

# KITŲ NEI KAUPIMO IR PALYGINIMO BENDRŲJŲ FINANSINĖS APSKAITOS PRINCIPŲ TAIKYMAS APMOKESTINANT JURIDINIUS ASMENIS PELNO MOKESČIU

## Martynas Endrijaitis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros asistentas  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (+370 5) 236 6175  
El. paštas: <Martynas.Endrijaitis@gmail.com>

*Straipsnyje atskleidžiama, kiek iš tikrųjų taikomi kiti nei kaupimo ir palyginimo bendrieji finansinės apskaitos principai apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. Tyrimu siekiama konkrečiai įvardyti, kurie bendrieji finansinės apskaitos principai apskritai „neveikia“ apmokestinant, o kurie yra aktualūs ir taikytini mokesčiniams teisiniams santykiams.*

*The article discloses de facto application of other than accrual and matching generally accepted accounting principles for the purpose of legal entities taxation on corporate income tax. Research reveals designation which generally accepted accounting principles could be described as “dormant” in taxation simultaneously disclosing which principles have their own fiscal meaning.*

## Įvadas

Apibendrinant teisės mokslininkų, tokių kaip antai: H. Rogers<sup>1</sup>, J. L. Hoopes<sup>2</sup>, R. Dorsey<sup>3</sup>, R. Goddard<sup>4</sup>, ir kitų autorių mokslinius tyrimus, darytinos išvados, kad pelno mokesčio bazė (apmokestinamasis pelnas) yra „dirbtinis dydis“. Jis apskaičiuojamas pagal pelno mokesčio įstatymus, nepaisant to, kad paprastai *de jure* šio mokesčio bazė būna susieta su įmonės veiklos rezultatais, nustatomais pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus. Todėl pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykio moksliniai tyrimai ir diskusijos yra laiku ir aktualios nagrinėjant, kokiomis kategorijomis (pavyzdžiui, principais) turėtų būti vadovaujama apmokestinant pelno mokesčiu.

<sup>1</sup> GODDARD, R.; ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, nr. 2, p. 304. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

<sup>2</sup> HOOPEES, J. L. *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R&D Tax Credit* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013, p. 1–2, 29–30. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopes%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

<sup>3</sup> DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 60 – 62. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

<sup>4</sup> GODDARD, R.; ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles <...>, p. 304.

Šiame straipsnyje toliau nuosekliai tęsiant bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, diskutuotinų klausimų nagrinėjimą<sup>5</sup>, analizuojamas pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykis būtent remiantis tokia bendrosios teisės kategorija, kaip antai principai (kiti nei kaupimo ir palyginimo). Apskritai principai teisės teorijoje suprantami kaip bendros idėjos, pamatinės nuostatos. Pažymėtina, kad analizuojamų principų paskirtis finansinėje apskaitoje – kad vadovaujantis jais ūkinių operacijų fiksavimas rodytų tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę, o mokestinuose teisiniuose santykiuose – vadovautis principais tiek, kiek jie padeda užtikrinti teisingai ir laiku įvykdomą įmonės mokestinę prievolę mokėti pelno mokesť.

Šio *straipsnio tikslas* – atsakyti į klausimą, kokie iš tikrųjų pelno mokesčio apskaičiavimo principai taikomi pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą<sup>6</sup> (su pakeitimais ir papildymais, toliau – PMĮ) ir kokia jų mokestinė reikšmė.

Skirtini tokie šio mokslinio darbo *uždaviniai*: 1) įvardyti, kurie konkrečiai bendrieji finansinės apskaitos principai taikomi apmokestinant pelno mokesčiu; 2) išnagrinėti šių principų reikšmę mokestinuose teisiniuose santykiuose kartu atkreipiant didesnę dėmesį į turinio viršenybės prieš formą principo taikymo atskyrimą mokesčių teisės ir finansinės apskaitos požiūriu.

Atitinkamai *straipsnio objektas* – kitų nei kaupimo ir palyginimo principų taikymo turinio atskleidimas vadovaujantis PMĮ.

Lietuvos Respublikoje bendruosius finansinės apskaitos principus nagrinėjo tokie mokslininkai: A. Ivanauskienė, D. Pučkienė, G. Kalčinskas, J. Bikienė, J. Mackevičius, K. Rudžionienė, R. Budrionytė, R. Subačienė ir kiti, tačiau jų tyrimai apsiribojo principų sampratos aprašymu ir aiškinimu finansinėje apskaitoje. Šių principų taikymo palyginimas, kai apmokestinama pelno mokesčiu, jų atskyrimas pagal PMĮ, principų mokestinė reikšmė nebuvo atskleista, todėl straipsnyje analizuojami klausimai yra laiku ir aktualūs savo naujumu ir tikslu atskleisti nagrinjamų principų taikymą būtent pelno mokesčiui apskaičiuoti, t. y. mokestiniam teisiniams santykiams.

Straipsnyje, nagrinėjant principų turinį, vertinant jų reikšmę mokestinis ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje, taikytas analitinis metodas, sisteminiu-analitiniu metodu analizuojamas principų mokestinės reikšmės atskyrimas nuo apskaitinės, atsakoma į klausimą, kuriuos principus galima „išbraukti“ iš taikytinų principų sąrašo pagal PMĮ, apibendrinimai ir išvados daromos remiantis indukciniu metodu.

Atliekant šio darbo temos analizę, vadovaujamasi Lietuvos Respublikos teisės aktais, moksline literatūra, mokestinis ginčus nagrinėjančių institucijų praktika. Pagrindiniai tyrimo šaltiniai – PMĮ ir mokslinė literatūra.

## **1. Bendrųjų finansinės apskaitos principų grupavimas mokestinuose teisiniuose santykiuose**

Kadangi PMĮ 7 straipsnio (toliau – str.) 1 dalis (toliau – d.) „nukreipia“ į finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus<sup>7</sup>, paminėtina, kad Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės

<sup>5</sup> Kaupimo principo taikymas apmokestinant išnagrinėtas autoriaus straipsnyje „Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu“ (ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 138–156), palyginimo principo – straipsnyje „Palyginimo principo taikymas apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu probleminiai aspektai“ (ENDRIJAITIS, M. Palyginimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2016, t. 99, p. 110–124).

<sup>6</sup> [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.etar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACB-DA529A9/nDmlUuROkE>>.

<sup>7</sup> Pagal PMĮ 7 str. 1 d. pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus finansinės apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal PMĮ II skyriaus „Pajamų ir sąnaudų pripažinimas“ nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir šio straipsnio (7 str.) nuostatas.

įstatymo<sup>8</sup> (su pakeitimais ir papildymais, toliau – ĮFAĮ) 4 str. 2 d. ir 1-ojo VAS<sup>9</sup> 31 p. įtvirtintas reikalavimas įmonėms, tvarkant finansinę apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas, vadovautis 10 bendrųjų finansinės apskaitos principų: įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio viršenybės prieš formą.

Atskleidžiant šių fundamentinių principų mokesstinę reikšmę, jie skirstytini į 4 grupes: 1) apmokestinamųjų pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygas formuojantis kaupimo principas (apimantis palyginimo reikalavimą); 2) apmokestinimo pelno mokesčiu reikalavimus nustatantys (metodiniai) principai – įmonės, periodiškumo, piniginio mato; 3) iškeliant abejonių dėl tokių principų postulavimo, apmokestinant pelno mokesčiu, atskirai išskirtini atsargumo, neutralumo, įmonės veiklos tęstinumo ir pastovumo principai; 4) mokesčių antivengiminę funkciją atliekantis turinio viršenybės prieš formą principas. Kadangi *de jure* visi išvardyti principai taikomi apmokestinant pelno mokesčio mokėtojus (PMĮ 7 str. 1 d.), analizė atliktina nagrinėjant, kuriuos principus vis dėlto reikėtų palikti, o kuriuos „išbraukti“ iš taikytinų principų sąrašo pagal PMĮ.

## 2. Metodinių principų taikymas pagal PMĮ

Reikia pažymėti, kad mokslininkai pateikia skirtingų požiūrių į kapitalą. Kaip teigia A. C. Littletonas, balanse pateikiamas kapitalas atspindi labiau teisinį nei ekonominį aspektą, nes jis parodytas prie įsipareigojimų, o ekonomikoje kapitalas laikomas turtu, taigi kapitalo terminas yra nevienareikšmis. Vis dėlto mokslininkai atsakymą dėl kapitalo apibrėžimo identifikuoja, vadovaudamiesi įmonės principu – pagal šį principą apibrėžtas įmonės turimas ir veikloje naudojamas turtas dažniausiai yra didesnis negu surinktas kapitalas. Mokslininkų sutariama, kad turto dalis, esanti tam tikru laikotarpiu, vadinama kapitalu; nauda, gauta iš turto per tam tikrą laikotarpį, vadinama pelnu<sup>10</sup>, kuris apibrėžia pelno mokesčio bazę. Apmokestinant, mokesčių administratoriui atliekant pelno mokesčio mokėtojų tikrinimus, įmonės principas reiškia, kad kiekviena įmonė laikoma atskiru mokesčiniu vienetu (pelno mokesčio mokėtoju) ir kad jam, vykdant mokesstinę prievolę / mokesčių administratoriui tikrinant jos tinkamą įvykdymą, įtraukiamas tik tos įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos. Jeigu įmonės turtas būtų neatskirtas, kiltų problema dėl tikrųjų tos įmonės veiklos finansinių rezultatų apmokestinimo, nes būtų sunku nustatyti, ar turto vertės padidėjimas atsirado dėl pelningos įmonės veiklos, ar dėl to, kad padidėjo savininko asmeninis turtas, kuris nesusijęs su vykdoma įmonės komercine veikla (ir išlaidos, patirtos dėl tokio turto, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams). Įmonės principas mokesčiniuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius mokesčio elementus, kaip antai mokesčio mokėtojas ir objektas – t. y. kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokesį. Tokiu būdu būtų galima teoriškai patikslinti PMĮ 2 str. 24 ir 31 d. įtvirtintas pajamų ir sąnaudų sąvokas, remiantis 10-ojo VAS<sup>11</sup> (II skyrius „Pagrindinės sąvokos“, 4–5 p.) ir 11-ojo VAS<sup>12</sup> (II skyrius „Pagrindinės

<sup>8</sup> [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C/SAoHVhYvQz>>.

<sup>9</sup> 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau 1-asis VAS), patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12 [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/1-VAS-6-redakcija.pdf>>.

<sup>10</sup> RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2012, p. 57.

<sup>11</sup> 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 10-asis VAS) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/10-VAS-5-redakcija.pdf>>.

<sup>12</sup> 11-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 11-asis VAS), patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/11-VAS-5-redakcija.pdf>>.

sąvokos“<sup>13</sup>, 4–7 p.) nuostatomis, reglamentuojančiomis pajamų ir sąnaudų pripažinimą, pagrįstą įmonės principu – pajamomis laikomas tik įmonės ekonominės naudos padidėjimas, pajamomis nepripažįstamos trečiųjų asmenų vardu surinktos sumos, nes tai nėra įmonės gaunama ekonominė nauda ir tiek šios sumos nedidina nuosavo kapitalo<sup>13</sup>, tiek ir trečiųjų asmenų vardu patirtos sąnaudos nemažina įmonės nuosavo kapitalo.

Atitinkamai, vadovaujantis įmonės principo taikymu apmokestinant pelno mokesčiu, būtų galima kelti abejonių dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutarties, kurioje išaiškinta, kad kitų asmenų net nusikalstami veiksmai, kurie sukėlė arba galėjo sukelti mokesčių mokėtojui mokesčių prievolių atsiradimą, mokesčių įstatymų taikymo požiūriu nėra reikšmingi, nes šie (neteisėtą veiką padarę) asmenys nėra atitinkamų mokesčių teisinių santykių subjektai, ir jie savo galimai nusikalstamais veiksmais padarė žalą ne valstybės biudžetui, o įmonei, kuriai tenka pareiga vykdyti dėl nusikalstamų veiksmų atsiradusią mokesčių prievolę<sup>14</sup>, todėl pelno mokesčiu buvo apmokestintos į įmonės sąskaitas pervestos, tačiau su įmonės veikla visiškai nesusijusios fiziniam asmeniui priklausančios lėšos<sup>15</sup>. Būtų galima teoriškai teigti, kad toks išaiškinimas pažeidžia įmonės principą, nes apmokestinamos ne įmonės uždirbtos pajamos, o kito asmens pajamos, nesusijusios su įmonės ekonomine nauda. Šiuo atveju pabrėžtina, kad fiziniai asmenys nėra pelno mokesčio mokėtojai, tačiau laikytini atitinkamai gyventojų pajamų mokesčio mokėtojais. Analizuojamas įmonės principas sietinas su reikalavimu, kad apmokestinant įmonės pajamos būtų fiksuojamos atskirai nuo savininkų ar kitų asmenų pajamų ir apmokestinamos pelno mokesčiu būtų būtent įmonės uždirbtos pajamos. Kita vertus, pagal PMĮ 4 str. 1 d. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Todėl, vadovaujantis šia nuostata, būtų galima teigti, kad pelno mokesčio bazė yra visos įmonės gautos pajamos (apimant ir neteisėtai gautas pajamas), todėl jos ir apmokestinamos pelno mokesčiu. Kaip nurodė LVAT šioje nutartyje, šie tokių asmenų veiksmai (t. y. nusikalstami veiksmai) mokesčių teisinių santykių subjektui (mokesčio mokėtojui) galėtų sudaryti prielaidų reikalauti iš šių asmenų atlyginti žalą remiantis Civilinio kodekso normomis, arba šie asmenys galėtų atsiradusias įmonei mokesčines nepriemokas sumokėti valstybės biudžetui už šią įmonę Mokesčių administravimo įstatymo 83 straipsnio 3 dalies nustatyta tvarka.

Pabrėžiant įmonės principo taikymo ne tik teorinį, bet ir ypač praktinį aktualumą mokesčių teisėje, paminėtina, kad ryškus mokesčių ginčų praktikoje įmonės principo taikymo pavyzdys apmokestinant pelno mokesčiu yra Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) 2017 m. rugsėjo 18 d. sprendimas Nr. S-200 (7-151/2017). Šiame sprendime mokesčio ginčo situacija buvo tokia, kad bendrovė pagal obligacijų pasirašymo sutartį už išleistas obligacijas bendrovės akcininkui fiziniam asmeniui apskaičiuotas (ir vėliau išmokėtas) obligacijų palūkanas, apskaičiuodama 2013–2015 m. apmokestinamąjį pelną, priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Tačiau MGK, vadovaudamasi būtent įmonės principu, priskyrė šias bendrovės palūkanų sąnaudas neleidžiamiems atskaitymams. MGK išaiškino, kad įmonės principas mokesčiuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius elementus, kaip antai mokesčių mokėtojas ir mokesčio objektas (tai yra kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokesį). Taikant šį finansinės apskaitos principą kartu su PMĮ 17 str. įtvirtintais

<sup>13</sup> Vis dėlto pabrėžtina, kad, kaip bus nagrinėjama toliau šiame straipsnyje, pelno mokesčio bazė yra apskritai visos įmonės gautos pajamos, todėl šis pasiūlymas pateiktinas kaip teorinis pajamų apibrėžimas, norint paaiškinti įmonės principo reikšmę mokesčiuose teisiniuose santykiuose, tačiau ne kaip siūlymas tikslinti patį PMĮ.

<sup>14</sup> LVAT. 2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> – 521/2009.

<sup>15</sup> Fizinis asmuo, susitaręs su įmonėje dirbusia vyriausiąja finansininke, neteisėtai naudojo mokesčių mokėtoja (įmonės) sąskaitomis, klastodamas dokumentus, gaudavo iš jų minėtas lėšas. Bendrosios kompetencijos teisme, nagrinėjant baudžiamąją bylą, buvo nustatyta, kad vyriausioji finansininkė, suklastojusi įmonės direktoriaus parašus, iš šios bendrovės sąskaitos paėmė lėšų, kurios priklausė fiziniam asmeniui.

sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijais, turi būti laikomasi pozicijos, kad tai, yra ar nėra anksčiau aptartų kriterijų, įvertinama konkretaus ūkio vieneto, pretenduojančio sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, aspektu. MGK atkreipė dėmesį, kad civiliniu teisiniu požiūriu ūkio subjektas yra laisvas sudarinėti sandorius savo valia, finansinės apskaitos požiūriu tai bus ūkio subjekto sąnaudos, tačiau ne visos šios sąnaudos pagal mokesčių įstatymų reikalavimus bus pripažintos leidžiamais atskaitymais. Todėl, nors bendrovė skunde įrodinėjo sudarytų sandorių tikslingumą, o ne ekonominį būtinumą ar privalomumą, tačiau PMĮ 17 str. sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijais įstatymų leidėjas siekė suteikti teisę mokesčių mokėtojui leidžiamiesiems atskaitymams priskirti vykdančią ūkinę ir komercinę veiklą realiai patirtas sąnaudas, tačiau tik tokias, kurios būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, t. y. šis kriterijus yra vienas iš kumuliatyvių sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijų, todėl ūkio subjekto sąnaudų atitiktis jam turi būti grindžiama kartu su kitais kriterijais. Sąnaudų patyrimo būtinumas yra siejamas su ekonominės naudos gavimu, t. y. sąnaudų būtinumas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti priežastinį ryšį, dėl kurio neturi kilti abejonių. Atitinkamai ekonominė nauda pagal PMĮ turi būti suprantama kaip nauda, kurią dėl patirtų *būtent vienetai būtinų sąnaudų* gavo vienetas (taikomas įmonės principas), siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams.

„Grynosios teisės teorijos“ autorius H. Kelsen teigia, kad korporacijos pareigos ir teisės iš dalies yra tos, kurias nustato nacionalinė teisinė tvarka, o iš dalies tos, kurias (nacionalinės teisinės tvarkos) įgalinimo pagrindu nustato korporacijos įstatai. Pirmosios yra išorinės, o antrosios – vidinės korporacijos pareigos ir teisės. Būtent korporacijos pareiga mokėti mokesčius yra išorinė pareiga. Pagal H. Kelsen, šiuo atveju nacionalinė teisinė tvarka, nustatydamą korporacijai pareigą mokėti mokesčius, apibrėžia tik materialųjį elgesio, sudarančio pareigos turinį, elementą<sup>16</sup> – nagrinėtoje MGK byloje, nors bendrovė patyrė sąnaudų, tačiau jos patirtos iš esmės ne bendrovės ekonominei naudai (materiali nauda orientuota į akcininkus, ne į bendrovę), todėl, nesant H. Kelseno postuluojamo įmonės materialiojo elgesio elemento, jos prievolė atskaityti tokias sąnaudas iš pajamų apskaičiuojant pelno mokesčių kvestionuotina. Be to, papildomai paminėtina, kad LVAT nutartyse ne formaliai taiko nuostatas, o analizuoja santykių turinį<sup>17</sup>. Taigi, vadovaujantis įmonės principu, būtų galima papildomai pacituoti LVAT išaiškinimus, kad atitinkamame mokesčio įstatyme pateikta mokesčio mokėtojo sąvoka (jos turinys) negali būti aiškinama plečiamai<sup>18</sup>, tik konkrečiame mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tenka pareiga mokėti šiame įstatyme nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos<sup>19</sup> – t. y. apmokestinant pelno mokesčiu iš įmonės gaunamų apmokestinamųjų pajamų gali būti atimamos tik tokios sąnaudos, kurios patirtos būtent įmonės ekonominei naudai gauti.

<sup>16</sup> KELSEN, H. *Grynoji teisės teorija*. Vertė A. Degutis, E. Kūris. Vilnius: Eugrimas, 2002, p. 163.

<sup>17</sup> Pavyzdžiui, LVAT. 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013; LVAT. 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A525-828-08; LVAT. 2005 m. birželio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A10 - 780-05. Pavyzdžiui, LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013 nustatyta, kad įmonė turėjo 4,5 mln. Lt nepaskirstytojo pelno, įmonės akcijų vertė – 12 mln Lt. Buvo įsteigta UAB „Promoto“, kurios steigėjai – įmonės akcininko sūnūs. Įmonės akcininkas pardavė įmonės akcijas UAB „Promoto“ už 12 mln Lt., atsiskaityta nebuvo. UAB „Promoto“ akcininkai iš įmonės sukaupto nepaskirstytojo pelno nusprendė skirti 830 000 Lt dividendams išmokėti. UAB „Promoto“ su įmonės akcininku susitarė, kad vietoj skolos akcininkui sudaroma paskolos sutartis. Dividendai buvo pervesti į šios įmonės sąskaitą ir vėliau įmonės akcininkui kaip atsiskaitymas už akcijas (paskolos įmonės dengimas). Mokesčių administratorius taikė Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. ir konstatavo, kad akcijų pirkimo ir pardavimo sutartimi buvo siekiama mokesstinės naudos, įmonės akcininkui pervesti pinigai yra jo gauti dividendai, o ne atsiskaitymas už akcijas (paskolos dengimas). LVAT, nepažeisdamas įmonės principo ir analizuodamas santykių turinį, pagrįstai pritarė mokesčių administratoriaus pozicijai ir įmonės apeliacinio skundo nepatenkino.

<sup>18</sup> LVAT. 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013; LVAT. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012.

<sup>19</sup> LVAT. 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013.

Kito metodinio principo (periodiškumo) taikymas determinuoja reikalavimą, kad įmonės veikla apmokestinant suskirstoma į mokesčius laikotarpius, kuriems pasibaigus už juos teikiamos pelno mokesčio deklaracijos<sup>20</sup>. Be to, šiuo principu pagrįstas ir turto skirstymas, apmokestinant pelno mokesčiu, į ilgalaikį ir trumpalaikį, nes ilgalaikiu ar trumpalaikiu turtas bus laikomas atsižvelgiant į tai, kiek metų (ataskaitinių laikotarpių) jis bus naudojamas įmonės ekonominei naudai gauti (taip pat ir pagal minimalią turto įsigijimo kainą).

Reikia pažymėti praktišką diskusijas ne dėl paties principo mokesstinės reikšmės, bet dėl šio principo taikymo lyginant jo mokesstinę ir apskaitinę reikšmę – t. y. ar įmonei verta pasikeisti finansinius metus taip, kad jie nesutaptų su kalendoriniais, o tai gali lemti nesutapimą ir su mokesčiniu laikotarpiu<sup>21</sup>. Pavyzdžiui, „Verslo žinių“ publikuotame straipsnyje „Pakeitus finansinius metus galima sutaupyti“ teigiama, kad kai kuriose valstybėse daugelis ilgametę patirtį turinčių įmonių nustato tokią finansinių metų pabaigos datą, kuri nesutampa su kalendorinių metų pabaiga, nes tada audito paslaugos kainuoja iki 30 proc. mažiau, efektyviau naudojami žmogiškieji ištekliai<sup>22</sup>. Tačiau taip pat pažymima, kad įmonės paprastai nori, jog, keičiant finansinius metus, analogiškai keistųsi ir mokesčinis laikotarpis, tačiau pastarojo keitimas ribojamas, todėl jie gali skirtis. Mokesčių administratorius minėtame straipsnyje pateikė poziciją, kad mažesnė ar didesnė audito paslaugų kaina nepakankama priežastis, jog įmonėje būtų nustatytas kitoks mokesčinis laikotarpis<sup>23</sup>. Apibendrinant diskusijos argumentus ir kontrargumentus, vis dėlto darytinos išvados, kad kiekvienu konkrečiu atveju įmonė pati turėtų spręsti, ar jos finansiniai metai turėtų sutapti su mokesčiniu laikotarpiu, tokiu būdu neabsoliutinant teiginio, kad periodiškumo principas visada turėtų ar neturėtų būti taikomas analogiškai mokesčiniu ir apskaitiniu požiūriu. Vis dėlto negalima nepaminėti, jog, taikant šį principą tapačiai, įmonėje būtų paprastesnis ūkinių faktų fiksavimas finansinėje apskaitoje bei atitinkamas jų įvertinimas metinėje pelno mokesčio deklaracijoje, taip pat mokesčių administratoriaus atliekamų tikrinimų procedūrų sąnaudos būtų mažesnės. *Inter alia*, nesutampant mokesčiniams ir finansiniams laikotarpiui, kuriamas apskaitinio ir mokesčinio ūkinių faktų įvertinimo skirtumų didėjimas, lemiantis papildomus apskaitinio rezultato koregavimus pelno mokesčio bazei nustatyti, nes ūkinių faktų fiksavimas vienu laikotarpiu finansinėje apskaitoje gali reikšti apmokestinamųjų pajamų ar leidžiamų atskaitymų pripažinimą kitu mokesčiniu laikotarpiu, dėl to sudėtingėja tinkamas mokesčių prievolių vykdymas.

Nagrinėtus metodinius principus papildoma piniginių matavimų principas, kuris mokesčiniuose teisiniuose santykiuose (apmokestinant pelno mokesčiu) nustato pelno mokesčio kaip prievolės formą (sumokėjimas pinigais). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo<sup>24</sup> (su pakeitimais ir

<sup>20</sup> PMĮ 6 str. reglamentuojama, kad mokesčio mokesčinis laikotarpis yra mokesčiai metai, kurie sutampa su kalendoriniais metais, jeigu PMĮ 6 str. nenustatyta ko kita. Centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka mokesčio mokėtojo prašymu ir atsižvelgdamas į jo veiklos ypatybes vietos mokesčio administratorius gali nustatyti kitokį mokesčinių laikotarpi, negu nurodyta 6 str. 1 d., su sąlyga, kad tas mokesčinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokesčinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių, gavus vietos mokesčių administratoriaus leidimą. Pagal PMĮ 51 str. ir 53 str. metinės pelno mokesčio deklaracijos pateikiamos ir pelno mokeskis sumokamas ne vėliau kaip iki kito mokesčinio laikotarpio šešto mėnesio penkiolikto dienos.

<sup>21</sup> Įmonė finansinėje apskaitoje finansiniais metais gali pasirinkti laikotarpį, nebūtinai sutampantį su kalendoriniais metais, tačiau mokesčinis laikotarpis nesutapti su kalendoriniais metais gali tik atvejais, įtvirtintais Mokesčinio laikotarpio nustatymo, atsižvelgiant į apmokestinamųjų vienetų veiklos ypatybes, tvarkos, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. sausio 31 d. įsakymu Nr. 28 (su pakeitimais ir papildymais), 9 p. [Interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.4167BD266C63/cTkdRbyNKX>>.

<sup>22</sup> ŽEIMANTAS, V. V. Pakeitus finansinius metus galima sutaupyti. Iš *Verslo žinios*, 2014 m. sausio 7 d., nr. 2, p. 14.

<sup>23</sup> Ten pat. Be to, kitame šio periodinio leidinio numeryje diskusija buvo tęsiama. Keisti ar ne finansinius metus. Diskusija. In *Verslo žinios*. 2014 m. sausio 14 d., nr. 6, p. 14.

<sup>24</sup> [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/rDLYSrNhXL>>.

papildymais, toliau – MAĮ) 2 str. 25 d. mokestis yra mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojiui nustatyta piniginė prievolė valstybei, todėl atitinkamai ir pelno mokestis gali būti mokamas tik pinigais (grynais ar negrynais), išskyrus teisės aktuose numatytus atvejus<sup>25</sup>. Vis dėlto būtų galima sutikti su profesoriaus B. Sudavičiaus nuomone, kad net ir tais atvejais, kai mokestinis įsiskolinimas padengiamas turtu (akcijomis), toks turtas (prieš jį perimant valstybei) visada būtinai įvertinamas pinigais, kitaip tariant, mokestinis įsiskolinimas yra padengiamas pinigais, o pats mokestis išsaugo savo, kaip piniginės prievolės, formą<sup>26</sup>.

### **3. Atsargumo, neutralumo, įmonės veiklos tęstinumo ir pastovumo principai – ar jie „brauktni“ iš taikytinų principų sąrašo pagal PMĮ?**

PMĮ 1 str. 1 d. aiškiai įtvirtinama PMĮ paskirtis: šis įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Be to, PMĮ 12 str. įtvirtintas neapmokestinamųjų pajamų sąrašas, PMĮ 17 str. 2 d. numatyti ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai bei 31 str. reglamentuojami neleidžiami atskaitymai parodo, kad tokie principai, kaip antai atsargumo ir neutralumo, neaktualūs (netaikytini) apmokestinant pelno mokesčiu. Pritartina mokslininkei D. Mačernienei, teigiančiai, kad, apmokestinant pelno mokesčiu, atsargumo principas (lygiai ir neutralumo) yra ignoruojamas – atsargumo principas (analogiškai – ir neutralumo) prieštarauja dėsniams, pagal kuriuos skaičiuojami mokesčiai<sup>27</sup> (pelno mokestis). Kita vertus, teoriškai ir kartu deklaratyviai būtų galima teigti, kad, vadovaujantis atsargumo principu, skaičiuojant pelno mokestį, įmonės pajamų ir sąnaudų vertė negali būti nepagrįstai padidinta arba sumažinta, taip pat, vadovaujantis neutralumo principu, apmokestinant vadovujamasi objektyvia ir nešališka informacija (klausias – ką laikyti tokia informacija; atsakymas – pajamas ir sąnaudas pagrindžiančius dokumentus, atitinkančius visus PMĮ ir kitų mokesčių teisės aktų reikalavimus). Vis dėlto šie teiginiai laikytini savaime suprantamais deklaratyviais postulatais, „persidengiančiais“ vienas su kitu (reikalavimas nepagrįstai nepadidinti ar nesumažinti pajamų bei sąnaudų vertės ir reiškia objektyvios, nešališkos informacijos panaudojimą, pripažįstant pajamas ir joms tenkančias sąnaudas kaip leidžiamus atskaitymus). PMĮ 11 str., 12 str., 17 str. 1 d. ir 2 d., 31 str. ir kitų straipsnių nuostatos reglamentuoja apmokestinamojo rezultato apskaičiavimą, ir, kaip matyti iš šių teisės normų, minėtų principų kaip neva atskirų išskyrimas pagal PMĮ taikymą neturi jokios įtakos pelno mokesčio bazei nustatyti. Galima teigti, kad jų nebūtų galima išskirti kaip savarankiškų atsargumo ir neutralumo principų šalia tokių aiškiai pagal PMĮ taikomų ir turinčių tik jiems būdingą mokestinę reikšmę principų – kaupimo, įmonės, periodiškumo ar piniginio mato.

Taip pat keltinas klausimas, ar įmonės veiklos tęstinumo principą (preziumuojama, kad įmonės veiklos laikotarpis neribotas, įmonės nenumatoma likviduoti, išskyrus atvejus, kai priimamas sprendimas likviduoti įmonę, taip pat toms įmonėms, kurios įsteigiamos ribotam veiklos laikotarpiui) taip pat galima „išbraukti“ iš taikytinų principų sąrašo pagal PMĮ? Teoriškai būtų galima postuliuoti, kad, pavyzdžiui, PMĮ 5 str. 2 d. numatyto lengvatiniu 5 proc. pelno mokesčio tarifu, lemiančiu mažesnę mokestinę našta, siekiama paskatinti mažų pagal darbuotojų skaičių ir gaunamas pajamas įmonių veiklos

<sup>25</sup> MAĮ 94 str., Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (su pakeitimais ir papildymais) 10 str. 7 d. 1 p. [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C69847B389DF/NTwEkOwlui>>; Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo įstatymo (su pakeitimais ir papildymais) 24 str. 3 p. [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C69847B389DF/NTwEkOwlui>>.

<sup>26</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, t. 58, p. 129; SUDAVIČIUS, B. Iš *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 36.

<sup>27</sup> MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. In *Verslo žinios* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-02-10], 2006 m. vasario 28 d., Nr. 40, p. 15. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>>.

tęstinumą. Vis dėlto šios ar kitų pelno mokesčio lengvatų pavyzdžių paminėjimą būtų galima įvardyti vėlgi kaip deklaratyvų dedukavimą, siekiant „dirbtinai“ pagrįsti neva realų šio principo veikimą pelno mokesčio prasme. Juk įmonė privalo mokėti pelno mokesį, nepaisant, kaip tai galėtų turėti įtakos jos veiklos tęstinumui<sup>28</sup>. PMĮ taikymo prasme nebūtų galima įžvelgti minėtų šio principo bruožų. Bendra mokesčių mokėtojo galimybė atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos (pavyzdžiui, pelno mokesčio) sumokėjimą<sup>29</sup> nereiškia, kad tokiu atveju pelno mokesčio prasme yra taikomas įmonės veiklos tęstinumo principas (tai reiškia laikiną mokestinės prievolės įvykdymo atidėjimą), kitaip negu finansinėje apskaitoje (jį tvarkant šis principas realiai taikomas), kurią reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtintos konkrečios nuostatos, kaip, vadovaujantis šiuo principu, turi būti pripažįstami ūkiniai faktai. Taigi įmonės veiklos tęstinumo principas laikytinas deklaratyviu ir *de facto* netaikytinu apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu.

Pastovumo principą taip pat iš dalies būtų galima „išbraukti“ iš taikytinų principų sąrašo pagal PMĮ. Apmokestinant pelno mokesčiu, pastovumo principą būtų galima išskirti dviem prasmėmis: 1) teisinio reguliavimo, turinčio įtakos apmokestinamosioms pajamoms, sąnaudoms pripažinti, pastovumas; 2) pačios įmonės pasirinktinių metodų naudojimo pastovumas. Šie du aspektai išskirtini todėl, kad pelno mokesčio bazei nustatyti būtinas pajamų ir sąnaudų įvertinimas bei aktualus tam tikrų metodų, pavyzdžiui, atsargų apskaitymo FIFO („pirmasis į – pirmasis iš“) ar kitu metodu, taikymas. Trivialu, tačiau paminėtina, kas apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės keičiamos dažnai dėl daugelio priežasčių, pavyzdžiui, valstybei skatinant mokslinių tyrimų pažangą – PMĮ 17<sup>1</sup> str., investicijas – PMĮ 46<sup>1</sup> str., nuo 2014 m. sausio 1 d. ir kino pramonę – 17<sup>2</sup> str., ar kitų priežasčių. Analizuojant pagal antrą prasmę, pažymėtina, kad PMĮ aptinkama pastovumo principu pagrįstų nuostatų, pavyzdžiui, PMĮ 18 str. 4 d. taisyklė, kad pasirinkto ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos metodo turi būti laikomasi nuosekliai: PMĮ 1 priedėlyje nustatyta ilgalaikio turto grupei ir kiekvienam tai grupei priskirtam turto vienetui naudojamas tas pats įmonės pasirinktas nusidėvėjimo arba amortizacijos metodas per visą ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, PMĮ 57 str. 4 d. numatytas apribojimas keisti atsargų apskaitymo metodus. Kita vertus, pelno mokesčio mokėtojui nuolat keičiant metodus, siekiant tik mokestinės naudos, mokesčių administratorius pagrįstai taikytų turinio viršenybės prieš formą principą<sup>30</sup>. Remiantis šiuo teiginiu, taip pat apmokestinamųjų pajamų, leidžiamų ar ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų taisyklių kaita, vis dėlto manytina, kad apskritai pastovumo principo, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, taikymas yra ribotas.

#### **4. Turinio viršenybės prieš formą principo mokestinė reikšmė (palyginti su finansinės apskaitos teisinio reguliavimo reikšme)**

Kadangi savaime suprantama (diskusijos dėl paties taikymo fakto nekykla), kad šis principas, apmokestinant pelno mokesčiu, taikomas, atskleidžiant pelno mokesčio ir finansinės apskaitos teisinio reguliavimo santykį, plačiau nagrinėtini paties principo mokestinio ir apskaitinio taikymo skirtumai, tokiu būdu „išgryninant“ jo sampratą atskirtį pagal PMĮ nuo finansinės apskaitos teisinio reguliavimo. Šiuo

---

<sup>28</sup> Kaip išaiškino Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, valstybės veiklos biudžeto formavimo, mokesčių srityse apmokestinimo dalykas pirmiausia yra turtas, gautos pajamos, pelnas, sukaupti finansiniai išteklių ir kt. Taigi savininkui atsiranda konstitucinė pareiga mokėti mokesčius valstybei. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta396/content>>.

<sup>29</sup> MAĮ 88 str.

<sup>30</sup> MAĮ 69 str.



atveju paminėtina, kad apskritai turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis mokesčių ginčų praktika, yra bendrojo teisės principo – draudimo piktnaudžiauti teise – atitikmuo mokesčių teisėje (taigi ir apmokestinant pelno mokesčiu), tačiau, norint atskleisti jo taikymą išsamiai, šiuo konstatavimu apsiriboti nepakanka.

Remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) tyrimais, atitinkamai identifikuoti kriterijai, pagal kuriuos nagrinėtiną principo taikymas: tikslas, taikymo sąlygos, laikas<sup>31</sup>.

Analizuojant tikslo aspektu, ir mokesčiniuose teisiniuose santykiuose (apmokestinant pelno mokesčiu), ir finansinėje apskaitoje šio principo taikymas yra analogiškas – remiamasi turiniu, o ne forma. LVAT yra išaiškinęs, kad vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jų faktiškai buvo patirta, ir tai patvirtina byloje esančių įrodymų visuma. Ir, atvirkščiai, vien turimas buhalterinės apskaitos dokumentas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudų faktiškai nėra patirta<sup>32</sup>. Užsienio valstybių teismų praktikoje aptinkamos trys turinio svarbos doktrinos: 1) ekonominio turinio – mokesstinė nauda iš ūkinių operacijų gali būti panaikinama, išskyrus atvejus, kai ūkinė operacija realiai pakeičia mokesčio mokėtojo ekonominę padėtį ir mokesčio mokėtojo atliekamos ūkinės operacijos pagrindinis tikslas yra ne mokesstinės naudos siekimas; 2) turinio viršenybė prieš formą – viršenybė teikiama ūkinės operacijos ekonominiam turiniui ar tikslui, o ne jos teisei formai; 3) veiksmų sekos doktrina – atskiri veiksmai gali būti panaikinami, siekiant atskleisti tikrąjį ūkinės operacijos tikslą; ir visoms šioms doktrinoms būdingas vienodas tikslas – pagrįstumas turiniu<sup>33</sup>. Reikia pažymėti, kad įvairioje finansinės apskaitos teorijoje šis principas aiškintinas pateikiant analogiškus tris galimus jo atitikmenis.

Naudojant pragmatinį teisės tyrimo metodą, pateiktinas pavyzdys, kaip konkreči situacija turėtų būti aiškinama pagal PMĮ nuostatas, vadovaujantis nagrinėjamo principo tikslu (kartu implikuojant finansinės apskaitos nuostatų taikymą pagal šį principą). Pavyzdžiui, pagal turimus dokumentus įmonė perleido turtą ir nuosavybės teises į jį kitai įmonei, tačiau sudarė papildomą sutartį, pagal kurią turtą perleidusi įmonė ir toliau naudosis minėto turto teikiama ekonomine nauda. Kaip tokią sutartį apibūdinti apmokestinant pagal PMĮ? Atkreiptinas dėmesys, kad 1-ojo VAS metodinių rekomendacijų<sup>34</sup> 41 p. tokiu atveju aiškinama, jog, įregistravus finansinėje apskaitoje informaciją apie turto perleidimą, finansinėse ataskaitose bus neteisingai atskleidžiama sandorio esmė, todėl turtas ir toliau turėtų būti rodomas perleidusios jį įmonės balanse. Tokio sandorio pavyzdys galėtų būti atgalinės nuomos sutartis, pagal kurią turtas parduodamas finansinės nuomos davėjui, tačiau jis ir toliau lieka finansinės nuomos gavėjo finansinėje apskaitoje, nes pastarajam teikia ekonominę naudą. Būtent turinio viršenybės prieš formą principo tikslas suponuoja išvadą, kad, apmokestinant pelno mokesčiu, sandoris turėtų būti aiškinamas analogiškai – perleidusi formaliai atitinkamą ilgalaikį turtą įmonė ir toliau jo nusidėvėjimo sąnaudas turėtų priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ. Teoriškai būtų ga-

<sup>31</sup> Principo tikslas, taikymo sąlygos ir taikymo momentas laikytini tais kriterijais, kurie apibūdina turinio viršenybės prieš formą veikimo gaires ir yra bruožai, pagal kuriuos galima atkleisti šio principo mokesstinės ir apskaitinės sampratų skirtumus. OECD. *International tax avoidance, base erosion and profit shifting. Anti-avoidance measures: seminar/workshop*. Budapest: OECD, 2013 m. balandžio 8–12 d., p. 4.

<sup>32</sup> LVAT. 2011 m. rugsėjo 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2268/2011; LVAT. 2010 m. gegužės 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-435/2010; LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

<sup>33</sup> OECD. *International tax avoidance, base erosion and profit shifting. Anti-avoidance measures: seminar/workshop*. Budapest: OECD, 2013 m. balandžio 8–12 d., p. 4.

<sup>34</sup> 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos, patvirtintos Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gruodžio 14 d. įsakymu Nr. VAS-40 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

lima kontrargumentuoti, kad toks aiškinimas pažeidžia kaupimo principu pagrįstas apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygas, nes juk pagal turimus dokumentus įmonė su turto susijusią riziką perdavė kitai įmonei, tačiau ši sąlyga tenkintina tik formaliai, be to, netenkintinas reikalavimas, kad turto teikiamą naudą įmonė perdavė kitai įmonei, todėl apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos nėra pažeidžiamos.

Kitas pavyzdys – jeigu pagal nuomos sutartį nuomos mokesčio periodinių įmokų tvarkaraštyje nustatyta, kad per trumpesnę nuomos laikotarpio dalį sumokama didesnė dalis išnuomoto įmonės ilgalaikio turto tikrosios rinkos kainos arba nuomos sutartis apriboja ilgalaikio turto nuomotojo teises skolintis, skirstyti pelną ar mokėti dividendus, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, finansinėje apskaitoje toks turto perdavimas turėtų būti pripažįstamas kaip pardavimas. PMĮ 38 str. įtvirtinti konkretūs kriterijai, kai turto vertės padidėjimo pajamos, turta perdavus pagal nuomos sandorį, atitinkantį tuos kriterijus, apmokestinamos kaip pardavimas. Keltinas klausimas, ar šiuo atveju nepakanka turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimo MAĮ 10 str.? Viena vertus, esant PMĮ 38 str. įtvirtintiems kriterijams, aiškūs konkretūs atvejai, kai mokesčių administratorius turi teisę turto perdavimą pagal nuomos sandorį apmokestinti kaip pardavimą, priešingu atveju, kilus mokesčiniams ginčams, mokesčių administratorius turėtų įrodinėti, kodėl taikytinas turinio viršenybės prieš formą principas. Kita vertus, finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtinta bendroji nuostata dėl šio principo taikymo<sup>35</sup> yra pakankamai pagrįstas pagrindas juo vadovautis, jeigu, pavyzdžiui, nuomos sutartis riboja ilgalaikio turto nuomotojo teisę skolintis, skirstyti pelną ar mokėti dividendus. Arba, pavyzdžiui, įmonės nuomos sutartį sudarė 98 metams ir per pirmuosius kelis metus nuomotojui sumokama didesnė dalis išnuomoto įmonės ilgalaikio turto tikrosios rinkos kainos – tada finansinėje apskaitoje, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, toks sandoris privalo būti fiksuojamas kaip šio turto pardavimas. Apibendrinant būtų galima pasakyti, kad abejotinas PMĮ 38 str. reikalingumas – jeigu vadovaujantis finansinės apskaitos taisyklėmis (būtent turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tikslu, kuris analogiškas taikant PMĮ) nuoma laikytina pardavimu, tada analogiškai toks sandoris turi būti aiškinamas ir apmokestinant pelno mokesčiu.

Taip pat analizuotinos šio principo taikymo sąlygos, nagrinėjant mokesčio ir apskaitinio taikymo sąlygų skirtumus, tokiu būdu „išgryninant“ principo sampratą atskirtą pagal PMĮ nuo finansinės apskaitos teisinio reguliavimo. Pažymėtina, kad tam tikrais atvejais finansinėje apskaitoje fiksuojamos įvairios ūkinės operacijos, kuriomis siekiama tik mokesčinės naudos. LVAT yra ne kartą konstatavęs, kad, norint taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesčinės naudos. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitų, ekonomiškai arba kitaip pagrįstų tikslų, šis principas negali būti taikomas net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokesčinę naudą<sup>36</sup>. *Inter alia*, kaip aiškinama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje, turi būti užkertamas kelias veiksams, kurių vienintelis (pagrindinis) tikslas yra išvengti mokesčio, tokiu būdu akcentuojant ekonominio turinio svarbą<sup>37</sup>. Tačiau ne visi mokslininkai sutinka su tokiais šio princi-

<sup>35</sup> IFAJ 14 str., 1-ojo VAS 41 p.

<sup>36</sup> Pavyzdžiui, LVAT. 2012 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1166/2012; LVAT. 2011 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>578</sup>-3560/2011; LVAT. 2011 m. spalio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2350/2011; LVAT. 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>356</sup>-735/2010; LVAT. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-499/2009; LVAT. 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008; LVAT. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.

<sup>37</sup> Pavyzdžiui, ES TT. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue; ES TT. 2006 m. gegužės 2 d. sprendimas byloje C-341/04 Eurofood IFSC Ltd; ES TT. 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03 Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

po taikymo sąlygomis. A. Isenberg kritikavo turinio viršenybės prieš formą principo taikymą teismų praktikoje, jis siūlo atidžiai iširti sandorio detales, statuto vidinių ryšių analizę<sup>38</sup>. Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) Aukščiausiojo teismo *Gregory v. Helvering* byloje<sup>39</sup> buvo nustatyta, kad fizinis asmuo, vienintelis įmonės, turinčios tam tikrų aktyvų, akcininkas, nusprendė juos parduoti. Jei aktyvai būtų parduoti tiesiogiai arba perleisti savininkui ir tada parduoti, reikėtų mokėti didesnius mokesčius nei fizinio asmens pasirinktų veiksmų atveju. Jei aktyvai būtų fizinio asmens įgyti tiesiogiai, tai būtų laikoma dividendų išmokėjimu ir visos tokios pajamos būtų apmokestinamos. Tačiau fizinis asmuo įsteigė naują įmonę, kuriai senoji įmonė perdavė aktyvus, ir tada jis uždarė naująją įmonę (po trijų dienų nuo atidarymo), pasiėmė aktyvus kaip likvidavimo dividendus ir juos pardavė. Kadangi likvidavimo dividendai, išmokėti nurodytu būdu, nėra apmokestinami, fizinis asmuo, argumentuodamas tuo, jog vykdė reorganizavimą, reikalavo, kad jam būtų skaičiuojamas mokestis tik nuo kapitalo padidėjimo, atsiradusio pardavus aktyvus. JAV Aukščiausiasis teismas konstatavo, kad reorganizavimu buvo siekiama tik mokesstinės naudos, todėl fizinio asmens gauti dividendai nelaikytini likvidavimo dividendais, kurie neapmokestinami. A. Isenberg kritikavo tokį teismo sprendimą, teigė, kad statusas apibrėžia reorganizavimą kaip bendrovės formos pakeitimą (pavyzdžiui, likvidavimą), atitinkantį tam tikrus techninius reikalavimus, kurių fizinis asmuo laikėsi, jog nebuvo tokio fakto, kuriuo teismas galėtų remtis, sprendžiamas, ar reorganizavimas buvo teisėtas pagal statuto reikalavimus – statusas sukūrė tik reorganizavimo koncepciją<sup>40</sup>. Tačiau šiam autoriui oponavo R. A. Posner, argumentuodamas, kad, vadovaujantis A. Isenberg požiūriu, neatsižvelgiama į pajamų, atsiradusių dėl reorganizavimo, atleidimo nuo apmokestinimo tikslą – t. y. palengvinti reorganizavimą, kuris būtų tikslingas verslo sandoris, o ne skatinti tuščius sandorius, kurių vienintelis tikslas – tik sumažinti mokesčius<sup>41</sup>. Pritartina R. A. Posner, kaip jis pats įvardija „formalizmo kritikai“, juolab kad, vadovaujantis mokslininkų tyrimais, pažymėtina, kad detalus sandorio detalių ištyrimas ir turėtų implikuoti jo turinio ekonominio pagrįstumo požiūriu analizę<sup>42</sup>. G. Guttman pabrėžė, kad Airijos Respublikos Aukščiausiasis teismas *McDermott v. McGrath* byloje atmetė turinio viršenybės prieš formą doktriną airių mokesčių teisėje, tad Airijos Respublikos Parlamentas negali sugalvoti, kaip „užkišti“ spragą, atsiradusią dėl šio sprendimo<sup>43</sup>. Verifikuojant, kad, apmokestinant pelno mokesčiu, būtina sąlyga taikyti šį principą yra vienintelio (pagrindinio) tikslo – gauti mokesstinę naudą – identifikavimas, keltinas diskutuotinas diskursas dėl tokio principo taikymo sąlygos dedukavimo pagal finansinės apskaitos nuostatas. Viena vertus, jeigu atitinkamais sandoriais ar ūkinėmis operacijomis siekiama gauti tik mokesstinės naudos, tvarkant finansinę apskaitą, turi būti fiksuojamos tokios ūkinės operacijos, kokios vyksta realiai faktiškai nepaisant jų mokesstinio tikslo<sup>44</sup>. Kita vertus, turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimas finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose imponuoja pagrįstumą ekonominiu turiniu, todėl, nesant pastarojo, būtų galima argumentuoti, kad finansinėje apskaitoje taip pat neturėtų būti pripažįstamos tokios

<sup>38</sup> POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos*. Vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas. Vilnius: Eugrimas, 2004, p. 58.

<sup>39</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1935 m. sausio 7 d. byla *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935), nr. 127 [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>.

<sup>40</sup> POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos* <...>, p. 58–59.

<sup>41</sup> Ten pat, p. 59.

<sup>42</sup> TUMONIS, V. *Judicial Decision-Making: Interdisciplinary Analysis with Special Reference to International Courts*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 176–177.

<sup>43</sup> POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos* <...>, p. 59.

<sup>44</sup> Tvarkoma finansinė apskaita turi rodyti tikruosius įmonės veiklos rezultatus, todėl joje fiksuojamos visos realiai vykstančios ūkinės operacijos, neatsižvelgiant į tai, kokių tikslų jais siekia įmonė, nebent tos ūkinės operacijos būtų tik formaliai įformintos arba neturėtų jokio „turinio“ finansinės apskaitos požiūriu.

ūkinės operacijos. Vis dėlto, vadovaujantis moksline literatūra<sup>45</sup>, būtina patikslinti, kad turinio svarba finansinėje apskaitoje reiškia ne konkrečiai mokesčių vengimo funkcijos užtikrinimą, o atspindimą ekonominę įmonės realybę, todėl, jeigu ūkinės operacijos vyksta *de facto*, jos nėra pagrįstos tik sąlyginėmis formaliomis taisyklėmis, pagal kurias reali įmonės ekonominė nauda (ar atitinkamo veiksmo reikšmė) būtų kitokia nei finansinėje apskaitoje fiksuojama dvejybiniu įrašu sąskaitose žymima vertė, tada jos privalo būti fiksuojamos finansinėje apskaitoje nepaisant galimos „tik mokestinės“ naudos, juolab kad tokio vienintelio (pagrindinio) tikslo identifikavimas dažnai yra mokestinių ginčų įrodinėjimo dalykas, kuris neatitinka finansinės apskaitos postuluojamo „patikimo įvertinimo“ reikalavimo. Taigi būtų galima suponuoti, kad, tvarkant finansinę apskaitą, turinio viršenybės prieš formą principo taikymas yra objektyvaus pobūdžio – ūkinės operacijos turi realiai vykti, tai rodo objektyvių duomenų visetas, pagrindžiantis ūkinės operacijos turinį, bet ne formalius kriterijus. Apmokestinant pelno mokesčiu, analizuojamam principui taikyti, be objektyvių aplinkybių viseto, svarbus ir subjektyvus elementas (tikslas) – ūkinėmis operacijomis siekiama vienintelio (pagrindinio) tikslo gauti mokestinę naudą. Kaip konstatavo ESTT *Cadbury Schweppes* byloje, iš tiesų išimtinai dirbtinio tik mokesčiui išvengti skirto darinio buvimui konstatuoti reikia, kad, be subjektyvaus elemento, kurį sudaro siekis gauti mokesčių lengvatą, iš objektyvių elementų išplauktų, jog, nepaisant formalaus ES teisėje numatytų sąlygų laikymosi, įsisteigimo laisve siekiamas tikslas nebuvo pasiektas<sup>46</sup>. Pažymėtina, kad, vadovaujantis A. Isenberg požiūriu, tokio apskaitinio ir mokestinio šio principo taikymo skirtumo neturėtų būti, tačiau, pagal R. A. Posner, G. Guttman, mokestiniuose teisiniuose santykiuose (apmokestinant pelno mokesčiu) minėto tikslo identifikavimas nekvestionuotinas, o tai atitinkamai lemia nesutaptį su finansinės apskaitos vertinimu. Vis dėlto pritarina JAV mokesčių teisės profesorius G. Nelson, kad turinio viršenybės prieš formą principas, apmokestinant pelno mokesčiu, reiškia, jog ūkinėmis operacijomis neturi būti siekiama tik mokestinės naudos, priešingu atveju mokesčių administratorius privalo nepripažinti atitinkamų leidžiamų atskaitymų ar jų dalies – tą pagrindžia ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika<sup>47</sup>.

Analizuojant turinio viršenybės prieš formą principą taikymo momento aspektu, pagal PMĮ ir finansinės apskaitos teisinį reguliavimą šio principo taikymas taip pat gali būti netapatas. Lietuvos Respublikoje toks atvejis – beviltiškos skolos. Pavyzdžiui, įmonė sužino, kad skolininkas tikrai neįvykdys savo įsipareigojimo, nes jam bus pradėdama bankroto procedūra. Tokiu atveju pagal PMĮ 25 str. 1 d. mokesčio mokėtojas turi įrodyti skolos beviltiškumą ir pastangas susigrąžinti šias skolas<sup>48</sup>. Kaip išaiškines ir LVAT<sup>49</sup>, mokesčių mokėtojas 1) turi pateikti įrodymus, kurių sąrašas atitinkamai priklauso nuo skolos dydžio, bei 2) įrodyti pastangas susigrąžinti skolas. Tik esant minėtoms sąlygoms skola bus pripažįstama beviltiška – tai yra apmokestinamąjį pelną bus leidžiama mažinti riboto dydžio leidžiamu atskaitymu<sup>50</sup>. Pagal esamą praktiką taikant turinio viršenybės prieš formą principą finansinėje apskaitoje reikia fiksuoti įmonės patirtas neproduktyvias sąnaudas ir tokiu atveju užtenka atitinkamų

<sup>45</sup> Pavyzdžiui, RIAHI-BELKAOU, A. *Accounting theory*. London: Thomson Learning, 2002, p. 178; WILLIAMS, J. R. In *Financial accounting*. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, p. 19–201.

<sup>46</sup> ESTT. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue*.

<sup>47</sup> NELSON, G. *US tax law*: paskaitų ciklas. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

<sup>48</sup> Be to, skolos yra laikomos beviltiškoms, jeigu mokesčių mokėtojas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į mokesčių mokėtojo pajamas arba nuo skolų atsiradimo užfiksavimo mokesčių mokėtojo finansinės apskaitos dokumentuose, arba jeigu skolininkas yra miręs ar paskelbtas mirusiu arba likviduotas, arba bankrutavęs.

<sup>49</sup> LVAT. 2010 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1725/2010; LVAT. 2009 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009.

<sup>50</sup> Remiantis minėta LVAT praktika, turinio viršenybės prieš formą principas mokestiniuose teisiniuose santykiuose netaikomas, siekiant iškart skolą pripažinti beviltiška kaip riboto dydžio leidžiamą atskaitymą.

dokumentų, kuriais remiantis gali būti įvertintos sąnaudos (taikomas atsargumo principas, jei iš esamų duomenų finansinėje apskaitoje patikimai ir pakankamai pagrįstai galima nustatyti tokias sąnaudas). Tada, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, bus iš karto tą patį atskaitinį laikotarpį rodomos įmonės neproduktyvios sąnaudos, kai apie jas buvo sužinota, nereikalaujant bet kuriuo atveju įrodyti pastangas susigrąžinti skolas, ir pateikiant dokumentus, nebūtinai priklausančius nuo skolos dydžio.

Apibendrinant paminėtina, kad, kadangi, kaip minėta straipsnio įvade, šio darbo tikslas yra ne tik įvardyti, kokie principai iš tikrųjų taikytini pagal PMĮ, bet ir kokia jų mokesstinė reikšmė, pateikta trijų taikymo kriterijų (tikslas, taikymo sąlygos, laikas) analizė būtent ir „išgrynina“ turinio viršenybės prieš formą principo taikymą konkrečiai pagal PMĮ.

## Išvados

1. PMĮ 7 str. 1 d. būtų galima patikslinti, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, ne tik išskyrus atvejus, numatytus PMĮ II skyriuje ar pagal PMĮ 7 str., tačiau ir numatytus kituose PMĮ str. bei vadovaujantis PMĮ paskirtimi.
2. Apmokestinant pelno mokesčiu, *de facto* taikytini tokie pelno mokesčio apskaičiavimo principai – įmonės, periodiškumo, piniginio mato. Neutralumo, atsargumo, įmonės veiklos tęstinumo, iš dalies pastovumo principai, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, yra deklaratyvūs ir realiai „neveikiantys“.
3. Ir mokesciniuose teisiniuose santykiuose (apmokestinant pelno mokesčiu), ir pagal finansinės apskaitos teisinį reguliavimą turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tikslas (1) yra analogiškas. Šio principo taikymo sąlygos (2) skiriasi. A) taikant PMĮ, analizuojamam principui taikyti, be objektyvių aplinkybių viseto, svarbus ir subjektyvus elementas (tikslas) – ūkinėmis operacijomis siekiama vienintelio (pagrindinio) tikslo (gauti mokesstinę naudą). Toks taikymo sąlygų netapatumas yra pagrįstas turinio viršenybės prieš formą principo mokesčių vengimo funkcija. B) Tvarkant finansinę apskaitą, turinio viršenybės prieš formą principo taikymas yra objektyvaus pobūdžio – ūkinės operacijos turi realiai vykti, tai rodo objektyvių duomenų visetas, pagrindžiantis ūkinės operacijos turinį, bet ne formalius kriterijus. Aptinkamas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo momento (3) skirtingumas taikant PMĮ ir tvarkant finansinę apskaitą.

## LITERATŪRA

### Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos įmonių restruktūrizavimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.C69847B389DF/NTwEkOwlui>>.
2. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C/SAoHVhYvQz>>.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/rDLYSrNhXL>>.
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9/nDmlUuROkE>>.
5. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas (su pakeitimais ir papildymais), [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.0808D5C392B2/PtAJjvSuyv>>.
6. 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 [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/1-VAS-6-redakcija.pdf>>.

7. 10-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo pajamos“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/10-VAS-5-redakcija.pdf>>.

8. 11-asis verslo apskaitos standartas „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1 [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/11-VAS-5-redakcija.pdf>>.

9. Mokestinio laikotarpio nustatymo, atsižvelgiant į apmokestinamųjų vienetų veiklos ypatybes, tvarka, patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2002 m. sausio 31 d. įsakymu Nr. 28 (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.4167BD266C63/cTkdrByNKX>>

## Specialioji literatūra

10. DORSEY, R. Should Schlude v. Commissioner be overtuned? How tax jurisprudence impacts the rules of tax accounting. *Southern Law Journal* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Norman: Southern Academy of Legal Studies in Business, 2009, nr. 1, p. 59–72. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

11. ENDRIJAITIS, M. Kaupimo principo taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 2014, t. 93, p. 138–156.

12. ENDRIJAITIS, M. Palyginimo principo taikymo apmokestinant juridinį asmenį pelno mokesčiu probleminiai aspektai. *Teisė*, 2016, t. 99, p. 110–124.

13. GODDARD, R.; ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, nr. 2, p. 298–306. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

14. HOOPEES, J. L. *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R&D Tax Credit* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopess%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

15. KELSEN, H. *Grynoji teisės teorija*. Vertė A. Degutis, E. Kūris. Vilnius: Eugrimas, 2002.

16. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, 2011.

17. POSNER, R. A. *Jurisprudencijos problemos*. Vertė A. Paksas, M. Cvelich, T. Gulbinas. Vilnius: Eugrimas, 2004.

18. RIAHI-BELKAOUI, A. *Accounting theory*. London: Thomson Learning, 2002.

19. RUDŽIONIENĖ, K. *Finansinės apskaitos teorijos*: monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2012.

20. SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006, t. 58, p. 125–133.

21. TUMONIS, V. *Judicial Decision-Making: Interdisciplinary Analysis with Special Reference to International Courts*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.

22. WILLIAMS, J. R., et al. *Financial accounting*. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012.

## Teismų ir mokesťinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

23. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta396/content>>.

24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue.

25. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. gegužės 2 d. sprendimas byloje C-341/04 Eurofood IFSC Ltd.

26. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje C-446/03 Marks & Spencer plc prieš David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

27. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013.
28. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-724/2013.
29. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012.
30. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1166/2012.
31. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>578</sup>-3560/2011.
32. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. spalio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2350/2011.
33. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugsėjo 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-2268/2011.
34. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-1725/2010.
35. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> – 735/2010.
36. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. gegužės 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-435/2010.
37. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009.
38. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-499/2009.
39. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> – 521/2009.
40. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>525</sup>-828-08.
41. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.
42. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
43. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. birželio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>10</sup> – 780 – 05.
44. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 355/2004.
45. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2017 m. rugsėjo 18 d. sprendimas Nr. S-200 (7-151/2017).
46. JAV Aukščiausiasis teismas. 1935 m. sausio 7 d. byla *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935), nr. 127 [interaktyvus, žiūrėta 2014 vasario 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>.

#### **Kiti šaltiniai**

47. OECD. *International tax avoidance, base erosion and profit shifting. Anti-avoidance measures*: seminar/workshop. Budapest: OECD, 2013 m. balandžio 8–12 d.
48. Keisti ar ne finansinius metus. Diskusija. In *Verslo žinios*. 2014 m. sausio 14 d., nr. 6, p. 14.
49. MAČERNIENĖ, D. Mokesčių apskaita užgožia finansinę. Iš *Verslo žinios* [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10], 2006 m. vasario 28 d., nr. 40, p. 15. Prieiga per internetą: <<http://archyvas.vz.lt/news.php?strid=1056&id=255529>>.
50. NELSON, G. *US tax law*: paskaitų ciklas. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

51. ŽEIMANTAS, V. V. Pakeitus finansinius metus galima sutaupti. Iš *Verslo žinios*, 2014 m. sausio 7 d., nr. 2, p. 14.

52. 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ metodinės rekomendacijos, patvirtintos Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2010 m. gruodžio 14 d. įsakymu Nr. VAS-40 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2017-05-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

## **APPLICATION OF OTHER THAN ACCRUAL AND MATCHING GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES FOR THE PURPOSE OF LEGAL ENTITIES TAXATION ON CORPORATE INCOME TAX**

**Martynas Endrijaitis PhD**

### **S u m m a r y**

Continuing discussions of application of generally accepted accounting principles for the purpose of legal entities taxation on corporate income tax, there is analyzed relationship of legal regulation of corporate income tax and financial accounting in the way of revealing other than accrual and matching principles effect. As a consequence, the purpose of this article is to answer the question which principles of corporate income tax calculation are really applied according to Republic of Lithuania law on corporate income tax simultaneously disclosing these principles fiscal meaning.

The object of this article is disclosure of other than accrual and matching principles application following Law on corporate income tax.

Performed analysis of problematical questions discloses that paragraph 1 of Article 7 of Law on corporate income tax shall be itemized that 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, not only 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, but also except for the cases in other articles and purpose of Law on corporate income tax.

The article reveals that for the purpose of legal entities taxation on corporate income de facto such principles of corporate income tax calculation are applied like entity's concept, periodicity and monetary measure principles. Neutrality, prudence, going concern and partially consistency principles could be described as declaratory and “dormant” for the purpose of legal entities taxation on corporate income tax.

This scientific research reveals that 1) the purpose of substance over form principle is the same in taxation on corporate income tax and financial accounting. 2) Application conditions of this principle are different. A) It is important objective circumstances and subjective element (purpose) that transactions seeks only to obtain benefit from taxation for application of substance over form principle following Law on corporate income tax. These application conditions are based on tax avoidance function. B) It is important only objective circumstances as transactions shall really occur for application of this principle in financial accounting. There is identified difference of 3) the moment of application of substance over form principle comparing the following on Law on corporate income tax or financial accounting rules.

*Įteikta 2017 m. gruodžio 11 d.*

*Priimta publikuoti 2018 m. balandžio 30 d.*