

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto komentaras papildomas ir išdėstomas taip:

**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 gyventojų 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. Mokestinuose 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 nustatytą jam prievolių įvykdymo arba/ir,
- sumokėtas pajamų mokestis savo esme nėra atlygis už gyventojų 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 gyventojų lėšomis ir / arba kai teisės aktai numato ir kitą galimą pajamų mokesčio sumokėjimo būdą (išimti).

5. GPMĮ 23 straipsnyje nustatyta, kad mokestį išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų 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 gyventojų 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 mokesį, nuo pajamų, gyventojų gautų natūra, pajamų natūra davėjo į biudžetą sumokėtas pajamų mokesį jam kompensuojamas gyventojų ir pajamų natūra davėjo susitarimu.

Tokia Tvarkos aprašo nuostata reiškia, kad išmokos natūra išmokėjimo atveju mokesį išskaičiuojantis asmuo, būdamas atsakingas už teisingą prievolės įvykdymą ir neturėdamas iš ko išskaičiuoti pajamų mokesį, įgyja teisę ir pareigą mokesį sumokėti iš savo lėšų, o sumokėto už gyventojų 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 mokesį išskaičiuojančiam asmeniui jo iš savo lėšų sumokėtą pajamų mokesčio sumą, laikoma, kad pajamų mokesį sumokėjo pats gyventojas savo lėšomis ir tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punkto taikymas neaktualus;
- kai šalių susitarimu pajamų gavęs gyventojas nekompensuoja mokesį išskaičiuojančiam asmeniui jo iš savo lėšų sumokėtos pajamų mokesčio sumos, gyventojų 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 apskaičiuojo ir iš savo lėšų į biudžetą sumokėjo pajamų mokesį. Šalių susitarimu darbuotojai darbdaviui, kaip mokesį išskaičiuojančiam asmeniui, už juos sumokėtos pajamų mokesčio sumos nekompensavo. UAB „X“ sumokėtas mokesis nelaikomas tų gyventojų pajamomis, gautomis natūra.

2. UAB „Z“ darbuotojui suteikė teisę įmonės automobiliu naudotis ne tik darbo, bet ir asmeniniais tikslais. Darbuotojui gauta nauda pripažįstama darbuotojo pajamomis, gautomis natūra, ir apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos. Nuo per mokestinį laikotarpį (kalendorinį mėnesį) gyventojų pinigais ir natūra gautų su darbo santykiais susijusių pajamų darbdavys išskaičiuojo pajamų mokesį, mažindamas darbuotojui išmokamą išmoką pajamų mokesčio suma nuo pajamų, gautų natūra, vertės. Pateiktu atveju laikoma, kad pajamų mokesis buvo apskaičiuotas, išskaičiuotas ir sumokėtas gyventojų lėšomis, todėl GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas.

5.2. Kai A klasės išmoka - pinigine, mokesį išskaičiuojantis asmuo turi pareigą išskaičiuoti pajamų mokesį iš gyventojui apskaičiuotos pajamų sumos ir neturi teisinio pagrindo šią prievolę įvykdyti kitaip, nei nustatyta GPMĮ 23 straipsnyje. Kai mokesį išskaičiuojantis asmuo neįvykdo prievolės išskaičiuoti pajamų mokesį, mokesčių administratorius turi teisę kiekvieną situaciją vertinti individualiai ir atskleisti tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes bei nustatyti realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokesčius teisinius santykius. Kai į biudžetą kito asmens lėšomis sumokėta pajamų mokesčio suma gali būti pripažinta gyventojų pajamomis, gautomis natūra, tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 dalies 5 punktas netaikomas.

#### Pavyzdys

UAB „Y“ jos vieninteliui akcininkui ir vadovui išmokėjo 300 000 Eur dividendų ir, pažeisdama GPMĮ 23 straipsnio 1 dalį, pajamų mokesčio, t. y. 45 000 Eur neišskaičiuojo, 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 mokesį išskaičiuojančio asmens lėšomis sumokėta suma gali būti pripažinta natūra gautais dividendais. Tokiu atveju GPMĮ 9 str. 1 d. 5 punktas netaikomas, o gyventojų 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 gyventojų Metinę pajamų mokesčio deklaraciją) GPMĮ 9 str. 1 dalies 5 punktas gali būti taikomas, jeigu sumokėtas mokestis savo esme nėra atlygis už gyventojų 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 gyventojų 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, vykdamas 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 gyventojų jam suteiktą paslaugą, į biudžetą kito asmens lėšomis sumokėta pajamų mokesčio suma pripažįstama gyventojų 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. Gyventojas (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 gyventojų lėšų, t. y. kai gyventojui priklausančias lėšas, pvz., atlygį už turtą ar paslaugas, gražinamą 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). Visą, 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 (gyventojų) 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 piktnaudžiuojama teise), pripažįstami pajamomis, gautomis natūra.

#### Pavyzdys

Individualios įmonės veikloje naudojamas iš kito gyventojų (ne įmonės savininko) išsinuomotas pastatas ir pagal nuomos ar kitos sutarties 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 (gyventojų) pajamomis, gautomis natūra, kurios apmokestinamos kaip turto nuomos pajamos.