

PAJAMŲ NATŪRA APMOKESTINIMO PROBLEMOS

Martynas Endrijaitis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto studentas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 75
El. paštas: Martynas.Endrijaitis@tf.stud.vu.lt

Straipsnyje analizuojamos pajamų natūra apmokestinimo problemos, siekiant atskleisti pajamų natūra sampratos turinį, būtinas sąlygas pajamoms natūra pripažinti, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, tų sąlygų santykį, kaip pajamos natūra aiškintinos konkrečiais apmokestinimo atvejais ir kokių problemų kyla, interpretuojant mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų pajamų natūra apmokestinimą.

This article analyzes fringe benefits taxation problems for the purpose of disclosing the conception of fringe benefits as an object of personal income tax. It also reveals what terms are necessary for the fringe benefits taxation and what the relationship between these terms is. Fringe benefits taxation in particular cases and its problems are examined with special attention to the Tax dispute settlement institutions case-law.

Įvadas

Pasaulinėje apmokestinimo praktikoje įprasta pajamomis laikyti ne tik tai, kas gauta pinigais, bet ir tai, kas gauta kaip kitokios formos nauda – paslaugos, nuolaidos, daiktai – tai yra natūra, ir tokios pajamos apmokestinamos kaip ir gaunami pinigai. Tiek Lietuvos, tiek užsienio praktikoje įprasta, kai darbdaviai, mokėdami atlyginimą, nustatytą darbo sutartyje, suteikia įvairių privilegijų, dovanų ar paslaugų. Taigi toks asmuo iš esmės gauna naudą, kuri pasireiškia ne pinigų gavimu, tačiau kita pajamų išmokėjimo materialia forma, o mokesčių teisės požiūriu yra aktualus tokių pajamų apmokestinimas.

2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme

Nr. IX-1007 įtvirtinta pajamų natūra sąvoka. Be to, šio įstatymo 9 straipsnyje įtvirtinta blanketinė norma, nurodanti, jog pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Vėlesniais Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimais pajamų natūra reglamentavimas buvo keičiamas, pačiame įstatyme apibrėžiant tam tikrus atvejus, kai gautos pajamos nelaikomos pajamomis natūra, kada gali būti pripažintos pajamos natūra ir t. t. Vis dėlto ir galiojantis pajamų natūra apmokestinimo reglamentavimas kelia daug probleminių klausimų: ar tam tikra nauda bus pripažinta pajamomis natūra, ar ne, kaip vertinti konkretų atvejį pajamų natūra atžvilgiu. Taigi paminėtina, kad yra svarbus pajamų natūra turinio supratimas, kuris leistų atskirti atvejus, kai gaunama

nauda laikytina ar atitinkamai nelaikytina pajamomis natūra. Pati pajamų natūra apmokestinimo tema yra gana plačiai nagrinėjama periodinėje spaudoje ir praktiniu požiūriu, tačiau mokslinio tipo straipsnių apie tai, kokios vis dėlto turi būti pajamų natūra pripažinimo sąlygos, pasigendama.

Šio straipsnio tikslas – pateikti pajamų natūra apmokestinimo problemų analizę pabrėžiant, kur yra ta riba, kai tam tikros gaunamos pajamos jau bus laikytinos pajamomis natūra, kokios būtinos sąlygos pripažinti pajamas natūra ir koks tų sąlygų santykis, kaip jos aiškintinos konkrečiais pajamų natūra pripažinimo atvejais.

Šiame straipsnyje, remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu ir kitais mokesčių įstatymais, įstatymus papildančiais mokesčių teisės aktais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paaiškinimais bei teismų ir kitų mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, sisteminiu, lyginamuoju, istoriniu, aprašomuoju ir analitiniu metodais analizuojami tokie pagrindiniai klausimai: kaip suprantama pajamų natūra sąvoka ir kokia to reikšmė, kokiais atvejais ir kokios būtinos sąlygos pripažinti pajamas natūra, kaip konkrečiais atvejais aiškintinas pajamų natūra apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu.

Pajamų natūra teisinis reglamentavimas: sampratos kitimas ir problemos

Visų pirma, 1991 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo Nr. I-641 6 straipsnyje numatyta, kad į apmokestinamąsias pajamas įskaitomos visos pagrindinėje darbovietėje

per mėnesį gautos su darbo santykiais susijusios pajamos pinigais ir natūra, išvardytos šiame straipsnyje. Tačiau tuometis reglamentavimas kėlė problemą, nes nebuvo aišku, ar toks sąrašas buvo baigtinis, ar vis dėlto prie pajamų natūra priskirtinos ir kitos pajamos. Štai Apeliacinės instancijos teismas 2001 m. birželio 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A³-578-01 nurodė, kad įstatymų leidėjas, apibrėždamas „apmokestinamąsias pajamas“ pavartojo terminą „gautos pajamos pinigais ir natūra“. Teismo nuomone, specialieji mokesčių įstatymai, galioję mokestiniu laikotarpiu, pajamų sąvokos neapibrėžė, todėl Vilniaus apygardos administracinis teismas pagrįstai šį terminą aiškino taip, kaip jis vartojamas bendrinėje lietuvių kalboje. Taip pat teismas nurodė, kad nemokamai dirbuotojams suteiktos paslaugos nėra pajamos ir pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą neapmokestinamos, o mokesčių administratorius plečiamai aiškindamas mokesčių įstatymus peržengė įstatymo nustatytą kompetenciją. O mokesčių administratorius, kurio sprendimas buvo apskūstas, aiškino, jog minėto įstatymo 6 straipsnyje duotas nebaigtinis pajamų sąrašas ir dirbuotojams nemokamai išduoti bilietai yra jų pajamos natūra, todėl turi būti atitinkamai apmokestinamos. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2001 m. balandžio 26 d. šios bylos sprendime išaiškino, jog Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 6 straipsnyje nustatytas su darbo santykiais susijusių išmokų apmokestinimas ir nemokamai dirbuotojams suteiktos paslaugos šiame straipsnyje kaip apmokestinimo objektas nenurodytos. Teismo nuomone, apmo-

kestinimo objektu yra pajamos pinigais ir pajamos natūra, Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 6 straipsnyje pateiktas apmokestinamų išmokų sąrašas yra baigtinis, nes jokių nuorodų, kad šios normos pagrindu galėtų būti apmokestinamos ir kitos, be išvardytų, pajamos, nėra. Teismas nurodė, kad mokesčių įstatymai pajamų kaip apmokestinimo objekto sąvokos taip pat neapibrėžia, todėl rėmėsi visuotinai vartotina pajamų sąvoka, duota bendrinės lietuvių kalbos žodyne: „Pajamos – tai paimamos, gaunamos lėšos.“ Tad teismas padarė išvadą, kad gaudami nemokamus lėktuvo bilietus įmonės darbuotojai nepraturtėja, t. y. negauna papildomų lėšų, ir gaudami nemokamą bilietą fiziniai asmenys negauna jokių išmokų, todėl pagal įstatymą tampa neįmanoma išskaičiuoti pajamų mokesčio iš negautų sumų. Kaip minėta, Apeliacinės instancijos teismas šioje byloje padarė analogiškas išvadas kaip ir Vilniaus apygardos administracinis teismas. Tuometė suformuota praktika buvo ydinga, nes, aiškinant tik lingvistiniu metodu pajamų sąvoką ir numatant baigtinį sąrašą apmokestinamų išmokų, pats pajamų natūra apmokestinimas labai susiaurinamas ir sudaroma galimybė darbdaviui piktnaudžiauti išmokant pajamas ne pinigais ar kita forma, numatyta sąrašė, tačiau, pavyzdžiui, išdalijant lėktuvo bilietus, kurie nelaikytini pajamomis natūra ir neapmokestinami. Be to, dabartinė teismų praktika, kaip bus analizuojama toliau šiame straipsnyje, visiškai kitaip aiškina analogiškas situacijas, taip pat šiuo metu galiojantys mokesčių teisės aktai nenumato baigtinio sąrašo apmokestinamųjų išmokų, o atvirkščiai, tik nurodo sąrašą pajamų, kurios nelaikytinos pajamomis

natūra, todėl tuometė teisės aktų bazė ir atitinkamai susiformavusi teismų praktika buvo netinkama ir keistina pajamų natūra sampratos, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, atžvilgiu.

Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą pakeitė 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojęs 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007, kurio 2 straipsnio 15 dalyje jau įtvirtinta pajamų natūra sąvoka – tai neatlygintina, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesnė 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.

Taikant lyginamąjį metodą, norint parodyti, kaip pajamos natūra suprantamos Baltijos valstybėse, paminėtina, kad, pavyzdžiui, Latvijos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalyje numatyta, jog gyventojų pajamų mokeskis taip pat turi būti mokamas už darbdavio darbuotojui suteiktas premijas, vienkartinius ar nuolatinius išlaidų mokėjimus bei už kitą gautą naudą [12]. Estijos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 48 straipsnio 4 dalyje pajamos natūra suprantamos kaip gautas turtas, paslaugos, išlaidų atlyginimas, kita nauda, kurią asmuo gauna dėl darbo, tarnybos, narystės ar kitokių santykių ar tam tikrų interesų [11]. Taigi iš esmės pajamų natūra samprata šiose valstybėse suprantama ana-

logiškai kaip Lietuvoje. Tačiau pajamos natūra suprantamos panašiai ne tik Baltijos valstybėse. Pavyzdžiui, Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių inspekcija pajamas natūra aiškina kaip asmens gautą užmokesčio formą už atliktas paslaugas, pavyzdžiui, jei darbdavys duoda darbuotojui firmos automobiliu važiuoti namo, tai bus pajamos natūra [30].

2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 9 straipsnyje, kaip minėta straipsnio įvade, buvo įtvirtinta blanketinė norma, kuri nurodė, jog pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Atitinkamai nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2009 m. birželio 30 d. galiojo 2002 m. spalio 30 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 339 „Dėl Pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“, kuriame vėlgi buvo nustatytas sąrašas, kokios pajamos pripažįstamos gautomis natūra, o tai vėl kelia abejonių tokiu reglamentavimu, numatant sąrašą apmokestinamų pajamų, remiantis jau vien ir anksčiau pateiktu teismų praktikos pavyzdžiu, ir tokių pajamų vertinimas. Visi dėlto pažymėtina, kad nors minėtame sąraše pajamos natūra daugiausia buvo siejamos su iš asmens, su pajamų gavėju susijusiu darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais, gaunama tam tikra nauda, tačiau numatyta daug tokių įvairių išmokų, laikomų pajamomis natūra, pavyzdžiui, sumokėjus (visiškai ar iš dalies) gyventojų apgyvendinimo ir gyvenamojo ploto išlaidų išlaidas; suteikus gyventojui (nemokamai ar lengvatine kaina) gyvenamąsias patalpas (naudotis ar nuosavybėn) ir t. t. [9,

2.4.2 ir 2.4.3 punktai]. Taip pat šiame teisės akte pajamomis natūra buvo laikoma ir kita gyventojų gauta nauda, kuri įvardyta kaip gauta dėl jam priklausančio nuosavybės teise pastato ar patalpų kapitalinio remonto ar rekonstravimo kito asmens (turto nuomininko arba naudojančio šį turtą panaudos pagrindu) lėšomis bei gauta turto savininko vardu turto naudotojui sumokėjus mokėjimus, susijusius su to turto eksploatavimu (atlyginimas už komunalines, telekomunikacijų paslaugas ir panašios paslaugas), kurie turi būti mokami neatsižvelgiant į tai, turtas faktiškai naudojamas ar ne [9, 2.5 punktas]. Vis dėlto šį įsakymą pakeitė įsigaliojęs 2009 m. liepos 1 d. ir taikomas dabar 2009 m. gegužės 19 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, kuriame apskritai nenumatoma jokio sąrašo pajamų, laikytinų gautomis natūra, o tik nustatomi pajamų, gautų natūra, įvertinimo būdai. Be to, nuo 2008 m. gruodžio 30 d. įsigaliojo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9 straipsnį papildančios normos dėl pajamų natūra apmokestinimo bei įsigaliojo sąrašas [3, 9 straipsnio 1 dalis], kuriame kitaip, nei seniau aptartuose teisės aktuose, numatyta, kokios pajamos nepripažįstamos gautomis natūra. Vis dėlto šis sąrašas buvo keičiamas [3, 9 straipsnio 1 dalis] ir paskutiniai pakeitimai galioja nuo 2010 m. sausio 1 d. Tad galima teigti, jog dabar pajamas natūra galima apibūdinti kaip esant tam tikroms sąlygoms konkretais gyventojų gauta atitinkamos formos nauda, išskyrus atvejus, kai pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą [3] tokia gauta nauda nelaikytina pajamomis natūra. Apibendrinus analizuotų teisės aktų

keitimus, darytinos išvados, kad pajamų natūra samprata keičiasi, o būtent turinio požiūriu ji plėtėja¹: iš pradžių buvo numatomi baigtiniai sąrašai išmokų, laikytų pajamomis natūra, vėliau šis sąrašas plečiamas, kol galiausiai apskritai atsisakoma tokio sąrašo, nurodant tik kokios pajamos nelaikytinos pajamomis natūra, taip paliekama daug erdvės interpretacijoms tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui, tiek institucijoms, nagrinėjančioms mokesťinius ginčus. Toks reglamentavimas vėlgi susidūria su problema, jog tuomet beveik visur galima išvelgti naudą ir teigti, kad tai pajamos natūra (išskyrus penkis atvejus, numatytus 2002 m. liepos 2 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 su pakeitimais (toliau – GPMĮ) 9 straipsnio 1 dalyje). Vis dėlto, kaip minėta, GPMĮ 2 straipsnio 15 dalyje numatyta pajamų natūra sąvoka, kuri iš dalies prasme riboja interpretacijas, kurios neturėtų išeiti už šios sąvokos ribų ir bet kokią naudą vadinti pajamomis natūra, tačiau vėlgi būtina pabrėžti, remiantis šia sąvoka, kokios sąlygos būtinos, kad atitinkama nauda būtų laikoma pajamomis natūra, ir kokia šių sąlygų priklausomybė. O tai jau galima pasakyti, išanalizavus sistemiskai susiklosčiusią dabartinę Lietuvos mokesťinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką bei mokesčių teisės aktus.

¹ Išvada, kad pagal turinį, pajamų natūra samprata plėtėja, grindžiama ir analizuota Apeliacinės instancijos teismo 2001 m. birželio 13 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A³-578-01, taip pat sisteminiu ir analitiniu metodais analizuojant pajamas natūra reglamentuojančių teisės aktų pakeitimus, remiantis ne tik tuo, jog pasikeitė pajamų natūra apmokestinimo reglamentavimo principas vietoje „teigiamo“ sąrašo nustatant „neigiamą“, bet ir tuo, jog kitoje straipsnio dalyje atlikta pajamų natūra pripažinimo sąlygų ir teismų bei kitų mokesťinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos mokslinė analizė pagrindžia šią išvadą.

Pajamų natūra pripažinimo sąlygos

GPMĮ 2 straipsnio 15 dalyje, kaip analizuota, apibrėžta pajamų natūra sąvoka², tačiau, siekiant minėto šio straipsnio tikslo, būtina pabrėžti ir detaliai išanalizuoti, kokios būtinos sąlygos pripažinti gautą naudą pajamomis natūra.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2011 m. balandžio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-585/2011 išaiškino, jog kiekvienu atveju sprendžiant pajamų, gautų natūra, apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimą, būtina nustatyti, kokia forma buvo gautos pajamos natūra ir atsižvelgiant į tai spręsti tokių pajamų galimo apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimą. Tad visų pirma reikia išsiaiškinti, ar gautos pajamos apskritai laikytinos gyventojų pajamų mokesčio objektu³, nes jei gyventojas⁴ gautas turtas ar paslaugos pagal GPMĮ nuostatas [3] apskritai nelaikomi pajamomis ir nėra pajamų mokesčio objektu, tai tokiu

² 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.

³ Gyventojų pajamų mokesčio objektą reglamentuoja GPMĮ 5 straipsnis, taip pat sąvokas apibrėžia šio įstatymo 2 straipsnio 14, 16, 17, 18 dalys.

⁴ Taip pat paminėtina, kad remiantis sistetine GPMĮ ir 2009 m. gegužės 19 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (su pakeitimais) normų analize, pajamų natūra (kaip ir pajamų pinigais) gavėjas gali būti tiek nuolatinis Lietuvos gyventojas, tiek nenuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris naudą gali gauti iš Lietuvos ir užsienio vienetų bei nuolatinųjų ir nenuolatinųjų Lietuvos gyventojų.

atveju tokios pajamos nelaikytinos ir pajamomis natūra. Taigi pajamos natūra turi būti gyventojų pajamų mokesčio objektu, kad galėtų būti apmokestintos. Tačiau visos pajamos, tiek natūra, tiek kita forma, turi būti gyventojų pajamų mokesčio objektu, kad jos galėtų būti apmokestintos, todėl ši sąlyga yra bendra visoms pajamoms. Tai pagrindžia ir teismų praktika, nes teismas taip pat pirmiausia žiūri, ar gautos pajamos laikytinos gyventojų pajamų mokesčio objektu⁵. Taip pat reikia atitinkamai žiūrėti ir ar tokios pajamos nebus neapmokestinamosios pajamos pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalį, o tokia sąlyga vėlgi būdinga visoms pajamoms, todėl laikytina bendra. Be to, LVAT šioje nutartyje išaiškino, jog išdėstytos teisės normos pagrindu, kuri apibrėžia pajamas natūra, teigtina, kad lengvatine kaina nuosavybėn gautas turtas gyventojų pajamų mokesčio objektu gali būti pripažintas tik esant specialioms šiame įstatyme numatytioms sąlygoms. LVAT teigia, kad lengvatine kaina įgytas turtas gali būti pripažintas pajamomis natūra tik tada, jeigu bus nustatyta, kad turtas mažesne negu tikroji rinkos kaina konkrečiam gyventojui buvo parduotas dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Tad darytina išvada, kad pirmiausia pajamoms natūra pripažinti, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, reikia išsiaiškinti, kas būtina apskritai taikant GPMĮ [3], gaunant pajamų ir įprasta forma (pinigais) – tai yra,

⁵ Pavyzdžiui, LVAT 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009; LVAT 2010 m. rugsėjo 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 965/2010; LVAT 2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵–662/2011; LVAT 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 585/2011 ir t. t.

kaip minėta, ar pajamos yra objektas ir ar jos nėra neapmokestinamosios. Tačiau, be įprastų visoms pajamoms būtinų sąlygų, o būtent konkrečiai pajamoms natūra, išsiaiškinius, jog gautos pajamos nepatenka į GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies nustatytą sąrašą⁶, nustatyti būtinos dvi specialiosios sąlygos: 1) būtina nustatyti, kad pajamos gautos natūrine forma (lengvatine kaina, neatlygintinai ar mainais) ir 2) būtina nustatyti, kad konkretus asmuo šią naudą gavo dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Antroji sąlyga reiškia, kad naudos gavėjo ir turto ar paslaugų davėjo santykiai yra pagrįsti siekimu duoti ar gauti ekonominę naudą. Tik esant abiem sąlygoms galima konstatuoti, kad gauta pajamų natūra. Tokią praktiką LVAT formuoja ir kitose bylose, pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 385/2011, kurioje buvo kilęs ginčas dėl neatlygintinai gauto turto dalies pripažinimo pajamomis natūra [21]. Taigi šios abi sąlygos yra būtinos, kai pajamos natūra gaunamos bet kokia forma: tiek mainais, tiek lengvatine kaina, tiek neatlygintinai. Nors mokesčių administratorius tam tikrais atvejais vadovaujasi tik pirmąja specialiąja sąlyga ir, nustatęs, kad asmuo gavo turtą ar kitą naudą lengvatine kaina, mainais ar kita forma, apmokestina kaip pajamas natūra [21; 23], taip pernelyg išplėsdamas

⁶ Pažymėtina, kad teiginys, jog gautos pajamos nepatenka į GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies nustatytą sąrašą, taip pat laikytinos specialiąja sąlyga, nes šis reglamentavimas skirtas būtent pajamoms natūra, tačiau nustatytaime sąraše numatomi konkretūs 5 atvejai, kai pajamos nepripažįstamos gautomis natūra, tad tai iš esmės yra išimtis, todėl šią sąlygą tikslinga skirti ne kaip trečią specialiąją pajamų natūra pripažinimo sąlygą, tačiau pabrėžti, jog, pajamoms nepatekus į šį sąrašą, skirtinos dvi specialiosios toliau straipsnyje analizuojamos pajamų natūra sąlygos.

pajamų natūra sampratą, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu. Šią išvadą pagrindžia LVAT 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 585/2011, kurioje teismas išaiškino, jog mokesčių administratorius turėjo ne tik konstatuoti, kad pareiškėjo įsigyto turto (ginčo sklypu) rinkos vertė buvo kelis kartus didesnė nei įsigijimo kaina, bet ir privalėjo nustatyti, ar buvo kokia nors konkrečių interesų ar sandorių įtaka, dėl kurios pardavėjai pareiškėjai ir jos sutuoktiniui pardavė žemės sklypus lengvatine kaina, tačiau mokesčių administratorius šios nuostatos nepaisė. Analizuotina teismų praktika vis dėlto aiškiai išskiria būtinas pajamų natūra pripažinimo specialiąsias sąlygas ir taip neleidžia pernelyg plačiai interpretuoti pajamų natūra, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, nes vėlgi tokia klaidinga mokesčių administratoriaus interpretacija pažeidžia ir proporcingumo principą, pagal kurį reikalaujama, kad galėtų būti pateisinama ribojanti priemonė, ji turi būti tinkama užtikrinti ja siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti [13]. O kaip ir aiškina LVAT, įstatymų normos, apibrėžusios pajamų natūra sąvoką, tikslas yra gautą naudą laikyti pajamomis natūra tik esant abiem minėtoms sąlygoms⁷, todėl atitinkamai

ir mokesčių administratoriaus sprendimai neturėtų pažeisti šios teisės normos tikslų.

Vis dėlto analizuotina detaliau ne tik pačių sąlygų esmė, bet ir kaip jas galima pagrįsti. Minėtos bylos Nr. A⁴⁴² – 385/2011 sprendime LVAT išaiškino, jog klaidinga teigti, kad didelis rinkos vertės ir kainos skirtumas savaime patvirtina esant tam tikrų interesų ir jų nustatyti papildomai nebūtina. Vadinasi, iš to, kad yra pirmoji sąlyga, savaime neatsiranda antroji sąlyga – tai yra pirmosios sąlygos, kad gauta pajamų tam tikra forma, nustatymas neleidžia preziumuoti, jog yra antroji sąlyga – ta nauda atitinkamų pajamų forma gauta konkrečiau gyventojų dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Taigi abi sąlygos yra objektyviai savarankiškos ir gali egzistuoti nepriklausomai viena nuo kitos, o tai ir pagrindžia anksčiau darytą išvadą – tik abi sąlygos leidžia pripažinti gautą naudą pajamomis natūra ir apmokestinti gyventojų pajamų mokesčiu. Tačiau kyla probleminis klausimas: vis dėlto kuo remiantis konkrečių atveju galima teigti, kad yra abi sąlygos? LVAT 2011 m. balandžio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ – 221/2011 išaiškino, kad ne bet kokie dokumentai (kiti įrodymai), kurie pateikiami, siekiant pagrįsti savo paaiškinimus, gali turėti teisinę reikšmę, o tik tie, kurie turi aiškias ar nesunkiai suprantamas gautų pinigų siuntėjų ir atliktų darbų, įsigytų daiktų, suteiktų paslaugų ar panašiai, sąsajas, tų konkrečių pinigų siuntėjų naudai arba kitų asmenų naudai, bet pinigų siuntėjų nurodymu. Be to, teismas net ir subjektyvias aplinkybes

⁷ LVAT 2011 m. gegužės 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. P⁴⁴² – 97/2011 išaiškino, jog net ir padarius išvadą, kad kitų asmenų teisinė padėtis ir apmokestinimo sąlygos yra identiškos apmokestinto mokesčių mokėtojo atvejui, susidariusi situacija turėtų būti taisoma apmokestinant neapmokestintus asmenis, o ne atleidžiant nuo mokesčių prievolių pagal įstatymą tinkamai apmokestintą mokesčių mokėtoją. Šis pavyzdys pateiktas norint parodyti, jog negalima remtis analogiška situacija ir sakyti, kad joje nebuvo apmokestinta gauta nauda kaip pajamos natūra, todėl ir šioje

situacijoje nėra specialiųjų sąlygų pajamoms natūra pripažinti, jeigu toji analogiška situacija buvo išaiškinta neteisingai.

(pavyzdžiui, žmogaus veiksmų tikslus, motyvus ar pan.) paprastai gali nustatyti tik iš objektyvių įrodymų, nustatytų objektyvių aplinkybių visumos [15]. Taigi abi sąlygos pajamoms natūra pripažinti turi būti nustatytos ne vien subjektyviu vertinimu, bet ir faktinėmis objektyviomis aplinkybėmis. Vis dėlto sunkumų kyla dėl to, jog abejotina, ar interesų ir sandorių įtaką visada galima nustatyti tik objektyvių aplinkybių vertinimu. Tad šiuo požiūriu siūlytina pabrėžti ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo reikšmę⁸, o tai iš esmės pagrindžia ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika [18; 27].

Pavyzdys, kaip, nustačius, jog asmuo gavo atitinkamos formos pajamas natūra, nustatoma antroji sąlyga, jog konkretaus gyventojų nauda gauta dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos, pateiktinas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) 2010 m. rugsėjo 27 d. sprendimas Nr. S-264(7-207/2010), kuriame mokesčių administratorius nustatė, jog pareiškėjas ir UAB „I1“ buvo susiję asmenys (Pasak pareiškėjo, ginčo žemės sklypą jis pardavė UAB „I1“, nes taip jam nurodė pats E. K.), o ir asocijuoti asmenys, kad tarp jų žemės sklypo pirkimo ir pardavimo sandoryje nustatyta kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos ir todėl pareiškėjas gavo naudą natūra. Pareiškėjas teigė, kad pirkimo sandoriu pigiai įsigijo ginčo žemės sklypą, todėl kad šiuo sandoriu skolino E. K. 85 500 litų. Pareiškėjo teigimu, kadangi E. K. pareiškėjo prašė paskolinti 85 500 Lt, o pareiškėjas tokią sumą ir paskolino, todėl,

sudarant minėtą pirkimo ir pardavimo sutartį, joje buvo nurodyta būtent 85 500 Lt suma – buvo nustatyta, kad pareiškėjas turto vertės dalį sumokėjo, o tiek, kiek nesumokėjo, gavo neatlygintinai. Taigi matyti, kad pirmoji sąlyga tenkintina – asmuo gavo dalį turto neatlygintinai, tačiau to pripažinti pajamomis natūra nepakanka. Tad keltinas probleminis klausimas: dėl kokių interesų ar sandorių įtakos pareiškėjas gavo naudą? MGK rėmėsi iš esmės protingumo principu, teigė, kad esant paskoliniam santykiams paprastai yra sudaroma paskolos sutartis, taip pat, kad realiai ginčo žemės sklypas pareiškėjui buvo parduotas, o ne, kaip teigia pareiškėjas, perleistas kaip užstatas už pareiškėjo E. K. paskolintus pinigus; jog pareiškėjas su E. K. nuo vaikystės buvo draugai, kartu sportavo, kartu dirbo UAB „V1“ bei rėmėsi kitais byloje nustatytais faktais ir padarė išvadą, jog E. K. turėjo tikslą duoti pareiškėjui neatlygintinai ginčo žemės sklypo dalį, todėl pareiškėjo neatlygintinai gauta ginčo žemės sklypo dalis pagrįstai priskirta pareiškėjo pajamoms natūra ir apmokestinta gyventojų pajamų mokesčiu. MGK suponavo, kad remiantis byloje nustatytais aplinkybėmis tvirtinti, kad pareiškėjas, įsigydamas iš E. ir I. K. ginčo žemės sklypą, suteikė E. K. paskolą, būtų mažiau motyvuota nei tvirtinti, kad pareiškėjas gavo naudą natūra, todėl pareiškėjo teiginiai dėl paskolinių santykių atmestini kaip nepagrįsti. Tad šio sprendimo analizė pateikta norint parodyti, jog iš esmės antrąją pajamų natūra pripažinimo sąlygą MGK nustato remdamasi turinio viršenybės prieš formą principu, tai pagrindžia ir anksčiau daryta išvada, tad pabrėžtinai ne tik objektyvių aplinkybių vertinimas, norint

⁸ Šis principas įtvirtintas 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 10 straipsnyje.

nustatyti interesą ar sandorio įtaką, tačiau ir turinio viršenybės formos atžvilgiu principo taikymas. Kita vertus, vis dėlto prielaidas taikyti šį principą lemia prežastinis objektyvių aplinkybių viseto ir subjekto tikslo suteikti ar atitinkamai gauti naudą ryšys, todėl yra problemiška nubrėžti aiškia takoskyrą tarp naudos, kuri vis dėlto nebus siejama su interesų ar sudarytų sandorių įtaka, turint tikslą duoti naudą konkrečiam gyventojui, ir nelaikytina pajamomis natūra, ir naudos, kuri atitiks šią sąlygą ir bus pripažinta pajamomis natūra, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu. Tačiau esmines tendencijas minėti takoskyrai pabrėžti galima, todėl analizuotini tam tikri pajamų natūra pripažinimo atvejai.

Tam tikri pajamų natūra pripažinimo atvejai

GPMĮ reglamentuoja, kad pajamas natūra asmuo gali gauti neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina [3, 2 straipsnio 15 dalis]. Visais šiais atvejais gaunama nauda yra pajamų natūra formos, o kadangi šio straipsnio tikslas yra ne tik išanalizuoti pajamų natūra sampratą ir nagrinėti, kokios yra pajamų natūra pripažinimo sąlygos, bet ir atskleisti, kaip pajamų natūra apmokestinimas pasireiškia konkrečiais atvejais, o tai pabrėžtina, norint teisingai suprasti pajamas natūra reglamentuojančius teisės aktus, todėl šiam tikslui būtina sisteminė mokesčių teisės aktų ir teismų bei kitų mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos analizė.

Kaip minėta, esant analizuotoms sąlygoms, asmeniui gavus neatlygintinai naudą, ji laikytina pajamomis natūra ir atitinkamai apmokestinama, pavyzdžiui, asmuo

įsigyja automobilį, už kurį sumokėjo kitas asmuo [24]. Be to, nuo 2008 m. gruodžio 30 d. galiojanti pačiame GPMĮ nuostata reglamentuoja, jog tais atvejais, kai pajamų natūra gavėjas pajamų natūra davėjui atlygina dalį suteikto turto ar paslaugos vertės, šia suma mažinama pajamų natūra vertė [3, 9 straipsnio 5 dalis]. Vadinasi, jei, pavyzdžiui, už automobilį dalį sumoka pats asmuo, o kitą dalį pajamų natūra davėjas, tai tokiu atveju pajamomis natūra laikytina tik ta natūra davėjo apmokėta dalis. Problema šiuo atveju dažnai kyla dėl to, kad mokesčių mokėtojas stengiasi didesnę išlaidų dalį, nei iš tikrųjų ji patirta, priskirti savo apmokėtai daliai ir taip susimažinti mokėtinus mokesčius. Kaip pavyzdys pateiktina LVAT 2010 m. rugsėjo 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² – 965/2010. Faktinės bylos aplinkybės buvo tokios: pareiškėja pagal 2005 m. gruodžio 7 d. pirkimo ir pardavimo sutartį už 150 000 Lt iš UAB „Beržolė“ įsigijo žemės sklypą su nebaigtu statyti gyvenamuoju namu Kaune. Su šiuo pirkimu ir pardavimu susijusiuose dokumentuose buvo nurodyta, kad parduodamo turto vertė yra 240 000 Lt, o pardavimo kaina buvo sumažinta 900 000 Lt neatliktų gyvenamojo namo statybos darbų, kurių atlikimu įsipareigojo pasirūpinti pati pareiškėja, verte. Tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad nurodytus statybos darbus realiai atliko UAB „Beržolė“ ir juos perdavė pareiškėjai pagal minėtą pirkimo ir pardavimo sutartį. Buvo nustatyta, jog pareiškėja turėjo tik 16 608,50 Lt laiptų įrengimo išlaidų. Vėliau MGK nurodė, kad mokesčių administratorius, įvertinęs minėtas aplinkybes, pagrįstai konstatavo, jog pareiškėja iš UAB

„Beržolė“ gavo 73 391,50 Lt (90 000 Lt – 16 608,50 Lt = 73 391,50 Lt) pajamų natūra ir nuo šios pajamų sumos turi būti sumokėta į biudžetą šiame mokestiniame ginče ginčijama gyventojų pajamų mokesčio suma. Tą patį konstatavo ir Vilniaus apygardos administracinis teismas bei LVAT. Beje, nuo 2009 m. gegužės 19 d. galioja Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. IK-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ ši patvirtinta tvarka (toliau – Tvarka)⁹. Jos 6 punkte nu-

⁹ Norint parodyti, kokiais būdais įvertinamos pajamos natūra, Tvarka nagrinėtina detaliau. Tvarkoje nurodomas prioritetas pajamų natūra apskaičiavimo būdas – gaunant turta, 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 šios tvarkos aprašo 3–6 punktuose nustatytus atvejus. Tvarkos 3 punkte nustatyta, jog gaunant nuosavybėn Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (Valsybės žinios, 2001, Nr. 110-3992) 1 priedėlyje nurodytą ilgalaikį turta arba turta, kurį gamina ir (ar) parduoda pats pajamų natūra davėjas, ar 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, gyventojų pajamos, gautos natūra, įvertinamos šio turto ar paslaugų tikrąja rinkos kaina pajamų natūra gavimo momentu. Tvarkos 4 punktas, įtvirtinantis, jog pajamos natūra įvertinamos turto nuomos tikrąja rinkos kaina, reiškia, jog kai Tvarkos aprašo 3 punkte minimas ilgalaikis turtas gyventojui suteikiamas naudotis asmeniniais tikslais neperduodant nuosavybėn, gyventojų per mėnesį natūra gautos pajamos paskutinę mėnesio dieną įvertinamos tokio turto nuomos tikrąja rinkos kaina laikotarpiu, kurį gyventojas šiuo turtu galėjo naudotis asmeniniais tikslais. Tvarkos 4 punkte nustatyta, kad pajamos natūra įvertinamos procentine turto tikrosios rinkos kainos dalimi, kai gyventojui naudotis ir asmeniniais tikslais neperduodant nuosavybėn suteikiamas kitam asmeniui priklausantis (valdomas nuosavybės ar patikėjimo teise, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, išsinuomotas, gautas panaudos pagrindais, taip pat valdomas kitais teisės aktuose numatytais pagrindais) automobilis. Pažymėtina, kad Tvarkos 4 ir 5 punktai taikytini kaip alternatyva – tai yra galima pasirinkti, kuriuo būdu vertintinos pajamos natūra, kai gyventojui suteikiamas automobilis: 1) ar turto nuomos tikrąja

matoma, kad gyventojų nauda, gauta dėl jam priklausančio nuosavybės teise pastato ar patalpų kapitalinio remonto ar rekonstravimo kito asmens (turto nuomininko arba naudojančio šį turta 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 turta remontuojant arba rekonstruojant ir į grąžinamo turto būklę grąžinimo momentu. Tačiau kyla probleminis klausimas, jeigu to grąžinamo turto vertės padidėjimas dėl atlikto kapitalinio remonto ar rekonstravimo to daikto savininkui yra visiškai nenaudingas, tokiu atveju ar galima konstatuoti, kad jis gavo pajamas natūra, apmokestinant

rinkos kaina; 2) ar procentine turto tikrosios rinkos kainos dalimi. Tačiau remiantis sistetine Tvarkos punktų analize teigtina, jog Tvarkos 4 punkto būdą – vertinti nuomos tikrąja rinkos kaina – keisti į Tvarkos 5 punkto būdą – vertinti procentine turto tikrosios rinkos kainos dalimi – galima bet kada ir tą mokestinį laikotarpį šiuo būdu įvertinama visa šio pajamų natūra gavėjo gauta nauda, tačiau pereiti nuo 5 punkto būdo prie 4 punkto būdo galima tik nuo kito mokestinio laikotarpio (nuo kitų metų sausio 1 d.). Todėl konkrečiu atveju mokesčių mokėtojui naudinga pasiskaičiuoti, kuriuo atveju jam naudingiau įvertinti pajamas natūra. Tvarkos 7 punkte nustatyta, kad gyventojų 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 tikrąja rinkos kaina, 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.

gyventojų pajamų mokesčiu? Pavyzdžiui, gyventojas išnuomojo patalpas stomatologijos klinikai, kuri atliko kapitalinį remontą, patalpas įrengė taip, kad jos būtų tinkamos stomatologijos kabinetams įrengti, tačiau vėliau šios patalpos gyventojui buvo grąžintos ir dabar jis nori šias patalpas išnuomoti prekybos centrui, tačiau turi iš naujo suremontuoti patalpas taip, kad jos būtų tokios, kokios buvo anksčiau, nes po stomatologijos klinikos kapitalinio remonto patalpos netinkamos prekybos centro veiklai. Tokiu atveju manytina, jog negalima minėto Tvarkos punkto aiškinti tik lingvistiniu metodu ir teigti, kad gyventojas gavo pajamas natūra, nes nors materialiu požiūriu patalpų vertė padidėjo, tačiau gyventojas iš tikrųjų iš to naudos negavo – todėl vėlgi pabrėžtinis turinio viršenybės prieš formą principas, kuris šiuo atveju susijęs tuo požiūriu, jog jis ne kvestionuoja minėto Tvarkos punkto, o tiesiog padaro lankstesnę šios normos taikymą, nes, manytina, jog tokia probleminė situacija tikrai tikėtina.

Turto savininko pajamomis natūra laikytina ne tik dėl kapitalinio remonto ar rekonstrukcijos to turto pagerinimo vertė, tačiau ir tokie atvejai, kai naudos davėjas sumoka išlaidas, susijusias su tuo turtu. Štai LVAT 2009 m. sausio 29 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009 pritarė analogiškoms Vilniaus apygardos administracinio teismo išvadoms, jog butai nuosavybės teise priklausė pareiškėjui, tačiau butams išlaikyti būtinas išlaidas padengdavo kiti asmenys, todėl kitų asmenų sumokėtos šildymo ir kitų eksploatacijos išlaidų sumos pagrįstai priskirtos prie pareiškėjo kitų su darbo santykiais nesusijusių pajamų, gautų natūra ir atitin-

kamai apmokestintos. Šiuo atveju pajamų forma yra neatlygintinai gautos paslaugos, tačiau pabrėžtina, kokių santykių pagrindu pajamas natūra galima pripažinti – tai yra naudos gavėją ir davėją nebūtinai turi sieti darbo santykiai, be to, nebūtinai pats naudos gavėjas turi tiesiogiai gauti naudą iš darbdavio, kad būtų pripažintos pajamos natūra. GPMĮ 9 straipsnio 6 dalyje numatyta, kad 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 gyventojas su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis. Be to, GPMĮ 9 straipsnio 7 dalyje numatyta, jog 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 gyventojas, susijusio su pajamų natūra davėju darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis. Tokios įstatymo nuostatos vertintinos teigiamai, nes jos neleidžia darbdaviui piktnaudžiauti teise, siekiant išvengti mokėtinų mokesčių, ir vietoj darbuotojui mokamų pajamų suteikti tam darbuotojui naudą per kitą su darbdaviu susijusį asmenį arba darbuotojo šeimos narius. LVAT 2011 m. kovo 31 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵–662/2011 ginčas kilo dėl to, jog pareiškėjas nesutiko su mokesčių administratoriaus sprendimu darbuotojams išmokėtus komandiruočių

dienpinigius pripažinti su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, o ne komandiruočių sąnaudomis; jo vadovų patirtas kelionių, kuro, ekskursijų, maitinimo išlaidas, taip pat išlaidas, patirtas sumokant asmenims, nesantiems pareiškėjo darbuotojais, suteiktas kelionių, viešbučių paslaugas – jų pajamomis natūra. Remiantis bylos medžiaga buvo nustatyta, kad į keliones darbuotojai vyko su šeimos nariais, vyko į ekskursijas ir pan. LVAT išaiškino, jog pareiškėjo šių kelionių metu išmokėti dienpinigiai darbuotojams prilyginami su darbo santykiais susijusioms sumoms, o kelionės, maitinimo, kuro, ekskursijų išlaidos – pajamoms natūra ir atitinkamai apmokestinamos. Taip pat LVAT nurodė, kad pareiškėjas, apmokėdamas asmenų, nesanchių jo darbuotojais, išlaidas, patirtas už jiems suteiktas kelionės bei viešbučio paslaugas, nepagrįstai šias išlaidas priskyrė prie komandiruočių išlaidų, todėl mokesčių administratorius šias išlaidas pagrįstai pripažino asmenų pajamomis natūra ir vadovaudamasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 8, 24 straipsniais jas apmokestino. Iš šio LVAT sprendimo darytina išvada, kad yra svarbu pajamoms natūra pripažinti, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, ne tiek, kokiais teisiniais santykiais susiję naudos davėjas ir gavėjas, tačiau kokie interesai ar sandorių įtaka sieja šiuos asmenis. Naudos davėjas ir gavėjas gali būti susiję darbo santykiais, gali būti susiję kitais teisiniais santykiais, pavyzdžiui, sudarę nuomos sutartį, tačiau pabrėžtinas naudos davėjo tikslas suteikti naudą būtent tam konkrečiam gyventojui (naudos gavėjui) neatlygintinai, mainais ar lengvatine kaina. Štai MGK 2010 m. gruodžio 20 d. sprendime Nr. S-341 (7-295/2010) išaiš-

kino, kadangi labdaros vakaro – vestuvių vakarienės metu fizinių asmenų paaukota 136101,98 Lt suma (parama kultūros paveldui išsaugoti) buvo panaudota nurodyto vakaro patirtom išlaidoms padengti, t. y. padengti L. ir A. P. vestuvių pokylio, organizuoto kartu su labdaros vakaru, išlaidas, mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad L. ir A. P. naudoja, t. y. pajamas natūra, gavo iš bendrovės, suteikusiai VŠĮ „Kultūros projektai“ lėšų, kuriomis ir buvo apmokėtos vestuvių išlaidos¹⁰. Be to, kaip aiškina ir pati Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos [29] (toliau – Inspekcija), išmokos forma (piniginė ar natūra) nepakeičia jos turinio, todėl, atsižvelgus į minėtas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas, pinigais iš su darbdaviu susijusio asmens gyventojų gauti prizai, esantys susijusių įmonių darbuotojų skatinimo priemone, taip pat laikytini pajamomis, susijusiomis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais. Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 40 punktą, pajamų mokesčiu nepaapmokestinami 700 Lt vertės neviršijantys prizai ir laimėjimai, jeigu jie iš to paties asmens gaunami ne daugiau kaip šešis kartus per mokestinį laikotarpį. Inspekcijos nuomone, lengvatos neturėtų būti taikomos tais atvejais, kai išmokų periodiškumas, mastas ir turinys sudaro prielaidas daryti išvadą, kad patronuojančios įmonės bei dukterinių įmonių darbuotojams paskatinti mokamos išmokos pagal turinį laikytinos ne prizais,

¹⁰ Bendrovės akcininkas yra UAB „Ranga IV investicijos“, kurios vadovas yra L. P., o VŠĮ „Kultūros projektai“ steigėjas yra L. P. sūnus D. P., todėl iš bylos faktinių aplinkybių matyti, jog naudos davėjas šiuo atveju turėjo tikslą suteikti naudą konkrečioms gyventojams.

o darbo užmokesčio dalimi. Tad Inspekcija vadovaujasi turinio viršenybės prieš formą principu, tačiau keltinas klausimas: o kokia analizuojamu atveju šio principo taikymo prigimtis? Be abejo, iškreipiamų ar slepiamųjų aplinkybių atkūrimas, nes, kaip minėta, išmokos apmokestinamos, nes pagal turinį laikytinos ne prizais, o darbo užmokesčio dalimi. Vis dėlto atlikta teismų praktikos analizė¹¹ rodo, jog tam tikrais atvejais pajamos atiduodamos natūra nesumokant gyventojų pajamų mokesčio, o tikslas suteikti naudą konkrečiam gyventojui ir yra priežastis, dėl kurios pajamos suteikiamos natūra. Šiuo atveju, turinio viršenybės prieš formą principas būtent ir padeda atskleisti šį tikslą. Šį teiginį pagrindžia ir straipsnyje nagrinėtas MGK 2010 m. rugsėjo 27 d. sprendimas Nr. S-264(7-207/2010), kuriame MGK, remdamasi šiuo principu, nustato vieną iš būtinų pajamų natūra pripažinimo sąlygų – konkretus asmuo naudą gavo dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos – kuri atitinkamai rodo ir naudos davėjo tikslą suteikti naudą. Taigi naudos davėjo tikslas¹², nulemtas interesų ar sandorių įtakos, suteikti naudą konkrečiam gyventojui lemia, kad gyventojas ne pinigais forma gauta nauda bus pripažįstama pajamomis natūra, todėl, kaip ir buvo pabrėžtina, svarbu pažymėti, jog šalia būtinų pajamoms natūra pripažinti

¹¹ Pavyzdžiui, LVAT 2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011, LVAT 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009 ir t.t.

¹² Be abejo, be minėto tikslo, kad gyventojas nepinigine forma gauta nauda bus pripažįstama pajamomis natūra, lemia ir kitos aplinkybės, pavyzdžiui, jog pajamos gautos atitinkama natūrinė forma, tačiau, remiantis sistetine mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos ir mokesčių teisės aktų analize, šiuo atveju pabrėžtinas būtent tikslas suteikti (gauti) naudą.

specialiųjų dviejų sąlygų, svarbu ir turinio viršenybės prieš formą principas bei pats tikslas suteikti (gauti) naudą. Šis tikslas yra antros specialiosios pajamų natūra pripažinimo sąlygos elementas, kuri nustatyti padeda turinio viršenybės prieš formą principas.

Kaip rodo mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, problemų dėl pajamų natūra pripažinimo, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, dažnai kyla, kai asmuo įgyja finansinį turtą [16, 17]. LVAT 2009 m. gruodžio 24 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009 išaiškino, kad remiantis išdėstytais teisės normomis¹³, taip pat atsižvelgiant į vertybinių popierių apibrėžimą, pateiktą Civilinio kodekso 1.101 straipsnyje, teigtina, jog akcija, turinti ekvivalentą pinigine išraiška ir pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą priskirtina pajamoms, patenka į kitos gautos naudos sąvoką, vartojamą apibrėžiant pajamas natūra Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje, ir galėtų būti priskiriama pajamoms natūra esant papildomoms aplinkybėms. Siekiant visiško akcijos priskyrimo pajamoms, gautoms natūra, teisėjų kolegijos vertinimu, dar būtina nustatyti, kad konkretios akcijos buvo gautos neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant

¹³ LVAT, remdamasis Civiliniu kodeksu, apibrėžė, jog akcija – tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo (akcininko) teisę dalyvauti valdant įmonę, <...>, teisę gauti akcinės įmonės pelno dalį dividendais ir teisę į dalį įmonės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises (Civilinio kodekso 1.102 str. 1 d.).

nuosavybės teisės). Pastarosios sąlygos suponuotų galutinį akcijos priskyrimą pajamoms, gautoms natūra, o tai pagrindžia ankstesniame straipsnio skyriuje darytas išvadas dėl būtinų sąlygų. Taip pat reikia pabrėžti, jog šiuo atveju svarbu nustatyti tikrąją ginčo akcijų ar kitų vertybinių popierių kainą, nes jei bus konstatuotas siekis duoti naudą konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos, tačiau nebus pačios pajamų natūra formos, tada nebus taikytinas ir pajamų natūra apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Nors LVAT 2010 m. spalio 11 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1126/2010 išaiškino, jog vien tai, kad pareiškėjas mainais gavo mažesnės vertės turtą bei negavo jokios piniginės priemokos, nėra pagrindas konstatuoti, kad jis negavo jokios naudos ir apmokestinimo objekto nėra. Tačiau tokia išvada taikytina tik konkrečiu atveju, nes pajamos natūra yra pajamų gavimo forma, jos apmokestinamos tik nustačius, jog yra abi būtinios specialiosios pajamų natūra pripažinimo sąlygos [19, 20], nes antraip, absoliutinant minėtą LVAT išvadą, pajamos natūra, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, būtų laikomomos ir tokiais atvejais, kurie neatitinka straipsnyje jau analizuotų sąlygų, todėl pažeistų tiek GPMĮ nuostatas, tiek susiformavusią LVAT praktiką.

Išanalizavus konkrečius pajamų natūra pripažinimo atvejus, straipsnio pabaigoje paminėtina, kokių mokesčių padarinių atsiranda, kai gauta nauda apmokestinama kaip pajamos natūra. Paminėtina, kad tikslinga pabrėžti, jog atitinkamos naudos gavimą pripažinus pajamomis natūra, apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu, kyla mokesčių teisinių padarinių, susijusių ne tik su mokėtinu gyventojų pajamų mokesčiu,

bet ir su kitais mokesčiais, todėl paminėtini esminiai apmokestinimo momentai.

Visų pirma, remiantis šio straipsnio analize, jau buvo suponuota, jog pajamoms natūra pripažinti pirmiausia reikia išsiaiškinti tai, kas būtina apskritai taikant GPMĮ – ar tai yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, ar nėra neapmokestinamosios pajamos ir t. t. Taigi pajamos natūra turi būti šio mokesčio objektu, atitikti kitas sąlygas, taip pat dvi specialiąsias sąlygas – pajamos natūra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, o kadangi, remiantis straipsnio analize, pajamos natūra yra pajamų mokėjimo forma, o ne pajamų rūšis, todėl atitinkamos rūšies pajamos natūra deklaruojamos tokia pat tvarka kaip ir tos pačios rūšies pinigais sumokėtos išmokos. Taip pat nuo pajamų natūra, pripažintų pagal gyventojų pajamų mokesčių reglamentuojančius teisės aktus, skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos. 1991 m. gegužės 21 d. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 (nauja įstatymo redakcija nuo 2005 m. sausio 1 d. su pakeitimais) 8 straipsnio 1 dalies, kurioje išvardytos pajamos ir atvejai, kai valstybinio socialinio draudimo įmokos neskaičiuojamos, 22 punkte įvardyta, kad šios įmokos neskaičiuojamos nuo darbuotojo gautų iš darbdavio pajamų natūra vertės, neapmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, iš todėl darytina išvada, kad jei pajamos (ar jų dalis), iš darbdavio gautos natūra, yra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, nuo šių pajamų (ar jos dalies) socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos. Tačiau, be abejo, konkrečiu atveju reikia analizuoti

Valstybinio socialinio draudimo įstatymą, pradedant nuo to, kas yra Valstybinio socialinio draudimo įmokų objektas. Be to, pagal 1996 m. gegužės 21 d Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (nauja įstatymo redakcija nuo 2003 m. sausio 1 d. su pakeitimais) 17 straipsnio 1 dalį draudėjai moka 3 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, už asmenis, kurių grupės išvardijamos šioje straipsnio dalyje. Taip pat šio įstatymo 17 straipsnio 2 dalyje reglamentuojama, kad asmenys, nurodyti šio straipsnio 1 dalyje ir Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio 2 dalies 1 ir 2 punktuose, moka 6 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka asmeniui apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos. Remiantis sisteminė Valstybinio socialinio draudimo ir Sveikatos draudimo įstatymo straipsnių analize paminėtina, kad jei nuo pajamų natūra skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, tai ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos skaičiuojamos nuo tokių pajamų. Tačiau vėlgi ši išvada taikytina tik minėtuose įstatymuose apibrėžtoms asmenų grupėms, todėl kiekvienu konkrečiu atveju reikia analizuoti įstatymus, norint atsakyti, ar tuo konkrečiu atveju nuo pajamų natūra bus skaičiuojamos privalomojo sveikatos draudimo įmokos.

Taip pat žinotina, jog įmokos į Garantinį fondą¹⁴ neskaičiuojamos nuo darbuotojo

¹⁴Pagal 2000 m. rugsėjo 12 d. Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo Nr. VIII-1926 su pakeitimais 1 straipsnio 2 dalį, Garantinio fondo įmokas moka

natūra gautų pajamų. Pagal Garantinio fondo įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokamos įmokos – 0,1 proc. priskaičiuoto darbuotojams darbo užmokesčio (nuo kurio skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos). Tačiau, kaip ir aiškina Inspekcijos 2010 m. gegužės 10 d. paaiškinime „Dėl įmokų į Garantinį fondą“ Nr. (18.10-31-1)-R-4635, darbuotojų natūra gautos pajamos nesiejamos su išmokomis iš Garantinio fondo bei nepriskiriamos darbo užmokesčiui pagal Lietuvos Respublikos darbo kodekso (Valstybės žinios, 2002, Nr. 64-2569) 186 straipsnio 4 dalį, kurioje nurodyta, kad darbo užmokestis mokamas pinigais, todėl darbuotojų natūra gautos pajamos nepriskiriamos įmokų į Garantinį fondą bazei.

Taip pat paminėtina, kad, nustačius pajamas natūra, gali atsirasti prievolė mokėti ir pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM). Pavyzdžiui, LVAT 2010 m. spalio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1126/2010, kur ginčas kilo ne tik dėl to, ar pagrįstai sudarytų mainų sutarčių pagrindu įgytas turtas pripažintas pareiškėjo pajamomis natūra, bet ir dėl to, ar pareiškėjo vykdyta nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo veikla yra ekonominė veikla pagal PVM įstatymą ir iš šios veiklos gautos pajamos yra PVM objektas. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 su pakeiti-

visi juridiniai asmenys, išskyrus valstybės biudžetines įstaigas, savivaldybių biudžetines įstaigas, politines partijas, profesines sąjungas ir religines bendruomenes bei bendrijas, taip pat Europos Sąjungos valstybėse narėse ir kitose Europos ekonominės erdvės valstybėse įsisteigusių įmonių filialus ir atstovybes (toliau – įmonės), įregistruotas Lietuvos Respublikoje teisės aktu nustatyta tvarka.

mais 2 straipsnio 8 dalyje reglamentuojama, kas yra ekonominė veikla, o 3 straipsnyje – PVM objektas. Be to, remiantis sisteminė PVM įstatymo 5 ir 8 straipsnių analize, jeigu PVM mokėtojas suteikia pajamas natūra konkrečiam gyventojui ir tų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą, tada laikoma, kad tos prekės ir (arba) paslaugos yra sunaudojamos privatiems poreikiams tenkinti ir atitinkamai tokiam PVM mokėtojui atsiranda prievolė mokėti PVM nuo suteiktų pajamų natūra apmokestinamosios vertės. Tad kiekvienu konkrečiu atveju reikia analizuoti PVM reglamentavimą siekiant nustatyti, ar atsiranda prievolė mokėti PVM.

Be to, paminėtina, kad pagal 2001 m. gruodžio 20 d Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 su pakeitimais 17 straipsnio 1 dalį leidžiamais atskaitymams taip pat priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Todėl suponuotina, kad, darbuotojui gavus pajamų natūra, kurios apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, vienetui, kuris suteikė tokią naudą, visos patirtos išlaidos šiai naudai suteikti bus leidžiami atskaitymai pagal pelno mokesčio įstatymą.

Išvados

1. Pajamų natūra sąvoka yra gana išsamiai apibrėžta GPMĮ, taip pat įstatymų lydimieji teisės aktai nustato pajamų natūra įvertinimo būdus, tačiau vis dėlto dabartinis reglamentavimas palieka daug

erdvės ir interpretacijoms, kurias, manytina, tinkama linkme turėtų nukreipti mokestinis ginčus nagrinėjančios institucijos. Taip pat būdinga dažna pajamas natūra reglamentuojančių mokesčių teisės aktų kaita, todėl suponuotina, jog pajamų natūra samprata tebesiformuoja Lietuvos mokesčių teisėje.

2. Pajamoms natūra pripažinti skirtinos bendrosios sąlygos, kurios yra analogiškos bendrai visų pajamų (ir įprastine forma – pinigais) apmokestinimui gyventojų pajamų mokesčiu, ir specialiosios sąlygos, kurios, išsiaiškinus, jog gautos pajamos nepatenka į GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies nustatytą sąrašą, abi būtinos konkrečiai pajamoms natūra pripažinti:
 - 1) būtina nustatyti, kad pajamos gautos natūra (lengvatine kaina, neatlygintinai ar mainais) ir 2) būtina nustatyti, kad konkretus asmuo šią naudą gavo dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Abi sąlygos yra objektyviai savarankiškos ir iš vienos sąlygos negalima preziumuoti kitos sąlygos.
3. Specialiosios sąlygos pajamoms natūra pripažinti nustatomos remiantis objektyvių aplinkybių visetu, tačiau pabrėžtinai ir turinio viršenybės formos atžvilgiu principas apmokestinant gautą naudą kaip pajamas natūra, kurio taikymą lemia prežastinis objektyvių aplinkybių viseto ir subjekto tikslo suteikti ar atitinkamai gauti naudą ryšys. Šis tikslas, nulemtas interesų ar sandorių įtakos, lemia pajamų, gautų natūra, apmokestinimą, o nustatyti šį tikslą padeda turinio viršenybės prieš formą principo taikymas.
4. Tiek specialiųjų sąlygų pajamoms natūra pripažinti nustatymas, tiek turinio virše-

nybės prieš formą principo, kuris padeda nustatyti minėtas sąlygas, taikymas, tiek paties tikslo, kuris yra antros specialiosios sąlygos turinio elementas, suteikti (gauti) naudą konkrečiam gyventojui

pabrėžimas ir yra tos priemonės, kurios padeda konkrečiais atvejais nubrėžti taikoskyrą tarp to, kas laikytina pajamomis natūra, ir atitinkamai gautos naudos, kuri nelaikytina pajamomis natūra.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. *Valstybės žinios*, 1990, nr. 31-742.

2. Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 82-2478; 2008, nr. 79-3100.

3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085; 2008, nr. 149-6033; 2009, nr. 93-3977.

4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992; 2009, Nr. 153-6880.

6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271; 2004, nr. 17-505; 2009, nr. 151-677; 2010, nr. 148-7562.

7. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, nr. 55-1287; 2002, nr. 123-5512; 2009, nr. 25-985; 2009, nr. 93-3983 2010, nr. 86-4518.

8. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 171-6295; 2007, nr. 138-5651.

9. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymas Nr. 339 „Dėl pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 105-4708.

10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009 m. gegužės 19 d. įsakymas Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 59-2311; 2009, nr. 111-4735; 2010, nr. 22-1051.

11. Estijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus. Žiūrėta 2010 m. birželio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X40007K12&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=tulumaksuseadus>>.

12. Latvijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus. Žiūrėta 2010 m. birželio 10 d.]. Prieiga per internetą: <www.fm.gov.lv/nodokli/iin/law.doc>.

Teismų ir kitų mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

13. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (dabar – Europos Sąjungos Teisingumo Teismo) 2010 m. spalio 26 d. sprendimas byloje Nr. C97/09.

14. Apeliacinės instancijos teismo 2001 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³-578-01.

15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009.

16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1105/2009.

17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gruodžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-1543/2009.

18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-965/2010.

19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1073/2010.

20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1126/2010.

21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-385/2011.

22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-662/2011.

23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-585/2011.

24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 18 d nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 221/2011

25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 13 d nutartis administracinėje byloje Nr. P⁴⁴² - 97/2011.

26. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. rugsėjo 27 d. sprendimas Nr. S-264 (7-207/2010).

27. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. gruodžio 20 d sprendimas Nr. S-341 (7-295/2010).

Kiti šaltiniai

28. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2010 m. gegužės 10 d. paaiškinimas „Dėl įmokų į Garantinį fondą“, registracijos Nr. (18.10-31-1)-R-4635.

29. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2011 m. balandžio 27 d. paaiškinimas „Dėl prizų, gautų iš su darbdaviu susijusio asmens, apmokestinimo pajamų mokesčiu“, registracijos Nr. (18.18-31-1)-R-4209.

30. Jungtinių Amerikos Valstijų mokesčių inspekcijos paaiškinimas. [žiūrėta: 2010 m. birželio 10 d.]. Prieiga per internetą <<http://www.irs.gov/publications/p15b/ar02.html>>.

FRINGE BENEFITS TAXATION PROBLEMS

Martynas Endrijaitis

S u m m a r y

Tax law is interested not only in common income taxation but also in fringe benefits taxation as an personal income tax object. As a consequence, this article deals with fringe benefits taxation problems paying special attention to disclosing particular cases in which some benefit could be described as fringe benefits or not.

The analysis of the fringe benefits is based on the systemic review of the Personal income tax law and other tax law legislation including also bye-law and Tax dispute settlement institutions case-law. With reference to this analysis, there is defined the conception of fringe benefits and its problems due to the list which is frequently changing and defining which fringe benefits are an object of Personal income tax or not. This proves that fringe benefits conception is still in development procedure so it is important to pay attention to Tax dispute settlement institutions case-law.

An accomplished analysis indicates that there are common terms and special terms for the fringe benefits

taxation. Common terms must be always indicated for income taxation but for the fringe benefits taxation in addition to the common terms there must be two special terms: 1) fringe benefits are granted in these forms: non-repayable, for exchange or preferential price; 2) fringe benefits are granted to particular person for the certain interests or transaction influence. Both terms are independent from each other and must be indicated for the fringe benefits taxation.

Tax dispute settlement institutions case-law disclose that both special terms may be identified by using primacy of content against form principle, which application causes purposes to grant fringe benefits to particular person for the certain interests or transaction influence. Consequently, emphasis on special terms, primacy of content against form principle and purposes to grant fringe benefits to particular person for the certain interests or transaction influence assist in the disclosure of which particular cases some benefit could be described as fringe benefits or not.

Įteikta 2011 m. birželio 18 d.

Priimta publikuoti 2011 m. spalio 6 d.