

Su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos: **KAIP TEISINGAI JAS APMOKESTINTI**

Marija LAPIENĖ
Mokesčių specialistė

♦ **Praktikuojančiam buhalteriiui** vienas svarbiausių klausimų, išmokant lėšas fiziniam asmeniui, yra ne vien tai, kokia sutartis sudaryta, bet ir kokia yra tikroji išmokos ekonominė bei teisinė esmė. Ta pati pinigų suma, išmokėta fiziniam asmeniui, gali būti darbo užmokestis, individualios veiklos pajamos, autorinis atlygis, tantjemos, dividendai, kompensacija, pajamos natūra arba neapmokestinama išmoka. Nuo kvalifikavimo priklauso GPM tarifas, VSD ir PSD įmokos, deklaravimo forma, leidžiami atskaitymai ir rizika, kad VMI ar „Sodra“ sandorį perkvalifikuos.

DARBO SANTYKIŲ ESMĖ: SVARBU NE PAVADINIMAS, O FAKTINIS TURINYS

Pagal Darbo kodeksą, darbo santykių pagrindas yra darbo sutartis. Pagal DK 32 straipsnį, darbo sutartimi darbuotojas įsipareigoja, būdamas pavaldus darbdaviui ir jo naudai, atlikti darbo funkciją, o darbdavys įsipareigoja mokėti darbo užmokestį. Pavaldumas reiškia darbdavio teisę kontroliuoti ar vadovauti darbo procesui ir darbuotojo pareigą laikytis nurodymų ir darbo vietės tvarkos. **Todėl praktikoje darbo santykius rodo šie požymiai:**

- asmuo ne sukuria vienkartinį rezultatą, o atlieka tęstinę darbo funkciją;
- darbą organizuoja įmonė;
- asmuo dirba pagal grafiką, vidaus taisykles, vadovo nurodymus;
- atlygis mokamas periodiškai;
- įrankius, darbo vietą, klientus, riziką dažniausiai suteikia ar kontroliuoja įmonė;
- asmuo ekonomiškai priklausomas nuo vieno užsakovo.

Tai ypač aktualu, kai įmonė su fiziniu asmeniu sudaro civilinę paslaugų, individualios



veiklos, autorinę ar kitokią sutartį, bet realiai santykiai atrodo kaip darbo santykiai.

Teismų praktikoje šis principas taikomas gana griežtai. LVAT byloje dėl naktinio klubo šokėjų veiklos konstatavo, kad, nepaisant sudarytų civilinių sutarčių, faktiniuose santykiuose dominavo darbo funkcija, veiklos tęstinumas, pastovus atlygis ir kontrolės mechanizmas, todėl santykiai kvalifikuoti kaip darbo teisiniai santykiai, o ne civiliniai. Teismas taip pat pažymėjo, kad neiforminus darbo sutarčių ir nepranešus „Sodrai“, veikla laikytina nelegaliu darbu.

KAS LAIKOMA DARBO UŽMOKESČIU PAGAL DARBO KODEKSĄ

Pagal DK 139 straipsnį, darbo užmokestis yra atlyginimas už darbą, atliekamą pagal darbo sutartį. Jį sudaro bazinis darbo užmokestis, papildoma darbo užmokesčio dalis, priedai, priemokos ir premijos. VDI taip pat pažymi, kad darbo užmokestis privalo būti mokamas pinigais, o darbdavio suteiktos paslaugos ar daiktai negali būti laikomi darbo užmokesčiu, nors mokesčių apskaičiavimo tikslais jie gali tapti pajamomis natūra.

Būhalterui svarbu atskirti dvi kategorijas:

– **darbo teisės atžvilgiu:** ar išmoka yra darbo užmokestis, premija, priemoka, kompensacija, atostoginiai, išeitinė išmoka, delspinigiai;

– **mokesčių atžvilgiu:** ar išmoka yra su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, ar kita pajamų rūšis.

Šios kategorijos ne visada sutampa. Pavyzdžiui, automobilio naudojimas asmeniniais tikslais nėra darbo užmokestis pinigais, bet apskaičiuojant GPM tai gali būti laikoma darbuotojo pajamomis natūra, apmokestinamomis kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

GPMĮ: DARBO SANTYKIAI IR „JŲ ESMĘ ATITINKANTYS SANTYKIAI“

GPMĮ vartojama sąvoka „su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos“ yra platesnė nei vien darbo užmokestis pagal darbo sutartį. Į šią kategoriją patenka ne tik atlyginimas, atostoginiai, premijos, priedai ar išeitinės išmokos, bet ir tam tikros kitos pajamos, kurios pagal savo esmę prilyginamos darbo pajamoms.

Metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų užpildymo ir pateikimo taisyklių 2 priedas

A IR B KLASĖS IŠMOKŲ KODAI

Išmokos pavadinimas	Kodas	Klasė	
		A	B
1. Su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos:			
1.1. Su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos (įskaitant atleidžiamas nuo pajamų mokesčio pagal GPMĮ 37 straipsnį), išskyrus žymimas išmokų kodais 04 ir 08	01	A klasė	–
1.2. Neribotos civilinės atsakomybės vieneto savo dalyviui ar mažosios bendrijos savo nariui išmokėtos išmokos, pagal GPMĮ 2 straipsnio 34 dalį priskiriamos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms	02	A klasė – išmokėtos nenuolatiniam Lietuvos gyventojui	B klasė – išmokėtos nuolatiniam Lietuvos gyventojui
1.3. Ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos	03	A klasė	–
1.4. Iki 2018 m. gruodžio 31 d. apskaičiuotos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos, išmokėtos 2019 m. ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais	04	A klasė	–
1.5. Dienpinigiai, išmokėti į komandiruotę išsiųstiems darbuotojams Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimu Nr. 99 „Dėl Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių patvirtinimo“, nustatyta tvarka	05	A klasė	B klasė – išmokėti neribotos civilinės atsakomybės vieneto savo dalyviui arba mažosios bendrijos savo nariui – nuolatiniam Lietuvos gyventojui
1.6. Asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, išmokėtų prizų ir dovanų vertė, per mokestinį laikotarpį ne didesnė kaip 200 eurų	07	A klasė	–
1.7. Su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios išmokos, kurios neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 straipsnį, išskyrus žymimas išmokų kodais 05 ir 07	08	A klasė	–
1.8. Ligos išmokos jūrininkams, kurios neapmokestinamos pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 45 punktą	09	A klasė	–

„Pačiolio“ norminių aktų sąvadai > „Gyventojų pajamų mokestis“ > III. Pajamų deklaravimas.

2026 M. GPM TARIFAI, TAIKOMI DARBO PAJAMOMS

Nuo 2026 m. darbo užmokestis ir kitos metinės pajamos, patenkančios į pagrindinių GPM tarifų sistemą, apmokestinamos progresyviai: ne didesnės kaip 36 VDU – 20 proc., nuo 36 VDU iki 60 VDU – 25 proc., didesnės kaip 60 VDU – 32 proc. VMI nurodo, kad 2026 m. 36 VDU yra 83 237,40 Eur, o 60 VDU – 138 729 Eur.

SVARBU: darbdavys per metus paprastai išskaičiuoja GPM atsižvelgdamas į jam žinomą išmokamų pajamų sumą. Jeigu darbuotojas gauna pajamų iš kelių šaltinių ir metinės pajamos viršija progresinių tarifų ribas, papildomas GPM gali atsirasti metinėje deklaracijoje.

NPD taikomas tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. 2026 m. maksimalus mėnesio NPD yra 747 Eur, taikomas, kai mėnesio darbo pajamos ne didesnės kaip 2026 m. sausio 1 d. galiojusi MMA – 1 153 Eur; didesnėms pajamoms taikoma formulė.

Mokesčių administratorius GPMĮ komentare nurodo, kad, apskaičiuojant nuolatiniam 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 beprocentės paskolos ar lengvatinių palūkanų, lengvatinė kaina įsigytos produkcijos, automobilio naudojimo asmeniniais tikslais, gyventojų 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. Dovanos, apmokestinamosioms pajamoms priskiriami prizai, pašalpos ir kitokios nenuolatinio pobūdžio išmokos neišskaičiuojamos į mėnesio darbo užmokestį, tačiau išskaičiuojamos į metines su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, darančias įtaką MNPD.

KOMPENSACIJOS: NE VISKAS, KAS MOKAMA DARBUOTOJUI, YRA APMOKESTINAMA VIENODAI

Darbo santykiuose dažnai mokamos kompensacijos. Būhalteris turi atskirti:

- **darbo užmokesčio pobūdžio kompensacijas:** pavyzdžiui, kompensaciją už nepanaudotas atostogas, išeitinę išmoką, mokėjimą už prastovą. Jos paprastai apmokestinamos kaip darbo santykių pajamos;

- **išlaidų kompensavimą:** pavyzdžiui, komandiruočių išlaidų kompensavimą, darbo priemonių įsigijimo išlaidų kompensavimą, degalų kompensavimą už darbo reikmėms naudotą turtą. Tokios sumos gali būti neapmokestinamos, jeigu jos pagrįstos dokumentais, atitinka teisės aktų reikalavimus ir nėra darbuotojo asmeninės naudos kompensavimas;

- **žalos atlyginimą ar netesybas:** kiekvieną kartą reikia vertinti, ar tai tikras žalos atlyginimas, ar faktiškai papildomas atlygis darbuotojui.

PRAKTINĖ TAISYKLĖ: jeigu įmonė kompensuoja darbuotojo patirtas darbo funkcijoms atlikti būtinas išlaidas pagal dokumentus, dažnai tai nėra pajamos. Jeigu įmonė apmoka darbuotojo asmenines išlaidas, tai paprastai yra pajamos natūra.

DARBDAVIO PAREIGA IŠSKAIČIUOTI GPM

Su darbo santykiais susijusios išmokos yra A klasės pajamos. GPMĮ nurodyta, kad mokesčių išskaičiuojantis asmuo, išmokėdamas A klasės išmokas, turi apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM, jeigu išmokos nėra neapmokestinamosios.

Kai darbo santykių išmokos už mėnesį mokamos dalimis, GPM išskaičiuojamas išmokant paskutinę to mėnesio išmokos dalį, taikant specialias taisykles gruodžio mėnesiui ir atvejams, kai paskutinė dalis neišmokama per 10 darbo dienų mėnesiui pasibaigus.

Tai reiškia, kad buhalteris turi valdyti ne tik priskaitymo, bet ir išmokėjimo momentą. GPM prievolė siejama su išmokėjimu, o socialinio draudimo įmokų deklaravimas turi savo taisykles pagal „Sodros“ reikalavimus.

PRAKTINIS BUHALTERIO ALGORITMAS PRIEŠ IŠMOKANT LĖŠAS FIZINIAM ASMENIUI

Prieš išmokant sumą fiziniam asmeniui, verta atsakyti į šiuos klausimus:

■ **Kas yra gavėjas?** Darbuotojas, vadovas, akcininkas, MB narys, valdybos narys, individualią veiklą vykdančias asmuo, autorius, nuomotojas.

■ **Už ką mokama?** Už darbo funkciją, rezultatą, turtą, teises, dividendus, kompensuojamas išlaidas, asmeninę naudą.

■ **Ar yra pavaldumas?** Ar įmonė kontroliuoja darbo laiką, vietą, procesą, priemones, rezultatą?

■ **Ar išmoka periodinė?** Periodiškumas ir pastovumas dažnai rodo darbo santykių požymius.

■ **Ar asmuo patiria verslo riziką?** Savarankiškas paslaugų teikėjas paprastai pats organizuoja veiklą ir prisiima riziką.

■ **Ar yra dokumentai?** Sutartis, aktas, sąskaita, įsakymas, darbo apmokėjimo sistema, komandiruotės dokumentai, kvitai, kelionės tikslas, naudos apskaičiavimas.

■ **Kokie mokesčiai taikomi?** GPM, VSD, PSD įmokos, deklaravimas GPM313 / GPM312 / SAM, galimos metinės deklaracijos pasekmės.

DAŽNIAUSIOS KLAIDOS

Dažniausiai praktikoje pasitaiko šios klaidos:

- individualios veiklos sutartimi slepiami faktiniai darbo santykiai;
- vadovui ar akcininkui mokama nuoma, paskolos palūkanos ar kompensacijos vietoje darbo užmokesčio;
- darbuotojų automobiliai naudojami asmeniniais tikslais, bet pajamos natūra neskaičiuojamos;
- dovanos darbuotojams laikomos „reprezentacija“, nors tai konkretaus darbuotojo nauda;
- neteisingai taikomas NPD ne darbo pajamoms;
- pamirštama, kad dalis išmokų gali patekti į progresinių GPM tarifų bazę;
- neįvertinamos VSD ir PSD pasekmės, kai išmoka perkvalifikuojama.

Taigi, teisingas išmokų fiziniams asmenims apmokestinimas prasideda nuo teisingo jų kvalifikavimo. Buhalteris neturėtų apsiriboti sutarties pavadinimu. Reikia vertinti faktinį santykių turinį: ar yra pavaldumas, darbo funkcija, periodinis atlygis, darbdavio kontrolė, ekonominė priklausomybė ir asmeninė nauda.

Jeigu išmoka susijusi su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, ji paprastai apmokestinama kaip darbo pajamos: taikoma GPM, VSD, PSD įmokos, deklaravimas per darbo santykių formas ir, priklausomai nuo pajamų dydžio, progresiniai GPM tarifai. Jei išmoka klaidingai priskiriama nuomai, individualiai veiklai, kompensacijai ar dividendams, rizika gali būti ne tik papildomi mokesčiai, bet ir delspinigiai, baudos bei nelegalaus darbo pripažinimas.

Plačiau apie A ir B klasės išmokų kodus skaitykite UAB „Pačiolis“ e. sąvade „Gyventojų pajamų mokestis“.

www.paciolis.lt/buhalterija

