikrinimą arba tyrimą ir tokio patikrinimo ar tyrimo metu nenustato pažeidimų, pažymos FR0594 forma nuolatiniam Lietuvos gyventojui turi būti išduota per 5 darbo dienas nuo mokestinio patikrinimo pabaigos. Jei mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta pažeidimų, kol jie nepašalinti, pažymos FR0594 forma nuolatiniam Lietuvos gyventojui neišduodama.

6. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (išskyrus individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje gautas / uždirbtas pajamas) ir nuo kurių gyventojui neatsiranda pareiga perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį, atsižvelgiant į GPMĮ 6 straipsnio $1^1$ ir $1^2$ dalių nuostatas, prašymą išduoti pažymos FR0595 formą mokesčių administratoriui gali pateikti visą mokestinį laikotarpį.

Kartu su prašymu jis turi pateikti papildomus dokumentus:

6.1. jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas gavo A klasės pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje, ir šiuo mokestiniu laikotarpiu mokesčių administratoriui pateikė prašymą išduoti pažymos FR0595 formą, prie prašymo jis turi pridėti išmokas jam išmokėjusio ir pajamų mokestį nuo jų išskaičiavusio asmens išduotą pažymą apie per tą mokestinį laikotarpį apskaičiuotas ir išmokėtas išmokas bei nuo jų išskaičiuotą ir į biudžetą sumokėtą pajamų mokestį (šios pažymos pavyzdys, jos užpildymo ir išdavimo taisyklės patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. gruodžio 21 d. įsakymu Nr. VA-90 „Dėl Apskaičiuotų ir išmokėtų

išmokų, išskaičiuoto ir į biudžetą sumokėto pajamų mokesčio pažymos pildymo ir išdavimo taisyklių patvirtinimo“).

Pavyzdžiui, nenuolatinis Lietuvos gyventojas, iš Lietuvos vieneto gavęs su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų, dėl pažymos FR0595 formos išdavimo į mokesčio administratorių gali kreiptis nelaukdamas mokestinio laikotarpio pabaigos. Tokiu atveju kartu su prašymu jis turi pateikti darbdavio išduotą pažymą apie jam per atitinkamą laikotarpį išmokėtą su darbo santykiais susijusių ar jų esmę atitinkančiais santykiais pajamų sumą ir nuo jų išskaičiuoto pajamų mokesčio sumą;

6.2. jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas gavo B klasės apmokestinamųjų pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje (pavyzdžiui, iš nuolatinio Lietuvos gyventojo gavęs apmokestinamųjų pajamų už parduotą Lietuvoje esantį nekilnojamąjį daiktą arba už Lietuvoje įregistruotą teisiškai registruotiną kilnojamąjį daiktą), iki kreipimosi į mokesčio administratorių išduoti pažymą dienos jis privalo būti pateikęs Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaraciją (FR0459 forma) ir į Lietuvos Respublikos biudžetą sumokėjęs GPMĮ nustatytą pajamų mokestį. Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos FR0459 forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymu Nr. V-46 „Dėl nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos FR0459 formos, jos užpildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“;

6.3. jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gavo B klasės neapmokestinamųjų pajamų arba pajamų, kurios nėra pajamų mokesčio objektas, ar gavo B klasės pajamų, kurių jis neprivalo deklaruoti, kartu su prašymu išduoti FR0595 formos pažymą mokesčio administratoriui jis turi pateikti tokių pajamų gavimą patvirtinančius dokumentus.

Pavyzdžiui, nenuolatinis Lietuvos gyventojas, iš Lietuvos vieneto gavęs pajamų už parduotus vertybinius popierius (pajamos iš jų pardavimo nelaikomos nenuolatinio Lietuvos gyventojo mokesčio objektu), kartu su prašymu turi pateikti tokių pajamų gavimą patvirtinantį dokumentą (vieneto išduotą pažymą, kurioje būtų nurodyta išmokos paskirtis, suma, išmokos data, arba finansinių priemonių tarpininko išduotą dokumentą, iš kurio galima būtų nustatyti išmokos paskirtį, sumą bei datą).

7. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris mokestiniu laikotarpiu negavo jokių pajamų Lietuvoje ir pageidauja šį faktą patvirtinančio dokumento, prašymą išduoti pažymos FR0595 formą mokesčių administratoriui gali pateikti ne anksčiau kaip vasario 15 dieną kalendorinių metų, einančių po mokestinio laikotarpio, per kurį gautas pajamas ir išskaičiuotą (sumokėtą) pajamų mokestį jis prašo nurodyti pažymos FR0595 formoje.

8. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, 2019 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais gavęs pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir nuo kurių gyventojui atsiranda pareiga perskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį, atsižvelgdamas į GPMĮ 6 straipsnio $1^1$ ir $1^2$ dalių nuostatas, prašymą išduoti pažymos FR0595 formą gali pateikti ne anksčiau kaip kovo 1 dieną kalendorinių metų, einančių po mokestinio laikotarpio, per kurį Lietuvoje gautas pajamas ir išskaičiuotą (sumokėtą) pajamų mokestį jis prašo nurodyti pažymos FR0595 formoje. Iki prašymo išduoti pažymos FR0595 formą pateikimo dienos gyventojas mokesčių administratoriui turi būti pateikęs to mokestinio laikotarpio, kurio pažymos FR0595 formos prašo, metinę pajamų mokesčio deklaraciją – GPM314 formą (ši forma ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2019 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-112 „Dėl Nenuolatinio Lietuvos gyventojo metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM314 formos, jos priedų GPM314A, GPM314B formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“).

9. Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdantis individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, prašymą išduoti pažymos FR0595 formą gali pateikti, tik pasibaigus mokestiniam laikotarpiui ir tik pateikęs to mokestinio laikotarpio Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų deklaracijos FR0531 formą (ši forma ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklės yra patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. VA-37 „Dėl Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų

deklaracijos FR0531 formos ir jos priedo FR0531V formos bei jų užpildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“).

10. Pagal nenuolatinio Lietuvos gyventojo prašymą išduoti pažymos FR0595 formą mokesčio administratorius privalo išduoti tinkamai užpildytą pažymos FR0595 formą per 5 darbo dienas nuo prašymo pateikimo dienos, išskyrus 10.1 ir 10.2 papunkčiuose nurodytus atvejus:

10.1. jeigu tam, kad būtų išduota pažymos FR0595 forma, nenuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti išmokas jam išmokėjusio asmens išduotą pažymą apie per tą mokestinį laikotarpį išmokėtas išmokas ir (ar) pajamų gavimą patvirtinančius dokumentus arba Nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo B klasės pajamų deklaracijos FR0459 formą ir nuo jų sumokėjęs pajamų mokestį, gyventojas informuojamas apie tai per Mano VMI, telefonu arba paštu, nurodant 10 darbo dienų prievolių įvykdymo terminą. Gyventojui įvykdžius nurodytas prievoles (pašalinus nurodytus trūkumus), pažyma parengiama per 5 darbo dienas nuo prievolių įvykdymo (trūkumų pašalinimo) dienos. Gyventojui neįvykdžius prievolių (nepašalinus trūkumų), prašymas išduoti FR0595 formos pažymą netenkinamas;

10.2. jeigu tam, kad būtų išduota pažymos FR0595 forma, mokesčio administratorius turi atlikti mokestinį patikrinimą arba tyrimą ir tokio patikrinimo ar tyrimo metu nenustato pažeidimų, pažymos FR0595 forma nenuolatiniam Lietuvos gyventojui turi būti išduota per 5 darbo dienas nuo mokestinio patikrinimo arba tyrimo pabaigos. Jei mokestinio patikrinimo arba tyrimo metu buvo nustatyta pažeidimų, kol jie nepašalinti, pažymos FR0595 forma nenuolatiniam Lietuvos gyventojui neišduodama.

11. Pažymos FR0594 forma nuolatiniam Lietuvos gyventojui, o pažymos FR0595 forma nenuolatiniam Lietuvos gyventojui gali būti išduota už dešimt praėjusių mokestinių laikotarpių, skaičiuojant atgal nuo mokestinio laikotarpio, kuriuo pateiktas prašymas išduoti pažymos FR0594 ar FR0595 formą, sausio 1 dienos.

**3. Mokesčio administratorius nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymu, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka privalo pervesti asmenims (išskyrus profesines sąjungas arba profesinių sąjungų susivienijimus), pagal Labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą, iki 1,2 procento pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, – iki 1,2 procento mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos.**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 34 straipsnio pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1325 pakeitimo įstatymu (2018 m. gruodžio 11 d. įstatymas Nr. XIII-1705), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Pagal nuolatinių Lietuvos gyventojų pateiktus prašymus nuo jų 2019 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamų mokesčio administratorius privalo pervesti asmenims (išskyrus profesines sąjungas ir profesinių sąjungų susivienijimus), pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą (toliau – LPĮ) turintiems teisę gauti paramą (toliau – paramos gavėjai), iki 1, 2 procentų pajamų mokesčio sumos:

1.1. mokėtinos pagal 2019 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją (kai gyventojas pagal GPMĮ 27 ar 28 straipsnio nuostatas privalo pateikti ir pateikė deklaraciją);

1.2. mokestį išskaičiuojančio asmens per mokestinį laikotarpį išskaičiuotos iš nuolatinio Lietuvos gyventojo 2019 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamų (kai gyventojas pagal GPMĮ 27 ar 28 straipsnio nuostatas neprivalo pateikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos).

Paramos gavėjais esančioms profesinėms sąjungoms ir profesinių sąjungų susivienijimams pervedamos paramos tvarka aptarta šio straipsnio 4 dalies komentare.

2. Į nuolatinio Lietuvos gyventojo mokėtiną pajamų mokesčio sumą, nuo kurios skaičiuojama paramos gavėjui ir (ar) politinei organizacijai skiriama pajamų mokesčio dalis, yra įskaitoma ir fiksuoto pajamų mokesčio suma už įsigytą verslo liudijimą. Į mokesčio administratoriaus mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuotą arba sumažintą mokėtiną pajamų mokesčio sumą neatsižvelgiama.

3. Paramos gavėjai, turintys teisę gauti 1,2 proc. pajamų mokesčio dalį, pagal LPĮ 7 straipsnio nuostatas (2022 m. birželio 7 d. įstatymas Nr. XIV-1129) nuo 2025-01-01 yra:

– nevyriausybinės organizacijos, t. y. viešieji juridiniai asmenys, kuriems Juridinių asmenų registre suteikta nevyriausybinės organizacijos (toliau – NVO) žyma ir paramos gavėjo statusas, ir / ar

– Užsienyje esančių lietuvių bendruomenių, kitų lietuviškų įstaigų ar organizacijų, kurios gali būti paramos gavėjais pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą, sąraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministro 2011 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. V-265 „Dėl Užsienyje esančių lietuvių bendruomenių, kitų lietuviškų įstaigų ar organizacijų, kurios gali būti paramos gavėjais pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą, sąrašo patvirtinimo“ (toliau – Sąrašas) nurodyta užsienio valstybėje įsteigta lietuvių bendruomenė ar kita lietuviška įstaiga ar organizacija, kuri gali būti priskiriama NVO, tačiau kuriai NVO žyma ir paramos gavėjo statusas Juridinių asmenų registre nėra suteikiami, ir / ar

– meno kūrėjai, paramos gavėjais įregistruoti Meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų informacinėje sistemoje.

4. NVO sąvoka pateikta Lietuvos Respublikos nevyriausybinių organizacijų plėtros įstatymo (toliau – NVOPĮ) 2 str. 3 dalyje: „Nevyriausybinė organizacija – nuo valstybės ar savivaldybių institucijų ir įstaigų valdymo nepriklausomas savanoriškumo pagrindais įsteigtas visuomenės ar jos grupės naudai veikiantis viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas nėra siekti politinės valdžios arba įgyvendinti vien tik religinius tikslus.“

Nevyriausybinėmis organizacijomis nelaikomi:

– juridiniai asmenys, kurių daugiau negu 1/3 dalyvių yra juridiniai asmenys, nesantys nevyriausybinėmis organizacijomis arba religinėmis bendruomenėmis ar bendrijomis;

– juridiniai asmenys, kurių dalyviai – juridiniai asmenys, nesantys nevyriausybinėmis organizacijomis arba religinėmis bendruomenėmis ar bendrijomis, turi daugiau negu 1/3 balsų visuotiniame dalyvių susirinkime;

– politinės partijos;

– profesinės sąjungos, darbdavių organizacijos ir jų susivienijimai;

– organizacijos, kuriose narystė privaloma tam tikros profesijos atstovams;

– sodininkų bendrijos, daugiabučių gyvenamųjų namų ir kitos paskirties pastatų savininkų bendrijos, kiti nekilnojamojo turto bendro valdymo tikslais įsteigti juridiniai asmenys;

– šeimynos;

– nuolatinės arbitražo institucijos.

5. Duomenys apie juridinio asmens įgytą paramos gavėjo statusą, šio statuso suteikimo ar panaikinimo datas registruojami Juridinių asmenų registre Juridinių asmenų registro nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. lapkričio 12 d. nutarimu Nr. 1407 „Dėl Juridinių asmenų registro nuostatų patvirtinimo“ nustatyta tvarka. Juridinių asmenų registro tvarkytojas yra valstybės įmonė Registrų centras.

6. Fiziniams asmenims meno kūrėjo statusas suteikiamas Lietuvos Respublikos meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymo nustatyta tvarka, o paramos gavėjo – įregistravus asmenį Meno kūrėjo ir meno kūrėjų organizacijų informacinėje sistemoje, kurios tvarkytojas yra Lietuvos Respublikos kultūros ministerija.

7. NVO žymą suteikia Juridinių asmenų registro tvarkytojas. Juridinis asmuo, atitinkantis NVO kriterijus, gali kreiptis į Juridinių asmenų registro tvarkytoją dėl NVO žymos suteikimo, pateikdamas prašymą įregistruoti žymą, kad juridinis asmuo yra nevyriausybinė organizacija. Išsamesnė informacija pateikiama valstybės įmonės Registrų centro interneto svetainėje (https://www.registrucentras.lt/p/1809).

8. Pažymėtina, kad pagal NVOPĮ nuostatas nevyriausybinėmis organizacijomis nelaikomos religinės bendruomenės ar bendrijos, įgyvendinančios tik religinius tikslus. NVOPĮ pateiktą nevyriausybinės organizacijos sąvoką atitinkančios religinės bendruomenės ir bendrijos,

neapsiribojančios tik religinės veiklos vykdymu, bet kartu vykdančios labdaringą ar panašią veiklą, 2025 m. ir vėlesniais metais gali gauti paramą (iki 1,2 proc. gyventojų pajamų mokesčio dalį). Tokios religinės bendruomenės ir bendrijos, siekiančios gauti paramą, turėtų kreiptis į Juridinių asmenų registro tvarkytoją su prašymu įregistruoti nevyriausybinės organizacijos žymą.

9. Mokesčio administratorius, vykdydamas pajamų mokesčio sumos pervedimą paramos gavėjams, vadovaujasi Dalies gyventojų pajamų mokesčio sumos pervedimo pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą paramos gavėjams ir politinėms organizacijoms tvarkos aprašu, patvirtintu Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2023 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. VA-84 „Dėl Dalies gyventojų pajamų mokesčio sumos pervedimo pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą paramos gavėjams ir politinėms organizacijoms tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – Aprašas).

10. Pagal Aprašo nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas turi teisę pateikti prašymą mokesčio administratoriui pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, už kurį nuo gautų pajamų pageidauja skirti sumokėto pajamų mokesčio dalį (toliau – ataskaitiniai metai), arba už kurį prašoma pradėti pervesti (kai pajamų mokesčio dalis skiriama ilgiau nei vienerius metus), iki kitų metų gegužės 1 dienos, kad pajamų mokesčio dalis būtų pervesta vienam ar keliems pasirinktiems paramos gavėjams.

11. Mokesčio administratorius pagal pateiktą gyventojo prašymą pajamų mokesčio dalies paramos gavėjams neturi pervesti, jeigu:

11.1. prašymą pateikė nenuolatinis Lietuvos gyventojas (įskaitant galutinai išvykusį iš Lietuvos fizinį asmenį, pateikusį galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje deklaruotos ne viso mokestinio laikotarpio (tik iki išvykimo dienos) gautos pajamos);

11.2. nuolatinis Lietuvos gyventojas prašymą pateikė pasibaigus prašymo pateikimo terminui (t. y. po gegužės 1 d. metų, einančių po ataskaitinių metų);

11.3. prašyme pateikti ne visi reikalingi duomenys ir gyventojas jų nepatikslino iki einamųjų kalendorinių metų birželio 30 dienos;

11.4. prašyme nurodytas juridinis asmuo pagal LPĮ neturi teisės gauti paramos, t. y., jeigu juridinis asmuo (išskyrus tradicines religines bendruomenes, bendrijas ir centrus, ir Sąraše nurodytas užsienyje įsteigtas lietuvių bendruomenes ir kitas lietuviškas įstaigas ar organizacijas) einamųjų metų gegužės 1 d. arba pajamų mokesčio dalies pervedimo dieną neturi paramos gavėjo statuso;

11.5. prašyme nurodytas juridinis asmuo (išskyrus Sąraše nurodytas užsienyje įsteigtas lietuvių bendruomenes ir kitas lietuviškas įstaigas ar organizacijas) 2025 m. ir vėlesnių metų, einančių po ataskaitinių metų, gegužės 1 d. arba pajamų mokesčio sumos pervedimo dieną nėra įregistravęs nevyriausybinės organizacijos žymos Juridinių asmenų registre;

11.6. Sąraše nurodyta užsienyje įsteigta lietuvių bendruomenė ir kita lietuviška įstaiga ar organizacija 2025 m. ir vėlesnių metų, einančių po ataskaitinių metų, gegužės 1 d. arba pajamų mokesčio sumos pervedimo dieną neatitinka įstatymų reikalavimų dėl nevyriausybinės organizacijos statuso;

11.7. konkrečiam paramos gavėjui ar konkrečiai politinei organizacijai pervestina pajamų mokesčio suma už ataskaitinį laikotarpį yra mažesnė nei 3 eurai;

11.8. kai prašymas pateiktas gyventojo vardu be jo sutikimo, neteisėtai pasinaudojus jo asmens duomenimis (t. y. kai gyventojas, kurio vardu pateiktas prašymas, arba teisėsaugos institucija mokesčio administratoriui praneša, kad prašymo gyventojas neteikė);

11.9. kai pateikiamas nustatytos formos reikalavimų neatitinkantis prašymas.

12. Tam tikri nevyriausybinių organizacijų finansavimo apribojimai yra nustatyti NVOPĮ. Šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybės ir savivaldybių biudžetų lėšos nevyriausybinėms organizacijoms negali būti skiriamos, jeigu nustatoma bent viena iš šių aplinkybių:

1) juridinio asmens veikla sustabdyta ar apribota įstatymų nustatytais pagrindais;

2) juridiniam asmeniui taikomas turto areštas ir išieškojimas galėtų būti nukreiptas į projektui įgyvendinti skirtas valstybės, savivaldybių biudžetų lėšas, juridinis asmuo yra likviduojamas arba pradėtos juridinio ar kito asmens bankroto procedūros ir išieškojimas galėtų būti nukreiptas į projektui įgyvendinti skirtas valstybės, savivaldybių biudžetų lėšas;

3) juridinis asmuo, prašydamas valstybės ar savivaldybių biudžetų lėšų, pateikė tikrovės neatitinkančius duomenis arba suklastotus dokumentus;

4) juridinis asmuo, naudodamas valstybės ar savivaldybių biudžetų lėšas, buvo neįvykdęs valstybės ar savivaldybių biudžetų lėšų naudojimo sutarties, sudarytos su valstybės ar savivaldybės institucija, ar netinkamai ją įvykdęs ir tai buvo esminis (kaip nurodyta sutartyje) valstybės ar savivaldybių biudžetų lėšų naudojimo sutarties pažeidimas;

5) juridinis asmuo neatitinka asignavimų valdytojo patvirtintuose projektų finansavimo konkursų nuostatuose nustatytų reikalavimų;

6) juridinis asmuo teisės aktų nustatyta tvarka nėra pateikęs finansinių ataskaitų rinkinio, veiklos ataskaitos ir savo interneto svetainėje (jeigu ją turi) viešai neskelbia informacijos apie įgyvendinamus ar įgyvendintus projektus.

Vadovaujantis šiomis nuostatomis, gyventojų pajamų mokesčio dalis nevyriausybinei organizacijai neturi būti paskirta, o paskirtoji pervesta, esant bent vienai iš NVOPĮ 10 straipsnio 1 dalies 1, 2, 6 punktuose nurodytų aplinkybių. Jeigu šios aplinkybės atsiranda arba paaiškėja jau pervedus lėšas, atitinkančias gyventojų paskirtą pajamų mokesčio dalį, ar dalį lėšų, pervedimas sustabdomas, o pervestų lėšų suma turi būti grąžinama į Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą. Jeigu šio straipsnio 1 dalies 1, 2, 6 punktuose nurodytos aplinkybės išnyksta, nevyriausybinėms organizacijoms paskirtų sumų pervedimas atnaujinamas, laikantis Apraše nustatytų paskirtos pajamų mokesčio dalies pervedimo terminų.

13. Pagal LPĮ nuostatas paramos gavėju įregistruotas meno kūrėjas negali sau pačiam paskirti piniginių lėšų, sudarančių jo pajamų mokesčio dalį.

14. Nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymas pervesti pajamų mokesčio dalį nuo mokestinio laikotarpio pajamų turi būti užpildytas vadovaujantis Prašymo pervesti pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams ir (arba) politinėms organizacijoms FR0512 formos užpildymo ir pateikimo taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymu Nr. V-45 „Dėl Prašymo pervesti pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams ir (arba) politinėms organizacijoms FR0512 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės).

15. Taisyklėse numatyta, kad nuo 2022 m. sausio 1 d. prašymai mokesčio administratoriui teikiami tik elektroniniu būdu. Prisijungus prie VMI elektroninės deklaravimo sistemos (EDS) (https://deklaravimas.vmi.lt), prisijungti galima per elektroninę bankininkystę, su mokesčio administratoriaus suteiktomis priemonėmis arba elektroniniu parašu) prašymą galima pildyti tiesiogiai portale. Tiesioginio dokumentų pildymo metu vartotojams nurodomos pildymo klaidos, kas padeda užtikrinti prašymų duomenų kokybę ir savalaikį skirtos mokesčio dalies pervedimą paramos gavėjams.

16. Bendra nevyriausybinėms organizacijoms ir (ar) Sąraše nurodytoms užsienyje įsteigtoms lietuvių bendruomenėms ir kitoms lietuviškoms įstaigoms ar organizacijoms, ir (ar) meno kūrėjams skiriama pajamų mokesčio dalis negali viršyti gyventojo sumokėto 1,2 procento pajamų mokesčio sumos.

17. Paramos gavėjas, pageidaujantis gauti paramą, iki kitų metų, einančių po ataskaitinių metų, birželio 30 d., turi pateikti laisvos formos prašymą, kuriame nurodomi Lietuvoje registruotoje kredito įstaigoje turimos sąskaitos, į kurią pageidaujama gauti pajamų mokesčio sumas, duomenys. Prašymo teikti nereikia, jeigu paramos gavėjas jau buvo nurodęs sąskaitos, į kurią pageidaujama gauti pajamų mokesčio sumas, duomenis, ir jie nėra pasikeitę.

18. Prašymuose nurodytiems paramos gavėjams pajamų mokesčio sumos apskaičiuojamos ir pervedamos nuo kitų metų (einančių po ataskaitinio laikotarpio) liepos 1 d. iki lapkričio 15 d. Apraše nustatyta tvarka.

19. Paaiškėjus, kad paramos gavėjui buvo pervesta ne visa pajamų mokesčio suma arba kad buvo pervesta per didelė pajamų mokesčio suma, pervestina pajamų mokesčio suma perskaičiuojama Apraše nustatyta tvarka.

20. Paramos gavėjui pervestina paramos suma gali būti perskaičiuojama už ankstesnį kaip penkerių mokestinių metų laikotarpį (t. y. perskaičiuojama netaikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje nustatytos mokesčio perskaičiavimo senaties).

**4. Mokesčio administratorius nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymu, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka privalo pervesti dalį pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, – dalį mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos:**

**1) 0,6 procento – politinėms organizacijoms, kurios yra įstatymų nustatyta tvarka įregistruotos Juridinių asmenų registre, atitinka įstatymų reikalavimus dėl politinės organizacijos narių skaičiaus ir kurioms nėra pradėta pertvarkymo arba likvidavimo procedūra, ir (arba)**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 34 straipsnio pakeitimo įstatymu (2022 m. liepos 19 d. įstatymas Nr. XIV-1388), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**2) 0,6 procento – profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams, pagal Labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą.**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 34 straipsnio pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1325 pakeitimo įstatymu (2018 m. gruodžio 11 d. įstatymas Nr. XIII-1705), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 34 straipsnio pakeitimo įstatymu (2022 m. liepos 19 d. įstatymas Nr. XIV-1388) buvo pakeistas komentuojamo GPMĮ straipsnio 1 punktas, kuriame formuluotė „politinėms partijoms“ pakeista į „politinėms organizacijoms“.

„Politinės organizacijos“ sąvoka pateikta Lietuvos Respublikos politinių organizacijų įstatymo (toliau – POĮ) 2 straipsnio 7 dalyje: „Politinė organizacija − pagal šį įstatymą įsteigtas viešasis juridinis asmuo − politinė partija arba politinis komitetas, kurių tikslas − tenkinti savo narių politinius interesus, padėti reikšti jų politinę valią ir siekti dalyvauti įgyvendinant valstybės ir (arba) Europos Sąjungos valdžią, savivaldos teisę“.

Politinis komitetas POĮ 2 straipsnio 14 dalyje apibrėžiamas kaip „pagal šį įstatymą įsteigtas pavadinimą turintis juridinis asmuo, kurio tikslas − tenkinti savo narių politinius interesus, padėti reikšti jų valią, siekti dalyvauti įgyvendinant Europos Sąjungos valdžią ir (arba) savivaldos teisę, dalyvaujant rinkimuose į Europos Parlamentą, savivaldybių tarybų ir (arba) merų rinkimuose“.

2. 2022 m. liepos 19 d. įstatymas Nr. XIV-1388 įsigalioja 2023 m. sausio 1 dieną, tačiau jo 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad „Šio įstatymo nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas“.

Pagal GPMĮ 27 straipsnio 1 dalies nuostatas 2023 m. mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pajamas nuolatiniai Lietuvos gyventojai deklaruoti privalės pasibaigus 2023 m. mokestiniam laikotarpiui, iki 2024 m. gegužės 2 dienos. Sumokėta (išskaičiuota) pajamų mokesčio dalis pagal Dalies gyventojų pajamų mokesčio sumos pervedimo pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą paramos gavėjams ir politinėms organizacijoms tvarkos aprašo (toliau — Aprašas) 8 punkto nuostatas yra pervedama kitais metais, einančiais po ataskaitinių metų (metų, už kuriuos mokesčio dalį prašoma pervesti), liepos 1 d. – lapkričio 15 d. laikotarpiu.

Remiantis 2022 m. liepos 19 d. įstatymo Nr. XIV-1388 bei Aprašo nuostatomis, pajamų mokesčio dalis (iki 0,6 procento), paskirta politiniams komitetams (arba ir politiniams komitetams, ir politinėms partijoms), nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų 2023 m. mokestinio laikotarpio pajamų pervedama 2024 m. liepos 1 d. – lapkričio 15 d. laikotarpiu, nuo 2024 m. mokestinio laikotarpio pajamų – 2025 m. liepos 1 d. – lapkričio 15 d. laikotarpiu ir t. t.

3. Nuo 2022 m. mokestinio laikotarpio nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamų sumokėto iki 0,6 procento pajamų mokesčio dalis gali būti paskirta ir 2023 m. liepos 1 d. – lapkričio 15 d. laikotarpiu pervesta tik politinėms partijoms.

4. Remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 34 straipsnio pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1325 pakeitimo įstatymo (2018 m. gruodžio 11 d. įstatymas Nr. XIII-1705) nuostatomis, iki 0,6 procento pajamų mokesčio dalis, paskirta profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą, pervedama nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų 2019 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamų.

5. Politinėms partijoms (2023 m. ir ankstesniais mokestiniais laikotarpiais), politinėms organizacijoms (2024 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais), taip pat ir profesinėms sąjungoms ar profesinių sąjungų susivienijimams skiriamos pajamų mokesčio dalys apskaičiuojamos nuo pajamų mokesčio sumos:

5.1. mokėtinos pagal nuolatinio Lietuvos gyventojo pateiktą mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją (kai gyventojas pagal GPMĮ 27 ar 28 straipsnio nuostatas privalo pateikti ir pateikė deklaraciją);

5.2. mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuotos iš nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestinio laikotarpį pajamų (kai gyventojas pagal GPMĮ 27 ar 28 straipsnių nuostatas neprivalo pateikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos).

6. Mokesčio administratorius, įgyvendindamas šią pareigą, turi vadovautis Aprašu.

7. Pagal Aprašo nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, už kurį nuo gautų pajamų pageidauja skirti sumokėto pajamų mokesčio dalį (toliau – ataskaitiniai metai), iki kitų metų gegužės 1 dienos turi teisę pateikti prašymą mokesčio administratoriui, kad nustatyto dydžio neviršijančios pajamų mokesčio dalys būtų pervestos vienai ar kelioms pasirinktoms politinėms organizacijoms (nuo 2024-01-01; iki 2023-05-02 — politinėms partijoms) ir vienai ar kelioms profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams.

8. Mokesčio administratoriaus pareiga pervesti pajamų mokesčio dalį gyventojo pasirinktoms politinėms organizacijoms (nuo 2024-07-01; iki 2023-11-15 — politinėms partijoms) ir profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams nėra susijusi su komentuojamo straipsnio 3 dalyje nustatyta pareiga pervesti pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams. Vadinasi, pagal nuolatinio Lietuvos gyventojo, pageidaujančio skirti 1,2 procentų neviršijančią pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams, 0,6 procento neviršijančią pajamų mokesčio dalį – politinėms organizacijoms (ar politinėms partijoms), ir 0,6 procento neviršijančią pajamų mokesčio dalį – profesinėms sąjungos ar profesinių sąjungų susivienijimams, pateiktą prašymą mokesčio administratorius atitinkamas pajamų mokesčio sumas privalo pervesti ir paramos gavėjams, ir politinėms organizacijoms (ar politinėms partijoms), ir profesinėms sąjungoms ar profesinių sąjungų susivienijimams.

9. Nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymas turi būti užpildytas vadovaujantis Prašymo pervesti pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams ir (arba) politinėms organizacijoms FR0512 formos užpildymo ir pateikimo taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymu Nr. V-45 „Dėl Prašymo pervesti pajamų mokesčio dalį paramos gavėjams ir (arba) politinėms organizacijoms FR0512 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės).

10. Taisyklėse numatyta, kad nuo 2022 m. sausio 1 d. prašymai mokesčio administratoriui gali būti teikiami tik elektroniniu būdu. Prisijungus prie VMI elektroninės deklaravimo sistemos (EDS) (https://deklaravimas.vmi.lt), prisijungti galima per elektroninę bankininkystę, su mokesčio administratoriaus suteiktomis priemonėmis arba elektroniniu parašu) prašymą galima pildyti tiesiogiai portale. Tiesioginio dokumentų pildymo metu vartotojams nurodomos pildymo klaidos, kas padeda užtikrinti prašymų duomenų kokybę ir savalaikį skirtos mokesčio dalies pervedimą.

11. Mokesčio administratorius pagal pateiktą gyventojo prašymą pajamų mokesčio dalies politinei organizacijai (ar politinei partijai) ir profesinėms sąjungoms ar profesinių sąjungų susivienijimams neturi pervesti, jeigu:

11.1. prašymą pateikė nenuolatinis Lietuvos gyventojas (įskaitant galutinai išvykusį iš Lietuvos fizinį asmenį, pateikusį galutinai išvykstančio iš Lietuvos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje deklaruotos ne viso mokestinio laikotarpio (tik iki išvykimo dienos) gautos pajamos);

11.2. nuolatinis Lietuvos gyventojas prašymą pateikė pasibaigus prašymo pateikimo terminui (t. y. po gegužės 1 d. metų, einančių po ataskaitinių metų);

11.3. prašyme pateikti ne visi reikalingi duomenys ir gyventojas jų nepatikslino iki einamųjų kalendorinių metų birželio 30 dienos;

11.4. prašyme nurodyta politinė organizacija nėra nustatyta tvarka įregistruota Juridinių asmenų registre arba ji neatitinka įstatymų reikalavimų dėl politinės organizacijos narių skaičiaus, arba jeigu politinei organizacijai yra pradėta pertvarkymo arba likvidavimo procedūra einamųjų metų gegužės 1 d. arba pajamų mokesčio dalies pervedimo dieną;

11.5. profesinė sąjunga ar profesinių sąjungų susivienijimas metų, einančių po ataskaitinio metų (t. y. metų, už kuriuos nuo gautų pajamų skiriama pajamų mokesčio dalis), gegužės 1 d. arba pajamų mokesčio dalies pervedimo dieną neturi paramos gavėjo statuso;

11.6. apskaičiuota (perskaičiuota) konkrečiai politinei organizacijai (ar politinei partijai), profesinei sąjungai ar profesinių sąjungų susivienijimui pervestina suma yra mažesnė nei 3 eurai;

11.7. kai prašymas pateiktas gyventojo vardu be jo sutikimo, neteisėtai pasinaudojus jo asmens duomenimis (t. y. kai gyventojas, kurio vardu pateiktas prašymas, arba teisėsaugos institucija mokesčio administratoriui praneša, kad prašymo gyventojas neteikė);

11.8. kai pateikiamas nustatytos formos reikalavimų neatitinkantis prašymas.

12. Politinė organizacija, profesinė sąjunga ar profesinių sąjungų susivienijimas, pageidaujantys gauti pajamų mokesčio dalį, iki kitų metų, einančių po ataskaitinių metų, birželio 30 d., turi pateikti laisvos formos prašymą, kuriame nurodomi Lietuvoje registruotoje kredito įstaigoje turimos sąskaitos, į kurią pageidaujama gauti pajamų mokesčio sumas, duomenys. Prašymo teikti nereikia, jeigu jie jau buvo nurodę sąskaitos, į kurią pageidaujama gauti pajamų mokesčio sumas, duomenis, ir duomenys nėra pasikeitę.

13. Prašymuose nurodytiems pajamų mokesčio dalies gavėjams pajamų mokesčio sumos apskaičiuojamos ir pervedamos nuo kitų metų (einančių po ataskaitinio laikotarpio) liepos 1 d. iki lapkričio 15 d. Apraše nustatyta tvarka.

**5. Pagal šio straipsnio 4 dalį pervedama pajamų mokesčio suma neįskaitoma į pagal šio straipsnio 3 dalį pervedamą pajamų mokesčio sumą.**

(Pakeista Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 34 straipsnio pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1325 pakeitimo įstatymu (2018 m. gruodžio 11 d. įstatymas Nr. XIII-1705), taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2019 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Nuolatinių Lietuvos gyventojų paramos gavėjams – profesinėms sąjungoms ir profesinių sąjungų susivienijimams 0,6 procento pajamų mokesčio dalies paskyrimas neapriboja gyventojų teisės paskirti dar 1,2 procento pajamų mokesčio dalį kitiems pajamų mokesčio dalies gavėjams, pagal LPĮ nuostatas turintiems teisę gauti paramą, o mokesčio administratoriaus pareigos pervesti remiamiems subjektams paskirtas pajamų mokesčio sumas.

2. Pagal nuolatinių Lietuvos gyventojų pateiktus prašymus 2020 m. nuo jų 2019 m. mokestinio laikotarpio (2021 m. – nuo 2020 m. mokestinio laikotarpio pajamų, 2022 m. – nuo 2021 m. mokestinio laikotarpio pajamų, 2023 m. – nuo 2022 m. mokestinio laikotarpio pajamų) pervedamos pajamų mokesčio sumos, atitinkančios tokias pajamų mokesčio dalis:

– iki 1,2 procento – paramos gavėjams (vienetams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą, išskyrus profesines sąjungas ir profesinių sąjungų susivienijimus, ir (ar) meno kūrėjams) ir

– iki 0,6 procento – politinėms partijoms, atitinkančioms komentuojamo straipsnio 4 dalyje nustatytus kriterijus ir

– iki 0,6 procento – profesinėms sąjungoms ir profesinių sąjungų susivienijimams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą.

3. 2024 m. nuo 2023 m. mokestinio laikotarpio nuolatinių Lietuvos gyventojų pajamų pervedamos pajamų mokesčio sumos, atitinkančios tokias pajamų mokesčio dalis:

– iki 1,2 procento pajamų mokesčio – paramos gavėjams (vienetams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą (išskyrus profesines sąjungas ir profesinių sąjungų susivienijimus), ir (ar) paramos gavėjais esantiems meno kūrėjams);

– iki 0,6 procento – politinėms organizacijoms (politinėms partijoms ir politiniams komitetams), atitinkančioms komentuojamo straipsnio 4 dalyje nustatytus kriterijus;

– iki 0,6 procento – profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą.

4. 2025 m. nuo nuolatinių Lietuvos gyventojų 2024 m. mokestinio laikotarpio pajamų, taip pat vėlesniais metais nuo paskesnio mokestinio laikotarpio pajamų pervedamos pajamų mokesčio sumos, atitinkančios tokias pajamų mokesčio dalis:

– iki 1,2 procento pajamų mokesčio – nevyriausybinėms organizacijoms ir (ar) Sąraše nurodytoms užsienyje įsteigtoms lietuvių bendruomenėms ir kitoms lietuviškoms įstaigoms ar organizacijoms, atitinkančioms nevyriausybinės organizacijos kriterijus, ir (ar) paramos gavėjais esantiems meno kūrėjams;

– iki 0,6 procento – politinėms organizacijoms, atitinkančioms komentuojamo straipsnio 4 dalyje nustatytus kriterijus;

– iki 0,6 procento – profesinėms sąjungoms arba profesinių sąjungų susivienijimams, pagal LPĮ turintiems teisę gauti paramą

(GPMĮ 34 str. 3 - 5 d. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-03-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-927)

**6. Mokesčio administratorius gyventojo prašymu per 10 darbo dienų nuo prašymo pateikimo dienos privalo išduoti pažymą apie nuolatinio Lietuvos gyventojo vykdomą individualią veiklą arba nenuolatinio Lietuvos gyventojo įregistruotą nuolatinę bazę Lietuvoje.**

**Komentaras**

1. Mokesčio administratoriaus pareiga yra gyventojo prašymu išduoti pažymas apie:

1.1. nuolatinio Lietuvos gyventojo vykdomą individualią veiklą;

1.2. nenuolatinio Lietuvos gyventojo įregistruotą nuolatinę bazę Lietuvoje.

2. Šių pažymų išdavimo tvarką reglamentuoja Nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos vykdymo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažymų išdavimo taisyklės (toliau – Taisyklės), patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 24 d. įsakymu Nr. 373 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos vykdymo ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažymų išdavimo taisyklių“ (toliau – Įsakymas Nr. 373).

3. Pagal Taisyklių nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradedantis vykdyti bet kokios rūšies individualią veiklą, ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, pradedantis vykdyti individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, privalo apie tai informuoti mokesčio administratorių. Šiuo tikslu mokesčio administratoriui jie turi pateikti Fizinio asmens prašymą įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą (REG812 formą), patvirtintą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“.

4. Pasikeitus vykdomos veiklos pobūdžiui, pageidaujant veiklą nutraukti, apie tai taip pat turi būti pranešama mokesčio administratoriui, pateikiant naują prašymą (REG812 formą). Naujas prašymas (REG812 forma) turi būti taip pat pateikiamas ir tuo atveju, kai nenuolatinis Lietuvos gyventojas baigia vykdyti individualią veiklą per nuolatinę bazę, o pradeda veiklą kaip nuolatinis gyventojas ir priešingai, kai gyventojas pradeda vykdyti individualią veiklą per nuolatinę bazę.

5. Kai nuolatinio Lietuvos gyventojo individuali veikla įregistruojama Mokesčių mokėtojų registre, jam per 10 darbo dienų parengiama Nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos vykdymo pažyma (FR0468 forma).

Kai nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinė bazė įregistruojama, jam per 10 darbo dienų parengiama Nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažyma (FR0469 forma).

Nuolatinio Lietuvos gyventojo individualios veiklos vykdymo pažymos FR0468 forma ir Nenuolatinio Lietuvos gyventojo nuolatinės bazės įregistravimo Lietuvoje pažymos FR0469 forma patvirtintos Įsakymu Nr. 373.

6. FR0468 formos ar FR0469 formos pažymos duomenys skelbiami e. VMI portalo autorizuotų elektroninių paslaugų srityje Mano VMI (toliau – Mano VMI). Pažymą gyventojas gali atsispausdinti iš Mano VMI, atsiimti bet kurioje AVMI asmeniškai ar per įstatymų nustatyta tvarka įgaliotą asmenį.

7. Mokesčio mokėtojais nustatyta tvarka neįsiregistravusiems nuolatiniams ir nenuolatiniams Lietuvos gyventojams pažymos neišduodamos.

**7. Šio straipsnio 3 ir 4 dalių nuostatos netaikomos tais atvejais, kai tose dalyse nurodytą prašymą pateikęs nuolatinis Lietuvos gyventojas, privalantis teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją, metinės pajamų mokesčio deklaracijos nepateikia iki šio Įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje ar šio Įstatymo 28 straipsnyje nustatyto termino pabaigos.**

(Taikoma deklaruojant 2018 m. ir vėlesnio mokestinio laikotarpio pajamas).

**Komentaras**

1. Gyventojo prašymu paramos gavėjams ir (ar) politinėms partijoms paskirta pajamų mokesčio dalis nepervedama, kai:

1.1. prašymą pateikęs nuolatinis Lietuvos gyventojas, pagal GPMĮ nuostatas privalėjęs pateikti ataskaitinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją, jos nepateikė iki GPMĮ 27 straipsnyje nustatyto termino pabaigos, t. y. iki kitų metų gegužės 1 d.;

1.2. prašymą pateikęs fizinis asmuo, tapęs nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 straipsnio 1 dalies 4 punktą, metinę pajamų mokesčio deklaraciją už kalendorinius metus, kuriais atvyko į Lietuvą, privalėjęs pateikti ne vėliau kaip iki kitų kalendorinių metų gruodžio 31 dienos, iki šios datos jos nepateikė. (Kam privalu teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją - žr. GPMĮ 27 straipsnio komentarą, apie fizinio asmens, tapusio nuolatiniu Lietuvos gyventoju, pajamų mokesčio deklaravimą – GPMĮ 28 straipsnio komentarą).

(GPMĮ 34 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-01-23 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-2237).

## 35 straipsnis. Mokesčio mokėtojo pareigos

**1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, pasinaudojęs teise iš pajamų atimti išlaidas, nurodytas šio Įstatymo 21 straipsnyje, privalo saugoti sumokėjimą patvirtinančių dokumentų originalus arba jų nuorašus, patvirtintus notarine tvarka, ne trumpiau kaip 10 metų po atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo.**

**Komentaras**

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, pasinaudojęs teise iš pajamų atimti išlaidas, išvardytas GPMĮ 21 straipsnyje, privalo saugoti sumokėjimą patvirtinančius dokumentus (originalus) arba jų nuorašus, kurie turi būti patvirtinti notarine tvarka. Su metine pajamų mokesčio deklaracija išlaidas patvirtinančių dokumentų pateikti nereikia, bet jų originalai arba nuorašai, patvirtinti notarine tvarka, turi būti saugomi ne trumpiau kaip 10 metų po atitinkamo mokestinio laikotarpio metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo.

Pavyzdys

Tarkime, kad gyventojas 2015 m. balandžio 15 d. sudarė 10 metų gyvybės draudimo sutartį, kuria įsipareigojo kasmet mokėti 1/10 dalį visos draudimo įmokos. Paskutinę įmoką jis sumokės 2025 m. balandžio 15 d. Šios įmokos sumokėjimą gyventojas deklaruos 2026 m. balandžio 20 d.,

pateikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2025 m. mokestinį laikotarpį. Vadinasi, dokumentą, patvirtinantį paskutinės gyvybės draudimo įmokos sumokėjimą, gyventojas privalės saugoti iki 2036 m. balandžio 20 dienos.

Nuolatinio Lietuvos gyventojo patirtos išlaidos, kurios gali būti atimamos iš pajamų, nustatytos GPMĮ 21 str. (plačiau žr. 21 str. komentarą).

**2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti kokios nors rūšies individualią veiklą, privalo apie tai informuoti mokesčio administratorių centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.**

**Komentaras**

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti individualią veiklą (įskaitant gyventoją, pradėjusį kitos rūšies individualią veiklą, t. y. kai pradeda vykdyti kitą individualią veiklą), apie veiklos vykdymo pradžią privalo pranešti mokesčio administratoriui Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), nustatyta tvarka.

2. Apie pradedamą vykdyti individualią veiklą (įskaitant pradedamą vykdyti naujos rūšies veiklą) yra pranešama, mokesčio administratoriui pateikiant nuolatinio Lietuvos gyventojo Taisyklių nustatyta tvarka užpildytą Fizinio asmens prašymą įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą (REG812 formą, toliau – prašymas REG812).

3. Prašymas REG812 turi būti pateiktas ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną, išskyrus tuos prašymus, kuriuos teikia notarai, advokatai, advokatų padėjėjai ir antstoliai. Prašymus REG812 ne vėliau kaip per 5 darbo dienų terminą turi pateikti:

- notarai – nuo Lietuvos Respublikos teisingumo ministro įsakymo dėl notaro veiklos pradžios įsigaliojimo dienos,
- advokatai – nuo Lietuvos advokatų tarybos sprendimo įrašyti advokatą į praktikuojančiųjų advokatų sąrašą dienos,
- advokatų padėjėjai – nuo Lietuvos advokatų tarybos sprendimo juos įrašyti į advokatų padėjėjų sąrašus dienos,
- antstoliai – nuo Lietuvos Respublikos teisingumo ministro įsakymo dėl antstolio skyrimo įsigaliojimo dienos.

4. Kartu su prašymu REG812 nuolatinis Lietuvos gyventojas turi pateikti mokesčio administratoriui šiuos dokumentus:

- asmens tapatybę patvirtinantį dokumentą (išskyrus atvejus, kai prašymas REG812 teikiamas per e. VMI portalo autorizuotų elektroninių paslaugų sritį Mano VMI, toliau – Mano VMI);
- Lietuvos advokatų tarybos sprendimą, patvirtinantį, kad asmuo yra advokatas (kai prašymą REG812 teikia advokatas);
- asmens įtraukimą į Lietuvos advokatų padėjėjų sąrašą patvirtinantį dokumentą (kai prašymą REG812 teikia advokato padėjėjas);
- Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos išduotą pažymėjimą, patvirtinantį, kad asmuo yra notaras (kai prašymą REG812 teikia notaras);
- Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos išduotą liudijimą, patvirtinantį, kad asmuo yra antstolis (kai prašymą REG812 teikia antstolis).

5. Jeigu prašymas REG812 teikiamas per Mano VMI, asmens tapatybė patvirtinama Mano VMI nustatytomis priemonėmis. Užpildytą popierinį prašymą REG812 turi pasirašyti individualią veiklą vykdyti pradėjęs nuolatinis Lietuvos gyventojas ar jam atstovaujantis asmuo.

6. Prašymą REG812 nuolatinis Lietuvos gyventojas gali pateikti per Mano VMI arba tiesiogiai įteikti ar išsiųsti paštu Valstybinei mokesčių inspekcijai.

7. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas pateikia mokesčio administratoriui tinkamai užpildytą prašymą REG812, laikoma, kad jis informavo mokesčio administratorių apie pradedamą vykdyti individualią veiklą.

8. Mokesčių mokėtojų registre įregistravus nuolatinio Lietuvos gyventojo vykdomą individualią veiklą, jo prašymu mokesčio administratorius nemokamai parengia ir išduoda pažymą apie nuolatinio Lietuvos gyventojo vykdomą individualią veiklą (išsamiau apie tai žiūrėti GPMĮ 34 straipsnio 5 dalies komentare).

9. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, pageidaujantis nutraukti savo vykdomą veiklą, turi asmeniškai ar per įgaliotą asmenį apie tai pranešti Valstybinei mokesčių inspekcijai ne vėliau kaip per 5 darbo dienas po tos veiklos nutraukimo dienos, pateikiant naują prašymą.

(GPMĮ 35 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2024-11-14 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-43202).

## 36 straipsnis. Atsakomybė

**1. Jei gyventojas nesilaiko šio Įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatytų reikalavimų dėl prašymo taikyti NPD pateikimo ir dėl to buvo sumokėtas per mažas pajamų mokestis, tai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka už šį pažeidimą atsako pats gyventojas.**

(Pagal 2008 m. balandžio 10 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 5, 6,17, 24, 27, 30, 31, 32, 33, 36 straipsnių ir Įstatymo priedo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. X-1485; įsigaliojo 2008 m. balandžio 24 d.)

### Komentaras

1. GPMĮ 20 str. 4 dalyje nustatyta, kad neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau — NPD) mokestiniu laikotarpiu taikomas, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas, turėdamas teisę į NPD, pateikia laisvos formos prašymą vienoje pajamų, susijusių su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, gavimo vietoje (žr. 20 straipsnio komentarą).

2. Atsakomybė taikoma, jeigu buvo nepagrįstai sumažinta mokėtino pajamų mokesčio suma, kai gyventojas:

- pateikia prašymą dėl NPD taikymo ne vienoje, o keliose pajamų, susijusių su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančius santykius, gavimo vietose ir dėl to sumokėtas per mažas pajamų mokestis;
- pateikia prašymą dėl jam nepriklausančio NPD taikymo ir dėl to buvo sumokėtas per mažas pajamų mokestis.

3. Už šiuos veiksmus (pažeidimus) atsako pats gyventojas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Atsakomybė taikoma, jei dėl minėtų veiksmų kyla įstatyme nustatytos pasekmės — nepagrįstas mokėtinos pajamų mokesčio sumos sumažinimas.

**2. Už šio Įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.**

### Komentaras

1. Pajamų mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo, deklaravimo ir grąžinimo tvarką reglamentuoja GPMĮ V skyriaus (22-32 straipsniai) nuostatos (žr. šių straipsnių komentarus), kurių privalo laikytis gyventojai ir, šiame įstatyme numatytais atvejais, išmokas gyventojams išmokėję asmenys. Už netinkamą prievolių, numatytų GPMĮ, vykdymą taikoma teisės aktuose numatyta atsakomybė ir mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonės (pavyzdžiui delspinigiai).

Bauda už GPMĮ nuostatų pažeidimą, kuriuo neteisėtai sumažinama mokėtina pajamų mokesčio suma, skiriama laikantis MAĮ VIII skyriuje nustatytos tvarkos. Už kitus pažeidimus, kuriais nesilaikoma GPMĮ nustatytų reikalavimų, gali būti taikoma Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekse (toliau — ANK) numatyta administracinė atsakomybė.

2. Atsakomybė už pajamų mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo, deklaravimo tvarkos pažeidimus taikoma, jei:

- į deklaraciją įrašomi neteisingi duomenys;

- deklaracija nepateikiama arba pateikiama pavėluotai (po įstatyme nustatyto pateikimo termino):

- deklaruotas pajamų mokestis nesumokamas arba sumokamas pavėluotai (po įstatyme nustatyto sumokėjimo termino).

2.1. Į deklaraciją įrašyti neteisingi duomenys:

Administracinė atsakomybė už neteisingų duomenų įrašymą į mokesčių administratoriui pateiktą metinę pajamų mokesčio deklaraciją, taip pat kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimą gyventojui kyla pagal ANK 187 straipsnį.

MAĮ nustatyta tvarka gali būti skiriama bauda ir skaičiuojami delspinigiai. Delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal GPMĮ turėjo būti sumokėtas. Esant MAĮ 139 straipsnyje numatytam pagrindui (neteisėtam mokėtinos pajamų mokesčio sumos sumažinimui), gyventojui gali būti paskirta bauda. Esant vienam ar keliems iš MAĮ 141 str. 1 d. nurodytų mokesčių mokėtojo atleidimo nuo baudos pagrindų, mokesčių administratorius turi teisę atleisti mokesčių mokėtoją nuo paskirtos baudos.

Remiantis MAĮ 139 str. 4 dalies nuostata, bauda netaikoma, kai gyventojas per GPMĮ nustatytą terminą nepateikė deklaracijos arba kai po deklaracijos pateikimo pastebėjo, kad deklaravo per mažai mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti gyventoją, pateiktą deklaraciją patikslino arba pateikė, jeigu ji nebuvo pateikta. Atleidimo nuo delspinigių pagrindus reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis.

2.2. deklaracija nepateikta arba pateikta po įstatyme nustatyto pateikimo termino:

Administracinė atsakomybė už metinės pajamų mokesčio deklaracijos nepateikimą gyventojui pagal ANK 187 straipsnį atsiranda nepateikus šios deklaracijos arba ją pateikus pavėluotai (t. y. po nustatyto termino).

Gyventojui, nedeklaravusiam pajamų mokesčio, kai tokia pareiga kilo pagal GPMĮ, ir tokiu būdu neteisėtai sumažinusiam mokėtiną pajamų mokesčio sumą, vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu gali būti skiriama bauda, jeigu šio pažeidimo gyventojas nepašalina MAĮ 139 str. 4 dalyje nustatytu būdu iki pavedimo tikrinti gyventoją išrašymo dienos.

2.3. deklaruotas pajamų mokestis nesumokamas arba sumokamas po įstatyme nustatyto termino:

Metinės pajamų mokesčio deklaracijos pagrindu apskaičiuotą pajamų mokestį gyventojas turi sumokėti iki šios deklaracijos pateikimo termino pabaigos (žr. GPMĮ 27 straipsnio komentarą). Jeigu pajamų mokestis yra deklaruotas, tačiau nesumokėtas iki nustatyto termino, gyventojui skaičiuojami delspinigiai MAĮ 96-100 straipsniuose nustatyta tvarka.

3. GPMĮ 35 str. 2 dalis numato, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti kokios nors rūšies individualią veiklą, privalo apie tai informuoti mokesčio administratorių centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Tokia tvarka patvirtinta VMI prie FM viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“.

Už GPMĮ 35 str. 2 dalyje numatytos prievolės nevykdymą taikoma administracinė atsakomybė pagal ANK 189 straipsnį.

4. Prievolė apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti pajamų mokestį GPMĮ nustatytais atvejais kyla mokestį išskaičiuojančiam asmeniui (žr. GPMĮ 23 ir 24 straipsnių komentarus), kuris išmoka gyventojams išmokas, pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas A klasei. Pagal MAĮ 2 str. 18 dalį, mokestį išskaičiuojantis asmuo – asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą. Atitinkamai, to paties straipsnio 17 dalis numato, kad MAĮ nuostatos, įskaitant ir tas, kurios reglamentuoja atsakomybės už

mokesčių įstatymų pažeidimus taikymą, mokestį išskaičiuojančiam asmeniui taikomos taip pat, kaip ir pajamų mokesčio mokėtojui (gyventojui).

Atsižvelgiant į tai, pajamų mokesčio nuo gyventojams išmokamų išmokų, pagal mokesčio išskaičiavimo tvarką priskiriamų A klasės pajamoms, mokesčio mokėtojas yra mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuris yra atsakingas už tinkamą mokestinių prievolių, susijusių su A klasės išmokų išmokėjimu, įvykdymą. Todėl jeigu mokestį išskaičiuojantis asmuo neįvykdo jam tenkančių mokestinių prievolių (pavyzdžiui, nepateikia A klasės pajamoms priskiriamų išmokų deklaracijų, į šias deklaracijas įrašo neteisingus duomenis, nesumoka išskaičiuoto pajamų mokesčio į biudžetą), atsakomybė už tokius pažeidimus taikoma ir delspinigiai MAĮ nustatyta tvarka skaičiuojami mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

5. GPMĮ 33 str. 2 dalis nurodo, kad Lietuvos vienetas, užsienio vienetas per nuolatinę buveinę ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas per nuolatinę bazę, per mokestinį laikotarpį išmokėjęs gyventojams išmokas, kurios pagal pajamų mokesčio mokėjimo tvarką priskirtos B klasės pajamoms, privalo pateikti VMI pažymas apie tokias gyventojams išmokėtas išmokas (žr. 33 str. 2 dalies komentarą).

Už šios prievolės nevykdymą taikoma ANK 191 straipsnyje numatyta administracinė atsakomybė.

(GPMĮ 36 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2023-10-04 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr)-R-3761)

## VII SKYRIUS
## PAJAMŲ MOKESČIO, SUMOKĖTO UŽSIENIO VALSTYBĖSE, ATSKAITYMAS

### 37 straipsnis. Pajamų, gautų užsienio valstybėse, dvigubo apmokestinimo panaikinimas

**1. Užsienio valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gautos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, išskyrus minėtoje valstybėje gautas palūkanas, dividendus ir honorarus, šio Įstatymo nustatyta tvarka yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu Lietuvos Respublikoje, jeigu pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis nuo šių pajamų nustatyta tvarka sumokėtas toje užsienio valstybėje. Užsienio valstybėje, su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą nuo toje valstybėje gautų palūkanų, dividendų ir honorarų nuolatinis Lietuvos gyventojas gali atskaityti iš šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos. Šios dalies nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu yra pateikti įrodymai apie užsienio valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą.**

(2018 m. gruodžio 6 d. įstatymo Nr. XIII-1698 redakcija)

#### Komentaras

1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautų pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus), nuo kurių tose užsienio valstybėse buvo sumokėtas pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant **atleidimo metodą,** t. y. šiose nuostatose minimos nustatytas sąlygas atitinkančios pajamos Lietuvoje atleidžiamos nuo pajamų mokesčio.

Tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas - tai toks apmokestinimas, kai dvi valstybės (Lietuva ir užsienio valstybė) apmokestina tas pačias pajamas, kurias tas pats mokesčio mokėtojas (t. y. nuolatinis Lietuvos gyventojas) gavo per tą patį mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus).

Lietuva taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su šiomis užsienio valstybėmis: Airija, Andora, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija (nebetaikoma nuo 2026-01-01),

Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalyste, Estija, Graikija, Gruzija, Indija, Islandija, Ispanija, Italija, Izraeliu, Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, Japonija, Jungtiniais Arabų Emyratais, Kanada, Kazachstanu, Kinija, Kipru, Kirgizija, Korėja, Kosovu, Kuveitu, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgu, Lichtenšteinu, Makedonija, Malta, Maroku, Meksika, Moldova, Nyderlandais, Norvegija, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Rusija (nebetaikoma nuo 2026-01-01), San Marinu, Serbija, Singapūru, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Turkmėnistanu, Ukraina, Uzbekistanu, Vengrija ir Vokietija.

1.2. Pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas nuo pajamų mokesčio Lietuvoje atleidžiamos nuolatinio Lietuvos gyventojo gautos bet kokios rūšies pajamos, išskyrus palūkanas, dividendus ir honorarus, jeigu:

1.2.1. tokios pajamos gautos užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir

1.2.2. šių pajamų šaltinis yra 1.2.1. papunktyje nurodytoje užsienio valstybėje. Laikoma, kad pajamų šaltinis yra užsienio valstybėje, jeigu pajamas išmokėjęs asmuo yra tos užsienio valstybės vienetas, gyventojas ar toje valstybėje registruotas kokio nors vieneto nesavarankiškas struktūrinis padalinys arba pajamos gautos už nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje vykdytą veiklą (pvz., pajamų gyventojas uždirbo per užsienio valstybėje registruotą nuolatinę bazę arba pajamų gyventojas gavo už užsienio valstybėje vykdomą samdomąjį darbą), ir

1.2.3. tokių pajamų apmokestinimas užsienio valstybėje buvo numatytas jos vidaus mokesčių įstatymuose, o dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis tai užsienio valstybei suteikė teisę apmokestinti tokias pajamas, ir

1.2.4. nuo šių pajamų užsienio valstybėje nustatyta tvarka sumokėtas mokestis, kuris yra pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, ir

1.2.5. gyventojas turi dokumentą apie toje užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį.

1.3. Nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gautos pajamos (išskyrus palūkanas, dividendus ir honorarus), nuo kurių toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje tik tuo atveju, jeigu gyventojas kartu su metine pajamų deklaracija pateikia dokumentą (pvz.: pažymą, deklaraciją ir pan.) apie toje užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą. Tokį dokumentą nuolatiniam Lietuvos gyventojui gali išduoti jo darbdavys užsienio valstybėje ar kitas asmuo, iš kurio gyventojas gavo pajamų, arba tos užsienio valstybės mokesčių administratorius. Svarbu, kad tokiame dokumente būtų pateikti duomenys, pagal kuriuos būtų galima identifikuoti pajamas gavusį asmenį – nuolatinį Lietuvos gyventoją, taip pat nustatyti mokestinį laikotarpį, kurį gautos pajamos, tokiam gyventojui apskaičiuotą tokių pajamų sumą ir nuo pajamų užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą.

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas dirbo Airijoje ir iš Airijos vieneto gavo su darbo santykiais susijusių pajamų, nuo kurių Airijos vienetas pagal Airijos vidaus mokesčių įstatymus išskaičiavo pajamų mokestį.

Remiantis Lietuvos ir Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 straipsnio (Samdomasis darbas) nuostatomis, pajamos už samdomąjį darbą, kurias nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna dirbdamas Airijoje, gali būti apmokestinamos Airijoje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus. Vadinasi, Airija turėjo teisę apmokestinti nuolatinio Lietuvos gyventojo už samdomą darbą Airijoje iš Airijos vieneto gautas pajamas.

Todėl, naikinant nuolatinio Lietuvos gyventojo tokių Airijoje uždirbtų pajamų dvigubą apmokestinimą Lietuvoje, jos atleidžiamos nuo pajamų mokesčio, jeigu gyventojas turi dokumentą

apie Airijoje gautas su darbo santykiais susijusias pajamas ir nuo jų Airijoje išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą.

1.5. Jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gautos pajamos (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) buvo neapmokestintos pajamų mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu toje užsienio valstybėje dėl jos vidaus mokesčių įstatymuose pajamoms nustatytų mokesčio lengvatų (pvz., nuolatinis Lietuvos gyventojas užsienio valstybėje gavo mažesnę pajamų sumą negu toje valstybėje gyventojams nustatytas neapmokestinamasis pajamų dydis, todėl pajamų mokestis užsienio valstybėje neturėjo būti mokamas), tokios pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu ir Lietuvoje. Deklaruodamas tokias pajamas kaip neapmokestinamas pajamas, gyventojas prie metinės pajamų deklaracijos turi pridėti dokumentą apie užsienio valstybėje gautas pajamas. Tačiau, jeigu nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gautos pajamos (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) buvo neapmokestintos pajamų mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu toje užsienio valstybėje dėl to, kad tokios pajamos užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms arba nelaikomos pajamomis, laikoma, kad šios pajamos nebuvo apmokestintos užsienio valstybėje, todėl Lietuvoje jos apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka.

1.6. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir tokios pajamos buvo apmokestintos toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, bet pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas ši užsienio valstybė neturėjo teisės apmokestinti tokių pajamų, tai šios pajamos apmokestinamos pajamų mokesčiu Lietuvoje (t. y. jos neatleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje).

Pavyzdžiai

1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, sudaręs darbo sutartį su Danijos vienetu, dirbo Lietuvoje. Kiekvieną mėnesį iš Danijos vieneto už darbą Lietuvoje gyventojas gaudavo su darbo santykiais susijusių pajamų. Danijos vienetas, nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėdamas su darbo santykiais susijusias sumas, nuo išmokamos sumos pagal Danijos Karalystės mokesčių įstatymus išskaičiuodavo pajamų mokestį.

Remiantis Lietuvos ir Danijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 straipsnio (Samdomasis darbas) nuostatomis, pajamos už samdomąjį darbą, kurias nuolatinis Lietuvos gyventojas gauna dirbdamas Lietuvoje, apmokestinamos tik Lietuvoje.

Vadinasi, pajamų mokestį nuo iš Danijos vieneto už darbą Lietuvoje gautų su darbo santykiais susijusių pajamų visos sumos (neatėmęs Danijoje išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos) gyventojas turi sumokėti Lietuvoje GPMĮ nustatyta tvarka bei šias pajamas kartu su kalendoriniais metais gautomis kitų rūšių pajamomis deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje.

Ne pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas Danijoje išskaičiuotas pajamų mokestis nuolatiniam Lietuvos gyventojui turi būti grąžinamas iš Danijos Karalystės biudžeto.

2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas dalyvavo loterijoje Latvijoje ir laimėjo pajamų sumą. Loteriją organizavęs Latvijos vienetas, tokiam gyventojui išmokėdamas piniginį laimėjimą, nuo laimėjimo sumos pagal Latvijos mokesčių įstatymus išskaičiavo pajamų mokestį.

Remiantis Lietuvos ir Latvijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 21 straipsnio (Kitos pajamos) nuostatomis, nuolatinio Lietuvos gyventojo iš Latvijos gauti loterijų laimėjimai apmokestinami tik Lietuvoje, t. y. pajamų gavėjo rezidavimo valstybėje.

Pajamų mokestį nuo iš Latvijos gauto piniginio laimėjimo sumos (neatėmęs Latvijoje išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos), jeigu toks laimėjimas pagal GPMĮ yra apmokestinamosios pajamos, gyventojas turi sumokėti Lietuvoje GPMĮ nustatyta tvarka bei šias pajamas kartu su kalendoriniais metais gautomis kitų rūšių pajamomis deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje.

Ne pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas Latvijoje sumokėtas pajamų mokestis nuolatiniam Lietuvos gyventojas turi būti grąžinamas iš Latvijos Respublikos biudžeto.

1.7. Lietuvos vieneto savo darbuotojui – nuolatiniam Lietuvos gyventojui už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, išmokėtos su darbo santykiais susijusios išmokos (priskiriamos A klasės pajamoms), nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje, jeigu turimas pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio nuo tokių išmokų sumokėjimą užsienio valstybėje įrodantis dokumentas. Pažymėtina, kad minėtas atleidimas nuo pajamų mokesčio Lietuvoje taikomas tik tuo atveju, jeigu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 straipsnio (Su darbo santykiais susijusi veikla) nuostatas užsienio valstybė turėjo teisę tas pajamas apmokestinti.

1.7.1. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, iš Lietuvos vieneto už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gavęs su darbo santykiais susijusių pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, iš Lietuvos Respublikos biudžeto gali susigrąžinti nuo tokių pajamų jas išmokant Lietuvos vieneto išskaičiuotą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą pervestą pajamų mokesčio sumą, Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui pateikęs savo metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir dokumentą, įrodantį, kad nuo tokių su darbo santykiais susijusių pajamų užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, bei dokumentą, įrodantį, kad tokios pajamos užsienio valstybėje buvo apmokestintos pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, t. y. dokumentą apie gyventojo užsienio valstybėje išbūto laiko trukmę arba apie tai, kad gyventojo už darbą užsienio valstybėje gautas atlyginimas priskirtinas toje valstybėje esančiai Lietuvos vieneto nuolatinei buveinei, arba kad gyventojas buvo išnuomotas užsienio valstybės įmonei; pvz., Lietuvos vieneto išduotą pažymą apie komandiruotės į užsienio valstybę trukmę, Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto sutarties, pagal kurią gyventojas buvo išsiųstas dirbti į užsienio valstybę, kopiją ir pan.

1.7.2. Tam, kad nuolatiniam Lietuvos gyventojui mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) nesusidarytų didelė pajamų mokesčio našta, kai iš Lietuvos vieneto jo gautos su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėje (o naikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą gyventojas gali tik pasibaigus mokestiniam laikotarpiui (kalendoriniams metams), kadangi gyventojo metinė pajamų mokesčio deklaracija už kalendorinius metus gali būti pateikta tik kalendoriniams metams pasibaigus, bet ne vėliau kaip iki gegužės 1 d.), Lietuvos vienetas mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) gali naikinti savo darbuotojui išmokėtų su darbo santykiais susijusių išmokų už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, dvigubą apmokestinimą. Kaip tai atlikti, nustatyta Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formos užpildymo ir pateikimo taisyklėse (kurios patvirtintos VMI prie FM viršininko 2017 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-121) ir Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų užpildymo ir pateikimo taisyklėse (kurios patvirtintos VMI prie FM viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9).

Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formoje Lietuvos vienetas neturi nurodyti duomenų apie mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) atitinkamą kalendorinį mėnesį nuolatiniam Lietuvos gyventojui už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, išmokėtas su darbo santykiais susijusias išmokas (pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas A klasės pajamoms), jeigu, turėdamas dokumentą, įrodantį, kad nuo tokių išmokų užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, naikina tokių išmokų dvigubą apmokestinimą, t. y. tokias išmokas priskiria neapmokestinamosioms pajamoms.

Pavyzdžiai

1. Lietuvos įmonė vykdo ūkinę veiklą Latvijoje per toje valstybėje registruotą nuolatinę buveinę. Lietuvos įmonės nuolatinėje buveinėje Latvijoje dirba nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuriam ji, kiekvieną mėnesį mokėdama atlyginimą, nuo išmokamos sumos pagal Latvijos Respublikos vidaus mokesčių įstatymus išskaičiuoja pajamų mokestį, kadangi pagal Lietuvos ir Latvijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 15 straipsnio nuostatas, neatsižvelgiant į tai, kiek dienų nuolatinis Lietuvos gyventojas išbūna Latvijoje, Latvija turi teisę apmokestinti tokį atlyginimą, kuris priskiriamas Lietuvos įmonės nuolatinei buveinei Latvijoje. Lietuvos įmonė Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formoje nenurodo tokiam gyventojui už darbą Latvijoje išmokėto atlyginimo sumos, ir įmonė neprivalo turėti dokumento apie faktinį mokesčio nuo tokio atlyginimo sumokėjimą Latvijoje, kadangi toks atlyginimas pagal Lietuvos ir Latvijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas bet kokiu atveju yra atleidžiamas nuo pajamų mokesčio Lietuvoje.

2. Lietuvos įmonė, su Norvegijos kompanija sudariusi personalo nuomos sutartį, vieną savo darbuotoją - nuolatinį Lietuvos gyventoją kalendoriniais metais išsiunčia dirbti į Norvegiją. Toks darbuotojas Norvegijoje dirba visą birželio mėnesį. Lietuvos įmonė atlyginimą už darbą Norvegijoje darbuotojui išmoka liepos 3 d. ir nuo jo išskaičiuoja ir į Lietuvos Respublikos biudžetą perveda pajamų mokestį.

Lietuvos įmonė darbuotojui už darbą Norvegijoje išmokėtą su darbo santykiais susijusių pajamų sumą ir nuo jo išskaičiuotą ir į Lietuvos Respublikos biudžetą pervestą pajamų mokesčio sumą nurodo liepos mėnesio Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formoje.

Tarkime, kad toks darbuotojas pajamų mokestį nuo už darbą Norvegijoje į Norvegijos Karalystės biudžetą sumokėjo rugpjūčio mėnesį. Pagal Lietuvos Respublikos ir Norvegijos Karalystės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį Lietuvos įmonės Norvegijos kompanijai išnuomoto darbuotojo (nuolatinio Lietuvos gyventojo) už darbą Norvegijoje iš Lietuvos gautas atlyginimas gali būti apmokestinamas Norvegijoje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus.

Lietuvos įmonė, naikindama tokiam darbuotojui už darbą Norvegijoje išmokėto atlyginimo dvigubą apmokestinimą, Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui pateikia patikslintą liepos mėnesio Mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formą, kurioje nenurodo darbuotojui už darbą Norvegijoje išmokėto atlyginimo sumos ir nuo jo išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos (t. y. šias sumas atima iš deklaracijoje nurodytų bendrų sumų).

Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formoje ir jos priede GPM312L nuolatiniam Lietuvos gyventojui už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, išmokėtas su darbo santykiais susijusias išmokas, kurių dvigubą apmokestinimą naikino mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais), Lietuvos vienetas turi nurodyti kaip neapmokestinamąsias su darbo santykiais susijusias A klasės išmokas. Kartu su deklaracija mokesčių administratoriui Lietuvos vienetas turi pateikti dokumentą, įrodantį, kad nuo deklaracijoje nurodytam nuolatiniam Lietuvos gyventojui už darbą užsienio valstybėje išmokėtų su darbo santykiais susijusių išmokų užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis ir dokumentą, įrodantį, kad nuo tokių išmokų užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, remiantis šios sutarties nuostatomis ( t. y. dokumentą apie gyventojo užsienio valstybėje išbūto laiko trukmę arba apie tai, kad gyventojo už darbą užsienio valstybėje gautas atlyginimas priskirtinas toje valstybėje esančiai Lietuvos vieneto nuolatinei buveinei, arba kad gyventojas buvo išnuomotas užsienio valstybės įmonei; pvz., Lietuvos vieneto pažyma apie komandiruotės į užsienio valstybę trukmę, Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto sutarties, pagal kurią gyventojas buvo išsiųstas dirbti į užsienio valstybę, kopija ir pan.).

1.7.3. Jeigu Lietuvos vienetas nuo savo darbuotojui - nuolatiniam Lietuvos gyventojui už samdomąjį darbą užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, išmokamų su darbo santykiais susijusių išmokų išskaičiuoja pajamų mokestį ir jį perveda į Lietuvos Respublikos biudžetą ir pajamų mokestį nuo tokių išmokų savo lėšomis sumoka į užsienio valstybės biudžetą, tokios išmokos, naikinant jų dvigubą apmokestinimą, yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje.

2. Nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautų dividendų, palūkanų ir/ar honoraro, nuo kurių tose užsienio valstybėse buvo sumokėtas pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant **atskaitymo (kredito) metodą,** t. y. užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis nuo šiose nuostatose minimų pajamų atskaitomas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tenkančios šioms užsienio valstybėje gautoms pajamoms.

2.1. Pagal šio straipsnio 1 dalies nuostatas iš pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos nuolatinis Lietuvos gyventojas gali atskaityti užsienio valstybėje nuo dividendų, palūkanų ir/ar honorarų sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį tuo atveju, jeigu:

2.2.1. dividendai, palūkanos ir honorarai gauti užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir

2.2.2. tokių dividendų, palūkanų ir honorarų šaltinis yra 2.2.1. papunktyje nurodytoje užsienio valstybėje. Laikoma, kad dividendų, palūkanų ir honorarų šaltinis yra užsienio valstybėje, jeigu šios rūšies pajamas išmokėjęs asmuo yra tos užsienio valstybės vienetas, gyventojas ar toje valstybėje registruotas kokio nors vieneto nesavarankiškas struktūrinis padalinys, ir

2.2.3. tokių dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimas užsienio valstybėje buvo numatytas jos vidaus mokesčių įstatymuose ir tokios pajamos užsienio valstybėje buvo apmokestintos atsižvelgiant į dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, ir

2.2.4. nuo dividendų, palūkanų ir honorarų užsienio valstybėje sumokėtas mokestis, kuris yra pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, ir

2.2.5. gyventojas turi dokumentą apie toje valstybėje gautų dividendų, palūkanų ir honorarų sumas bei nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį.

2.2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) užsienio valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, sumokėjęs pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį, į Lietuvos Respublikos biudžetą mokėtiną pajamų mokesčio sumą apskaičiuoja tokiu būdu:

2.2.1. apskaičiuoja visas savo per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautas pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir užsienio valstybėse;

2.2.2. GPMĮ 16 straipsnio nustatyta tvarka apskaičiuoja apmokestinamųjų pajamų sumas (žr. GPMĮ 16 straipsnio komentarą);

2.2.3. GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoja nuo užsienio valstybėse gautų dividendų, palūkanų ir/ar honorarų Lietuvoje mokėtinas pajamų mokesčio sumas;

2.2.4. iš taip apskaičiuotų pajamų mokesčio sumų atskaito užsienio valstybėse sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumas, nustatytas remiantis šio straipsnio 4 ir 5 dalimi.

Užsienio valstybėje sumokėto mokesčio suma kita valiuta nei eurais turi būti nurodoma eurais pagal oficialų euro ir užsienio valiutos santykį, kurį Europos centrinis bankas buvo nustatęs:

- tokių dividendų, palūkanų ir honorarų faktiško gavimo dieną, kai mokestis užsienio valstybėje buvo išskaičiuotas prie pajamų šaltinio, arba
- paskutinę mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) dieną, kai tikslaus dividendų, palūkanų ir honorarų gavimo momento nustatyti nėra galimybių arba kai tokios pajamos buvo gaunamos periodiškai visą mokestinį laikotarpį.

2.3. Tam, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) toje užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gavęs dividendus, palūkanas ir/ar honorarą, nuo kurių toje valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, galėtų atskaityti iš GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos toje užsienio valstybėje nuo tų pajamų sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą, apskaičiuotą remiantis šio straipsnio 4 ir 5 dalimi, privalo turėti dokumentą apie per tą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) toje užsienio valstybėje gautų dividendų, palūkanų ir/ar honoraro sumas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą. Dokumentą gyventojas turi pateikti kartu su metine pajamų mokesčio deklaracija. Tokį dokumentą nuolatiniam Lietuvos gyventojui gali išduoti dividendus, palūkanas ir/ar honorarą išmokėjęs asmuo užsienio valstybėje arba tos užsienio valstybės mokesčių administratorius. Svarbu, kad dokumente būtų pateikti duomenys, pagal kuriuos būtų galima identifikuoti pajamas gavusį asmenį – nuolatinį

Lietuvos gyventoją, taip pat nustatyti mokestinį laikotarpį, kurį gauti dividendai, palūkanos ir/ar honoraras, gyventojui apskaičiuotą dividendų, palūkanų ir/ar honoraro sumą ir nuo jos užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą.

2.4. Tuo atveju, kai GPMĮ nuostatos leidžia atskaityti didesnę užsienio valstybėje sumokėto mokesčio sumą, negu atitinkamos tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos, tai gyventojas, atskaitydamas užsienio valstybėje sumokėtus mokesčius, gali taikyti GPMĮ 37 straipsnio nuostatas, tačiau ir šiuo atveju atskaityti galima tik tokius mokesčius, kuriuos ta užsienio valstybė turėjo teisę imti remdamasi tarptautinės sutarties nuostatomis.

Lietuvos su užsienio valstybėmis sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse yra nustatyti dividendų, palūkanų ir honorarų apmokestinimo prie pajamų šaltinio tokie maksimalūs tarifai, t. y. didžiausi tarifai, kuriuos užsienio valstybė turi teisę taikyti, apmokestindama nuolatinių Lietuvos gyventojų iš tos užsienio valstybės rezidentų gautus dividendus, palūkanas ir honorarus:

| | | **Mokesčio tarifas** | | |
|---|---|---|---|---|
| **Valstybė, su kuria taikoma sutartis** | **Sutartis taikoma nuo** | **Dividendams** | **Palūkanoms** | **Honorarui** |
| Airija | 1999 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Andora | 2025 01 01 | 10 | 10 | 5 |
| Armėnija | 2002 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Azerbaidžanas | 2005 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Austrija | 2006 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Baltarusija | 1997 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Belgija | 2004 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Bulgarija | 2007 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Čekija | 1996 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Danija | 1994 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Estija | 2006 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Graikija | 2006 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Gruzija | 2005 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Indija | 2013 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Islandija | 2000 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Ispanija | 2004 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Italija | 2000 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Izraelis | 2007 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Japonija | 2019 01 01 | 10 | 10 | 0 |
| JAV | 2000 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Jungtinė Karalystė | 2002 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Jungtiniai Arabų Emyratai | 2015 01 01 | 5 | 0 | 5 |
| Kanada | 1998 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Kazachstanas | 1998 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Kinija | 1997 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Kipras | 2015 01 01 | 5 | 0 | 5 |
| Kirgizija | 2014 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Kosovu | 2022 01 01 | 15 | 10 | 0 |
| Korėja | 2008 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Kuveitas | 2018 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Kroatija | 2002 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Latvija | 1995 01 01 | 15 | 0 | 0 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Lenkija | 1995 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Lichtenšteinas | 2021 01 01 | 15 | 10 | 0 |
| Liuksemburgas | 2007 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Malta | 2005 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Makedonija | 2009 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Marokas | 2023 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Meksika | 2013 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Moldova | 1999 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Nyderlandai | 2001 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Norvegija | 1994 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Portugalija | 2004 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Prancūzija | 1997 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Rumunija | 2003 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Rusija | 2006 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| San Marinas | 2025 01 01 | 10 | 10 | 0 |
| Serbija | 2010 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Singapūras | 2005 01 01 | 10 | 10 | 7,5 |
| Slovakija | 2003 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Slovėnija | 2003 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Suomija | 1994 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Švedija | 1994 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Šveicarija | 2003 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Turkija | 2001 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Turkmėnistanas | 2015 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Ukraina | 1998 01 01 | 15 | 10 | 10 |
| Uzbekistanas | 2003 01 01 | 10 | 10 | 10 |
| Vengrija | 2005 01 01 | 15 | 10 | 0* |
| Vokietija | 1995 01 01 | 15 | 10 | 10 |

* 0 proc. mokesčio tarifas honorarams apmokestinti taikomas nuo 2019 m. sausio 1 d., pradėjus taikyti Lietuvos ir Japonijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, pakeitusias Lietuvos su užsienio valstybėmis jau taikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kuriose buvo įtvirtintos nuostatos dėl mažesnio tarifo taikymo honorarams ar atsisakymo apmokestinti honorarus prie pajamų šaltinio bent vienoje iš sutarčių su Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos nare

Pavyzdys

Nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo dividendų iš Portugalijos vieneto. Portugalijos vienetas, gyventojui išmokėdamas dividendus, nuo dividendų sumos pagal Portugalijos vidaus mokesčių įstatymus išskaičiavo pajamų mokestį taikydamas 28 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Kadangi pagal Lietuvos ir Portugalijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 10 straipsnio (Dividendai) nuostatas Portugalijos vieneto nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokami dividendai gali būti apmokestinami Portugalijoje taikant ne didesnį kaip 10 proc. pajamų mokesčio tarifą, nuolatinis Lietuvos gyventojas savo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje turi nurodyti ne nuo dividendų Portugalijoje faktiškai išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą (t. y. taikant 28 proc. mokesčio tarifą išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą), bet tokią sumą, kurią Portugalija turėjo teisę išskaičiuoti pagal sutartį (t. y. taikant 10 proc. mokesčio tarifą išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą).

Portugalijoje permokėta pajamų mokesčio nuo dividendų suma nuolatiniam Lietuvos gyventojui turi būti grąžinta iš Portugalijos biudžeto, kai gyventojas dėl permokos grąžinimo kreipiasi į Portugalijos mokesčių administratorių.

(GPMĮ 37 str. 1 d. 2.4 p. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2025-02-14 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-666)

**2. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos gali atskaityti pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą šio straipsnio 1 dalyje nenurodytoje užsienio valstybėje nuo toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautų pajamų. Šios dalies nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu yra pateikti užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtinti dokumentai apie toje valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą. Šios dalies nuostata netaikoma apskaičiuojant pajamų mokestį nuo pajamų, gautų užsienio valstybėje, įtrauktoje į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą.**

**Komentaras**

1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėse, kurios nėra nei nei užsienio valstybės, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nei valstybės ar zonos, kurios įtrauktos į Finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 “Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo” patvirtintą Tikslinių teritorijų sąrašą (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą), gautų bet kokios rūšies pajamų, nuo kurių tose užsienio valstybėse buvo sumokėtas pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, tarptautinis juridinis dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant **atskaitymo (kredito) metodą**, t.y. užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis nuo šiose nuostatose minimų pajamų atskaitomas iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tenkančios šioms užsienio valstybėje gautoms pajamoms.

2. Pagal šio straipsnio 2 dalies nuostatas iš pagal GPMĮ apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos nuolatinis Lietuvos gyventojas gali atskaityti užsienio valstybėje nuo pajamų sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį tuo atveju, jeigu:

2.1. pajamos gautos užsienio valstybėje, kuri nėra nei valstybė, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nei valstybė, įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą ir

2.2. pajamų, nuo kurių užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, šaltinis yra 2.1. punkte nurodytoje užsienio valstybėje, ir

2.3. užsienio valstybėje sumokėtas mokestis, kuris yra pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, ir

2.4. gyventojas turi tos užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtintą dokumentą apie toje valstybėje gautų pajamų sumą ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį.

3. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) užsienio valstybėse, kurios nėra nei valstybės, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nei valstybės, kurios įtrauktos į Tikslinių teritorijų sąrašą, sumokėjęs pajamų mokesčius ar jam tapačius mokesčius, į Lietuvos Respublikos biudžetą mokėtiną pajamų mokesčio sumą apskaičiuoja tokiu būdu:

3.1. apskaičiuoja visas savo per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautas pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir užsienio valstybėse;

3.2. GPMĮ 16 straipsnio nustatyta tvarka apskaičiuoja apmokestinamųjų pajamų sumas (žr. GPMĮ 16 straipsnio komentarą);

3.3. GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoja nuo užsienio valstybėse gautų pajamų Lietuvoje mokėtinas pajamų mokesčio sumas ;

3.4. iš taip apskaičiuotų pajamų mokesčio sumų atskaito užsienio valstybėse sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumas, nustatytas remiantis šio straipsnio 4 ir 5 dalimi (žr. šio straipsnio 4 dalies komentare pateiktus pavyzdžius).

Užsienio valstybėje sumokėto mokesčio suma kita valiuta nei eurais turi būti nurodoma eurais pagal oficialų euro ir užsienio valiutos santykį, kurį Europos centrinis bankas buvo nustatęs:

- tokių pajamų faktiško gavimo dieną, kai mokestis užsienio valstybėje buvo išskaičiuotas prie pajamų šaltinio, arba
- užsienio valstybėje pajamų mokesčio sumokėjimo dieną, kai pajamų mokestį užsienio valstybėje sumoka pats gyventojas, arba

- paskutinę mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) dieną, kai tikslaus pajamų gavimo momento nustatyti nėra galimybių arba kai pajamos buvo gaunamos periodiškai visą mokestinį laikotarpį.

4. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gavęs pajamų užsienio valstybėje, kuri nėra nei valstybė, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nei valstybė arba zona, įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą, iš GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos atskaityti toje užsienio valstybėje nuo tų pajamų sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą, apskaičiuotą remiantis šio straipsnio 4 ir 5 dalimi, gali tik turėdamas tos užsienio valstybės mokesčio administratoriaus patvirtintą dokumentą apie per tą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautas pajamas ir nuo jų toje užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį. Tokį dokumentą gyventojas turi pateikti kartu su metine pajamų mokesčio deklaracija. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas dokumentų, reikalingų užsienio valstybėje sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio atskaitymui, teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją neturi, tai užsienio valstybėje sumokėtos pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumos atskaityti negali, tačiau vėliau, turėdamas reikalingus dokumentus, gali kreiptis į Lietuvos Respublikos mokesčių administratorių dėl pajamų mokesčio perskaičiavimo, kartu pateikdamas patikslintą metinę pajamų mokesčio deklaraciją bei pridėdamas visus reikalingus dokumentus.

5. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų šios dalies nuostatose nurodytose užsienio valstybėse, kuriose mokestinis laikotarpis nesutampa su Lietuvoje nustatytu mokestiniu laikotarpiu, ir tokios pajamos užsienio valstybėje buvo apmokestintos pajamų mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu (todėl užsienio valstybės mokesčių administratorius nuolatiniam Lietuvos gyventojui išduoda vieną dokumentą apie užsienio valstybėje mokestiniu laikotarpiu nuolatinio Lietuvos gyventojo gautas pajamas ir nuo jų toje valstybėje sumokėtą pajamų mokestį; t. y. dokumente nurodytų pajamų viena dalis ir nuo jos užsienio valstybėje sumokėtas pajamų mokestis priskiriamas vieniems kalendoriniams metams, kita dalis – kitiems kalendoriniams metams), nuolatinis Lietuvos gyventojas nuo už atitinkamus kalendorinius metus Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos gali atskaityti tik tą pajamų mokesčio sumą, kuri užsienio valstybėje buvo sumokėta nuo tiems kalendoriniams metams tenkančios užsienio valstybėje gautų pajamų sumos.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas neturi dokumentų arba juose pateiktų duomenų nepakanka, kad pats galėtų atskirti kalendoriniams metams tenkančią užsienio valstybėje gautų pajamų sumą ir nuo jų užsienio valstybėje sumokėto pajamų mokesčio sumą, tai nuo kalendoriniams metams tenkančios užsienio valstybėje gautų pajamų sumos dalies toje valstybėje sumokėto pajamų mokesčio sumos dalį nuolatinis Lietuvos gyventojas, remdamasis užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintame dokumente nurodytais duomenimis, apskaičiuoja taip:

M x d /D, kur

M - nuo užsienio valstybės mokestiniu laikotarpiu toje valstybėje gautų pajamų joje sumokėto pajamų mokesčio suma (nurodyta užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintame dokumente);

d - kalendorinių metų dienų skaičius, tenkantis užsienio valstybės mokestiniam laikotarpiui;

D - užsienio valstybės mokestinio laikotarpio dienų skaičius.

Kalendoriniams metams tenkančią užsienio valstybėje gautų pajamų sumos dalį gyventojas apskaičiuoja pagal analogišką taisyklę: t. y. pagal formulę P x d /D (kur P – užsienio valstybėje mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų suma, nurodyta užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintame dokumente ).

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją už kalendorinius metus, privalo pateikti užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinta dokumentą apie užsienio valstybėje mokestiniu laikotarpiu gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokestį. Teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją už kitus kalendorinius metus, nuolatinis Lietuvos gyventojas turi pridėti tik užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinto tokio dokumento kopiją, tačiau būtinai turi nurodyti, kad šio dokumento originalą buvo pateikęs kartu su savo ankstesnių kalendorinių metų deklaracija.

**3. Neteko galios 2018-12-06 įstatymu Nr. XIII-1698**

Šio straipsnio 3 dalis neteko galios2018 m. gruodžio 6 d. įstatymu Nr. XIII-1698

**4. Jeigu nuo užsienio valstybėje gautų pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pajamų mokesčio suma yra mažesnė negu pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio suma, sumokėta nuo tų pajamų užsienio valstybėje, tai atskaitoma tik šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota pajamų mokesčio suma.**

**Komentaras**

1. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) užsienio valstybėje:

- su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gavo dividendų, palūkanų ir/ar honorarą arba

- kuri nėra nei valstybė, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nei valstybė arba zona, įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą, gavo bet kokios rūšies pajamų, ir

toje užsienio valstybėje nuo tokių pajamų buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, tai iš Lietuvoje mokėtinos tokių pajamų mokesčio sumos gali būti atskaitoma ne visa užsienio valstybėje nuo pajamų sumokėta mokesčių suma, o tik suma, neviršijanti GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos dalies, tenkančios nuolatinio Lietuvos gyventojo užsienio valstybėje gautoms pajamoms.

2. Užsienio valstybėje, kuri nėra nei užsienio valstybė, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nei valstybė arba zona, kuri įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą, sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) toje valstybėje gautų pajamų suma, kuri gali būti atskaityta iš nuolatinio Lietuvos gyventojo to paties mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, apskaičiuojama taip:

2.1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo iš tokios užsienio valstybės gautos pajamos išskaidomos į grupes pagal GPMĮ nustatytą joms apmokestinti taikytiną mokesčio tarifą (20 ir 27 proc. tarifą, 15 ir 20 proc. tarifą, 15 proc. tarifą, 5 ir 20 proc. tarifą) ir kiekvienai iš tokios užsienio valstybės gautų pajamų grupei apskaičiuojamas pagal GPMĮ mokėtinas pajamų mokestis. Apskaičiuojant su darbo santykiais susijusias apmokestinamas pajamas, jų suma sumažinama jai taikytina MNPD suma. Apskaičiuojant kiekvienos pajamų grupės (išskyrus pajamas, kurioms taikomas 5 proc. tarifas) apmokestinamas pajamas, iš pajamų sumos atimama kiekvienai pajamų grupės sumai tenkanti GPMĮ 21 straipsnyje nustatytų išlaidų, kuriomis gali būti mažinamos apmokestinamosios pajamos, sumos dalis.

2.2. Apskaičiuojama nuo iš užsienio valstybės gautų pajamų atskaitytina pajamų mokesčio suma:

2.2.1. Apskaičiuojama bendra pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma, kuri buvo išskaičiuota ir/ar paties gyventojo sumokėta užsienio valstybėje nuo išvardintų pajamų grupių;

2.2.2. Apskaičiuojama bendra nuo iš užsienio valstybės gautų pajamų pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma, kuri gaunama sudedant kiekvienai iš užsienio valstybės gautų pajamų grupei pagal GPMĮ apskaičiuotas mokėtinas pajamų mokesčio sumas;

2.2.3. Nustatoma atskaitytina mokesčio suma:

- jeigu bendra užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma (apskaičiuota pagal 2.2.1. punktą) yra mažesnė arba lygi bendrai nuo iš užsienio valstybės gautų pajamų pagal GPMĮ mokėtinai pajamų mokesčio sumai (apskaičiuotai pagal 2.2.2. punktą), tai atskaitoma visa bendra užsienio valstybėje išskaičiuoto ir/ar paties gyventojo sumokėto mokesčio suma;

- jeigu bendra užsienio valstybėje išskaičiuoto ir/ar paties gyventojo sumokėto mokesčio suma (apskaičiuota pagal 2.2.1. punktą) yra didesnė už bendrą nuo iš užsienio valstybės gautų pajamų pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokesčio sumą (apskaičiuotą pagal 2.2.2. punktą), tai atskaitoma tik bendra pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma.

Pavyzdys

2019 m. nuolatiniam Lietuvos gyventojui Brazilijos vienetas už darbą Brazilijoje apskaičiavo išmokėti 30 000 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų, nuo kurių prie pajamų šaltinio išskaičiavo 9 000 Eur pajamų mokesčio (gyventojui išmokėjo 21000 Eur). Tais pačiais metais Lietuvos vienetas gyventojui išmokėjo 120 000 Eur tantjemų, nuo kurių Lietuvoje išskaičiavo 18 000 Eur pajamų mokesčio.

Nuolatinio Lietuvos gyventojo bendros apmokestinamosios pajamos 150 000 Eur (30 000 + 120 000), kurios pagal joms apmokestinti GPMĮ taikomus 20 ir 27 proc. mokesčio tarifus priskiriamos tai pačiai pajamų grupei.

Gyventojo iš Brazilijos gautos 30 000 Eur su darbo santykiais susijusios pajamos sudaro 20 proc. (30 000/150 000 x 100) bendrose apmokestinamose pajamose.

20 proc. apmokestinamoms pajamoms priskiriama 136 344 Eur (t. y. 120 VDU dydžio suma) bendra su darbo santykiais susijusių pajamų ir tantjemų suma.

27 proc. apmokestinamoms pajamoms priskiriama 13 656 Eur (150 000 – 136 344) bendra su darbo santykiais susijusių pajamų ir tantjemų suma.

Apskaičiuojama 20 proc. tarifu apmokestinamosioms pajamoms priskirtina iš Brazilijos gautų su darbo santykiais susijusių pajamų suma: 136 344 x 0,20 = 27 268,80 Eur.

Apskaičiuojama 27 proc. tarifu apmokestinamosioms pajamoms priskirtina iš Brazilijos gautų su darbo santykiais susijusių pajamų suma: 13 656 x 0,20 = 2 731,20 Eur.

Apskaičiuojama gyventojo nuo iš Brazilijos gautų su darbo santykiais susijusių pajamų pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma: (27 267,80 x 20 proc.) + (2 731,20 x 27 proc.) = 6191,18 Eur.

Apskaičiuojama nuo iš Brazilijos gautų su darbo santykiais susijusių pajamų atskaitytina pajamų mokesčio suma:

Kadangi Brazilijoje nuo su darbo santykiais susijusių pajamų buvo išskaičiuota 9 000 Eur pajamų suma didesnė negu pagal GPMĮ nuo tokių pajamų mokėtina 6191,18 Eur pajamų mokesčio suma, tai gyventojas turi teisę atskaityti pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokesčio sumą – 6191,18 Eur.

3. Užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) toje valstybėje gautų palūkanų ir honorarų suma, kuri gali būti atskaityta iš nuolatinio Lietuvos gyventojo to paties mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, apskaičiuojama taip:

3.1. Nuolatinio Lietuvos gyventojo iš tos pačios užsienio valstybės gautos palūkanos (kurios pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms) ir honorarai pagal GPMĮ 6 straipsnį apmokestinami taikant 15 proc. ir 20 proc. mokesčio tarifą (mokesčio tarifas priklauso nuo to, ar metinė šiai grupei priskiriamų pajamų suma viršija 120 VDU dydį, ar ne), todėl jie priskiriami tai pačiai apmokestinamųjų pajamų grupei. Nuo iš tos pačios užsienio valstybės gautų palūkanų ir honorarų bendros sumos apskaičiuojamas pagal GPMĮ mokėtinas pajamų mokestis:

3.1.1. Apskaičiuojama palūkanų ir honoraro bendros sumos dalis gyventojo visose pajamose, kurios priskiriamos 15 proc. ir 20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamų pajamų grupei. Apskaičiuojama palūkanų ir honoraro bendros sumos dalis, tenkanti 15 proc. tarifu apmokestinamoms pajamoms, ir palūkanų bei honoraro bendros sumos dalis, tenkanti 20 proc. tarifu apmokestinamoms pajamoms.

3.1.2. Apskaičiuojama 15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamų palūkanų ir honorarų bendrai sumai ir 20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamų palūkanų ir honorarų bendrai sumai tenkanti GPMĮ 21 straipsnyje nustatytų išlaidų, kuriomis gali būti mažinamos apmokestinamosios pajamos, sumos dalis. Apskaičiuojama apmokestinamųjų pajamų suma, gauta iš 3.1.1. punkte apskaičiuotų pajamų sumų atėmus pajamoms tenkančią išlaidų sumos dalį;

3.1.3. Apskaičiuojama nuo apmokestinamųjų pajamų (apskaičiuotų remiantis 3.1.2. punktu) pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma.

3.2. Apskaičiuojama nuo iš užsienio valstybės gautos palūkanų ir honoraro bendros sumos atskaitytina pajamų mokesčio suma:

- jeigu užsienio valstybėje išskaičiuota pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma nuo palūkanų ir honorarų bendros sumos yra mažesnė arba lygi nuo iš užsienio valstybės gautų palūkanų ir honorarų bendros sumos pagal GPMĮ mokėtinai pajamų mokesčio sumai, tai atskaitoma visa užsienio valstybėje išskaičiuota mokesčio suma;

- jeigu užsienio valstybėje išskaičiuota pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma nuo palūkanų ir honorarų bendros sumos yra didesnė už nuo iš užsienio valstybės gautų palūkanų ir honorarų bendros sumos pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokesčio sumą, tai atskaitoma tik pagal GPMĮ apskaičiuota pajamų mokesčio suma.

Atkreipiame dėmesį, kad tuo atveju, kai užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma tarptautinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išskaičiuota pajamų mokesčio nuo palūkanų ir honorarų suma yra didesnė už pajamų mokesčio sumą, kurią ta užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal tarptautinės sutarties nuostatas, laikoma, kad užsienio valstybėje išskaityta tik pagal tokios sutarties nuostatas mokėtina pajamų mokesčio suma.

Pavyzdys

2019 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo tokių pajamų:

- iš Lietuvos įmonės gavo 10 000 Eur pajamų už pastato nuomą, nuo kurių Lietuvoje buvo išskaičiuotas 1 500 pajamų mokestis;

- iš Bulgarijos įmonės gavo 200 000 Eur honorarą, nuo kurio sumos Bulgarijoje buvo išskaičiuotas 20 000 Eur pajamų mokestis;

- iš Bulgarijos įmonės gavo 300 Eur palūkanų už paskolą, nuo kurių sumos Bulgarijoje buvo išskaičiuotas 30 Eur pajamų mokestis.

Pagal GPMĮ 15 ir 20 proc. pajamų mokesčio tarifu apmokestinamų pajamų grupei priskiriamos turto nuomos pajamos, honoraras ir palūkanos, kurių bendra suma 210 300 Eur (10 000 +200 000 + 300).

Gyventojo iš Bulgarijos gautų 200 300 Eur pajamų suma sudaro 95,24 proc. (200 300 / 210 300 x 100) bendrose apmokestinamose pajamose.

15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamoms pajamoms priskiriama 136 344 Eur (t. y. 120 VDU suma) bendra turto nuomos pajamų, honoraro ir palūkanų suma.

20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms priskiriama 73 956 Eur (210 300 – 136 344) bendra turto pardavimo pajamų, honoraro ir palūkanų suma.

Apskaičiuojama 15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Bulgarijos gautų pajamų suma: 136 344 x 0,9524 = 129 854,02 Eur.

Apskaičiuojama 20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Bulgarijos gautų pajamų suma: 73 956 x 0,9524 = 70 435,69 Eur.

Apskaičiuojama gyventojo nuo iš Bulgarijos įmonių gauto honoraro ir palūkanų bendros sumos pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma: (129 854,02 x 15 proc.) + (70 435,69 x 20 proc.) = 33 565,24 Eur.

Apskaičiuojama nuo iš Bulgarijos gautų pajamų (palūkanų ir honoraro) atskaitytina pajamų mokesčio suma:

kadangi nuo honoraro ir nuo palūkanų Bulgarijoje buvo išskaičiuotas 10 proc. pajamų mokestis pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, t. y. išskaičiuota 20 030 Eur pajamų mokesčio suma yra mažesnė negu pagal GPMĮ nuo tokių pajamų mokėtiną pajamų mokesčio sumą (33 565,24 Eur), tai gyventojas gali atskaityti visą Bulgarijoje išskaičiuotą 20 030 Eur pajamų mokesčio sumą.

4. Užsienio valstybėje, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) toje valstybėje gautų dividendų suma, kuri gali būti atskaityta iš nuolatinio Lietuvos gyventojo to paties mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, apskaičiuojama taip:

4.1. Apskaičiuojama iš užsienio valstybės gautų dividendų sumos dalis gyventojo mokestinio laikotarpio apmokestinamose pajamose.

4.2. Apskaičiuojama dividendų sumai tenkanti GPMĮ 21 straipsnyje nustatytų išlaidų, kuriomis gali būti mažinamos apmokestinamosios pajamos, sumos dalis.

4.3. Apskaičiuojama nuo apmokestinamųjų dividendų (apskaičiuotų remiantis 4.2. punktu) pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma.

4.4. Apskaičiuojama nuo iš užsienio valstybės gautų dividendų atskaitytina pajamų mokesčio suma:

- jeigu užsienio valstybėje išskaičiuota pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma nuo dividendų yra mažesnė arba lygi nuo iš užsienio valstybės gautų dividendų pagal GPMĮ mokėtinai pajamų mokesčio sumai, tai atskaitoma visa užsienio valstybėje išskaičiuota mokesčio suma;

- jeigu užsienio valstybėje išskaičiuota pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio suma nuo dividendų yra didesnė už nuo iš užsienio valstybės gautų dividendų pagal GPMĮ mokėtiną pajamų mokesčio sumą, tai atskaitoma tik pagal GPMĮ apskaičiuota pajamų mokesčio suma.

Atkreipiame dėmesį, kad tuo atveju, kai užsienio valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma tarptautinė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išskaičiuota pajamų mokesčio nuo dividendų suma yra didesnė už pajamų mokesčio sumą, kurią ta užsienio valstybė turėjo teisę imti pagal tarptautinės sutarties nuostatas, laikoma, kad užsienio valstybėje išskaityta tik pagal tokios sutarties nuostatas mokėtina pajamų mokesčio suma.

Pavyzdys

2019 metais nuolatiniam Lietuvos gyventojui:

- Lietuvos vienetas apskaičiavo išmokėti 20 000 Eur darbo užmokesčio, nuo kurio išskaičiavo 4 000 Eur pajamų mokesčio (gyventojui išmokėjo 16 000 Eur),

- Kinijos vienetas apskaičiavo išmokėti 12 000 Eur dividendų, nuo kurių išskaičiavo 1 200 Eur pajamų mokesčio (gyventojui išmokėjo 10 800 Eur dividendų).

Mokestiniu laikotarpiu šis gyventojas sumokėjo 1 800 Eur už savo sūnaus mokslą aukštojoje mokykloje.

Nuolatinio Lietuvos gyventojo mokestinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos 32 000 Eur ( 20000+ 12 000).

1)

Apskaičiuojama dividendų sumai tenkanti išlaidų, mažinančių apmokestinamas pajamas, dalis (mokestis už sūnaus mokslą):

1 800 x 37,5 proc. = 675 Eur (12 000 Eur dividendų suma sudaro 37,5 proc. gyventojo bendrose pajamose).

Apskaičiuojama nuo iš Kinijos gautų dividendų pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma: (12 000 – 675) x 15 proc. = 1698, 75 Eur.

Apskaičiuojama nuo iš Kinijos gautų dividendų atskaitytina pajamų mokesčio suma:

Kinijos vienetas nuo dividendų prie pajamų šaltinio išskaičiavo pajamų mokestį pagal Lietuvos ir Kinijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas (t.y. taikydamas 10 proc. mokesčio tarifą).

Kadangi Kinijoje nuo dividendų sumos išskaičiuota ( 1 200 Eur) pajamų mokesčio suma yra mažesnė negu pagal GPMĮ apskaičiuota mokėtina pajamų mokesčio suma ( 1698, 75 Eur), tai gyventojas gali atskaityti visą Kinijoje išskaičiuotą 1 200 Eur pajamų mokesčio sumą.

**5. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas per mokestinį laikotarpį gauna pajamų keliose užsienio valstybėse, tai atskaitoma pajamų mokesčio suma apskaičiuojama atskirai nuo kiekvienoje valstybėje gautų pajamų.**

**Komentaras**

1. Kai nuolatinis Lietuvos gyventojas mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) keliose užsienio valstybėse, kurios nėra nei užsienio valstybės, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nei valstybės arba zonos, kurios yra įtrauktos į Tikslinių

teritorijų sąrašą, gavo bet kokios rūšies pajamų, arba užsienio valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gavo dividendus, palūkanas ir/ar honorarus, tai nuo tokių pajamų užsienio valstybėse sumokėtų pajamų mokesčių sumos, kurias galima atskaityti iš nuolatinio Lietuvos gyventojo Lietuvoje mokėtino pajamų mokesčio sumos, pagal kiekvieną užsienio valstybę apskaičiuojamos atskirai (šio straipsnio 4 dalies komentare paaiškintu būdu).

2. Šios dalies komentaro 1 punkte nurodytose užsienio valstybėse sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio nuo mokestiniu laikotarpiu (kalendoriniais metais) tose užsienio valstybėse gautų pajamų suma, kuri gali būti atskaityta iš nuolatinio Lietuvos gyventojo to paties mokestinio laikotarpio (kalendorinių metų) pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, apskaičiuojama sudedant nuo iš kiekvienos užsienio valstybės gautų pajamų atskaitytinas pajamų mokesčio sumas, kurios apskaičiuotos šio straipsnio 4 dalies komentare paaiškintu būdu.

Pavyzdys

2019 metais nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo tokių pajamų:

- Lietuvoje gavo 20 000 Eur apmokestinamųjų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų;
- iš Lenkijos kompanijos gavo 160 000 Eur honorarą, nuo kurio sumos Lenkijoje buvo išskaičiuotas 16 000 Eur pajamų mokestis;
- iš Slovakijos įmonės gavo 1000 Eur palūkanų už ne nuosavybės vertybinius popierius, nuo kurių Slovakijoje buvo išskaičiuotas 150 Eur pajamų mokestis.

Pagal GPMĮ 15 ir 20 proc. pajamų mokesčio tarifu apmokestinamųjų pajamų grupei priskiriamos turto pardavimo pajamos, honoraras ir palūkanos, kurių bendra suma 180 500 Eur (20 000 +160 000 + 500); 500 Eur palūkanų sumai taikoma GPMĮ 17 str. 1 dalies 20 punkte nustatyta pajamų mokesčio lengvata.

Gyventojo iš Lenkijos kompanijos gauta 160 000 Eur honoraro suma sudaro 88,64 proc. (160 0000 / 180 500 x 100) bendrose apmokestinamose pajamose.

Gyventojo iš Slovakijos gautos pagal GPMĮ apmokestinamos palūkanos - 500 Eur sudaro 0,277 proc. (500 / 180 500 x 100) bendrose apmokestinamose pajamose.

15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamoms pajamoms priskiriama 136 344 Eur (t. y. 120 VDU suma) bendra turto pardavimo pajamų, honoraro ir palūkanų suma.

20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms priskiriama 44 156 Eur (180 500 – 136 344) bendra turto pardavimo pajamų, honoraro ir palūkanų suma.

Apskaičiuojama 15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Lenkijos kompanijos gauto honoraro suma: 136 344 x 0,8864 = 120 855, 32 Eur.

Apskaičiuojama 15 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Slovakijos įmonės gautų palūkanų suma: 136 344 x 0,00277 = 377,67 Eur.

Apskaičiuojama 20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Lenkijos kompanijos gauto honoraro suma: 44 156 x 0,8864 = 39 139,88 Eur.

Apskaičiuojama 20 proc. mokesčio tarifu apmokestinamosioms pajamoms tenkanti iš Slovakijos įmonės gautų palūkanų suma: 44 156 x 0,00277 = 122,31 Eur

Apskaičiuojama gyventojo nuo iš Lenkijos kompanijos gautų dividendų GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma: (120 855,32 x 15 proc.) + (39 139,88 x 20 proc.) = 25 956,28 Eur.

Apskaičiuojama gyventojo nuo iš Slovakijos įmonės gautų palūkanų (kurios pagal GPMĮ priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms) pagal GPMĮ mokėtina pajamų mokesčio suma:

(377,67 x 0,15) + (122,31 x 0,20) = 81,11 Eur.

Apskaičiuojama nuo iš Lenkijos gauto honoraro atskaitytina pajamų mokesčio suma:

kadangi Lenkijoje buvo išskaičiuotas 10 proc. pajamų mokestis pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, t. y. išskaičiuota 16 000 Eur pajamų mokesčio suma yra mažesnė negu pagal GPMĮ nuo honoraro mokėtiną pajamų mokesčio sumą (25 956,28 Eur), tai gyventojas gali atskaityti visą Lenkijoje išskaičiuotą 16 000 Eur pajamų mokesčio sumą.

Apskaičiuojama nuo iš Slovėnijos įmonės gautų palūkanų (kurios pagal GPMĮ priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, t. y. nuo 500 Eur ) atskaitytina pajamų mokesčio suma:

kadangi Slovakijoje nuo palūkanų buvo išskaičiuotas 15 proc. pajamų mokestis, tačiau Lietuvos ir Slovakijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytas 10 proc. mokesčio tarifas palūkanoms apmokestinti, ir pagal GPMĮ nuo palūkanų apskaičiuotas 81,11 Eur mokėtinas pajamų mokestis yra didesnis už Slovakijoje pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokėtiną pajamų mokestį – 50 Eur (Slovakijoje mokėtina pajamų mokesčio suma mažinama per pusę, kadangi pagal GPMĮ apmokestinamoms palūkanoms priskiriama tik pusė palūkanų sumos), tai gali būti atskaitoma 50 Eur Slovakijoje išskaičiuota pajamų mokesčio suma.

(GPMĮ 37 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM 2020-01-30 raštą Nr. (18.18-31-1 E) RM-3092).

**6. Neteko galios 2017-05-23 įstatymu Nr. XIII-376**

Šio straipsnio 6 dalis neteko galios 2017 m. gegužės 23 d. įstatymu Nr. XIII-376.

**7. Per investicinę sąskaitą gautų pajamų dvigubas apmokestinimas panaikinamas leidžiant atimti užsienio valstybėje sumokėto pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą šio Įstatymo $12^1$ straipsnyje nustatyta tvarka.**

(Papildyta 2024 m. birželio 25 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 8, 16, 17, 21 ir 37 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo $12^1$ straipsniu įstatymu Nr. XIV-2803; taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2025 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas).

**Komentaras**

Nuolatinio Lietuvos gyventojo per investicinę sąskaitą iš užsienio valstybės gautų pajamų, kurios toje užsienio valstybėje buvo apmokestintos pajamų mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu, dvigubas apmokestinimas naikinamas GPMĮ $12^1$ str. 6 dalyje nustatyta tvarka (žr. GPMĮ $12^1$ str. 6 dalies komentarą). Sąvoka „investicinė sąskaita“ apibrėžta GPMĮ 2 str. 39 dalyje (žr. GPMĮ 2 str. 39 dalies komentarą).

Nuolatinio Lietuvos gyventojo iš užsienio valstybės, kuri nėra įtraukta į Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo” patvirtintą Tikslinių teritorijų sąrašą (žr. GPMĮ 2 str. 21 dalies komentarą), per investicinę sąskaitą gautų pajamų, nuo kurių toje užsienio valstybėje buvo sumokėtas pajamų mokestis arba jam tapatus mokestis, dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas, užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokestį ar jam tapatų mokestį atskaitant iš Lietuvoje mokėtinos pajamų mokesčio sumos, tenkančios per investicinę sąskaitą iš užsienio valstybės gautoms pajamoms.

(GPMĮ 37 str. 7 d. komentaras parengtas pagal VMI prie FM 2025-02-14 raštą Nr. (18.18-31-1 Mr) R-666)

## VIII SKYRIUS
## MOKESČIO ĮSKAITYMAS Į BIUDŽETĄ

**38 straipsnis. Pajamų mokesčio įskaitymas**

**1. Sumokėtas pajamų mokestis ir sumokėta (išieškota) mokestinė nepriemoka, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pajamų mokestį ir šio mokesčio nepriemoką, įskaitomi į valstybės ir (ar) į savivaldybių biudžetus atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme nustatyta tvarka.**

**(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 20 ir 38 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIII-87; taikoma apskaičiuojant 2017 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamų mokestį ir sumokėtą (išieškotą) šio mokesčio nepriemoką)**

**Komentaras**

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 85 str. 1 dalyje numatyta, jog mokesčiai paskirstomi taip, kaip numatyta Biudžeto sandaros įstatyme bei atitinkamų mokesčių įstatymuose.

Šioje dalyje numatyta, jog sumokėtas pajamų mokestis ir sumokėta (išieškota) šio mokesčio nepriemoka, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pajamų mokestį ir šio mokesčio nepriemoką, įskaitomi į valstybės ir (ar) savivaldybių biudžetus atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme nustatyta tvarka.

Jeigu atskiro mokesčio įstatymas nenustato kitaip, delspinigių, baudų, palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartį, šių palūkanų delspinigių sumos (toliau – su mokesčiu susijusios sumos) paskirstomos tokia pat tvarka kaip ir mokestis, su kuriuo jos susijusios (MAĮ 85 str. 2 dalis). Kadangi GPMĮ su pajamų mokesčiu susijusioms sumoms atskiros įskaitymo tvarkos nenustato, jos yra įskaitomos tokia pačia tvarka kaip ir pajamų mokestis.

Taigi, sumokėtas pajamų mokestis, sumokėta (išieškota) pajamų mokesčio nepriemoka ir su pajamų mokesčiu susijusios sumos, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje nustatytą išimtį, įskaitomos į valstybės biudžetą ir (ar) savivaldybių biudžetus pagal įstatymą, kuriuo patvirtinami atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansiniai rodikliai.

**2. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, ir šio mokesčio nepriemoka įskaitomi į tos savivaldybės, kurios tarybos sprendimu nustatytas konkretus fiksuoto dydžio pajamų mokestis, biudžetą.**

**(Pakeista pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 20 ir 38 straipsnių pakeitimo įstatymą Nr. XIII-87; taikoma apskaičiuojant 2017 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamų mokestį ir sumokėtą (išieškotą) šio mokesčio nepriemoką)**

**Komentaras**

Šioje dalyje numatyta išimtis iš 1 dalyje numatytos bendrosios pajamų mokesčio įskaitymo taisyklės – fiksuoto dydžio pajamų mokestis, mokamas už verslo liudijimo išdavimą ir šio mokesčio nepriemoka, yra įskaitomi į tos savivaldybės, kurios tarybos sprendimu nustatytas konkretus fiksuoto dydžio pajamų mokestis, biudžetą.

(GPMĮ 38 straipsnio komentaras išdėstytas pagal VMI prie FM 2021-05-11 raštą (18.18-31-1 Mr) RM-24452)

## IX SKYRIUS
## BAIGIAMOSIOS NUOSTATOS

**39 straipsnis. Įstatymo taikymas ir pasiūlymai Vyriausybei**

**1. Šis Įstatymas įsigalioja nuo 2003 m. sausio 1 d.**

**2. Šio Įstatymo 2 straipsnio 14 dalies 7 punkto nuostatos dėl akcijų kainų skirtumo, apmokėto pinigais, ir 15 straipsnio nuostatos taikomos nuo 2004 m. sausio 1 d.**

(2003 m. liepos 1 d. įstatymo Nr. IX-1660 redakcija)

**3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija ir centrinis mokesčio administratorius visus šiam Įstatymui įgyvendinti reikalingus teisės aktus parengia ir patvirtina ne vėliau kaip likus 3 mėnesiams iki šio Įstatymo įsigaliojimo.**