

# PALYGINIMO PRINCIPO TAIKOMO APMOKESTINANT JURIDINĮ ASMENĮ PELNO MOKESČIU PROBLEMINIAI ASPEKTAI

## Martynas Endrijaitis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros lektorius  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (+370 5) 236 61 75  
El. paštas: Martynas.Endrijaitis@gmail.com

*Straipsnyje atskleidžiama palyginimo principo mokestinė reikšmė, turinys, diskutuojama, ar sąnaudų ir pajamų palyginimo reikalavimas yra savarankiškas principas, ar viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų apmokestinant pelno mokesčiu, nagrinėjami kiti palyginimo principo taikymo aspektai.*

*The article discloses the meaning, substance of the matching principle. Analysis is performed to discuss if comparison between costs and income is self-dependent principle or just one of conditions based on application of accrual principle for the purpose of legal entities taxation on corporate income tax. Consequently, there are analyzed other application of the matching principle aspects.*

## Įvadas

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo<sup>1</sup> (su pakeitimais ir papildymais, toliau – PMĮ) 7 straipsnio (toliau – str.) 1 dalį (toliau – d.) pajamos ir sąnaudų pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal PMĮ II skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir PMĮ 7 str. nuostatas. Vienas iš „tų kitų“ principų yra palyginimo principas.

Keltas klausimas, koks yra palyginimo principo turinys – kokios identifikuotinos palyginimo principo taikymu pagrįstos sąnaudų pripažinimo sąlygos apmokestinant? Apskritai diskutuotina, ar pagal PMĮ sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas yra tikrai savarankiškas principas, ar vis dėlto tik viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų pripažįstant apmokestinamąsias pajamas ir joms tenkančias sąnaudas? *Inter alia*, keltina diskusija, ar apmokestinamosios pajamos gali būti paskirstomos skirtingiems mokestiniams laikotarpiams pagal patirtas sąnaudas, ar tik sąnaudos paskirstomos skirtingiems mokestiniams laikotarpiams, per kuriuos ūkio subjektas uždirba apmokestinamųjų pajamų (o ne atvirkščiai)? Taip pat svarstyтина, ar visais atvejais, vadovaujantis palyginimo principu, turi būti pripažįstamos sąnaudos, griežtai jas siejant būtent su tuo mokestiniu laikotarpiu, kada uždirbamos apmokestinamosios pajamos, net jeigu tai nedaro įtakos tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę (pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo)? Papildomai keltas klausimas, ar įmonės sąžiningumas, jeigu realiai įvyksta ūkinės operacijos ir įmonė patiria išlaidų, yra svarbus,

<sup>1</sup> *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

pripažįstant jas kaip sąnaudas pagal PMI, vadovaujantis palyginimo principu? Būtent į šiuos diskutuotinus klausimus ir pateikiami atsakymai straipsnyje.

Paminėtina, kad Lietuvos Respublikoje apie palyginimo principą būtent mokesčių teisės požiūriu epizodiškai užsiminta M. Endrijaičio disertacijoje<sup>2</sup>. Kitų Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų darbuose šis principas neanalizuotas. O užsienio valstybėse pažymėtina, kad straipsnyje analizuojama tema vis daugiau mokslinių tyrimų atlieka būtent teisės mokslininkai, pavyzdžiui, D. Nerudova<sup>3</sup>, M. Bebeșlea, C. P. Mitran<sup>4</sup>, R. Dorsey<sup>5</sup> ir kt. Būtent šios temos naujumas, aktualumas ir originalumas pasireiškia tuo, kad palyginimo principas kaip tyrimo objektas yra naujas ir finansų (mokesčių) teisės moksle išsamiai nenagrinėtas, nors ir yra ypač aktualus, nes juo vadovaujantis pripažįstamos pajamos ir sąnaudos – pagrindiniai elementai, lemiantys tinkamą mokesstinės prievolės įvykdymą (apmokestinamojo rezultato apskaičiavimą).

Šio straipsnio objektas – palyginimo principo turinio ir jo taikymo aspektų atskleidimas taikant PMI.

Straipsniu siekiama (straipsnio tikslas) atskleisti palyginimo principo taikymo probleminius aspektus, juos išspręsti, tokiu būdu verifikuojant atitinkamą straipsnyje pateikiamą šio principo aiškinimą, kuris svarbus tiek mokesčių teisės teorijai, tiek praktikai.

Siekiant šio tikslo, keliami tokie straipsnio uždaviniai:

1. atsakyti į klausimą, ar vis dėlto tikrai sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas gali būti apibūdinamas kaip savarankiškas principas mokesčių teisėje;
2. atskleisti, kaip, siekiant tinkamai įvykdyti mokesstinę prievolę, skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios sąnaudos turi būti paskirstomos keliems mokesčiniams laikotarpiams;
3. identifikuoti, kada, apmokestinant pelno mokesčiu, galimos palyginimo reikalavimo taikymo išimty.

Darbe indukciniu, pragmatiniu, sisteminiu teisės tyrimo metodais nagrinėjami palyginimo principo reikšmė, turinys, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, keliami minėti diskutuotini klausimai ir pateikiami atsakymai į juos.

Tiriant straipsnio objektą ir siekiant minėto tikslo, vadovaujamosi Lietuvos Respublikos teisės aktais, mokslinė literatūra, mokesčinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika. Kaip pagrindiniai tyrimo šaltiniai įvardytini PMI, Biudžetinės įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos rengiami Verslo apskaitos standartai (toliau – VAS), Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) praktika.

---

<sup>2</sup> ENDRIJAITIS, M. *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2015, p. 52.

<sup>3</sup> NERUDOVA, D. The relationship between corporate income tax and financial reporting in the Czech Republic. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2007, No. 12, p. 87–88 [žiūrėta 2016 m. gegužės 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=fb153aec683d-44e1-9f80-bdbc3e0128d5%40sessionmgr13&vid=4&hid=21>>.

<sup>4</sup> BEBEȘLEA, M; MITRAN, C. P. Autonomy and interdependence between accountancy and taxation. *Proceedings of the 4th World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, Economics, Law & Culture* [interaktyvus]. Woodside NY: Addleton Academic Publishers, 2010, p. 41–45 [žiūrėta 2016 m. gegužės 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=43e68ed3-befe-4a75-b3dc-60ed1aa2493c%40sessionmgr13&vid=4&hid=24>>.

<sup>5</sup> DORSEY, R. *Should Schlude v. Commissioner be overturned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting*. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, No. 1, p. 59, 70 [žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>>.

## 1. Palyginimo principo tyrimo reikšmė teisės mokslui ir apmokestinti pelno mokesčiu

Kaip tiksliai pažymėta teisės teorijoje, pereinant prie praktinio teisės įgyvendinimo kyla poreikis konkretinti šią abstrakciją – išskaidyti ją į tam tikras pagrindines idėjas, vertybines orientacijas, kuriomis teisės samprata galėtų prisitaikyti prie reguliuojamų santykių įvairovės, pasirinkti, kuria savo dalimi veikti (humanizuoti) konkretų socialinį santykį. Šios bendros idėjos, konkretinančios teisės sampratą, ir vadinamos teisės principais (lot. *principium* – pradžia, pagrindas, elementas)<sup>6</sup>. Principas, kaip pagrindinė idėja, nuostata, gali būti tiek faktinis, tiek teisinis, o faktinis principas tampa teisiniu tik kai jo esmė, turinys įtvirtinami konkrečiomis teisės normomis arba jį pripažįsta teismų praktika<sup>7</sup>, o būtent, kaip bus analizuojama šiame straipsnyje, šis principas įtvirtintas tiek teisės aktuose, tiek pripažįstamas ir teismų praktikoje. Vis dėlto, nepaisant to, straipsnyje pragmatiniu ir sisteminiu teisės tyrimo metodais atskleidžiama, kad mokesčių teisės požiūriu (o ir apskritai pagal teisės teoriją) tai nėra savarankiškas principas. Tokiu būdu siekiama pateikti naują pajamų ir sąnaudų palyginimo sampratą esant mokestiniais teisiniais santykiams (t. y. kad šis reikalavimas nėra savarankiškas mokestinių teisinių santykių principas). Taikomajam mokslui šio tyrimo reikšmė tokia, kad tinkamas pajamų ir sąnaudų palyginimo suvokimas ir jo taikymo aspektai (kurie analizuojami šiame straipsnyje, pavyzdžiui, sąnaudų kaip leidžiamų atskaitymų priskyrimas ankstesnio ar vėlesnio mokesčio laikotarpio apmokestinamosioms pajamoms) lemia mokesstinės prievolės tinkamą įvykdymą, nes pajamos ir prie jų siejamos sąnaudos yra pagrindiniai elementai pelno mokesčio bazei apskaičiuoti.

Papildomai argumentuotina, kadangi mokesčių teisė apskritai laikytina praktine teisės sritimi, straipsnyje pasirinkta analizę grįsti esama teismų praktika, konkrečiais pavyzdžiais (taikomi pragmatinis ir sisteminis teisės tyrimo metodai), siekiant „išgryninti“ konkrečias išvadas (taikomas indukcinis teisės tyrimo metodas), aktualias tiek mokesčių teisės teorijai, tiek mokesčių teisės praktikai.

Atskleidžiant palyginimo principo reikšmę grynai pagal mokesčių teisę, visų pirma apskritai reikia pažymėti, kad palyginimo principo reikšmė būtų dvejopa: 1) apskaitinė (platesnioji) ir mokesstinė (siauresnioji). Atskiriant mokesstinę ir apskaitinę šio principo reikšmę, paminėtina, kad, analizuojant palyginimo principą reglamentuojančias nuostatas, teigtina, kad palyginimo principas finansinėje apskaitoje svarbus dviem aspektais: 1) vadovaujantis šiuo principu, per atskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos siejamos su sąnaudomis, patirtomis jas uždirbant; 2) finansinės ataskaitos turi būti rengiamos taip, kad šių ataskaitų informacijos vartotojai galėtų palyginti jose pateiktą informaciją su kitų įmonių teikiama informacija ir tinkamai įvertinti įmonės finansinės būklės, veiklos rezultatų, pinigų srautų pokyčius, taip pat visose finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ataskaitinių ir praėjusių bent vienu finansinių metų (lyginamoji) atitinkama informacija<sup>8</sup>. Kadangi straipsnyje analizuojamas palyginimo principas pagal PMĮ, toliau nagrinėtina tik mokesstinė jo reikšmė.

Apmokestinant pelno mokesčiu, palyginimo principas ypač svarbus pirmu aspektu – per atskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos siejamos su to laikotarpio uždirbtomis apmokestinamosiomis pajamomis. O antru aspektu šis principas reikšmingas mokesčių administratoriui atliekant pelno mokesčio mokėtojų kontrolę, analizuojant, ar nėra reikšmingų įmonių finansinių rezultatų pokyčių skirtingais

<sup>6</sup> VAIŠVILA, A. *Teisės teorija: vadovėlis. 2-asis patais. ir papild. leid.* Vilnius: Justitia, 2004, p. 146.

<sup>7</sup> LAUŽIKAS, E.; MIKELĖNAS, V.; NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė: vadovėlis.* Vilnius: Justitia, 2003, p. 132.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais, toliau – ĮFAJ) 11 str. (*Valstybės žinios*, 2001, Nr. 99-3516; 2008, Nr. 79-3098); 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 1-asis VAS), patvirtinto Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12, 38 p. (*Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616; 2010, Nr. 57-2828).

ataskaitiniais laikotarpiais, o jei yra – dėl kokių priežasčių<sup>9</sup>. Vis dėlto, konkrečiai vadovaujantis PMĮ minėta 7 straipsnio 1 dalies nuostata, akivaizdžiai matyti, kad, apskaičiuojant, deklaruojuojant pelno mokestį (mokestinė reikšmė) palyginimo principas reiškia, kad konkrečiai per mokestinį laikotarpį uždirbtos pajamos siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas, todėl šiuo atžvilgiu straipsnyje ir atskleistini principo taikymo aspektai. Taip pabrėžiant palyginimo principo mokestinę reikšmę, atskiriant ją nuo finansinės apskaitos prasmės, apibrėžtina, kad palyginimo reikalavimas „grynąja“ mokestine reikšme yra siauresnis nei finansinės apskaitos reikšme, t. y. jis sietinas būtent su sąnaudų kaip leidžiamų atskaitymų priskyrimu apmokestinamosioms pajamoms tokiu būdu, kad šios sąnaudos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, per kurį pripažįstamos apmokestinamosios pajamos, gautos patiriant šias sąnaudas.

## 2. Palyginimo principo turinys

Palyginimo principo turinys neatsiejamas nuo kaupimo principo turinio. Pastarojo taikymą žyminčios pardavimo pajamų identifikavimo sąlygos pagal PMĮ: 1) pardavėjas su prekėmis ar kitu turto susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui; 2) tikėtina, kad su prekių ar kito turto pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta, ir galima patikimai įvertinti jos dydį; 3) sąnaudos, susijusios su prekių ar kito turto pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos. Kaupimo principo taikymu pagrįstos pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygos pagal PMĮ: 1) sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms; 2) sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu, pripažįstamos, jei gali būti patikimai įvertintos<sup>10</sup>.

Nagrinėjant kaupimo principo taikymą žyminčias pardavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygas, matytina, kad trečioji pardavimo pajamų pripažinimo sąlyga – sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos – reiškia palyginimo principo taikymą. Atitinkamai ši sąlyga determinuoja ir dvi palyginimo principo taikymu pagrįstas sąnaudų pripažinimo sąlygas, analogiškas analizuoto kaupimo principo taikymo atžvilgiu: 1) sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms apmokestinamosioms pajamoms; 2) sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu, pripažįstamos, jei gali būti patikimai įvertintos. Šios sąlygos lemia priežastinio gaunamų apmokestinamųjų pajamų ir joms tenkančių sąnaudų ryšio nustatymo faktą. Tokiu būdu palyginimo principas sukonkretina sąnaudų sąvoką, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, nes sąnaudos yra išlaidos, patirtos gaunant ekonominę naudą, todėl suponuotina, kad sąnaudų pripažinimo momentas sutampa su jas patiriant uždirbtų apmokestinamųjų pajamų gavimo momentu.

Kad palyginimo principas sukonkretina sąnaudų sąvoką, t. y. išlaidų dalis, patirta ekonominei naudai gauti – siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, patvirtina mokestinius ginčus nagrinėjančių

---

<sup>9</sup> Dėl antrojo minėto aspekto, jog pagal palyginimo principą reikalaujama, kad finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama ataskaitinių ir praėjusių bent vienu finansinių metų atitinkama informacija, taip pat paminėtina, kad kaip tam tikrą panašumą pelno mokesčio prasme galima įvardyti PMĮ 47 str. 2 d., 1 p. įtvirtintą avansinio pelno mokesčio apskaičiavimą pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, nes mokėtina pelno mokesčio suma nustatoma pagal praėjusių mokestinių laikotarpių duomenis. Avansinis pelno mokestis už pirmuosius devynis mokestinio laikotarpio mėnesius skaičiuojamas pagal faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą už mokestinį laikotarpį, buvusį prieš praėjusį mokestinį laikotarpį. Avansinis pelno mokestis už dešimtą – dvyliktą mokestinio laikotarpio mėnesius apskaičiuojamas pagal praėjusį mokestinį laikotarpį faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą. Kiekvieno ketvirčio avansinis pelno mokestis sudarys atitinkamai 1/4 faktiškai per minėtus mokestinius laikotarpius apskaičiuoto pelno mokesčio sumos.

<sup>10</sup> ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 152–153.

institucijų praktika<sup>11</sup>. MGK 2010 m. sausio 25 d. sprendime Nr. S-20 (7-394/2009) aiškina, kad pagal palyginimo principą pagrindinis sąnaudų pripažinimo kriterijus yra pajamų uždirbimas. Todėl sąnaudomis pripažįstama tik ta ankstesniųjų ir ataskaitinio laikotarpio išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Išlaidos, kurios nesusijusios su ataskaitinio laikotarpio pajamų uždirbimu, bet skirtos pajamoms uždirbti būsimaisiais laikotarpiais, finansinėje apskaitoje registruojamos ir pateikiamos finansinėse ataskaitose kaip turtas. Turto dalis, skirta pajamoms uždirbti būsimaisiais laikotarpiais, turi būti priskirta sąnaudoms nurodytaisiais laikotarpiais. Kitame MGK sprendime konstatuojama, kad palyginimo principas taikomas mokestiniuose teisiniuose santykiuose, nustatant, kad pelno mokestis skaičiuojamas nuo mokesčio bazės, kurią sudaro ataskaitiniu laikotarpiu uždirbtos pajamos, iš jų atėmus su tų pajamų uždirbimu susijusius leidžiamus atskaitymus. Ši taisyklė užtikrina, kad įmonės pelno mokestį mokėtų nuo realaus per mokestinį laikotarpį uždirbto pelno, taip pat, kad nebūtų dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė, kad nebūtų piktnaudžiaujama sąmoningai fiksuojant tam tikras patirtas išlaidas kitais mokestiniais laikotarpiais, taip siekiant sumažinti mokėtiną pelno mokestį<sup>12</sup>.

### **3. Sąnaudų ir pajamų palyginimo reikalavimas – savarankiškas principas ar viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų apmokestinant pelno mokesčiu?**

Diskutuotina, ar kaupimo principas pagal turinį apima palyginimo principą, palyginimą suprantant kaip vieną iš kaupimo principo reikalavimų, taikant PMI, ar vis dėlto palyginimo principą galima laikyti savarankišku principu?

Argumentuotina, kad šis klausimas apskritai keltinas dėl to, kad jo atsakymas pagal mokesčių teisę svarbus šiais dviem aspektais: 1) teisės teorijos požiūriu – identifikuojama, ar palyginimo reikalavimą galima laikyti savarankišku mokesčių teisės principu, ar vis dėlto tik viena iš taisyklių, „išplaukiančių“ iš kitų principų; 2) praktinė reikšmė – atsakymas lemia tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą laikantis PMI, nes nustatys, kad jau pagal kaupimo principą apmokestinamosios pajamos turi būti siejamos su sąnaudomis (leidžiamais atskaitymais), atitinkamą mokestinį laikotarpį yra nustatomas mokestinis rezultatas, atsižvelgiant į minėtų apmokestinamųjų pajamų ir sąnaudų pripažinimo momentą.

Atsakant į klausimą reikia pažymėti, kad trečioji pardavimo pajamų ir abi sąnaudų pripažinimo sąlygos, vadovaujantis kaupimo principo turiniu, būtent ir reiškia palyginimo reikalavimo tenkinimą, t. y. apmokestinamosioms pajamoms pripažinti būtina, kad sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos, ir sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesniųjų laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per mokestinį laikotarpį uždirbtoms apmokestinamosioms pajamoms. Tad trečioji apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlyga ir abi sąnaudų pripažinimo sąlygos kaupimo ir palyginimo požiūriu yra analogiškos. Kaupimo principo reikalavimas, kad, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą, apmokestinamosios pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos, reiškia, kad turi būti tenkinamos visos sąlygos, dėl to palyginimo principo taikymo kriterijai implikuotini į kaupimo principo turinį, nes kaupimo principas reiškia ir tai, jog įmonės ataskaitinio laikotarpio apmokestinamosios pajamos palyginamos su šias pajamas uždirbant patirtomis sąnaudomis. Remiantis tuo, kas išdėstyta, palyginimas yra vienas iš kaupimo principo taikymo reikalavimų, o ne atskiras, savarankiškas principas.

<sup>11</sup> Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje pabrėžiama, kad viena iš būtinų sąlygų, kylant mokestiniams ginčams dėl sąnaudų pripažinimo kaip leidžiamų atskaitymų, įvardijama tai, kad išlaidos turi būti būtinos apmokestinamosioms įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-92/2012; MGK 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170 (7-59/2012); MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).

<sup>12</sup> MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).

Kontrargumentuojant reikia pažymėti, kadangi PMĮ 7 straipsnio 1 dalies nuostata nukreipia į finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, matoma, kad įstatymų leidėjas, taikydamas PMĮ, palyginimo principą laiko savarankišku principu kaip ir finansinės apskaitos atžvilgiu. Nagrinėjant mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką, palyginimo principas, apmokestinant pelno mokesčiu, taip pat aiškinamas kaip atskiras principas, taikomas mokesčiuose teisiniuose santykiuose<sup>13</sup>. Kita vertus, remiantis ta pačia minėta mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, matyti, kad palyginimo reikalavimas visada taikomas, nagrinėjant kartu ir kaupimo principu pagrįstą apmokestinamųjų pajamų ir sąnaudų pripažinimą, o tai tik patvirtina, kad sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas yra viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų. Šiuo atveju būtų galima pažymėti, kad taikant PMĮ palyginimas turėtų būti suprantamas kaip viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų pripažįstant apmokestinamąsias pajamas ir joms tenkančias sąnaudas.

Siekiant papildomai pagrįsti šią išvadą, pateikiamas konkretus PMĮ nuostatų taikymo pavyzdys. Pavyzdžiui, įmonė 2015 m. gruodžio 31 d. už 500 000 eurų įsigijo žemės sklypą ir ūkinį pastatą. Pirkimo ir pardavimo sutartyje nurodyta žemės sklypo kaina yra 450 000 eurų, ūkinio pastato – 50 000 eurų. Įmonė įsigytą ūkinį pastatą, kurio įsigijimo savikaina 50 000 eurų, nusprendė naudoti tik savo veiklai ir buvo nustačiusi 10 metų jo naudingo tarnavimo laiką. Panaudojus pastatą trejus metus, nuspręsta šiame sklype statyti gamybines patalpas įmonės veiklai plėsti ir ūkinį pastatą griauti. Tada būtų galima teigti, kad, nugriovus pastatą, jo likutinė vertė (35 000 eurų) pripažįstama sąnaudomis (leidžiamais atskaitymais) pagal PMĮ ir neturėtų būti įskaičiuojama į statybos aikštelės paruošimo savikainą, o ūkinio pastato griovimo išlaidos įskaičiuojamos į statybos aikštelės paruošimo savikainą pagal pelno mokesį. Papildomai paminėtina, kad ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainai priskiriamos išlaidos, susijusios su turto parengimu veikti ir naudoti, t. y. laikymo vietos paruošimo naudoti (statybos aikštelės) išlaidos. Vis dėlto kritikuotina pateikta pozicija, kad ūkinio pastato likutinė vertė (35 000 eurų) pripažįstama leidžiamais atskaitymais ir neturėtų būti įskaičiuojama į statybos aikštelės paruošimo savikainą. Juk pastatas nebuvo nudėvėtas iki likvidacinės vertės dėl to, kad buvo nuspręsta šiame sklype statyti gamybines patalpas įmonės veiklai plėsti. Jeigu pastatas būtų tiesiog nugriautas ir vietoje jo kitas nestatomas, tada sutiktina su pateikta pozicija, kad likutinė vertė iš karto pripažįstama leidžiamais atskaitymais, tačiau pateiktu atveju nugriovimo priežastis yra naujo pastato statyba. Palyginimo principas determinuoja priežastinio patiriamų sąnaudų ir gautų apmokestinamųjų pajamų reikalavimo ryšio tenkinimą, tačiau, nugriovus pastatą, jokios įmonės apmokestinamosios pajamos neuždirbamos. Ekonominė nauda bus gauta, kai pastatytas naujas pastatas bus naudojamas įmonės veikloje, todėl teigtina, kad ūkinio pastato likutinė vertė turi būti įskaičiuojama į statybos aikštelės paruošimo savikainą (naujo pastato įsigijimo savikainą), kuri bus nudėvima, naudojant šį turtą įmonės veikloje. Be to, tokia pozicija atitinka ir 12-ojo VAS<sup>14</sup> 12.13 p., kad ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikainą sudaro kitos tiesiogiai su turto įsigijimu susijusios išlaidos, o tai analogiškai taikytina pagal PMĮ. Siūlomu aiškinimu nėra pažeidžiama kaupimo principo turiniu pagrįsta sąnaudų pripažinimo sąlyga, kad sąnaudomis pripažįstama tik ta atskaitininio ir anksčiau laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per atskaitinį laikotarpį uždirbtoms apmokestinamosioms pajamoms. Būtent ši sąlyga svarbi palyginimo principui taikyti, todėl argumentuotina, kad palyginimo reikalavimas laikytinas ne savarankišku principu, o viena iš kaupimo principo taikymo sąlyga.

<sup>13</sup> Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1161/2012; LVAT 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1141/2011; MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150 (7-88/2010); MGK 2010 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-20 (7-394/2009).

<sup>14</sup> 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 12-asis VAS). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.

Analizuojant, ar sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas laikytinas savarankišku principu, ar viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų, taip pat galima remtis užsienio mokslininkų, tiriančių šio principo taikymą remiantis mokestiniais teisiniais santykiais, įžvalgomis ir teismų praktika<sup>15</sup>.

Pavyzdžiui, mokslinė diskusija vyko tarp Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) teisės profesorių D. A. Geier ir S. J. Willis visų pirma dėl paties kaupimo ir palyginimo principų taikymo apmokestinant pelno mokesčiu – ar šie principai turi būti taikomi analogiškai, ar netapačiai apskaitiniu ir mokestiniu požiūriu sprendžiant mokestinius ginčus – konkrečiai dėl JAV Aukščiausiojo teismo *Schlude v. Commissioner* bylos<sup>16</sup>. Šioje byloje JAV Aukščiausiasis teismas išaiškino, kad mokesčių administratorius turėjo teisę reikalauti iš taikančio kaupimo ir palyginimo principus mokesčių mokėtojo mokėti pelno mokesčių už pajamas ankstesniu laikotarpiu negu jos pripažįstamos finansinėje apskaitoje, t. y. kitaip nei finansinėje apskaitoje, apmokestinant nesivadovauti kaupimo ir palyginimo principais. Byloje nustatyta, kad vyras ir žmona, įsteigę kartu bendrovę, teikė šokių mokymo paslaugas. Bendrovės finansinėje apskaitoje, vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, buvo fiksuojamos kaip gautos pajamos tik ta iš anksto atliktų mokėjimų, už kuriuos ataskaitiniais metais buvo pirkejams suteikiamos šokių mokymo paslaugos, dalis. Tačiau byloje, sprendžiant, ar tinkamai vykdyta mokestinė prievolė, konstatuota, kad nėra pateikta pakankamai objektyvių įrodymų, patvirtinančių, kad tikrai visos paslaugos, už kurias buvo sumokėta iš anksto, dar nebuvo suteiktos. JAV Aukščiausiasis teismas išaiškino, kad pagrindinė taisyklė, jog apmokestinamosios pajamos turi būti apskaičiuojamos vadovaujantis finansinės apskaitos metodais, kuriais remiantis pripažįstamos apskaitinės pajamos, kartu pripažindamas šios taisyklės išimtį, kad, jeigu finansinės apskaitos metodai nėra reguliariai naudojami mokesčių mokėtojo (nesilaikoma pastovumo principo) arba toks finansinės apskaitos metodas negali užtikrinti, kad apmokestinamosios pajamos tinkamai nustatomos, tada taikomas kitas metodas, kuris žymi tinkamą mokestinę prievolės įvykdymą. Būtent byloje nuspręsta apmokestinamąsias pajamas pripažinti vadovaujantis pinigų principu, nes šiuo atveju finansinėje apskaitoje taikomas kaupimo principas kėlė abejonių, ar tinkamai vykdoma mokestinė prievolė<sup>17</sup>. JAV profesorė D. A. Geier pritarė tokiam sprendimui, tačiau profesorius S. J. Willis kritikavo tokią praktiką, jo teigimu, toks sprendimas turi būti pakeistas: jis siūlė apmokestinimą interpretuoti būtent remiantis finansinės apskaitos disciplina, o ne kelti papildomus įrodinėjimo, ar mokestinė prievolė tinkamai įvykdyta, reikalavimus<sup>18</sup>. Tačiau JAV mokslininkas R. Dorsey nepritarė jam, teigdamas, kad tuomet finansinės apskaitos, o ne mokesčių teisės aktų taisyklės lemtų sąlygas, kaip turi būti apmokestinama, be to, vien ūkinės operacijos įrašas finansinėje apskaitoje dar nepatvirtina ūkinės operacijos realumo<sup>19</sup>. Vis dėlto visi mokslininkai sutarė, kad kaupimo ir palyginimo principai visada veikia kartu (arba abu taikomi, arba abu netaikomi). Be to, iš JAV Aukščiausiojo teismo praktikos būtų galima įžvelgti ne tik tai, kad šie principai visada

---

<sup>15</sup> Paminėtina, kadangi JAV teisės tradicija daugiausia paremta precedentais, neatsitiktinai nagrinėjama JAV Aukščiausiojo teismo praktika.

<sup>16</sup> DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overturned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59 [žiūrėta 2015 m. gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>>.

<sup>17</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1963 m. vasario 18 d. byla *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128 (1963), Nr. 80 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/372/128/case.html>>.

<sup>18</sup> DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overturned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, No. 1, p. 59, 70 [žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=d0955ebb-e75a-44bb-bb2e-0ee1ab26a733%40sessionmgr110&vid=4&hid=118>>.

<sup>19</sup> Ten pat, p. 71–72.

taikytini arba netaikytini tik kartu, tačiau ir apmokestinamųjų pajamų bei sąnaudų palyginimo reikalavimo implikavimą į kaupimo principo turinį. Analizuojant tokias JAV Aukščiausiojo teismo bylas<sup>20</sup>, pavyzdžiui, *Thor Power Tool v. Commissioner*<sup>21</sup>, *Commissioner v. Idaho Power Co.*<sup>22</sup>, galima teigti, kad kaupimo ir palyginimo principai, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomi visoms sąnaudoms, skirtoms uždirbti apmokestinamąsias pajamas, nes būtent šiais principais tiksliausiai gali būti nustatomas apmokestinamasis rezultatas. Šiuose sprendimuose konstatuojama, kad, kai, vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, tinkamai pripažįstamos apmokestinamosios pajamos ir leidžiami atskaitymai, būtų galima formuoti prezumpciją, kad šių principų taikymu atliekama pelno mokesčio kontrolė, t. y. šių principų taikymas preziumuoja *ipso facto* ir *ipso iure* teisingą pelno mokesčio bazės nustatymą. Tačiau JAV Aukščiausiojo teismo minima ir tai, kad tokia prezumpcija gali būti paneigiama, jeigu pagal kaupimo ir palyginimo principus netinkamai pripažįstamos apmokestinamosios pajamos ar leidžiami atskaitymai, nes tokiu atveju nėra atliekama ir tinkama mokesstinės prievolės įvykdymo kontrolė. Šiuo atveju reikia pabrėžti, kad šie teiginiai apibūdina būtent pajamas ir sąnaudas mokesčiniu požiūriu, o apskaitinėms pajamoms ir sąnaudoms šie principai paprastai taikomi be išlygų. Taigi nagrinėjamosiose bylose aptinkamas teiginys „tinkamai pripažįstamos“ būtent ir reiškia, kad kaupimo ir palyginimo principų taikymas atitinka pelno mokesčio taisykles. Jeigu, pavyzdžiui, atitinkamos sąnaudos yra neleidžiami atskaitymai pagal konkrečias pelno mokesčio normas, tada, nors ir tokios sąnaudos galėtų būti pripažįstamos vadovaujantis kaupimo ir palyginimo principais, bet jų taikymas nėra „tinkamas pripažinimas“ apmokestinimo požiūriu. Jeigu sąnaudos priskirtinos leidžiamiems atskaitymams pagal atitinkamas pelno mokesčio normas, tada šie principai reiškia „tinkamą pripažinimą“ ir prezumpciją, kad atliekama pelno mokesčio kontrolė. Reikia pasakyti, kad tokia prezumpcija yra sąlyginė, ir abejotina, ar apskritai ji verifikuotina kaip prezumpcija, nes ją galima paneigti tiesiog priešpriešinant sąlygą „jei pelno mokesčio normos reglamentuoja kitaip“. Juolab kad JAV Aukščiausiojo teismo bylose *United States v. General Dynamics*<sup>23</sup>, *United States v. Hughes Properties*<sup>24</sup>, teismo konstatuota, kad kaupimo ir palyginimo principai, skaičiuojant pelno mokesťį, skirtingai nei finansinėje apskaitoje, taikomi tik toms sąnaudoms, kurias šiais principais galima tiksliau nustatyti nei pagal pinigų principą, ir jei pelno mokesťį reglamentuojančios normos nenumato kitaip.

Šios bylos analizuojamos, siekiant papildomai pagrįsti teiginį, kad sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas yra viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų, nes minėta JAV Aukščiausiojo teismo prezumpcija (tiksliau – bendroji taisyklė, kuri gali būti paneigta, tenkinus sąlygą „jei pelno mokesčio normos reglamentuoja kitaip“), rodo ne tik kad visada kaupimo ir palyginimo principai taikomi kartu, bet ir kaupti būtiną aplinkybę, t. y. kaupimo principui veikti privaloma sąlyga, kad sąnaudos patiriamos, uždirbant apmokestinamąsias pajamas, arba *vice versa* – jeigu kaupimo principas netaikytinas, kvestionuojamas ir palyginimo reikalavimo įvykdymas<sup>25</sup>.

<sup>20</sup> Kadangi JAV teisės tradicija pagrįsta precedentais, pateiktina ir JAV Aukščiausiojo teismo praktika.

<sup>21</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1979 m. sausio 16 d. byla *Thor Power Tool v. Commissioner* – 439 U.S. 522 (1979), Nr. 77-920 [interaktyvus, žiūrėta 2015 gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/439/522/case.html>>.

<sup>22</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1974 m. birželio 24 d. byla *Commissioner v. Idaho Power Co.* – 418 U.S. 1 (1974), Nr. 73-263 [interaktyvus, žiūrėta 2015 gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/418/1/case.html>>.

<sup>23</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1987 m. balandžio 22 d. byla *United States v. General Dynamics* – 481 U.S. 239 (1987), Nr. 85-1385 [interaktyvus, žiūrėta 2015 gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/481/239/case.html>>.

<sup>24</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1986 m. birželio 3 d. byla *United States v. Hughes Properties, Inc.* – 476 U.S. 593 (1986), Nr. 85-554 [interaktyvus, žiūrėta 2015 gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/476/593/case.html#600>>.

<sup>25</sup> JAV Aukščiausiojo teismo praktikoje kaip ir Lietuvos Respublikos aiškinama, kad sąnaudoms (leidžiamiems atskaitymams) pripažinti keliami reikalavimai, jog sąnaudos gali būti patikimai įvertintos ir jomis pripažįstama tik ta



Papildomai pažymėtina, kad remiantis išanalizuota tiek Lietuvos, tiek JAV mokestinių ginčų praktika, apskritai nebūtų galima identifikuoti pajamų ir sąnaudų palyginimo reikalavimo kaip savarankiško principo, nes jie teisės teorijoje suprantami kaip bendrojo pobūdžio idėjos, konkretinančios teisės sampratą, tačiau analizuotas mokestinių teisinių santykių turinys, taikant kaupimo principą, atskleidžia, kad jau pagal pastarąjį principą turi būti tenkinama minėto palyginimo reikalavimo sąlyga. Darytina išvada, kad palyginimo reikalavimas neabstrahuoja savarankiškos bendrojo pobūdžio idėjos, taikytinos mokestiniam teisiniams santykiams (t. y. „idėją“ sieti pajamas ir sąnaudas jau turi kaupimo principas) – tai matyti būtent lyginant (arba siejant) teisės principo kaip teisės mokslo kategorijos sampratą su palyginimo reikalavimu (tiksliau – su tuo, kokias tinkamos mokestinės prievolės įvykdymo sąlygas lemia palyginimo reikalavimas, iš ko matyti pagal šiame straipsnyje jau išanalizuotus argumentus, kad tai nėra savarankiškas principas)<sup>26</sup>.

Apibendrinant manytina, kad į šios potemės pradžioje iškeltą diskutuotiną klausimą reikėtų atsakyti, jog sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas yra ne savarankiškas principas, o viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų pripažįstant apmokestinamąsias pajamas ir joms tenkančias sąnaudas (remiantis šia išvada, toliau, laikantis nuoseklumo, straipsnyje nagrinėjamas palyginimas įvardijamas kaip principas (reikalavimas), nes mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų jis įvardijamas kaip principas, tačiau straipsnyje argumentuota, kad pagal PMĮ tai viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų).

#### **4. Kiti diskutuoti palyginimo principo (reikalavimo) taikymo mokestiniam teisiniams santykiams aspektai**

Straipsnyje analizuota, kad palyginimo principas (reikalavimas) sukonkretina sąnaudų sąvoką. Keltinas klausimas, ar gali būti apmokestinamosios pajamos paskirstomos skirtingiems mokestiniam laikotarpiams pagal patirtas sąnaudas? Pavyzdžiui, nustatoma, kad 2015 metais įmonė patyrė 20 000 eurų išlaidų, o 2016 metais 30 000 eurų išlaidų, ir tada atitinkamai pagal pastarąsias priskiriamos ir apmokestinamosios pajamos. Šiuo atveju atkreiptinas dėmesys, kad vadovaujantis palyginimo principu (reikalavimu), būtent sąnaudos yra siejamos su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu. Pritartina LVAT 2012 m. vasario 17 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1161/2012 pateiktam išaiškinimui, kad pagal palyginimo principą (reikalavimą) skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios sąnaudos paskirstomos laikotarpiams, per kuriuos ūkio subjektas uždirba apmokestinamųjų pajamų, o ne atvirkščiai. Šioje byloje nustatyta, kad pareiškėjas, apskaičiuodamas 2007 ir 2008 metų apmokestinamąsias ir apskaitines pajamas, vadovavosi per 2007–2008 metus sukauptų statybos darbų išlaidomis. Ir MGK, ir Vilniaus apygardos administracinis teismas, ir LVAT konstatavo, kad iš palyginimo principo (reikalavimo) teisinio reglamentavimo matyti, jog, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, sąnaudomis gali būti pripažintos ir apskaitytos tik tos išlaidos, kurios buvo patirtos uždirbant apmokestinamąsias pajamas, gautas per atskaitinį laikotarpį, bet ne atvirkščiai. Pareiškėjas 2007 metais pajamų dalį – 3 084 250 litų (toliau – Lt), kuriai uždirbti jis 2008 metais patyrė 1 485 054 Lt sąnaudų, iš nekilnojamojo turto pirkėjų gavo 2007 metais (pagal 2007 metų išrašytas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sąskaitas faktūras). Todėl minėtos apmokestinamosios paja-

---

ataskaitinio ir ankstesniųjų laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per atskaitinį laikotarpį uždirbtoms apmokestinamosioms pajamoms. Šios sąlygos atskleidžia kaupimo principą (angl. *accrual principle*) apibūdinantį teiginį „sąnaudos pripažįstamos tada, kai jos patiriamos“ ir, kaip jau analizuota, reiškia palyginimo principo taikymą.

<sup>26</sup> Teisės mokslo atžvilgiu šia analize skiriama tokia plati pamatinė kategorija kaip principas nuo konkrečios apmokestinimo taisyklės. Toks palyginimo reikalavimo kaip konkrečios taisyklės (ir kaupimo principo turinio vienos iš sąlygų) identifikavimas ir jos detalus tinkamo taikymo atskleidimas lemia ir tinkamą pelno mokesčio bazės apskaičiavimą (tinkamą mokestinės prievolės įvykdymą).

mos, vadovaujantis palyginimo principu (reikalavimu), negalėjo būti perkeltos į 2008 metus, nes skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios sąnaudos paskirstomos laikotarpiams, per kuriuos ūkio subjektas uždirba apmokestinamųjų pajamų, o ne apmokestinamosios pajamos paskirstomos pagal patirtas sąnaudas. Tokia pozicija, taikant PMĮ, papildomai grindžiama ir finansinės apskaitos teorija, teigiančia, kad pagal pajamų ir sąnaudų apibrėžimus reikalaujama, kad šių elementų pripažinimas priklausytų visų pirma nuo tokių kriterijų, kaip antai, kad tikėtina, jog bet kokia, susijusi su straipsniu, ekonominė nauda įplauks ar išplauks iš įmonės, ir jog straipsnis turi vertę ar kainą, kuri gali būti patikimai įvertinta<sup>27</sup>, t. y. pajamoms ir sąnaudoms pripažinti pirmiausia taikytini pajamų fiksavimą determinuojantys kriterijai. Be to, sąnaudų siejimą su apmokestinamosiomis pajamomis pagrindžia ir minėtos kaupimo principu pagrįstos pardavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygos. Juk teigiant, kad pardavimo pajamas galima pripažinti, jeigu tenkinamos sąnaudų pripažinimo sąlygos, dar nereiškia, kad pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui; jog tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta ir galima patikimai įvertinti jos dydį. Tačiau iš pradžių tenkinant apmokestinamųjų pardavimo pajamų sąlygas, atitinkamai pripažintinos ir sąnaudų sąlygos, nes pirmoji sąnaudų pripažinimo sąlyga apibūdina, kaip sąnaudos turi būti pripažįstamos (sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms), o antroji yra analogiška trečiajai jau įvykdytai apmokestinamųjų pardavimo pajamų pripažinimo sąlygai. Papildomai pažymėtina, kad, analizuojant pagal PMĮ apmokestinamųjų pajamų ir sąnaudų identifikavimą, implikuotinas IFAI 11 straipsnio ir 1-ojo VAS 38.1 punkto nuostatų aiškinimas: jose apibrėžta, kad pajamos, uždirbtos per ataskaitinį laikotarpį, siejamos su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas, tačiau manytina, kad tokia formulė įstatymų leidėjas siekia pabrėžti patį faktą, kad pajamos ir sąnaudos yra tarpusavyje lyginamos, tačiau ne nustatyti taisyklę, kad pajamos paskirstomos pagal patirtas sąnaudas, o tai netaikytina pelno mokesčio bazei nustatyti. Vis dėlto manytina, kad vietoje žodžio „siejamos“ taisyklingiau būtų vartoti „lyginamos“.

Keltinas probleminis klausimas, ar visada, vadovaujantis palyginimo principu (reikalavimu), turi būti pripažįstamos sąnaudos, griežtai jas siejant būtent su tuo mokestiniu laikotarpiu, kai uždirbamos apmokestinamosios pajamos, net jeigu tai neturi įtakos tinkamai vykdyti mokestinę prievolę? Pavyzdžiui, MGK 2010 m. gegužės 28 d. sprendime Nr. S-150(7-88/2010) nustatyta, kad 1999 metais įmonės finansinėje apskaitoje planuojamoms patirti valdymo sąnaudoms buvo padarytas 5,2 milijono (toliau – mln.) Lt kaupimas ir visa ši suma priskirta leidžiamiesiems atskaitymams, skaičiuojant 1999 metų įmonės apmokestinamąjį pelną. Tačiau 2000 m. rugsėjo 30 d. gauta kitos įmonės išrašyta PVM sąskaita faktūra, kurioje dalis atlygio sumos (7,7 mln. Lt) buvo už 1999 metus suteiktas valdymo paslaugas. Byloje nustatyta, kad minėtos kaupimo sumos ir gautos sąskaitos sumos skirtumą (2,5 mln. Lt) įmonė 2000 metais finansinėje apskaitoje nurodė kaip sąnaudas, teikdama 2000 metų pelno mokesčio deklaraciją, jos priskirtos neleidžiamiesiems atskaitymams (1999 metais leidžiamiesiems atskaitymams šios valdymo sąnaudos priskirtos nebuvo). 2003 metais, pastebėjusi tokią klaidą, įmonė patirtas 2,5 mln. Lt valdymo paslaugų sąnaudas už 1999 metus suteiktas valdymo paslaugas priskyrė 2003 metų mokestinio laikotarpio leidžiamiesiems atskaitymams, motyvuodama tuo, kad dėl investicijų lengvatos taikymo ir per laikotarpį nuo 1999 metų iki 2003 metų perkeltos įmonės mokestinio nuostolio, žalos biudžetui nebus padaryta. Ar tokiu atveju galima, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, teigti, jog sąnaudas kaip leidžiamus atskaitymus galima pripažinti 2003 metais, nepaisant formalus palyginimo principo (reikalavimo) pažeidimo? Atsakyti reikia teigiamai. Mokesčių administratorius, įvertinęs nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad įmonė 1999 metais patirtas valdymo sąnaudas

<sup>27</sup> RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2012, p. 135.

2003 metais leidžiamais atskaitymams priskyrė nepagrįstai, nes jos nesusijusios su 2003 metų apmokestinamųjų pajamų uždirbimu – pažeistas palyginimo principas (reikalavimas). Tačiau MGK pažymėjo, kad mokesčių administratorius, pripažindamas 1999 metų patirtas valdymo paslaugų sąnaudas neleidžiamais atskaitymais 2003 metais, formaliai taikė įstatymų nuostatas, plačiau neanalizuodamas susiklosčiusios situacijos ir faktinių aplinkybių turinio. MGK konstatavo, kad įmonė nuo 1999 metų, kai buvo patirtos valdymo išlaidos, iki 2002 metų mokesčio laikotarpio deklaravo vykdomos veiklos mokesčių nuostolį, o 2003 metais apskaičiuotas mokėtinas pelno mokeskis, todėl padarė išvadą, kad iš įmonės MGK pateiktų lentelių matyti, jog formaliai teisingas 1999 metų patirtų sąnaudų įtraukimas į 1999 metų leidžiamus atskaitymus tiesiog būtų lėmęs skirtingo dydžio nuostolių perkėlimą iki 2003 metų, o mokėtinam pelno mokesčiui už 2003 metus neturėtų įtakos<sup>28</sup>. Apibendrinant šį sprendimą, MGK pagrindiniai argumentai pateikiami, remiantis 1) turinio viršenybės prieš formą principu (mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai ir šis principas bendras visai mokesčių teisei, neatsižvelgiant į tai, kuriam šių santykių dalyviui (mokesčių administratoriui ar mokesčių mokėtojui) palankia linkme jis taikomas), ir 2) palyginimo principo (reikalavimo) tikslu (siekiama, kad nebūtų piktnaudžiaujama ir dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė), o pagal minėtą ginčijamą situaciją šis tikslas nėra paneigiamas. Viena vertus, pelno mokesčio atžvilgiu būtų galima teigti, kad palyginimo principas (reikalavimas) nėra absoliutus ir, nekvestionuojant šio principo (reikalavimo) tikslo, remiantis turinio viršenybės prieš formą principu, leisti sąnaudas priskirti 2003 metų mokesčiam laikotarpiui. Kita vertus, finansinėje apskaitoje turi būti fiksuojama reali įmonės finansinė būklė, registruojant ūkinius faktus tada, kai jie *de facto* įvyksta, todėl, kaip nustatyta ir byloje, 2000 metais valdymo sąnaudos pripažintos įmonės finansinėje apskaitoje, tačiau, jeigu, apmokestinant pelno mokesčiu, leidžiama sąnaudas priskirti 2003 metų mokesčiam laikotarpiui, sudėtinga sąnaudų apskaita tampa dėl to, jog finansinėje apskaitoje rodomos sąnaudų sumos atitinkamais laikotarpiais nesutampa su sąnaudų sumomis kaip leidžiamais atskaitymais pagal pelno mokesčių. Vis dėlto tinkamai mokesčių prievolę įvykdyti reikia, manytina, kad nagrinėjamu atveju, kaip ir konstatavo MGK, įmonei turėtų būti leidžiama ne formaliai taikyti palyginimo principą (reikalavimą), bet šias sąnaudas priskirti 2003 metų mokesčiam laikotarpiui. Šią išvadą galima pagrįsti LVAT formuojama praktika, kad įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį elgesio būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui<sup>29</sup>, sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę ir galimybę numatyti savo veiksmų mokesčius padarinius ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų veikti mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas<sup>30</sup>. O šiuo atveju valstybės biudžeto gaunamoms pajamoms net neturi įtakos sąnaudų priskyrimas vėlesniam mokesčiam laikotarpiui. Darytina išvada, kad ne visada, vadovaujantis palyginimo principu (reikalavimu), turi būti pripažįstamos sąnaudos, griežtai jas siejant būtent su tuo mokesčiam laikotarpiu, kai uždirbamos apmokestinamosios pajamos – jeigu nėra piktnaudžiaujama ir dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė, galimas formalus palyginimo principo (reikalavimo) taikymo pažeidimas. Vis dėlto papildomai pažymėtina, kad ši išvada grindžiama analizuota situacija, kai, vadovaujantis protingumo principu, matyti, kad nėra pagrindo bet kuriuo atveju postuliuoti, jog tokios sąnaudos pagal pelno mokesčių privalo būti pripažįstamos analogiškai kaip finansinėje apskaitoje – 2000 metais.

<sup>28</sup> Kaip nurodė MGK, mokesčių administratorius turi įvertinti MGK nurodytus įmonės pateiktus dokumentus, ir, nustatęs, ar 1999 metais patirtos valdymo išlaidos į leidžiamus atskaitymus įtrauktos tikrai tik vieną kartą, taip pat ar nebuvo padaryta žala biudžetui, ir išanalizavęs kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi spręsti, ar yra galimybė taikyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ, su pakeitimais ir papildymais. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243) 10 str. ir 69 str. 2 d. nuostatas ir leisti valdymo sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais 2003 metais, nepaisant to, kad įmonė pažeidė formalius teisės aktų reikalavimus.

<sup>29</sup> LVAT 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> - 2164/2011.

<sup>30</sup> Ten pat, LVAT 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-371/2011.

Taip pat keltinas klausimas, ar įmonės sąžiningumas<sup>31</sup>, jeigu realiai įvyksta ūkinės operacijos ir įmonė patiria išlaidų, yra svarbus, pripažįstant jas kaip sąnaudas pagal PMI, vadovaujantis palyginimo principu (reikalavimu)? Šiuo atveju atsakymas randamas teismų praktikoje. Pritartina LVAT išaiškinimui, kad mokesčių mokėtojo nesąžiningumo nustatymas savaime nereiškia, kad jis prarado teisę į išlaidų, pagal kurias buvo perkamos prekės, pripažinimą sąnaudomis<sup>32</sup>. Kaip matyti iš LVAT 2006 m. vasario 8 d. nutarties administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-771/2006, nustatant mokėtiną mokesčio dydį, mokesčių administratorius fiksavo visas pareiškėjo pajamas, kurias jis uždirbo parduodamas prieš tai iš nesąžiningo pardavėjo gautas prekes. Tačiau LVAT nustatyta, jog byloje nebuvo įrodymų, kad pareiškėjas šias prekes pasigamino ar gavo neatlygintinai, todėl teisėjų kolegijos konstatuota, kad prekės iš tikrųjų pareiškėjui buvo tiekiamos ir jis už jas iš tikrųjų atsiskaitydavo. Tada LVAT išvada grindžiama palyginimo principu (reikalavimu), t. y. LVAT teigiama, jog tam, kad būtų gauta apmokestinamųjų pajamų, pareiškėjas realiai turėjo išlaidų, o tokių išlaidų nepripažinimas lemtų situaciją, pagal kurią jis būtų priverstas mokėti pelno mokestį nuo sumų, kurioms gauti jis realiai turėjo išlaidų. Tada susiklostytų situacija, kad, pripažinus pareiškėjo ūkines operacijas fiktyviomis, tai yra neegzistavusiomis, pajamos iš tokių ūkinių operacijų būtų pripažintos realiomis. Tokia teisinė padėtis nėra galima, todėl teisėjų kolegija, argumentuodama protingumo ir turinio viršenybės prieš formą principais, konstatavo, kad pareiškėjo išlaidos, susijusios su pajamų uždirbimu, turi būti pripažintos sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąsias pajamas<sup>33</sup>. Šiuo atveju reikia pažymėti, kad LVAT aiškinimą galima pagrįsti ne tik minėtais protingumo ir turinio viršenybės prieš formą principais, bet ir palyginimo principu (reikalavimu), nes, pripažįstant apmokestinamąsias pajamas, turi būti pripažįstamos ir joms tenkančios sąnaudos.

## Išvados

1. Sąnaudų ir apmokestinamųjų pajamų palyginimo reikalavimas, taikant PMI, yra ne savarankiškas principas, o viena iš kaupimo principo taikymo sąlygų pripažįstant apmokestinamąsias pajamas ir joms tenkančias sąnaudas.
2. Pagal palyginimo principą (reikalavimą) skirtingiems ataskaitiniams laikotarpiams tenkančios sąnaudos paskirstomos laikotarpiams, per kuriuos pelno mokesčio mokėtojas uždirba apmokestinamųjų pajamų, o ne atvirkščiai (apmokestinamosios pajamos negali būti paskirstomos skirtingiems mokėtiniais laikotarpiams pagal patirtas sąnaudas).
3. Palyginimo principo (reikalavimo) taikymas mokėtiniais teisiniais santykiais nereiškia, kad pripažįstamos sąnaudos absoliučiai tik jas siejant būtent su tuo mokestiniu laikotarpiu, kai uždribamos apmokestinamosios pajamos – jeigu nėra piktnaudžiaujama ir dirbtinai iškreipiama pelno mokesčio bazė, galimas formalus palyginimo principo (reikalavimo) taikymo pažeidimas.
4. Naudojant palyginimo principą (reikalavimą), mokesčių mokėtojo nesąžiningumo nustatymas savaime nereiškia, kad jis prarado teisę į išlaidų, pagal kurias buvo perkamos prekės, pripažinimą sąnaudomis.

---

<sup>31</sup> Paminėtina, kad apskritai mokesčių teisėje sąžiningumas suprantamas kaip bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo ir draudžia piktnaudžiauti teise. Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-141/2012; LVAT 2011 m. balandžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1385/2011; LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

<sup>32</sup> LVAT 2006 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-771/2006. Be to, LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 taip pat išaiškino, kad PVM sumokėjimas ir mokesčių mokėtojo sąžiningumas apmokestinti pelno mokesčiu nagrinėjamu atveju nėra teisiškai reikšmingas, todėl esant nustatytoms aplinkybėms, kad pareiškėjas realiai patyrė išlaidų, mažinančių jo apmokestinamąjį pelną, ir tai patvirtina juridinę galią turintys dokumentai, gali jas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

<sup>33</sup> LVAT 2006 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-771/2006.

## LITERATŪRA

### Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 99-3516; 2008, nr. 79-3098.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
4. 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616; 2010, nr. 57-2828.
5. 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.

### Specialioji literatūra

6. BEBESELEA, M; MITRAN, C. P. Autonomy and interdependence between accountancy and taxation. *Proceedings of the 4th World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, Economics, Law & Culture* [interaktyvus]. Woodside NY: Addleton Academic Publishers, 2010, p. 41–46 [žiūrėta 2016 m. gegužės 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=43e68ed3-befe-4a75-b3dc-60ed1aa2493c%40sessionmgr13&vid=4&hid=24>>.
7. DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus]. Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59–72 [žiūrėta 2015 m. gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.
8. ENDRIJAITIS, M. *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2015.
9. ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 138–156.
10. LAUŽIKAS, E.; MIKELĖNAS, V.; NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė*: vadovėlis. Vilnius: Justitia, 2003.
11. NERUDOVA, D. The relationship between corporate income tax and financial reporting in the Czech Republic. *Economics & Management* [interaktyvus]. Kaunas: Kaunas University of Technology, 2007, nr. 12, p. 87–92 [žiūrėta 2016 m. gegužės 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=fb153aec-683d-44e1-9f80-bdbc3e0128d5%40sessionmgr13&vid=4&hid=21>>.
12. RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universitetas: Vilniaus universiteto leidykla, 2012.
13. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. 2-asis patais. ir papild. leid. Vilnius: Justitia, 2004.

### Teismų ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

14. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-141/2012.
15. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-1161/2012.
16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-92/2012.
17. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-2164/2011.

18. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>42</sup>-1141/2011.
19. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. balandžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1385/2011.
20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>75</sup>-371/2011.
21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-771/2006.
22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.
23. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170 (7-59/2012).
24. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).
25. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2010 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-20 (7-394/2009).
26. JAV Aukščiausiasis teismas. 1987 m. balandžio 22 d. byla *United States v. General Dynamics* – 481 U.S. 239 (1987), Nr. 85-1385 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/481/239/case.html>>.
27. JAV Aukščiausiasis teismas. 1986 m. birželio 3 d. byla *United States v. Hughes Properties, Inc.* – 476 U.S. 593 (1986), Nr. 85-554 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/476/593/case.html#600>>.
28. JAV Aukščiausiasis teismas. 1979 m. sausio 16 d. byla *Thor Power Tool v. Commissioner* – 439 U.S. 522 (1979), Nr. 77-920 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/439/522/case.html>>.
29. JAV Aukščiausiasis teismas. 1974 m. birželio 24 d. byla *Commissioner v. Idaho Power Co.* – 418 U.S. 1 (1974), Nr. 73-263 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/418/1/case.html>>.
30. JAV Aukščiausiasis teismas. 1963 m. vasario 18 d. byla *Schlude v. Commissioner*, 372 U.S. 128 (1963), Nr. 80 [interaktyvus, žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/372/128/case.html>>.

## **PROBLEMATIC ASPECTS OF APPLICATION OF MATCHING PRINCIPLE FOR THE PURPOSE OF LEGAL ENTITIES TAXATION ON CORPORATE INCOME TAX**

**Martynas Endrijaitis**

S u m m a r y

According to Republic of Lithuania law on corporate income tax Article 7 paragraph 1 income and costs shall be recognised on an accrual basis and in accordance with other accounting principles laid down in the legal acts that regulate accounting, except for the cases where, in accordance with the provisions of this Chapter, income may be recognised in accordance with the principle of cash accounting and in accordance with the provisions of this Article. One of these other principles is the matching principle.

Fiscal substance of matching principle means that income earned during the tax period is related to expenses incurred to earn such income.

The object of this article is disclosure of matching principle substance and its application aspects according to Law on corporate income tax.

The purpose of this article is to raise discussion about matching principle fiscal substance with the intention to verify appropriate explanation of this principle as tax law element.

Analysis is performed to discuss if comparison between costs and income is self-dependent principle or just one of conditions based on application of accrual principle for the purpose of legal entities taxation on corporate income tax. Consequently, there are analyzed other application of matching principle aspects.

This scientific research reveals that comparison between costs and income (matching requirement) can not be described as self-dependent principle. The core subject-matter should be identified as one of the term following accrual principle application for the purpose to tax on corporate income tax.

With reference to the purpose of this article, there are defined that according to matching principle (requirement) costs related to different tax periods should be recognized in tax periods in which tax payers gain income as it shall not be reversed (income shall not be recognized in different tax periods as relating to incurred costs).

Furthermore, research reveals that comparison between costs and income as costs should be directly linked to income gained in exactly tax period is not absolute in tax law. Formal contravention of matching principle (requirement) could be acceptable if tax abuse or distortion of corporate income tax base are not identified.

*Inter alia*, the article emphasizes that analysis of matching principle (requirement) shows that identification of tax payer dishonesty automatically does not lead to the forfeit of costs related to income deduction.

*Iteikta 2016 m. kovo 26 d.*

*Priimta publikuoti 2016 m. birželio 10 d.*