

# Pajamų sąvoka ir pripažinimas gyventojų apmokestinimo kontekste: teoriniai pagrindai ir praktinės problemos

**Martynas Montvidas**

ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-4668-7210>  
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto magistras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel.: (+370 5) 236 6170  
El. paštas: [martynas.montvidas@gmail.com](mailto:martynas.montvidas@gmail.com)

Straipsnyje analizuojami doktrininiai pajamų mokesčio objekto apibrėžimo pagrindai, pajamų pripažinimo momento problematika, taip pat su šiais pajamų mokesčio struktūros elementais susijęs teisinis reglamentavimas ir jo taikymas nagrinėjant mokesčius ginčus.

**Pagrindiniai žodžiai:** gyventojų pajamų mokestis, pajamos, pajamų pripažinimas, ekonominės galios padidėjimas.

## The Concept of Income and Income Recognition in the Context of Personal Taxation: Theoretical Background and Practical Problems

This article analyses doctrinal grounds for the definition of income, problems related to the recognition of income, as well as the related legal regulation and its application in case law.

**Keywords:** Personal Income Tax, Income, Recognition of Income, Accretion to Economic Power.

## Įvadas

Teisės teorijoje mokesčiai laikomi viena iš esminių valstybės gyvavimo prielaidų. Valstybei būtini piniginiai ištekliai, sudarantys finansinį pamatą viešosioms funkcijoms įgyvendinti svarbiausiose visuomenės gyvenimo srityse. Didelė tokio finansinio pamato dalis į biudžetą surenkama mokesčiais. Teigiama (Sudavičius, 2006, p. 125), kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe. Jais surenkamos lėšos, reikalingos valstybės institucijoms išlaikyti ir funkcijoms įvairiose srityse (sveikatos, krašto apsaugos, švietimo ir kt.) įgyvendinti. Surenkamais mokesčiais finansuojamos tokios funkcijos (pavyzdžiui, teisingumo vykdymas, viešoji tvarka, saugumas ir kt.), kurias užtikrinti galima patikėti tik tokiai organizacijai kaip valstybė (Užubalis, 2012, p. 7). Mokesčiai atlieka ne tik fiskalinę (biudžeto pajamų užtikrinimo), bet ir reguliacinę funkciją, pasireiškiančią valstybės reguliaciniu poveikiu<sup>1</sup> sritims, į kurias nukreipiamas apmokestinimas.

<sup>1</sup> Apmokestinimas yra svarbiausias nacionalinių vyriausybių turimas ekonomikos ir socialinės politikos instrumentas perskirstant pajamas ir turtą, skatinant investavimą, taupymą, apsaugant aplinką ir reguliuojant vartojimą (Terra, Wattel, 2012, p. 7).

**Received:** 11/10/2023. **Accepted:** 13/11/2023

Copyright © 2023 Martynas Montvidas. Published by Vilnius University Press

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

Mokestinių teisinių santykių atsiradimą inspiruoja valstybės poreikis gauti pajamų, sudarančių jos veiklai finansinį pamatą, mokesčių įstatymų priėmimo pagrindu kuriama ir tobulinama valstybinė mokesčių sistema (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 56–57). Svarbi jos dalis yra gyventojų pajamų mokestis, kuriuo apmokestinamos gyventojų pajamos. Šiame straipsnyje analizuojami probleminiai gyventojų pajamų apmokestinimo aspektai, susiję su gyventojų pajamų mokesčio objekto (pajamų) apibrėžimu ir jų pripažinimo tvarka. Straipsnio *objektas* — *gyventojų pajamų mokesčio objekto samprata ir pareigos mokėti šį mokestį atsiradimą lemiantys veiksniai*. Reikia pažymėti, kad pajamos yra įvairialypė sąvoka, jos turinys gali skirtis priklausomai nuo konteksto, kuriame ji vartojama, ji aktuali valstybės biudžeto planavimo ir vykdymo santykiuose, juridinių asmenų pelno apmokestinimo kontekste ir kt. Pripažįstant šio termino daugiareikšmiškumą pažymėtina, kad šiame straipsnyje pajamos analizuojamos tiek, kiek tai aktualu gyventojų apmokestinimo kontekste.

Kas yra pajamos ir kokie veiksniai turėtų lemti pareigos mokėti pajamų mokestį atsiradimą – faktinis pajamų gavimas (pavyzdžiui, perduodant pinigus), faktinis galimybių įsigyti ar disponuoti padidėjimas ar kt.? Kaip mokestiniuose ginčiuose aiškinama ir taikoma Lietuvos teisėje įtvirtinta taisyklė, kad pajamos pripažįstamos faktinio gavimo momentu (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau — Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas), 2004, 8 straipsnio 2 dalies 1 punktą)? Mokesčių teisės literatūroje (Brooks, 2018, p. 253; Graetz, Schenk, 2009, p. 96–97) randama teigiant, kad yra sudėtinga pateikti nuoseklų, visapusišką ir tikslų pajamų apibrėžimą, o galbūt net neįmanoma. Gyventojų turtiniai santykiai darosi vis sudėtingesni. Teisė į pajamas atsiranda, pajamos gaunamos ne tik pavienių (elementarių) sandorių, bet ir sudėtingomis konstrukcijomis pasižyminčių teisinių santykių (sandorių „grandinių“) pagrindu, kas suponuoja mokesčių teisinio reguliavimo, turinčio užtikrinti, kad pareiga sumokėti pajamų mokestį bus vykdoma tiksliai ir laiku, iššūkių.

Straipsnio objektas ir keliami probleminiai klausimai Lietuvos mokslinėje literatūroje menkai nagrinėti, šiame kontekste galima išskirti tik Gedimino Užbalio disertaciją, kurioje analizuoti kai kurie susiję aspektai. Šiame straipsnyje nagrinėjami su pajamų (mokesčio objekto) sąvokos, pajamų pripažinimo momento nustatymu susiję klausimai, pasitelkiant mokesčių teisės doktriną, teisinį reglamentavimą ir mokestinių ginčų praktiką, kas suponuoja tyrimo *naujumą ir aktualumą, potencialą paskatinti* teisės mokslininkų ir praktikų diskusijas keliamais klausimais. Glaustai apžvelgiant straipsnyje naudojamus *šaltinius ir literatūrą*, pažymėtina, kad problematikai atskleisti, teiginiams argumentuoti naudojama mokslinė literatūra, nagrinėjamos teisės aktų, *inter alia*, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau — Mokesčių administravimo įstatymas) normos, teismų praktika.

Straipsnio *tikslas* – išnagrinėti teorinius (doktrinius) pajamų sampratos nustatymo ir pareigos mokėti pajamų mokestį atsiradimo pagrindus, straipsnio temai aktualų Lietuvos teisinį reguliavimą ir jo taikymą nagrinėjant mokestinius ginčus. Tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai:

1. Atlikti pajamų mokesčio objekto sampratos teorinę analizę, siekiant nustatyti pagrindinius jos turinio elementus;
2. Ištirti pajamų pripažinimo momentą, kaip teisinį mokesčio struktūros elementą, lemiantį pareigos mokėti mokestį atsiradimą;
3. Atskleisti darbo temai aktualų Lietuvos Respublikos teisinį reglamentavimą ir jo aiškinimą bei taikymą teismų praktikoje.

Pagrindiniai straipsnio tikslui ir uždaviniams pasiekti naudojami tyrimo metodai yra šie: loginis-analitinis, sisteminės analizės, lingvistinis, aprašomasis.

## 1. Pajamos kaip apmokestinimo objektas: teoriniai pagrindai

Sumokėdamas mokesį asmuo įvykdo įstatymu nustatytą pareigą prisidėti prie valstybės išlaikymo. Tokios pareigos įvykdymas lemia išlaidų patyrimą. Mokslinėje literatūroje (Gruodis, 2017, p. 50) teigiama, kad ekonominiu požiūriu mokesčio mokėjimas visada bus suvokiamas kaip turto arba gaunamos naudos sumažėjimas, todėl bet kokie mokesčiai padariniai iš apmokestinamojo asmens perspektyvos suvokiami kaip neigiami, nepageidaujami ekonominiu požiūriu. Mokesčiams būdingas visuotinis privalomumas<sup>2</sup> – mokesčio įstatymu nustatytą mokesį privalo mokėti kiekvienas asmuo, kurį tas įstatymas pripažįsta mokesčio mokėtoju. Tam, kad asmeniui atsirastų mokesčių pareiga, pakanka to, kad jis atitinka įstatyme įtvirtintą mokesčio mokėtojo apibrėžimą. Mokesčių teisinių santykių reglamentavimas grindžiamas imperatyviu metodu (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 111), kurį taikant tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus sukuriama pavaldumu pagrįsti santykiai. Mokesčių mokėjimas nederinamas su asmens laisva valia<sup>3</sup>.

Teisės, kaip visuomeninių (socialinių) santykių reguliuotojos, svarbiausias tikslas yra teisingumas, turintis užtikrinti skirtingų interesų pusiausvyrą. Mokesčių teisė apibrėžiama kaip visuma teisės normų, reguliuojančių santykius, atsirandančius nustatant ir renkant mokesčius į valstybės piniginius fondus valdinių nurodymų davimo pagrindu (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 58). Mokesčių teisės objektas yra mokesčiai, kurie dėl visuotinio pobūdžio paveikia daugelio valstybėje veikiančių subjektų turinius interesus. Suprantant mokesčio mokėjimą kaip prisidėjimą prie valstybės išlaikymo, taip pat turint omenyje neigiamus ekonominius mokesčio mokėjimo padarinius (asmens turinius praradimus), svarbu, kas turėtų būti atskaitos tašku nustatant tokio prisidėjimo apimtį.

Mokesčių nustatymo teisingumas visų pirma suponuoja pareigą teisingai paskirstyti mokesčių našta visuomenės nariams. Mokesčių teisingumą kaip vieną iš apmokestinimo principų<sup>4</sup> veikale „Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrimas“ suformavo škotų filosofas, ekonomistas Adamas Smithas, pažymėjęs, kad kiekvienos valstybės valdiniai turi prisidėti prie valdžios išlaikymo pagal savo išgales, proporcingai pajamoms (naudai), kuriomis jie naudojasi būdami valstybės globoje (Smith, 2013, p. 466–467). Anot šio autoriaus, mokesčių mokėjimą reikia lyginti su turto valdytojų pareiga prisidėti prie bendrų turto naudojimo reikalų, tokio prisidėjimo apimtį matuojant „<...> pagal kiekvienam jų tenkančią tokio turto dalį.“ Šio principo laikymasis arba nepaisymas lemia apmokestinimo lygybę arba nelygybę. Atsižvelgiant į tai, teisingas mokesčių naštos skirstymas turi būti proporcingas – apmokestinimo lygybė yra ne tada, kai visi moka vienodo dydžio (tokią pačią) įmoką, bet kai jos dydis adekvatus kiekvieno asmens padėčiai arba, kaip palygino A. Smithas, kiekvieno bendro turto valdytojo daliai. Gediminas Užubalis (Užubalis, 2012, p. 24) pažymi, kad šio teisingumo principo suformavimas padėjo pagrindus dviem tarpusavyje konkuruojantiems principams – asmens mokamojo pajėgumo (angl. *Ability to Pay*) ir gaunamos naudos (angl. *Utility*) – išgryninti. Asmens mokamojo pajėgumo principas kildinamas iš lygybės principo, reiškia, kad teisingas mokesčių pareigos paskirstymas visuomenėje turi remtis piliečių galimybėmis prisidėti prie valstybės išlaikymo (Užubalis, 2012, p. 49). Ne vienoje mokslinėje

<sup>2</sup> Visuotinis privalomumas Lietuvos teisiniame reglamentavime įtvirtintas kaip vienas iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 8 straipsnio 1 dalis). Visuotinis mokesčių privalomumas tiek teisės aktuose, tiek doktrinoje vertinamas ir kaip mokesčius apibūdinantis požymis, ir kaip apmokestinimo principas (Sudavičius, 2011, p. 101).

<sup>3</sup> Dėl mokesčių nesitariama, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos tiesiogiai nurodomos mokesčių įstatymų normose. Už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyta ir taikoma ne tik finansinė, bet ir administracinė, baudžiamoji atsakomybė (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas).

<sup>4</sup> A. Smithas suformavo keturis apmokestinimo principus (maksimas): apmokestinimo teisingumo, mokesčių apibrėžtumo, mokėjimo patogumo ir administravimo efektyvumo (Smith, 2013, p. 466–469).

publikacijoje (Pressman, 2017, p. 141; Užubalis, 2012, p. 130; Utz., 2002, p. 867–868) pažymima, kad teisingą mokesčių naštos paskirstymą užtikrinantis teisinis reglamentavimas turi remtis asmens mokamojo pajėgumo principu.

Kiekvieno asmens indėlių į valstybės išlaidymą įprasta diferencijuoti mokesčio tarifais (pavyzdžiui, progresiniu apmokestinimu). Kita vertus, iki diferencijavimo problemos sprendimo reikia nustatyti kriterijų, kuris bus pagrindu lyginant atskirų asmenų padėtį ir nustatant kiekvienam jų tenkančią mokesstinę naštą. Tokią funkciją atlieka mokesčio objektas ir bazė. Teigiama, kad asmens mokamojo pajėgumo nustatymo pagrindas yra jo ekonominio pajėgumo padidėjimas (Užubalis, 2012, p. 122). Prie ekonominio pajėgumo padidėjimu grindžiamos asmens mokamojo pajėgumo koncepcijos plėtojimo daug prisidėjo vokiečių teoretikas Georgas von Schanzas (XIX a. pabaigoje) ir JAV mokesčių teoretikai Robertas Murray Haigas ir Henry Calvertas Simmonsas (XX a. pirmoje pusėje)<sup>5</sup>. G. Schanzas mokesstinės naštos nustatymo matu (mokesčio baze) laikė objektyvų asmens ekonominės galios padidėjimą. Pagal ekonominės galios padidėjimo koncepciją, pajamoms (mokesčio bazei) priskiriama viskas, ką gyventojas gauna ir kas turi ekonominę vertę. Pajamos nesiejamos išimtinai su gyventojų ekonomine veikla (pavyzdžiui, darbu, nuoma), joms priskiriamas ir gautas neekonominės veiklos rezultatas (pavyzdžiui, savo naudai atlikti darbai, paslaugos). Ekonominės galios padidėjimu besiremianti pajamų koncepcija leidžia individualizuoti atskiram asmeniui priskirtiną mokesstinę naštą ir dėl neutralumo pajamų šaltiniams bei jų gavimo pagrindams pastato asmenis į vienodą pradinę padėtį skirstant pareigą mokėti mokesť. Robertas M. Haigas ir Henry C. Simonsas, pagilindami šią definiciją, suformulavo mokesčio bazės (pajamų) apibrėžimą kaip vartojant realizuotų teisių ir nuosavybės teisių pasikeitimo rinkos vertę per pasirinktą laikotarpį<sup>6</sup>.

Pagal pastarąjį apibrėžimą, vadinamą Haig-Simons / Schanz-Haig-Simons<sup>7</sup> pajamų apibrėžimu arba visuotine mokesčių baze (angl. *Comprehensive Tax Base*), mokesčio bazė yra bet kokių pagrindu iš bet kurio šaltinio gautos pajamos. Visuotinės mokesčių bazės apibrėžime pajamų apmokestinimas siejamas su asmens ekonominės galios padidėjimu (angl. *accretion to wealth / economic power*) per nustatytą laikotarpį. Pajamomis pripažįstamas tiek ekonominėje, tiek neekonominėje veikloje<sup>8</sup> gautas prieaugis (Užubalis, 2012, p. 123). Šis apibrėžimas remiasi asmens ekonominės, įsigijimo galios padidėjimu, pajamos suvokiamos per naudojimosi galimybių padidėjimo prizmę (Užubalis, 2012, p. 123). Mokslinėje literatūroje (Dodge, 2013, p. 21) teigiama, kad pajamų mokestis turi būti „asmeninis“ mokestis, konkrečiam asmeniui apskaičiuojama ir primetama našta. Taigi, svarbiausia mokesstinės pareigos „dedamoji“ yra pats asmuo ir jo padėties pokyčio vertinimas per atitinkamą laikotarpį (o ne pajamų rūšys, gavimo šaltiniai). Vienodas (pajamų šaltinio, jų gavimo pagrindo, būdo) traktavimas sudaro prielaidas

<sup>5</sup> Lietuvos mokesčių teisės doktrinoje šių mokslininkų idėjos apžvelgtos Gedimino Užubalio disertacijoje.

<sup>6</sup> Robertas M. Haigas pajamas apibrėžė kaip asmens ekonominės galios prieaugį, suteikiantį jam galimybę tenkinti poreikius per tam tikrą laikotarpį. Tokį prieaugį sudaro patys pinigai, taip pat bet kokia kita nauda, turinti vertę, kurią galima matuoti pinigais. Henry C. Simonsas prie tokios apibrėžties pridėjo asmens vartojant įgyvendintas teises per atitinkamą periodą (Dodge, 2013, p. 3–4).

<sup>7</sup> Daugelyje JAV mokslininkų darbų (tokiu būdu indėlių į šią koncepciją priskiriant tik savo valstybės atstovams) šis apibrėžimas vadinamas Haigo ir Simonso pajamų apibrėžimu (angl. *Haig-Simons income*), nors pripažinimo dėl savo indėlio į šią koncepciją nusipelno ir vokiečių teoretikas G. von Schanzas (Užubalis, 2012, p. 123).

<sup>8</sup> Mokslinėje literatūroje (Brooks, 2018, p. 253–254) pajamų apibrėžimas, pagal kurį apmokestinimo objektu yra tiek ekonominė, tiek ir neekonominė gyventojų veikla, kritikuojamas pateikiant pavyzdžius, kai reikia vertinti neekonominėje veikloje gyventojų gautą naudą, pavyzdžiui, naudą, kurią gyventojas gauna: pats prižiūradamas savo vaikus, tokiu būdu nepatirdamas vaiko priežiūros kaštų auklei; turėdamas nuosavą būstą ir nepatirdamas išlaidų nuomai; naudą, gautą nepatyrus išlaidų maistui, kai gyventoją pietumis pavaišina jo draugas. Suprantant, kad mokesčio objektas yra ir gyventojų sau suteiktų paslaugų / atliktų darbų pagrindu gaunama nauda, visus vargingai gyvenančius gyventojus (kurie neįperka paslaugų ir jas atlieka patys) būtų galima laikyti pasiturinčiais.

pastatyti gyventojus į vienodą padėtį, išreiškia horizontalaus teisingumo siekį vertinant jų ekonominę padėtį. Asmens mokamasis pajėgumas, išreiškiamas ekonominės galios padidėjimu, laikomas teoriniu pagrindu, kuriuo remiantis turėtų būti nustatomas mokesčių teisinis reguliavimas (Užubalis, 2012, p. 130; Schenk, Graetz, 2009, p. 97).

Pajamų apmokestinimo kontekste teisingo naštos paskirstymo atskaitos taškas yra pajamų apibrėžimas, turintis sudaryti galimybių įvertinti gyventojų ekonominės galios pokytį per mokesčių laikotarpį. Teigiamai (Schenk, Graetz, 2009, p. 97), kad pajamų, kaip mokesčio bazės, pasirinkimas suponuoja, kad pajamos turi suteikti galimybę pamatuoti gyventojų mokamąjį pajėgumą nustatant jam tenkančią mokesčio našta, ir bet kokia pajamų definicija turi tarnauti šiam tikslui. Kartu pabrėžiama, kad pajamų sąvoka turi būti pakankamai praktiška, „patogi“ administravimo požiūriu. Tokiomis idėjomis apeliuojama ne tik į pajamų sąvokos doktrininį pagrindumą, bet ir praktiškumą – kaip pasiekti teorinės ir praktinės darnos tikslą?

Visuotinės mokesčių bazės koncepcija grindžiamas pajamų apibrėžimas (ekonominės galios pokytis per nustatytą laikotarpį) sulaukė ne tik pripažinimo, bet ir kritinio vertinimo. Pateikiant kokios nors kategorijos apibrėžimą jos turinys atskleidžiamas vartojant kitas apibrėžtis, kurias galiausiai taip pat reikia atitinkamai paaiškinti ir jos tampa diskusijų objektu. Kitaip tariant, sąvokos turinį sudarantys elementai patys tampa kategorijomis, kurias taip pat reikia paaiškinti, atskleisti. Teigiamai (Brooks, 2018, p. 266), kad visuotinės mokesčių bazės koncepcija grindžiamas pajamų apibrėžimas (pajamos kaip vartojimo ir nuosavybės teisių pokytis per pasirinktą laikotarpį) tik pakeičia problemos naratyvą – vietoje klausimo „kas yra pajamos ir kaip jas matuoti?“ keliamas klausimas „kas yra vartojimas ir nuosavybės pasikeitimai ir kaip juos matuoti?“. Toks terminų prasmės aiškinimasis gali trukti iki begalybės.

Siekis pateikti „gryną“ pajamų apibrėžimą neišvengiamai lemia tokį apibrėžimą pateikti norinčio autoriaus pasirinkimą, ką į jį įtraukti, o ką pašalinti (Brooks, 2018, p. 265). Žvelgiant iš tokios perspektyvos pajamų apibrėžtis vertinama kaip ne kažkas daugiau nei atitinkamo apibrėžimo autoriaus pasirinkimas. Vienintelės teisingos pajamų sąvokos idėja atmetama kaip neįmanoma ir neįgyvendinama, teigiant, kad pajamų apibrėžties nustatymas tėra tam tikrų sumetimų rezultatas. Todėl vietoje įklimpimo į gryno, platoniško apibrėžimo paieškas siūloma centruotis į tikslą nustatyti tokį, pagal kurį mokesstinė našta būtų skirstoma atsižvelgiant į kiekvieno gyventojų gerovę, klestėjimą (angl. *Wealth, Prosperity*). Remiantis šiais motyvais išreiškiamas požiūris, kad kiekvienas pajamų apibrėžimas turėtų būti suprantamas kaip pragmatinis pasirinkimas net jei tokiam apibrėžimui ir būtų siekiama suteikti visapusiškumo statusą. Siūloma išvada, kad pajamos atitinka tai, ką jomis nori laikyti visuomenė, kad pasiektų rezultatą, kurį galėtų laikyti tinkamu ir teisingu (Brooks, 2018, p. 253–255).

Reikėtų manyti, kad šiuo požiūriu nesiekiami visiškai atmeti ekonominės galios padidėjimo teorijos kaip galimo pajamų apibrėžties nustatymo pagrindo, o veikia norima atkreipti dėmesį į tai, kokia sunki, o gal ir neįmanoma „misija“ yra pateikti visiems priimtina pajamų apibrėžimą. Pajamų sąvoka (koncepcija) „neša“ didelę našta (Brooks, 2018, p. 308), kas paaiškinama išdėstant atributus, kuriuos norima suteikti jos turiniui: pajamos laikomos indeksu gyventojų lygybei matuoti, pagrindu naudos paskirstymo visuomenėje tyrimams, kitokioms analizėms ir kt. Teiginiu „pajamos yra tai, ką jomis nori laikyti visuomenė“ referuojama į teisėkūros procesą. Kadangi idealios pajamų sąvokos nėra, reikia sprendimų, kaip galima ją supaprastinti paruošiant praktiškai veikti (Brooks, 2018, p. 253). Šitaip klausimas *kas yra pajamos* iš doktrininio lygmens pereina į politinių sprendimų priėmimo lygmenį, taigi įstatymų leidybą. Mokslinėje literatūroje (Mikelėnas, 2009, p. 89) pažymima, kad būtent įstatymų leidybos procesas, grindžiamas viešomis diskusijomis, interesų grupėms turint galimybę išreikšti savo poziciją, yra pritaikytas politiškai jautrioms valstybės gyvenimo problemoms spręsti. Už sprendimų

svarbiausiais valstybės gyvenimo klausimais priėmimą atsakingi tautos išrinkti atstovai, turintys įstatymų leidybos diskreciją. Kas apmokestinimo tikslais priskirtina pajamoms Lietuvoje apibrėžia įstatymų leidėjas, naudodamasis mokesčių įstatymų priėmimo diskrecija (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992, 67 straipsnio 15 dalis, 127 straipsnio 3 dalis).

Tik įstatyme nustatyta pajamų sąvoka nusakoma, kas teisiniu požiūriu laikytina pajamų mokesčio objektu. Todėl būtų sudėtinga rasti kontrargumentų teiginiui, kad sprendimą klausimu, kokios ekonominės kategorijos priskirtinos gyventojų pajamoms formaliąja (teisine) prasme, turi priimti įstatymų leidėjas. Kita vertus, neginčijant tokios įstatymų leidėjo kompetencijos, reikia pažymėti, kad ji turėtų būti derinama su teisingo apmokestinimo reglamentavimo principais. Nors visuotinės mokesčių bazės koncepcija (Haig-Simons / Schanz-Haig-Simons pajamų apibrėžimas) ir sulaukė kritikos (praktinio pritaikymo požiūriu, pajamų apibrėžties klausimo priskirtinumu politiniams procesams), mokesčių teisės doktrinoje teigiama, kad ji neturi reikšmingesnių alternatyvų (Užubalis, 2012, p. 125). Pajamų mokesčio objekto apibrėžtis, siejanti pajamas su ekonominės galios padidėjimu (gauto bet kokiu pagrindu iš bet kokio šaltinio), suteikia neutralų atskaitos tašką kiekvieno gyventojų ekonominės padėties pokyčiui vertinti, užtikrina horizontalaus teisingumo siekį. Todėl teisinė (įstatyme numatytoji) pajamų sąvoka turėtų būti paremta visuotinės mokesčių bazės apibrėžimu, o nuokrypis nuo jos (apmokestinimo išimtys, lengvatos) – pagrįstas tikslais, kuriems įgyvendinti skirti valstybės politikos prioritetai.

## 2. Pajamų pripažinimo momentas kaip atskaitos taškas atsirasti pareigai mokėti mokesť

Būtų neracionalu laukti iki gyventojų mirties ir tada apskaičiuoti mokesť nuo pajamų, kurias jis gavo per visą gyvenimą, tad reikalingas pajamų mokesčio rinkimo periodiškumas, dažniausiai atitinkantis kalendorinius metus (Graetz, Shenk, p. 648). Pagal Lietuvoje galiojantį teisinį reglamentavimą pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 7 straipsnis). Mokėtina pajamų mokesčio suma apskaičiuojama gyventojui užpildžius ir pateikus metinę pajamų mokesčio deklaraciją, į kurią įtraukiamos to mokestinio laikotarpio pajamos<sup>9</sup>. Taigi, įstatyme numatytas mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo periodiškumas, tokios pareigos vykdymas tampa savita sistema, pagrįsta gyventojų pareiga „atsiskaityti“ už konkretų mokestinį laikotarpį. Toks periodiškumas suteikia gyventojui galimybę fiksuoti atitinkamo mokestinio laikotarpio rezultatus (pajamas) ir planuoti finansinius įsipareigojimus, atsidedant lėšų dalį, kurios prireiks deklaruotai mokesčio sumai sumokėti. Kasmetinis biudžeto įplaukų gavimas iš pajamų mokesčio arba mokesčio permokų gražinimas gyventojams, kuriems jų susidarė, užtikrina stabilumą ir valstybei, nesiejant pajamų mokesčio apskaičiavimo su tokiu neapibrėžtu įvykiu kaip gyventojų mirtis.

Pajamų mokesčio mokėjimo periodiškumas suponuoja poreikį susieti pajamas su konkrečiu mokestiniu laikotarpiu. Taisyklės, leidžiančios nustatyti, kada gyventojas yra pripažįstamas įgijęs apmokestinimo objektą, sudaro prielaidas tinkamai pritaikyti įstatymo nuostatas, visų pirma dėl jų galiojimo laiko. Jomis remiantis galima įvertinti ir nustatyti, kuriam mokestiniam laikotarpiui pajamos priskirtinos ir kokia apmokestinimo tvarka (mokesčio bazės apskaičiavimo taisyklės, mokesčio tarifas, lengvatos ir kt.) taikytina. Tai ypač aktualu atsižvelgiant į dažną mokesčių įstatymų kaitą<sup>10</sup>. JAV mokesčių teisės

<sup>9</sup> Pavyzdžiui, pajamų mokesť už 2023 m. mokestinį laikotarpį apskaičiuoti ir sumokėti privalo iki 2024 m. gegužės 1 dienos ir t. t. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002, 27 straipsnio 1 dalis). Išimtys, kai gyventojas neprivalo teikti metinės pajamų mokesčio deklaracijos, numatytos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 27 straipsnio 2 dalyje.

<sup>10</sup> Mokslinėje literatūroje teigiama, kad vien per 2009 metus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas keistas 7 kartus, dar vieną kartą papildomai keistas vienas iš pakeitimo įstatymų (Medelienė, Lukas, 2015, p. 142).

literatūroje (Graetz, Schenk, 2009, p. 651) randami iš esmės panašūs pajamų pripažinimo momento nustatymo svarbą lemiantys veiksniai. Teigiama, kad nustatyti momentą, kada pripažįstamos pajamos, svarbu dėl dažnos pajamų mokesčio tarifo kaitos, gyventojų pajamų dydžio pokyčių, kurie daro poveikį progresiniam tarifui taikyti. Siekdamas, kad jam nebūtų taikomas didesnis tarifas, gyventojas gali būti suinteresuotas pripažinti pajamas tuo mokestiniu laikotarpiu, kada jo metinis pajamų dydis sąlygiškai mažas, ir nepripažinti tuo laikotarpiu, kai pajamų dydis sąlygiškai didelis. Atkreipiamas dėmesys ir į mokesčio apskaičiavimo senaties institutą, nes mokesčių administratorius netenka teisės apmokestinti pajamas, priskiriamas laikotarpiui, už kurį yra suėjęs senaties terminas.

Mokesčių teisės literatūroje (Graetz, Schenk, 2009, p. 648–650; Cooper, 1988, p. 217–219; Butler, 1996, p. 73–74) skiriami du pagrindiniai apskaitos principai, taikomi gyventojų pajamoms pripažinti – pinigų apskaitos principas ir kaupimo apskaitos principas. Pagal pinigų apskaitos principą pajamos pripažįstamos tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos gautos. Šis principas remiasi *gavimo* kriterijumi, taikant jį svarbi pajamų gavimo aplinkybė, todėl klausimas, kada pajamos tapo mokėtinomis, taikant šį principą iš esmės yra nereikšmingas. Remiantis kaupimo apskaitos principu, pajamos priskiriamos tam mokestiniam laikotarpiui, kurį jos uždirbtos, neatsižvelgiant į faktinį gavimą.

Lietuvos teisėje pajamų pripažinimo taisyklės reglamentuojamos pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnį, jame numatoma pinigų apskaitos principą taikyti kaip bendrąją taisyklę<sup>11</sup>. Gyventojų pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, t. y. kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos arba kai bet kokia forma išmokamos išmokos<sup>12</sup> (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 8 straipsnio 1 ir 2 dalys). Kaupimo apskaitos principas aktualus tik individualia veikla besiverčiantiems gyventojams. Tokį principą taikančių gyventojų individualios veiklos pajamos pripažįstamos tada, kai yra uždirbtos (suteikus paslaugas, pardavus prekes). Šis principas privalomas individualią veiklą vykdančioms gyventojams, kurie veiklai priskiria ir naudoja ilgalaikį turtą arba yra įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai. Kiti individualią veiklą vykdančios gyventojai šį principą gali taikyti savo pasirinkimu.

Toliau šiame skyriuje gilinamasi į iš pažiūros paprastesnį, tačiau gana problemišką pinigų apskaitos principą. Kadangi pagal pinigų apskaitos principą mokestinės pareigos atsiradimas siejamas su pajamų gavimu, galima teigti, kad jis nesunkiai suprantamas, suteikia teisinį tikrumą dėl pareigos mokėti mokesť atsiradimo. JAV teismų praktikoje galima rasti pavyzdžių, kai šio principo veikimas paaiškinamas ganėtinai metaforiškai. JAV apeliacijų teismas pažymėjo<sup>13</sup>, kad šis principas yra paprastas, fundamentalus, tvirtai laikosi fiziniame srityje. Jis reaguoja per fizinius pojūčius, pripažindamas tik apčiuopiamą valiutos srautą. Pagal šį principą pajamos pripažįstamos, kai šis „nepirtyręs žvėris“ (angl. *Raw Beast*) iš tikrųjų jaučia monetas savo „pirminėje letenoje“ (angl. *Primal Paw*), o išlaidos – kai žvėris aiškiai pamato, kad monetas atidavė. Kita vertus, pinigų apskaitos principas kritikuojamas dėl to, kad neatspindi tikrosios gyventojų ekonominės padėties, kai jo sandoriai kiek sudėtingesni (Graetz, Schenk, 2009, p. 648–650), t. y. kai gyventojas: gauna dalinį apmokėjimą už paslaugas, kurias suteiks vėlesniu laikotarpiu; paslaugas suteikia vienu laikotarpiu, o atsiskaitymą gauna vėlesniu laikotarpiu; vienu laikotarpiu susidariusios išlaidos apmokamos kitu laikotarpiu. Kadangi dėl faktinio pajamų

<sup>11</sup> Išimtyms numatytos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnio 3–5 dalyse.

<sup>12</sup> Pajamų pripažinimas išmokėjimo momentu aktualus, kai gyventojui išmokamos pajamos pagal įstatymą yra priskiriamos A klasei. Nuo šiai klasei priskiriamų pajamų mokėtiną mokesť apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą privalo tokias išmokas išmokėjęs subjektas (mokesť išskaičiuojantis asmuo) (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 22–23 straipsniai).

<sup>13</sup> JAV apeliacijų teismo 1984 m. spalio 3 d. sprendimas byloje *Knight-rider newspapers Inc. v. US*, 743 F.2d 781 (1984).

išmokėjimo datos gali būti susitariama, pinigų apskaitos principas laikomas rizikingu dėl prielaidų piktnaudžiauti pajamų gavimo faktu (jo nebuvimu).

Siekiant riboti pajamas pagal pinigų apskaitos principą pripažįstančių gyventojų galimybę piktnaudžiauti pajamų gavimo faktu jį atidedant ir tokiu būdu nukeliant mokesčio mokėjimo terminą, JAV mokesčių administravimo praktikoje taikoma konstruktyvaus gavimo doktrina (angl. *Doctrine of Constructive Receipt*) (Graetz, Schenk, 2009, p. 674–693; Butler, 1996, p. 76). Ši doktrina orientuota į naudos pripažinimo pajamomis momento nustatymą (angl. *Timing Rule*), t. y. klausimą, kada gyventojas laikomas gavęs pajamas, suteikia pagrindą naudą pripažinti pajamomis ankstesniu momentu, nei ji buvo gauta faktiškai. Tokia taisykle gali remtis tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius<sup>14</sup>. Taikant šią doktriną reikalaujama, kad pinigų apskaitos principą taikantis gyventojas pripažintų pajamas tuo momentu, kai įgyjama neribota teisė (angl. *Unrestricted Right*) jas gauti, neatsižvelgiant į tai, kada pajamos gaunamos faktiškai (Graetz, Schenk, 2009, p. 674–675). Konstruktyvaus gavimo doktrina įtvirtinta JAV federalinių nurodymų kodekso 1.451-2 straipsnyje<sup>15</sup>, numatančiame, jog pajamos, nors ir faktiškai (fiziškai) negautos, laikomos gautomis tuo mokesčiniu laikotarpiu, kai jos paskiriamos mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, remiantis čekiu), deponuojamos, kitaip prieinamos sudarius sąlygas jas faktiškai gauti bet kuriuo metu, jeigu tokį ketinimą jis išreikštų. Kaip skelbia JAV vidaus pajamų tarnyba<sup>16</sup>, pajamos pripažįstamos, kai gaunamos faktiškai arba prieinamos be apribojimų. JAV apeliacijų teismo praktikoje<sup>17</sup> pažymėta, kad tokiu būdu siekiama užkirsti kelią situacijoms, kai gyventojas pasirenka, kada deklaruoti pajamas vien pagal tai, kada nusprendžiama jas gauti. Pareiga mokėti mokesčių gali būti nustatoma, kai vienintelis faktinio pajamų gavimo atidėjimo veiksnys yra gyventojas valia.

Jeigu gyventojas pasirenka atidėti faktinį pajamų gavimo momentą, t. y. pajamos jam buvo prieinamos be apribojimų, į tokį atidėjimą pajamų pripažinimo tikslais neatsižvelgiama. Mokesčių teisės literatūroje (Butler, 1996, p. 76–79) pažymima, kad jeigu gyventojas įgijo teisę reikalauti, kad jam pajamos būtų išmokėtos, tačiau nusprendė ja nepasinaudoti, pajamos laikomos gautomis nuo tokios teisės įgijimo momento. Šie aspektai toliau plėtojami nagrinėjant atsiskaitymo išmokėjimo atidėjimo atvejį. Teigiama, kad apmokestinimo tikslais svarbi aplinkybė, kada buvo susitarta nukelti atsiskaitymo terminą. Jeigu dėl vėlesnio atlygio išmokėjimo sutariama, kai nėra suėjęs sutartyje numatytas išmokėjimo terminas, į termino pratęsimą pajamų pripažinimo tikslais atsižvelgiama. Tačiau jeigu toks susitarimas pasiekiamas, kai sutartyje numatytas terminas jau suėjęs, pajamų pripažinimo tikslais į tokį susitarimą neatsižvelgiama ir pajamos pripažįstamos įgijus teisę reikalauti atlygio. Pavyzdžiui, JAV federalinis mokesčių teismas<sup>18</sup>, nagrinėdamas darbuotojui paskirtos išmokos nuo darbdavio pelno apmokestinimo atvejį, aplinkybę, kad dėl vėlesnio išmokėjimo susitarta, iki kol suėjo pirminis sutartyje numatytas terminas, vertino kaip reikšmingą nustatant pajamų pripažinimo momentą.

Pajamos nelaikomos gautomis, jeigu gyventojas daryti įtaką faktiniam jų gavimui (kontroliuoti, kada pajamos bus faktiškai gaunamos), yra reikšmingai suvaržyta (angl. *Subject to Substantial Limitations or Restrictions*). Tokia nuostata numatyta minėtame JAV federalinių taisyklių kodekso 1.451-2 straipsnyje, pateikiančiame praktinį pavyzdį, kai įmonė suteikia darbuotojams teisę neatlygintai įgyti jos akcijų suėjęs nustatytam terminui. Kadangi suteikta teisė bus galima pasinaudoti

<sup>14</sup> JAV už mokesčių administravimą atsakinga institucija yra Vidaus pajamų tarnyba (angl. *Internal Revenue Service*).

<sup>15</sup> JAV federalinių nurodymų kodeksas. JAV izdo departamento nurodymai (26 skyrius), 1.451-2 straipsnis (26 CFR 1451-2). Interaktyvus. Prieiga per internetą: <https://www.ecfr.gov/current/title-26/chapter-I/subchapter-A/part-1/subject-group-ECFRf2be51fac065c2d/section-1.451-2>

<sup>16</sup> JAV vidaus pajamų tarnybos 2022 m. vasario 14 d. publikacija Nr. 538.

<sup>17</sup> JAV apeliacijų teismo 1948 m. liepos 13 d. sprendimas byloje *Ross v. Commissioner*, 169 F2d 483 (1948).

<sup>18</sup> JAV mokesčių teismo 1947 m. balandžio 14 d. sprendimas byloje *Veit v. Commissioner*, 8 T. C. 809 (1947).



tik suėjus terminui, pats (vien) jos suteikimas nelaikomas neribotos teisės į pajamas įgijimu. Pajamų gavimo atidėjimas kildinamas iš sutarties, numatančios, kaip (*inter alia*, kada) suteikta teise bus galima pasinaudoti. Gyventojas sutarties sudarymo momentu neįgijo neribotos teisės į pajamas, kurių gavimą galėtų atidėti savo nuožiūra. Mokesčių teisės literatūroje (Cooper, 1998, p. 228–229) šiais aspektais pateikiamas pavyzdys, kai juridinis asmuo sutarties pagrindu išpareigoja gyventojui išmokėti premiją, kuri pervedama į banko depozitinę sąskaitą ir pagal sutarties sąlygas bus išmokama tik po penkerių metų nuo deponavimo dienos. Teigiama, kad gyventojas gali būti laikomas įgijusiu neribotą teisę į pajamas suėjus penkerių metų terminui.

JAV teismų praktikoje teikta reikšmė aplinkybėms, ar gyventojas įgijo neribotą teisę į pajamas ir ar faktinio gavimo atidėjimas priklausė nuo jo valios. Pavyzdžiui, pagal bylos *Davis v. Commissioner*<sup>19</sup> aplinkybes, darbdavys informavo gyventoją, kad išeitinę išmoką išsiųs paštu 1975 m. pradžioje, tačiau išsiuntė 1974 m. gruodžio 30 dieną. Kurjeris išeitinę išmoką į gyventoją gyvenamąją vietą bandė pristatyti gruodžio 31 d., tačiau, neradęs gyventoją namie, paliko pranešimą, kad laišką galima atsiimti pašto skyriuje. Galiausiai gyventojas išeitinę išmoką faktiškai gavo 1975 m. pradžioje. Mokesčių administratorius laikė, kad pajamos gautos 1974 m., nes tuomet į jas įgyta neribota teisė. Teismas priėjo prie išvados, kad aplinkybės, dėl kurių gyventojas negavo išmokos 1974 metais, nepriklausė nuo jo valios (gyventojas nebuvo tinkamai informuotas, kada bus bandoma pristatyti išmoką į namus), todėl išmoka nepripažintina 1974 m. pajamomis. Kitoje garsioje JAV byloje *Hornung v. Commissioner*<sup>20</sup>, gyventojas (profesionalus sportininkas) už pasirodymą sporto varžybose 1961 m. gruodžio 31 d. buvo paskelbtas prizo (sportinio automobilio) laimėtoju. Nei automobilio nuosavybės dokumentai, nei pats automobilis (faktiškai) tą dieną gyventojui nebuvo įteiktas. Automobilį gyventojas faktiškai atsiėmė kitų metų pradžioje. Teismas automobilį pripažino 1962 m. gyventoją pajamomis, pažymėjo, kad, paskelbus gyventoją prizo laimėtoju, teisiškai nuosavybė nebuvo įgyta, teikė reikšmę ir fizinio pobūdžio kliūtims – paskutinę metų dieną prizas negalėjo būti faktiškai įteiktas, nes buvo saugomas kitame mieste.

Šiame skyriuje apžvelgti pagrindiniai gyventoją pajamų pripažinimo principai ir jų svarba taikant įstatyme nustatytą pajamų apmokestinimo tvarką, visų pirma jos galiojimo laike atžvilgiu. Bendruoju atveju gyventojai pajamas pripažįsta taikydami pinigų apskaitos principą, pagal kurį pajamų gavimas yra būtina prielaida atsirasti pareigai mokėti pajamų mokesť. Gyventoją pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu ir priskiriamos mokesčio objektui tą mokesčinį laikotarpį, kurį toks (gavimo) faktas įvyko. Tačiau probleminiu laikomas klausimas, ką reikėtų laikyti pajamų gavimu. Mokesčinės pareigos atsiradimo siejimas su faktiniu pajamų gavimu sukuria galimybę piktnaudžiauti nukeliant pajamų gavimo faktą ir atitinkamai mokesčio mokėjimo terminą. Šiame skyriuje glaustai apžvelgta JAV taikoma konstruktyvaus gavimo doktrina yra vienas iš pavyzdžių, orientuotų į galimybės atidėti pajamų gavimo momentą ribojimą. Jos taikymo aspektu svarbus neribotos teisės į pajamas įgijimas ir laisva valia priimtas sprendimas tokia teise nepasinaudoti.

### 3. Pajamų sąvoka Lietuvos teisėje, jų gavimo momento aiškinimas teismų praktikoje

Kiekvieną mokesť kaip ekonomikos kategoriją apibūdina visuma elementų, sudarančių jo vidaus struktūrą (Sudavičius, 2010, p. 103). Šiuos elementus įtvirtinus mokesčio įstatyme, jie įgauna ne tik

<sup>19</sup> JAV mokesčių teismo 1978 m. sausio 12 d. sprendimas byloje *Davis v. Commissioner*, 37 T. C. M. 42 (1978).

<sup>20</sup> JAV mokesčių teismo 1967 m. sausio 27 d. sprendimas byloje *Hornung v. Commissioner*, 47 T. C. 428 (1967).

ekonominį, bet ir teisinį statusą<sup>21</sup>. Mokesčio objektas nusako, *kas yra* apmokestinama, taikant tame mokesčio įstatyme nustatytą apmokestinimo tvarką. Įstatyme nurodoma, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, o šį mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) uždirbęs gyventojas (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 3 ir 5 straipsniai). Taigi, pareiga mokėti pajamų mokesčių nustatoma pagal gyventojų ryšį su mokesčio objektu. Kas apmokestinimo tikslais laikytina pajamomis (mokesčio objektu), numatoma Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 14 dalyje<sup>22</sup>. Remiantis minėta nuostata, pajamoms, be kita ko, priskiriamas įvairiais pagrindais (už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, investuotą turtą, parduotą ar kitaip perleistą turtą ir kt.) gyventojas gautas atlygis, taip pat kita nauda, gauta pinigais ar natūra<sup>23</sup>. Apmokestinimo tvarkos (mokesčio tarifo, apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo, lengvatų ir kt.) nustatymo tikslais gyventojų pajamos skirstomos į rūšis (pajamos iš darbo santykių, individualios veiklos, paskirstytojo pelno, turto nuomos ir kt.).

Pajamos, kaip mokesčio objektas, yra neutralios jų gavimo formos požiūriu. Esminis kriterijus, kvalifikuojant gyventojų naudą kaip pajamas, yra ne gavimo forma (gyventojas gavo pinigus, įgijo turtą ar kt.), o tai, ar galima tokią naudą priskirti įstatyme numatyti pajamų (mokesčio objekto) apibrėžčiai<sup>24</sup>. Gyventojų atlygis ar kitokia nauda, gaunama nepinigine forma (pavyzdžiui, suteikiant gyventojui paslaugas, perduodant turtą<sup>25</sup>), laikoma pajamomis lygiai taip pat kaip ir piniginių formos atlygis. Tas pats pasakytina ir apie situacijas, kai vietoje atlygio išmokėjimo pinigais ar turtu, pajamas išmokantis asmuo įskaito gyventojų turimą išsiskolinimą<sup>26</sup>. Kitaip tariant, gyventojų skolinių įsipareigojimų sumažinimas taip pat yra pajamų gavimo forma. Pažymėtina ir tai, kad pajamos kaip mokesčio objektas pagal nuosekliai formuojamą Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, yra neutralios jų gavimo pagrindo teisėtumo atžvilgiu<sup>27</sup>.

Minėta, kad pajamų mokesčių turi mokėti gyventojas, kuris gavo ir (ar) uždirbo pajamų, kurios pagal jų pripažinimo momentu galiojančias įstatymo nuostatas priskiriamos mokesčio objektui. Straipsnio autoriaus vertinimu, bendroji Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnyje numatyta pajamų

<sup>21</sup> Prof. Bronius Sudavičius išskyrė šiuos mokesčio struktūros elementus: mokesčio mokėtojas, apmokestinimo objektas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas (dydis), sumokėjimo terminas, forma ir būdas, mokesčio lengvatos.

<sup>22</sup> Pagal šią nuostatą, pajamoms priskiriamos pozityviosios pajamos, Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus šios dalies 1–8 punktuose nurodytas išimtis, kuriose įvardinta nauda nelaikoma mokesčio objektu.

<sup>23</sup> Pajamos natūra – neatlygintai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti 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 būtų priskiriamas pajamoms (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 2 straipsnio 15 dalis).

<sup>24</sup> Šiuo aspektu taip pat pasakytina, kad ne bet koks pinigų išmokėjimas gyventojui yra apmokestinimo objektas. Pinigų išmokėjimas laikytinas priskirtinas gyventojų pajamomis tuo atveju, jeigu patenka į įstatyme numatytą mokesčio objekto apibrėžtį (išmokėjimas yra atlygis už gyventojų darbą, parduotą turtą, suteiktas paslaugas ir kt.).

<sup>25</sup> Pavyzdžiui, kai vieneto likvidavimo atveju gyventojui (vieneto dalyviui) išmokami ne pinigai, o perleidžiamas turtas, pajamomis laikoma tokio turto tikroji rinkos kaina šio turto nuosavybės teisės perleidimo gyventojui dieną (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2004, 11 straipsnis).

<sup>26</sup> LVAT 2020 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020.

<sup>27</sup> Gyventojų pareiga sumokėti pajamų mokesčių nediferencijuojama pagal tai, ar pajamos gautos iš teisės aktuose įtvirtintos ar juose neuždraustos veiklos, ar veiklos, už kurios padarymą įstatymai numato teisinę atsakomybę. Kadangi teisinis reguliavimas apmokestinimą sieja tik su rezultatu – pinigais ar natūra gauta nauda, iš nelegalios veiklos gautos lėšos gali būti apmokestinamos įstatymo nustatyta tvarka (LVAT 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019; LVAT 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1533-438/2019; LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1670-602/2019).

pripažinimo taisyklė, t. y. pajamos pripažįstamos jų *gavimo* momentu, jos turinio prasme yra neaiški, gali būti įvairiai interpretuojama. Kokiais atvejais laikytina, kad pajamos *gautos*? Kaip turėtų būti suprantami įstatyme vartojami terminai *faktiškai gaunamos, išmokamos*?

Šiais aspektais aktuali LVAT 2020 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020. Pagal faktines bylos aplinkybes gyventojai (sutuoktiniai) pardavė nekilnojamojį turtą juridiniam asmeniui, kurio direktorius, 100 proc. akcijų valdantis akcininkas, buvo vienas iš gyventojų. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta nekilnojamojo turto objektų kaina daugiau nei keturis kartus viršijo nepriklausomo turto vertintojo nustatytą kainą. Šių (pirkimo–pardavimo sutartyje ir turto vertintojo nustatytų) kainų skirtumą pripažino kitomis gyventojų pajamomis<sup>28</sup>, nuo kurių apskaičiavo pajamų mokesť ir su juo susijusias sumas. Straipsnio temai aktuali faktinė aplinkybė ta, kad pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo dieną dalis gyventojų gautinų pajamų už parduotus nekilnojamojo turto objektus buvo įskaityta jų turimam išskolinimui bendrovei padengti, o kita dalis – pagal paskolos sutartį suteikta turto objektus įgijusiai bendrovei kaip paskola. Gyventojai teigė, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuotų pajamų mokesčio ir su juo susijusių sumų mokėti neturi nei pareigos, nei galimybės, nes ginčo pajamos apskritai nebuvo gautos (suteikta paskola ir atlikta užskaita).

LVAT pateikė išaiškinimą dėl įstatymo nuostatų, reglamentuojančių pajamų mokesčio objektą ir jo pripažinimo tvarką. Akcentuodamas apmokestinimo aiškumo principą, nurodė, kad su pajamų pripažinimo momentu siejamas mokesčių pareigų atsiradimas, todėl negalimas tokį momentą nustatančių taisyklių plečiamasis aiškinimas, jos aiškintinos griežtai ir tiksliai. Pažymėjo, kad įstatymų leidėjas nedetalizavo nuostatos *pajamos faktiškai gautos* turinio, tačiau atsižvelgiant į įprastinę žodžio *faktiškai* reikšmę akivaizdu, kad dėl pajamų pripažinimo momento aktuali aplinkybė, kad gyventojas tikrai, realiai gavo atitinkamą naudą pinigais ar natūra, kaip ji suprantama pagal įstatymą. Pajamų pripažinimo momentas, *kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos*, atitinka pinigų ar kitos naudos gavimo faktą. Priėjo prie išvados, kad faktiškai gautomis pajamomis turi būti pripažįstama parduoto turto kainos dalis, įskaityta padengiant gyventojų išskolinimą. Tačiau pardavus turtą ir realiai negavus už tai atlygio, nėra pagrindo turto pardavimo sutartyje numatytos kainos dalies pripažinti gyventojų pajamomis. Taigi, anot LVAT, paskolos sutarties įforminimo momentu pajamų pripažinimo momentas neatsiranda.

Šis pajamų pripažinimo momentą reglamentuojančių įstatymo nuostatų aiškinimas suteikia pagrindą teigti, kad pagal Lietuvoje taikytiną teisę, atlygis priskiriamas gyventojų pajamoms tik tuo momentu, kai yra tikrai, realiai gaunamas. Pajamos turi būti gautos grynaisiais pinigais ar į banko sąskaitą, gavimas gali pasireikšti skolinių įsipareigojimų sumažėjimu, perimtu turtu ar kitokia apčiuopiama forma. Ar gyventojų gautinos turto pardavimo kainos dalies pakeitimą paskolos grąžinimu galima laikyti pajamų gavimu? Atsižvelgiant į tai, kaip faktinio pajamų gavimo taisyklė aiškinama LVAT praktikoje atsakymas į tokį klausimą turi būti neigiamas, nes paskolos sutarties sudarymo momentu pinigai gyventojui nebuvo perduoti – jie turi būti realiai, faktiškai išmokami gyventojui. Šiame kontekste reikia turėti omenyje LVAT sprendimų reikšmę<sup>29</sup>.

Straipsnio autoriaus nuomone, turtą pardavęs ir tą pačią dieną gautiną turto kainos dalį paskolos grąžinimu pakeitęs gyventojas turėtų būti laikomas gavusiu pajamas paskolos įforminimo momentu.

<sup>28</sup> Mokesčių administratorius darė išvadą, kad buvo siekiama pasinaudoti nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms taikoma lengvata (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnis 1 dalis 28 punktą), nepagrįstai pakeltos nekilnojamojo turto objektų kainos pavidalu įforminant kitų (su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos) pajamų išmokėjimą.

<sup>29</sup> LVAT sprendimai yra galutiniai ir neskundžiami, juose pateikiamais išaiškinimais turi vadovautis valstybės institucijos. Šių sprendimų pagrindu formuojama vienoda teismų praktika aiškinant ir taikant įstatymus, *inter alia*, mokesčių įstatymus (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, 1999, 15 straipsnio 1 dalis).

Paskolos teisinių santykių įforminimas, gautiną turto kainos dalį pakeičiant paskolos grąžinimu, yra turtą pardavusio gyventojų pasirinkimas, kaip ir kiti galimi pasirinkimai (sutarti, kad atlygis bus išmokamas į sąskaitą banke, atlikti įsiskolinimų užskaitą ir kt.) jo įgytų teisių (šiuo atveju teisės į atsiskaitymą) atžvilgiu. Gyventojas negali disponuoti tuo, ko jis neturi. Suteikdamas paskolą gyventojas disponuoja atlygiu (parduoto turto kainos dalimi), laisva nuožiūra priimdamas sprendimą dėl jo panaudojimo. Pasirinkimas suteikti gautiną pajamų sumą kaip paskolą, kaip ir kitokie būdai, kuriais laisva valia nulemiamas pajamų panaudojimas, turėtų sukelti analogiškus mokestinius padarinius, kaip ir pasirinkimas gauti atsiskaitymą į sąskaitą banke arba grynaisiais pinigais.

Paskolos santykius įforminęs gyventojas nebėra tokioje pačioje padėtyje, kokioje buvo iki turto pardavimo nei ekonominiu, nei teisiniu (turto nuosavybės) požiūriu. Turtas parduotas ir išimtinai šiuo pagrindu suteikta paskola. Paskolos teisinius santykius turto kainos dalies pagrindu įforminęs gyventojas ne tik pasirenka, kaip panaudoti atlygį, bet gali užsitikrinti ir papildomą materialinę naudą (palūkanas)<sup>30</sup>, kurią generuoja tokios paskolos suteikimas. Paskolos sutarties sudarymas turi atitinkamas rizikas (*inter alia*, paskolos gavėjo nemokumas) ir to neketinama kvestionuoti, tačiau šių rizikų atsiradimas yra paties paskolos santykius įforminusio gyventojų pasirinkimas, kaip jis nori panaudoti atsiskaitymą už turtą. Pasirinkimą, kaip realizuoti teisę į atlygį (gauti jį pinigais, turtu (natūra), suteikti jį kaip paskolą), lemia nuosavybės teisių ir galimybių disponuoti pasikeitimai, kurie pajamų pripažinimo tikslais turėtų būti traktuojami vienodai, neatsižvelgiant į pasirinktą realizavimo būdą. Todėl manytina, kad aptariamam atveju paskolos santykius gautinos turto kainos dalies pagrindu įforminęs gyventojas turėtų būti laikomas gavusiu pajamas tada, kai suteikė paskolą, ir apmokestinamas pagal tokiu momentu galiojančias įstatymo nuostatas.

Kaip minėta įvade, šiuo straipsniu siekiama paskatinti mokslininkų ir praktikų diskusijas pajamų mokesčio tematika. Šiame straipsnyje pateikiamas požiūris yra veikiau teisingo apmokestinimo paieškos išraiška, o ne „tas vienintelis“ atsakymas, kaip spręsti klausimą, kas laikytina pajamomis ir kada jos gautos. Šiuo atveju iš esmės keliamas teisinio reglamentavimo klausimas, t. y. kokie veiksmai, gyventojų turtinės, ekonominės padėties pokyčiai turėtų būti kvalifikuojami kaip pajamų gavimas apmokestinimo tikslais. Žinoma, idealiu atveju objektyviausias kriterijus mokestinės pareigos atsiradimui konstatuoti yra pinigų „judėjimas“ (angl. *Cash Flow*), jų įskaitymas į gyventojų sąskaitą, išmokėjimas grynaisiais. Kita vertus, gyventojų turtnių santykių įforminimas atitinkamais sandoriais (pavyzdžiui, paskolos įforminimu gautinos turto kainos dalies pagrindu) suteikia galimybę disponuoti ekonomine nauda, kuri gavimo faktui (kaip jis suprantamas aptartoje LVAT praktikoje) neįvykus nesukuria jokių mokestinių padarinių. Toks pajamų gavimo momento supratimas teikia galimybę nukelti mokesčio mokėjimo terminus, piktnaudžiauti pajamų gavimo faktu. Todėl siūlytina apsvarstyti galimybę peržiūrėti pajamų pripažinimo momentą reglamentuojančias Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas.

## Išvados

1. Mokesčių teisingumas siejamas su būtinybe teisingai paskirstyti mokesčių našta visuomenės nariams, todėl reglamentuojant pareigą mokėti mokesťį turi būti įvertinamos mokesčių mokėtojo galimybės prisidėti prie valstybės išlaikymo. Svarbiausia mokestinės pareigos dedamoji yra jos subjektas (mokesčio mokėtojas) ir jo padėties pokyčio vertinimas per tam tikrą laikotarpį. Teisės

<sup>30</sup> Palūkanų už naudojimąsi paskolos suma dydį ir mokėjimo tvarką nustato šalys susitarimu. Jeigu paskolos sutarties dalykas yra pinigai, preziumuojama, kad paskolos sutartis yra atlygintinė (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000, 6.872 straipsnio 1 ir 3 dalys).

doktrinoje objektyvus atskaitos taškas asmens padėties pokyčiui matuoti yra Schanz-Haig-Simons pajamų apibrėžimas (visuotinė mokesčių bazė), pagal kurį pajamos apibrėžiamos kaip vartojant realizuotą teisį ir nuosavybės teisių pasikeitimo rinkos vertė per atitinkamą laikotarpį, pajamoms priskiriant bet kokių pagrindu iš bet kurio šaltinio įgytą ekonominės galios prieaugį. Tokia pajamų (mokesčio objekto) apibrėžtis suteikia neutralų atskaitos tašką (vienodas pajamų gavimo pagrindo, šaltinio, būdo traktavimas) kiekvieno gyventojų ekonominės padėties pokyčiui vertinti. Kas laikytina pajamomis (mokesčio objektu) teisiniu (formalioju) požiūriu, sprendžia įstatymų leidėjas.

2. Pajamų pripažinimo momentas yra teisinis instrumentas, padedantis nustatyti, kada atlygis ar nauja priskiriama gyventojų pajamoms. Tokį momentą nustatyti aktualu siekiant tinkamai pritaikyti įstatyme numatytą pajamų apmokestinimo tvarką, visų pirma dėl jos galiojimo laiko. Tai svarbu dėl pajamų mokesčio deklaravimo ir mokėjimo pareigos vykdymo periodiškumo. Bendrąją pajamų pripažinimo taisyklę išreiškia pinigų apskaitos principas, pagal kurį gyventojų pajamos priskiriamos tam mokestiniam laikotarpiui, kurį jos gautos. Pareigos mokėti mokesť atsiradimo siejimas su pajamų gavimu sukuria prielaidų piktnaudžiauti, nukeliant pajamų gavimo momentą ir mokesčio mokėjimo terminą. Straipsnyje apžvelgta JAV taikoma konstruktyvaus gavimo doktrina ribojama galimybė piktnaudžiauti pajamų gavimo faktu, ją taikant svarbu, ar gyventojas įgijo neribotą teisę į pajamas ir savo valia pasirinko jų gavimą atidėti. Gyventojas laikomas gavusiu pajamas tuo momentu, kai į jas įgijo neribotą teisę, jeigu savo valia pasirenka tokia teise nepasinaudoti atidedant faktinio pajamų gavimo terminą.
3. Lietuvos teisiniame reglamentavime įtvirtinta pajamų (mokesčio objekto) sąvoka apibrėžia gyventojų pajamas kaip įvairiais pagrindais gaunamą atlygį ar kitokią naudą pinigais ar natūra. Pajamų sąvoka yra neutrali gavimo formos, taip pat gavimo pagrindo teisėtumo atžvilgiu. Įstatymų leidėjui siūlytina peržiūrėti esamą Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnyje numatyto naudos ar atlygio pripažinimo pajamomis jų gavimo momentu taisyklę ir apsvarstyti galimybę įvesti faktinio pajamų gavimo, faktinio pajamų išmokėjimo apibrėžtis, pasisakant dėl atvejų, kai gyventojas pajamų panaudojimo būdą nulemia joms nesant faktiškai išmokėtoms pinigine forma. Tokių sąvokų įvedimas suteiktų teisinį aiškumą pareigos mokėti pajamų mokesť atsiradimo atžvilgiu mokesčių mokėtojams, taip pat mokesčių administratoriui, kuris turi užtikrinti mokestinių pareigų vykdymą laiku.

## Literatūra

### Norminiai teisės aktai

Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.

Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 13-308.

Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 57-2823.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.

JAV federalinių nurodymų kodeksas. JAV izdo departamento nurodymai (26 skyrius), 1.451-2 straipsnis (26 CFR 1451-2) [interaktyvus]. Prieiga per internetą <https://www.ecfr.gov/current/title-26/chapter-I/subchapter-A/part-1/subject-group-ECFRf2be51fac065c2d/section-1.451-2>

### Specialioji literatūra

Brooks, J. R. (2018). *The definitions of income* [interaktyvus], Georgetown University Law Center. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2928972> [žiūrėta 2023-09-07].

Butler, G. (1996). *Economic Benefit: Formulating a Workable Theory of Income Recognition* [interaktyvus], Setton Hall Law Review. Prieiga per internetą: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3411650](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3411650) [žiūrėta 2023-08-11].

- Cooper, J. F. (1988). *The Economic Benefit Doctrine: How an Unconditional Right to a Future Benefit Can Cause a Current Tax Detriment* [Interaktyvus], Marquette Law Review. Prieiga per internetą: <https://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1796&context=mulr> [žiūrėta 2023-08-11].
- Dodge, J. M. (2013). *Deconstructing the Haig-Simons Income Tax and Reconstructing It as Objective Ability-to-Pay (Cash Income) Tax* [interaktyvus], Florida State University College of Law. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=2245818> [žiūrėta 2023-09-16].
- Graetz, J. M., Schenk H. D. (2009). *Federal Income Taxation: Principles and Policies*, 6th ed. Thompson Reuters / Foundation press, New York.
- Guodis, P. (2017). *Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Medelienė, A., Lukas, M. (2015). *Vacatio legis mokesčių teisėje*. *Teisė*, 94, 132–148. <https://doi.org/10.15388/Teise.2015.94.7353>
- Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). Finansų teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 78, 104–118. <https://doi.org/10.15388/Teise.2011.0.186>
- Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
- Mikelėnas, V. (2009). Interpretacinis žaismas, arba kaip kurti teisę be parlamento, *Jurisprudencija*, 2(116).
- Pressman, M. (2017). *The Ability to Pay in Tax Law: Clarifying the Concept's Egalitarian and Utilitarian Justifications and the Interactions between the Two* [interaktyvus], New York University Journal. Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=3053641> [žiūrėta 2023-08-20].
- Smith, A. (2013). *Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrimas*. Filosofijos klasika: didžioji serija (2-asis leid.). Vilnius: Margi raštai.
- Sudavičius, B. (2006). Mokesčiai kaip teisės kategorija, *Teisė*, 58, 125–133.
- Sudavičius, B. (2010). Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 76, 100–114. <https://doi.org/10.15388/Teise.2010.0.222>
- Sudavičius, B., Endrijaitis, M. (2016). *Law on tax administration – the tax ordinance act of the Republic of Lithuania*. Tax codes concepts in the countries of Central and Eastern Europe: collective monograph / edited by Leonard Etel, Mariusz Popławski. Białystok: Temida 2.
- Terra, B. J. M., Wattel, P. J. (2012). *European Tax Law*. Sixth edition, Kluwer Law International.
- Utz, S. (2002). Ability to pay [interaktyvus], *Whittier Law Review*. Prieiga per internetą: [https://digitalcommons.lib.uconn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1132&context=law\\_papers](https://digitalcommons.lib.uconn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1132&context=law_papers) [žiūrėta 2023-07-24].
- Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė, (01 S), Mykolo Riomerio universitetas. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas.

### Teismų praktika

- Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 67-1696.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1234-575/2019.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1533-438/2019.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1670-602/2019.
- JAV apeliacijų teismo 1984 m. spalio 3 d. sprendimas byloje *Knight-rider newspapers Inc. v. US*, 743 F.2d 781 (1984).
- JAV apeliacijų teismo 1948 m. liepos 13 d. sprendimas byloje *Ross v. Commissioner*, 169 F2d 483 (1948).
- JAV mokesčių teismo 1947 m. balandžio 14 d. sprendimas byloje *Veit v. Commissioner*, 8 T. C. 809 (1947).
- JAV mokesčių teismo 1978 m. sausio 12 d. sprendimas byloje *Davis v. Commissioner*, 37 T.C.M. 42 (1978).
- JAV mokesčių teismo 1967 m. sausio 27 d. sprendimas byloje *Hornung v. Commissioner*, 47 T. C. 428 (1967).

## The Concept of Income and Income Recognition in the Context of Personal Taxation: Theoretical Background and Practical Problems

Martynas Montvidas

(Vilnius University)

### S u m m a r y

The object of this Article is the concept of income and the factors determining the occurrence of the obligation to pay income tax. The article provides a brief review of the main ideas regarding the concept of income and its recognition order in the tax theory, as well as the relevant Lithuanian national legislation and its application in Case Law.

The article concludes that, from a theoretical (doctrinal) point of view, the concept of a natural person's income should be based on the accretion of one's economic power over a chosen period. When defining the formal (legal) income definition, the legislator should make it subject to the accretion mentioned with exceptions based on political priorities. In general, income is recognised at receipt (cash basis principle). Since the origin of the obligation to pay tax is linked with the receipt of income, there is a risk of abuse by deferral of the factual income receipt and the payment of tax. The article concludes that the moment when an individual chooses to use the receivable income (granting it as a loan) should be recognised as the receipt of income. It is proposed to consider initiation of amendments to the Law on Personal Income Tax of the Republic of Lithuania.

## Pajamų sąvoka ir pripažinimas gyventojų apmokestinimo kontekste: teoriniai pagrindai ir praktinės problemos

Martynas Montvidas

(Vilniaus universitetas)

### S a n t r a u k a

Straipsnio *objektas* – gyventojų pajamų mokesčio objekto samprata ir pareigos mokėti šį mokestį atsiradimą lemiantys veiksniai. Tiriama mokslininkų, teoriniu požiūriu nagrinėjusių pajamų sąvoką ir jų pripažinimo pagrindus, darbai, taip pat Lietuvos nacionalinis teisinis reglamentavimas bei jo taikymas nagrinėjant mokesčius ginčus.

Daroma išvada, kad teoriniu (doktriniu) požiūriu pajamų sąvoka sietina su gyventojų ekonominės galios pokyčiu per pasirinktą laikotarpį, pajamoms priskiriant bet kokių pagrindų iš bet kurio šaltinio gautą naudą. Įstatymų leidėjas, nustatydamas formaliąją (teisinę) pajamų sąvoką, turėtų pajamų apibrėžti sieti su ekonominės galios padidėjimu, išimtis siejant su konkrečiais valstybės politikos prioritetais. Bendruoju atveju gyventojų pajamos pripažįstamos tuo momentu, kai gaunamos (pinigų apskaitos principas). Kadangi pareigos mokėti mokestį atsiradimas siejamas su pajamų gavimo faktu, atsiranda piktnaudžiavimo tokia taisykle rizika, nukeliant pajamų gavimą ir mokesčio mokėjimo terminą. Daroma išvada, kad gyventojų pasirinkimo, kuriuo nulemiamas gautinų pajamų panaudojimo būdas (pavyzdžiui, suteikiant jas kaip paskolą), momentas turėtų būti pripažįstamas ir pajamų gavimo momentu. Siūloma inicijuoti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus.

Martynas Montvidas yra Vilniaus universiteto Teisės fakulteto magistras, baigė studijas 2017 metais. Pagrindiniai jo moksliniai interesai ir profesinių tyrimų sritys susijusios su apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisiniu reglamentavimu.

Martynas Montvidas is a Master of Law of the Faculty of Law of Vilnius University (graduated in 2017). His main scientific interests and research areas include the legal regulation of direct taxes.