



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

Apskričių valstybinėms
mokesčių inspekcijoms

2021-04-01 Nr. (18.18-31-1Mr)RM-16339

**DĖL GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO 16 STRAIPSNIO KOMENTARO NAUJOS
REDAKCIJOS**

VMI prie FM¹, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 2 punktu, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatais, patvirtintais Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110, ir atsižvelgdama į Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo², Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 2, 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo³ nuostatas ir siekdama suvienodinti GPMĮ⁴ taikymo tvarką, parengė GPMĮ 16 straipsnio naujos redakcijos komentarą (apibendrintą paaiškinimą). Komentaro nuostatos suderintos su Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2021-03-22 raštas Nr. (14.41E)-5K-2010117)-6K-201982.

Pridedama. GPMĮ 16 straipsnio komentaras, 10 lapų.

Teisės departamento direktorė

Rasa Virvilienė

Virginija Trafimovienė, tel. (8 5) 268 7932, el. p. virginija.trafimoviene@vmi.lt

¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

² 2018 m. birželio 28 d. įstatymas Nr. XIII-1335.

³ 2018 m. gruodžio 11 d. įstatymas Nr. XIII-1704.

⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas.



**VALSTYBINĖ
MOKESČIŲ
INSPEKCIJA**

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

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

Duomenys kaupiami ir saugomi
Juridinių asmenų registre,
Kodas 188659752

Gyventojų pajamų mokesčio 16 straipsnio komentaras išdėstomas nauja redakcija:

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 gyventojų per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautų (uždirbtų) apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo bei perskaičiavimo tvarką, pagal kurią yra apskaičiuojamos ir perskaičiuojamos gyventojų per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautos (uždirbtos) apmokestinamosios pajamos.

Nuo apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, nuolatinio Lietuvos gyventojų metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama mokėtina gyventojų pajamų mokesčio suma.

2. Bendra per mokestinį laikotarpį nuolatinio Lietuvos gyventojų 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 gyventojų 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 gyventojų 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 gyventojų 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 gyventojų 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 gyventojų 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 gyventojų 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.

Gyventojų pasirinkimu, leidžiamais atskaitymais pripažįstama 30 proc. pajamų suma (12 000 Eur) ir perkeliama 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, gyventojų 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 mokesstinį 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 komentara) 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 nuosavybės 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 nuosavybės pajamų atimti šio turto (daikto) įsigijimo kainą ir kitus su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus yra bendro pobūdžio, galiojanti tokių pajamų gavusiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams ir nenuolatiniais 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 gyventojų ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų teisė sumažinti viso mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, atimant iš jų metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – MNPD), apskaičiuotą GPMĮ 20 straipsnyje (galutinai išvykstančio iš Lietuvos gyventojų – 29 straipsnyje) nustatyta tvarka.

2. MNPD 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 komentara), 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 gyventojų 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 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. – 34 370,67 eurų.

Į metinių pajamų lygį neatsižvelgiama, jei su darbo santykiais susijusias pajamas gauna gyventojas, kuriam visą mokestinį laikotarpį buvo nustatytas 0-25 ar 30-55 darbingumo lygis, arba mažas, vidutinis ar didelis specialiųjų poreikių lygis, arba lengvas, vidutinis ar sunkus neįgalumo lygis. Tokiems asmenims MNPD apskaičiuojamas sudėjus GPMĮ 20 str. 6 dalyje nustatytas individualaus dydžio NPD sumas.

5. MNPD taikymo tikslu į metinių gyventojų pajamų sumą yra įskaičiuojamos Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautos apmokestinamosios pajamos (t. y. pajamos, nenurodytos GPMĮ 17 straipsnyje pateiktame neapmokestinamųjų pajamų sąrašė), 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.

6. 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 2020 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 (pagal formulę: $MNPD = 4\,800 - 0,19 \times (\text{metinės pajamos} - 7\,284 \text{ Eur (12 MMA)})$):

$19\,600 - 7\,284; 12\,316 \times 0,19; 4800 - 2340,04 = 2\,459,96$ Eur;

3) kiek procentų tarp visų apmokestinamųjų pajamų sudaro ligos motinystės išmoka:

$1\,600 \times 100 : 19\,600 = 8,1633\%$

4) MNPD suma, tenkanti motinystės išmokai:

$2\,459,96 \text{ Eur} \times 8,1633\% = 200,81$ Eur;

5) MNPD suma, tenkanti darbo užmokesčiui:

$2\,459,96 - 200,81 = 2\,259,15$ Eur;

6) perskaičiuojamas darbo užmokestis, atėmus MNPD dalį:

$18\,000 - 2\,259,15 = 15\,740,85$ Eur (apmokestinama taikant 20 proc. mokesčio tarifą);

7) perskaičiuojama motinystės išmoka, atėmus MNPD dalį:

$1\,600 - 200,81 = 1399,19$ Eur (apmokestinama taikant 15 proc. mokesčio tarifą).

7. Kai nuolatinio Lietuvos gyventojų 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 gyventojų 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).

8. 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 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“, t. y.: apskaičiuota MNPD suma (iki 2017 m. gruodžio 31 d. – ir metinio papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio suma) padauginama iš Lietuvoje išbūtų dienų skaičiaus ir padalijama iš 365.

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.

9. Išsamiau MNPD apskaičiavimo tvarka paaiškinta GPMĮ 20 ir 29 straipsnių komentaruose.

6) nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos (apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 1¹ ir 1² 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 gyventojų 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, įvairių, globotinių, kuriems nustatyta nuolatinė globa šeimoje, priežiūros išlaidomis.

2. Bendra atimamų išlaidų suma neturi viršyti 25 procentų gyventojų mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, taip pat kitų atskiroms išlaidų rūšims nustatytą apribojimą.

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 gyventojų 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: $MNPD = 3\,600 - 0,15 \times (\text{metinės pajamos} - 6\,660 \text{ Eur (12 MMA)})$): $15\,000 - 6\,660 = 8\,340$; $8\,340 \times 0,15$; $3\,600 - 1\,251 = 2\,349$ 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):

$12\,000 \times 100 : 15\,000 = 80\%$;

5) perskaičiuojamas darbo užmokestis, atėmus jam tenkančią išlaidų dalį:

$80\% \times 1\,800$; $9\,651 - 1\,440 = 8\,211$ Eur;

6) perskaičiuojamas autorinis 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):

$1\,352,70 \text{ Eur} \times 60 = 81\,162$ 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:

$18\,838 \times 100 : 100\,000 = 18,838\%$;

5) pajamos, kurioms taikomas 32% pajamų mokesčio tarifas, perskaičiuojamos, atėmus joms tenkančią 18,838% išlaidų dalį:

$18\,838 - (4\,000 \times 18,838 : 100) = 18\,084,48$ 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 nuolatiniais 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 mokesčio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje turi būti deklaruotos visos per visą išvykimo metų mokesčio laikotarpį Lietuvoje ir užsienio valstybėje gautos apmokestinamosios pajamos.

2. Apskaičiuojant nenuolatinio Lietuvos gyventojų 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, 13¹, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18¹ straipsniu įstatymą, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas)

Komentaras (nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2009 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas)

1. Šio straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta nenuolatinio Lietuvos gyventojų teisė iš visų mokesčių 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 mokesčių laikotarpiu nėra įregistruotas ir neprivalo registruotis pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoju.

2. Šio straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta nenuolatinio Lietuvos gyventojų 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 mokesčio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, o iš individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, bendros pajamų sumos.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų 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 gyventojų su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba

uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais 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 gyventojų ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų, 2009 m. ar vėlesnį mokestinį laikotarpį gavusio ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, teisė neatimti iš šios rūšies pajamų to turto įsigijimo kainos ir su pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės 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.