

KAUPIMO PRINCIPO TAIKYMAS APMOKESTINANT JURIDINIUS ASMENIS PELNO MOKESČIU

Martynas Endrijaitis

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

Straipsnyje, identifikuojant pajamų ir sąnaudų pripažinimo, apmokestinant pelno mokesčiu, sąlygas, implikuojant finansinės apskaitos normų analizę, atsakoma į klausimą, ką reiškia kaupimo principo taikymą apibūdinantis teiginys „pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos“, tokiu būdu atskleidžiant šio principo taikymą mokesčių teisėje.

The purpose of this article is to define the statement “income is recorded when earned and costs – when they occur”. Analysis is performed to determine the terms by which these economic transactions are recognized for taxation purpose by analyzing also financial accounting norms. As a consequence, application of this principle is revealed in tax law.

Įvadas

Europos Komisijos 2013 metais (toliau – m.) išleistame leidinyje „Mokesčių tendencijos Europos Sąjungoje“, nagrinėjant juridinių asmenų apmokestinimą pelno mokesčiu, daugelyje Europos Sąjungos (toliau – ES) ir Europos ekonominės erdvės valstybių narių, o tai būdinga ir Lietuvos Respublikoje, pabrėžiama, kad, nustatant pelno mokesčio bazę, visų pirma privalo būti apskaičiuotas mokesčio mokėtojo apskaitinis rezultatas¹. Užsienio valstybių ne tik ekonomikos, bet ypač teisės mokslininkai, pavyzdžiui, C. P. Mitran, D. Nerudova, H. Bohušova, M. Bebeslea, P. L. Vesterdorf, P. Svoboda, R. Dorsey ir kiti, pastaruoju metu vis dažniau kelia finansinės apskaitos ir pelno mokesčio santykio probleminius klausimus, akcentuoja finansinės apskaitos teisinio reguliavimo svarbą mokesčių teisei. Lietuvos Respublikoje tik specialiojoje periodinėje spaudoje aptinkamas kai kurių praktinių situacijų aprašymas, kaip vertinti atitinkamus ūkinius faktus finansinės apskaitos ir pelno mokesčio požiūriu, tačiau mokslinėje teisės literatūroje šių kategorijų santykis nenagrinėtas. Būtent šio darbo originalumu laikytinas tarpdisciplininis diskursas teisės ir ekonomikos moksluose – tinkamo mokesstinės prievolės įvykdymo, vadovaujantis vienu iš bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymu, aspektai. Be to, kaip teigiama mokesčių teisės tyrėjų, moksliniai atskirų mokesčių tyrimai vis dėlto nebuvo atlikti, todėl, žvelgiant į ateitį, jų aktualumas ir perspektyvumas neabejotinas².

¹ European Commission. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 2013 edition. [interaktyvus]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013, pavyzdžiui, p. 59, 123, 139, 143, 153, 162, 310 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf>.

² MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 2011, t. 78, p. 114.

Tiek Lietuvos Respublikoje, tiek daugelyje užsienio valstybių, kuriant apmokestinimo pelno mokesčių reglamentavimą, į pelno mokesčio įstatymus buvo „perkeltos“ finansinės apskaitos (atrodytų „tradiciskai“ laikytinos tik ekonomikos mokslo objektu) normos, todėl jeigu jau skiriama kaip savarankiška finansų ir mokesčių teisė, tada, manytina, atsiribojimas nuo finansinės apskaitos teisinio reguliavimo „prisidengiant“ H. Kelsen gryniosios teisės paradigma, o tai determinuoja ir pelno mokesčio reglamentavimo dalinį nenagrinėjimą, būtų pernelyg paprasta ir „susiaurinta“ pozicija. Kadangi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo³ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – PMĮ) 7 straipsnio (toliau – str.) 1 dalyje (toliau – d.) abstrakčiai reglamentuojama, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo principą, jei PMĮ nenumatyta kitaip, tačiau neįtvirtinamos aiškios sąlygos, kaip jos konkrečiai pripažįstamos, straipsnyje implikuojama finansinės apskaitos normų analizė, siekiant atskleisti, kokių eksplisicinių nuostatų pasigendama PMĮ, norint neabejotinai *de jure* ir *de facto* teigti, kad šiuo atveju mokesčiniams teisiniams santykiams taikomas kaupimo principas.

Reikia pažymėti, kad Lietuvos Respublikoje kaupimo principą nagrinėjo tokie mokslininkai, kaip antai: A. Ivanauskienė, D. Pučkienė, G. Kalčinskas, J. Bikienė, J. Mackevičius, K. Rudžionienė, K. Senkus, R. Budrionytė, R. Subačienė, tačiau apsiribota šio principo sampratos aprašymu finansinėje apskaitoje, jo taikymas nustatant pelno mokesčio bazę (analizuojant mokesčinius teisinius santykius) nenagrinėtas.

Šio straipsnio objektas – identifikuotinių pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygų pagal PMĮ analizė, vadovaujantis kaupimo principo turinio ir jo taikymo nagrinėjimu, papildomai pasitelkiant finansinės apskaitos, vedamos pagal verslo apskaitos standartus (toliau – VAS), normas.

Darbo tikslas – atsakyti į klausimą, ką reiškia kaupimo principo taikymą apibūdinantis teiginys „pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos“, tokiu būdu atskleidžiant galimus PMĮ pakeitimus. Siekiant šio tikslo, keliami tokie straipsnio uždaviniai:

1. Pagrįsti, kodėl finansinės apskaitos teisinis reguliavimas analizuotinas kaip finansų (mokesčių) teisės institutas.
2. Atskleisti, kokios PMĮ nuostatos, reglamentuojančios apmokestinamųjų pardavimo pajamų pripažinimo sąlygas, turėtų būti įtvirtintos.
3. Identifikuoti, kokios PMĮ nuostatos, numatančios pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygas, turėtų būti įtvirtintos.

Darbe indukciniu, pragmatiniu, sisteminiu teisės tyrimo metodais nagrinėjamas pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygų identifikavimas, apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu, pagal kaupimo principą (sąlygoms identifikuoti, vadovaujantis konstruktyviais argumentais, analizuotinos ir apskaitinės sąlygos), kaip apmokestinimo sąlygos pagal šį principą vertinamos mokesčinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje. Atkreiptinas dėmesys, kad straipsnyje atliekamas teisinis kaupimo principo taikymo apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu nagrinėjimas, pateikiant galimus ne finansinės apskaitos normų, tačiau būtent PMĮ nuostatų papildymus.

Tiriant darbo objektą ir siekiant minėto tikslo, vadovujamasi Lietuvos Respublikos teisės aktais, mokslinėmis publikacijomis (teisės mokslininkų, tačiau, kiek tai aktualu teisės mokslui, nevengiama ir ekonomikos autorių tyrimų), mokesčinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika. Kadangi šiame darbe analizuojamos pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygos mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pagal kaupimo principo turinį, papildomai implikuojant finansinės apskaitos taisykles, kaip pagrindiniai šaltiniai įvardytini PMĮ, Biudžetinės įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos rengiami VAS, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) praktika.

³ *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

1. Kvestionavimo finansinės apskaitos teisinį reguliavimą analizuoti kaip finansų (mokesčių) teisės institutą kontrargumentai

Teisės mokslas neturi būti statiškas, socialinių mokslų tarpdiscipliniškumas dabartinių tyrimų kontekste tampa truizmu, todėl teisės mokslo imanentinis polinkis analizuoti specifines socialinių mokslų sritis, kiek tai aktualu teisiniams santykiams tobulinti, skatintinas reiškinys. Teisės profesorius A. Peczenik teigia, kad mokslininkas privalo išrinkti skirtingų disciplinų fragmentus ir juos sujungti taip, kad jie padėtų naujiems tikslams⁴. Jį papildė teisės ir ekonomikos profesorius R. Van den Bergh. Jo manymu, specifiniuose teisės pošakiuose besispecializuojantys mokslininkai ne tik turi, bet ir privalo tirti ekonomikos mokslo institutus; tai pagrindžia tiek atliktų naujausių tyrimų rezultatai, tiek vėlesnis sėkmingas jų taikymas teisės praktikoje⁵. Nesiekiant aprašyti daugybės kitų užsienio akademinės teisės visuomenės atstovų ir praktikų pasisakymų dėl atskirų lyg ir atrodytų ekonomikos mokslui priskirtinų institutų analizavimo teisės disciplinos kontekste (ypač finansų ir mokesčių teisėje), belieka konstatuoti, kad tarpdiscipliniškumas, ypač tokioje „ekonomikos fundamentais“ pagrįstoje teisės šakoje kaip finansų ir mokesčių, neišvengiamas, juo labiau kai pats tradiciškai ekonomikos mokslui priskiriamas institutas pagrįstas teisinių santykių baze (tai, *inter alia*, ir atskleidžiama šiame straipsnyje).

Apibendrinant teisės mokslo literatūrą, užsienio universitetuose dėstomų finansų ir mokesčių teisės specializacijos disciplinų programas, Europos institucijų mokesčių teisės darbo grupių posėdžių medžiagą, teismų praktiką, mokesčių teisės aktus, abstrahuotini kvestionavimo finansinę apskaitą analizuoti kaip finansų (mokesčių) teisės institutą (dėl ribotos šio straipsnio apimties apibendrinant kaip pavyzdžiai pateikiami keli pagrindiniai mokslininkų darbai ar universitetuose dėstomų teisės disciplinų programų pavyzdžiai) kontrargumentai.

Pirma, prieš apibendrinant užsienio teisės mokslininkų tyrimų gausą, atkreiptinas dėmesys, kad ir Lietuvos Respublikos teisės tyrėjų darbuose aptinkama įžvalgų, kuriomis remiantis būtų galima pagrįsti finansų ir mokesčių teisės mokslo dėmesio atkreipimą į finansinės apskaitos teisinį reguliavimą. Pritartina J. Galginaičio jau 2002 m. taiklioms pastaboms, kad, siekdama patenkinti tokius pozityviajai teisei keliamus reikalavimus, kaip antai refleksiškumą (gebėjimas parodyti socialinį gyvenimą) ir dinamiškumą (gebėjimas žengti koja kojon su gyvenimu, kartais formaliai išliekant nepakitusia), pozityvioji teisė priversta „peržengti pati save“, savo dogminę sistemą; jog akcentuotina ne tiek pozityviosios teisės sistema, o teisinės sistemos svarba, apimanti kur kas daugiau socialiniu požiūriu reikšmingų elementų negu tik teisės normos bei kitos teisinio teksto detalės; kad teisė vis sudėtingėja, darosi faktiškai visa aprėpianti, vis labiau reikalaujanti specialių profesinių žinių⁶ (pavyzdžiui, specifinės finansinės apskaitos žinios kaip priemonė pagrįstoms materialinėms pelno mokesčio normoms kurti). Be to, finansinės apskaitos teisinio reguliavimo implikavimą mokesčiuose teisiniuose santykiuose galima pagrįsti ir A. Vaišvilos verifikavimu dėl ekonomikos ir teisės mokslų sąsajumo⁷. E. Kūris konkrečiai įvardija tendenciją – finansininkų, auditorių (finansinės apskaitos specialistų) įtakos didėjimą teisėje, kartu įvardydamas šias sritis „su teise artimai susijusias“⁸, o G. Užubalis pabrėžia, kad kol nėra pajamų apskaitos, negali būti ir pelno mokesčio⁹.

⁴ MACKUVIENĖ, E. *Teisinio argumentavimo korektiškumo prielaidos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011, p. 3.

⁵ VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.

⁶ GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*, 2002, t. 44, p. 35, 37.

⁷ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. Antrasis, pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Justitia, 2004, p. 217.

⁸ KŪRIS, E. *Ko neparašė Rogeris Cotteerrelas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas*: R. Cottererell. Teisės sociologija: įvadas. Vilnius: Pradai, 1997, p. 395–396.

⁹ UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 171.

Antra, apibendrinant tokių teisės mokslininkų, kaip antai R. Dorsey¹⁰, R. Goddard, H. Rogers¹¹, J. L. Hoopes¹² ir kt. mokslinius tyrimus, reikia pabrėžti, kad, remiantis jais, finansinės apskaitos teisinis reguliavimas negali būti niveliuojamas iš apmokestinimo pelno mokesčiu tyrimo, nes pelno mokesčiu apmokestinamas juridinių asmenų finansinis rezultatas, kuriam fiksuoti ir skirtos finansinės apskaitos normos¹³, pelno mokesčio sistemos elementai (apmokestinamosios pajamos, leidžiami, ribojamų dydžių leidžiami, neleidžiami atskaitymai) pagrįsti finansinės apskaitos sistemos struktūra (apskaitinės pajamos, sąnaudos), moksliniai tyrimai pagrindžia, kad finansinės apskaitos normų pasikeitimai lemia pelno mokesčio normų pakeitimus (pavyzdžiui, finansinėje apskaitoje panaikinus neigiamo prestižo pripažinimą, jo atsisakoma ir pelno mokesčių reglamentuojančiuose įstatymuose).

Trečia, užsienio universitetuose teisės disciplinų programose aptinkamas kaip atskiras kurso dalykas dėstomas finansinės apskaitos teisinis reguliavimas finansų ir mokesčių teisės specializacijos studentams. Pavyzdžiui, Mičigano universitete Jungtinėse Amerikos Valstijose¹⁴ (toliau – JAV), Teksaso universitete Ostine¹⁵ (JAV) finansinės apskaitos teisė dėstoma finansų ir mokesčių teisininkams, o Indianos, Virdžinijos ir kt. JAV universitetai skelbia siūlantys ypač pažangias, paklausias integruotas teisės ir finansinės apskaitos programas, suteikiančias galimybę įgyti „dvigubą“ teisininko ir finansinės apskaitos specialisto išsilavinimą¹⁶. Reikia paminėti, kad ne tik JAV, bet ir ES valstybėse, pavyzdžiui, Estijos Respublikos kelių universitetų teisės fakultetų finansų ir mokesčių teisės specializacijos programų projektuose numatytas finansinės apskaitos teisės dalykas¹⁷.

Ketvirta, Europos institucijų mokesčių teisės darbo grupių rezultatai neginčijamai įrodo poreikį finansinės apskaitos teisinį reguliavimą analizuoti kaip finansų ir mokesčių teisės institutą, šitai implikuojant konkrečias finansinės apskaitos normas apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklėse. Nuo 2013 m. birželio 10 d. aktyviai veiklą pradėjusi Europos Komisijos darbo grupė dėl agresyvaus mokesčių planavimo ir dvigubo apmokestinimo pastaruoju metu vis labiau dėmesį atkreipia į finansinės apskaitos normas ne kaip išskirtinai finansinės apskaitos institutą, bet kaip į integralų mokesčiuose teisiniuose santykiuose veikiančią reiškinį būtent tuo aspektu, kad yra finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taisyklių, kurias inkorporavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą jam būtų suteikiama daugiau aiškumo, stabilumo, dėl to būtų stabdoma pelno mokesčio bazės erozija¹⁸. Šią išvadą

¹⁰ 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. 60–62 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

¹¹ GODDARD, R.; ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus]. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, no. 2, p. 304 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

¹² HOOPES, J. L.; *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R & D Tax Credit* [interaktyvus]. Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013, p. 1–2, 29–30 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopes%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

¹³ Nors dėl apskaitinių ir mokesčių taisyklių netapatumų tikrasis finansinėje apskaitoje užfiksuotas įmonės finansinis rezultatas paprastai skiriasi nuo mokesčio.

¹⁴ Michigan State University, College of Law. *Accounting* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.law.msu.edu/acctg/>>.

¹⁵ NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.

¹⁶ *Law & Accounting Degrees* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ehow.com/info_7967439_law-accounting-degrees.html>.

¹⁷ *Workshop on tax accounting and tax assessment of capital issues and corporate rights*: tarptautinė konferencija. Kijevas: Europos Komisijos organizuojama TAIEX, 2012 m. spalio 19 d.

¹⁸ Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm>.

patvirtina Tarybos Tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose, kuriuose nagrinėjamas 2011 m. kovo 16 d. Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (toliau – CCCTB), pasiekti valstybių narių kompromisai – konkrečiai apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos CCCTB *expressis verbis* inkorporuotos iš 18-ojo TAS „Pajamos“¹⁹ 14 str., atidėjinių pripažinimo kaip leidžiamų atskaitymų sąlygos – iš 37-ojo TAS „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“²⁰ ir t. t.²¹ *Inter alia*, Europos Komisijos organizuojama empirinė studija „Smulkaus ir vidutinio verslo apmokestinimas lyginant su didžiosiomis įmonėmis“ taip pat suponuoja apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių supaprastinimą artinant šio mokesčio bazę prie apskaitinio rezultato²².

Pabrėžtina, kad šioje straipsnio dalyje pateiktus kontrargumentus²³ papildomai pagrindžia kitose straipsnio dalyse pateikta PMĮ normų sisteminė analizė, atliekant ir finansinės apskaitos normų nagrinėjimą, tiek teoriniais, tiek konkrečiais-praktiniais pavyzdžiais įrodant, kaip finansinės apskaitos normos nulemia apmokestinimą pelno mokesčiu. *Inter alia*, remiantis straipsnyje išdėstyta analize, pateikiamos išvados, abstrahuojančios būtent apmokestinimo pelno mokesčiu reglamentavimo ypatumus.

2. Apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygų probleminiai aspektai

Identifikuojant apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygas, visų pirma akcentuotina, kad mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika suponuoja pajamų ir įplaukų sampratų atskyrimą. P pinigai ar kitas turtas, gauti už pateiktas prekes (suteiktas paslaugas) arba už dar nepateiktas prekes ar neatliktus darbus, vadinami įplaukomis. Įplaukos negali būti laikomos pajamomis, kol prekės ar kitos vertybės neperduodamos pirkėjui arba kol neišrašomos tų prekių pardavimo-pirkimo faktą įteisinantis dokumentas²⁴. Tad keltina įplaukų ir pajamų atskyrimo problema – kokiomis konkrečiomis sąlygomis galima teigti, kad įmonė uždirbo apmokestinamųjų pajamų.

Atkreiptinas dėmesys, kad, siekiant atsakyti į šį klausimą, tikslinga analizuoti finansinės apskaitos teisinį reguliavimą, nes, kaip pateikta analizė verifikuoja, būtent jame randamas atsakymas, ką reiškia fundamentinė, tačiau abstrakti apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklė – „pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos“²⁵. Papildomai paminėtina, kad mokesčių administratoriaus skelbiamuose

¹⁹ Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 18-asis TAS). *OL*, 2008 L 320.

²⁰ Patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 37-asis TAS). *OL*, 2008 L 320.

²¹ *Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation* [interaktyvus]. 2013, FISC 80, p. 15–16 [žiūrėta 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>; *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181, p. 14–16 [žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.

²² VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013, p. 12–19.

²³ Pabrėžtina, kad kontrargumentai pateikti siekiant pagrįsti, kodėl šiame darbe papildomai atliekama finansinės apskaitos normų analizė, ir kartu pabrėžti apskaitinių nuostatų aktualumą mokesčių teisėje.

²⁴ Pavyzdžiui, LVAT. 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1161/2012; Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) 2012 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-128(7-73/2012); MGK. 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009); MGK. 2007 m. gruodžio 20 d. sprendimas Nr. S-247(7-244/2007).

²⁵ Būtent taip teisės aktuose apibrėžiamas kaupimo principas, kuriuo vadovaujantis pagal PMĮ pripažįstamos pajamos. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo (su pakeitimais ir papildymais, toliau – ĮFAJ) 10 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 direkto-riaus 2010 m. gegužės 19 d. įsakymu Nr. VAS-12, 37 p. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616; 2010, Nr. 57-2828.

PMĮ aiškinimo komentaruose²⁶ pateikiamas tik bendras kaupimo principo apibūdinimas, nurašytas nuo finansinės apskaitos teisės aktų, aiškus, išsamesnis šio principo taikymo aiškinimas, konkrečių apmokestinamųjų pardavimo pajamų ar sąnaudų pripažinimo sąlygų aiškinimas nepateikiamas, o tai galėtų būti įvardyta kaip PMĮ komentaro trūkumas, dėl to šis komentaras turėtų būti papildytas, remiantis straipsnyje analizuojamais finansinės apskaitos teisinio reguliavimo pavyzdžiais, taikytinai apmokestinant²⁷.

Lietuvių teisės profesoriaus V. Mikelėno teigimu, principas, kaip pagrindinė idėja, nuostata, gali būti tiek faktinis, tiek teisinis, o faktinis principas tampa teisiniu tik kai jo esmė, turinys įtvirtinami konkrečiose teisės normose arba jį pripažįsta teismų praktika²⁸, todėl analizuojamo principo (minėtos abstrakčios apmokestinimo taisyklės) turinį sudarančios sąlygos skirtinos, nagrinėjant VAS normas ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką²⁹.

10-ojo VAS³⁰ 14 punkte (toliau – p.) pateiktos sąlygos³¹, žyminčios, kad prekių pardavimo pajamų pripažinimas³² sietinas su pardavėjo sutarties sąlygų įvykdymu, kai visa su prekėmis ar paslaugomis susijusi rizika, dabartinė ir būsima nauda perduodama pirkėjui. Sąlygų viseto taikymas reiškia, kad jeigu gautos įplaukos, nesusijusios su rizikos ir naudos perdavimu, finansinėje apskaitoje jos turėtų būti registruojamos kaip gauta išankstinė įmoka, kuri pajamomis bus pripažįstama tada, kai su prekėmis ar paslaugomis susijusi rizika ir nauda bus perduota pirkėjui. Atkreiptinas dėmesys, kad šiame VAS p. įtvirtintos sąlygos būtent ir atskleidžia (paaiškina) abstrakčią minėtą kaupimo principą apibūdinančią taisyklę, o PMĮ, įtvirtinus tą patį kaupimo principą, nėra reglamentuojama, kada vis dėlto konkrečiai laikyti, kad „pajamos jau uždirbtos“.

Vis dėlto nebūtų galima siūlyti „aklai“ *expressis verbis* šių apskaitinių taisyklių „perkelti“ į PMĮ. Abejonių kelia VAS rengėjų pozicija 10-ojo VAS 14 p. pirmąją ir antrąją sąlygas įtvirtinti kaip savarankiškas. Ar pardavėjas su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą perdavęs pirkėjui gali parduotas prekes valdyti ir nekontroliuoti? Jeigu pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja,

²⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaro (aktuali redakcija 2014 m. balandžio 15 d.) (toliau – PMĮ komentaras) p. 94 [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. birželio 8 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323>.

²⁷ Beje, PMĮ komentare užsimenama, kad nuo 2004 m. mokestinio laikotarpio pradžios vienetai, kurie, tvarkydami buhalterinę apskaitą ir rengdami finansines ataskaitas, privalo vadovautis ar vadovaujasi VAS nuostatomis, prekių pardavimo pajamas pripažįsta pagal 10 VAS „Pardavimo pajamos“. PMĮ komentare abstrakčiai rašoma, kad šio VAS nuostatos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tiek, kiek jos neprieštarauja PMĮ nuostatoms, tačiau toliau nedetalizuojama, kokios konkrečios sąlygos taikytinos.

²⁸ MIKELĖNAS, V. *Civilinio proceso teisė: vadovėlis*. I tomas. Vilnius: Justitia, 2003, p. 132.

²⁹ T. y. kaupimo principas teisiniu požiūriu, viena vertus, yra pagrindinė idėja, nuostata, o ne konkrečių taisyklių rinkinys (kaip kad VAS), o, kita vertus, kad jis veiktų kaip faktinis principas, o tiksliau – kaip *de jure* ir *de facto* apmokestinimo taisyklė, turi būti identifikuojamos konkrečios jo taikymo (veikimo) sąlygos.

³⁰ 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). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

³¹ Paminėtina, kad dėl tokių kaupimo principo turinį apibūdinančių pajamų pripažinimo sąlygų skyrimo ne tik finansinėje apskaitoje pagal tarptautinius finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, bet ir pelno mokesčio bazei nustatyti pastaruoju metu ypač aktyviai vyko diskusijos tarp ES valstybių narių Europos Tarybos tiesioginių mokesčių darbo grupės posėdžiuose dėl CCCTB. Kaip minėta, valstybių narių pasiektas kompromisas dėl tokių sąlygų pripažinimo mokestiniuose teisiniuose santykiuose.

³² Paminėtina, kad, remiantis 10-ojo VAS 20–27 p., analizuota mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, panašios sąlygos taikytinos ne tik prekių, turto, bet ir paslaugų teikimo pajamoms pripažinti (tik šiuo atveju nagrinėtina, ar sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso datos gali būti patikimai įvertintas). Be to, pagal 10-ojo VAS 28–30 p. ir analizuotą teismų praktiką suponuotina, kad šios sąlygos būdingos ir daugumai netipinės veiklos pajamų pripažinti.

ar gali būti, kad jis su prekėmis susijusios rizikos ir jų teikiamos naudos nėra perdavęs pirkėjui?³³ Pirmosios dvi sąlygos vertintinos kaip implikacija, t. y. jei tenkinama pirmoji sąlyga, tai rodo ir antrosios įgyvendinimą, todėl būtent PMĮ šalia nuostatos, įtvirtinančios kaupimo principo taikymą, turėtų būti įtvirtintos kaip savarankiškos trys sąlygos. PMĮ reikėtų aiškiai reglamentuoti, kad pardavimo pajamos, vadovaujantis kaupimo principu, pripažįstamos, kai: 1) pardavėjas su prekėmis ar kitu turtu susijusia 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. Argumentuojant pastarąją išvadą, toliau straipsnyje verifikuotinas siūlomų sąlygų pagrįstumas PMĮ.

2.1. Pirmosios sąlygos pripažinimas

Remiantis PMĮ nuostatomis³⁴ ir atitinkamai LVAT formuojama praktika³⁵, matyti, kad pajamoms pelno mokesčio požiūriu pripažinti būtinas realus sandorių, kuriais, parduodant prekes, uždirbamos pajamos, vykdymas – su prekėmis susijusią riziką ir jų teikiamą naudą pardavėjas privalo perduoti pirkėjui. LVAT ne kartą yra išaiškinęs, kad dėl teisės normų, reglamentuojančių pelno mokesčių, taikymo svarbu turėti omenyje, jog vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos, ir tai patvirtina bylos įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien turimas buhalterinės apskaitos dokumentas nesusiteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu atitinkamos sąnaudos faktiškai nėra patirtos³⁶. Objektivių įrodymų visetu turi būti pagrįstos³⁷ ne tik patirtos sąnaudas, bet ir atitinkamai uždirbtos, patiriant minėtas sąnaudas, pajamos, o tai suponuoja ir realų prekių perdavimą pirkėjui. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais jis grindžia atitinkamą pajamų dydžio nustatymą pelno mokesčio prasme, neatitinka tikrojo buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio, mokesčių mokėtojas, siekdamas pagrįsti savo nustatytą apmokestinamųjų pajamų dydį, privalo įrodyti tikrąjį ūkinę operacijos turinį³⁸: pardavėjas (mokesčio mokėtojas), norėdamas pagrįsti mažesnių apmokestinamųjų pajamų pripažinimą ankstesniu mokesčiniu laikotarpiu, visų pirma privalėtų įrodyti, kad jis šiuo laikotarpiu nenustojė valdyti ir kontroliuoti prekių, todėl rizikos ir prekių teikiamos naudos perdavimo momentas neįvykęs. Pirmosios sąlygos taikymą sunkina tai, jog sunku nustatyti, kad šis kriterijus tenkinamas, kai pirkimo-pardavimo sutartyje kainos sumokėjimo tvarka siejama su sąlyga, kurios atsiradimas ar neatsiradimas nėra iš anksto žinomas. LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011 buvo nustatyta, kad 2006 m. spalio 27 d. bendrovė (pardavėjas) ir kita įmonė (pirkėjas) sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutartį, pagal kurią pirkėjui parduotas 3,3800 ha ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypas. Sutarties 2 p. buvo nustatyta apmokėjimo tvarka:

³³ Šiuo atveju nagrinėjami pirkimo ir pardavimo atvejai; jei prekės yra pavogtos ar kitais būdais pardavėjo prarastos, tada nebus taikoma nė viena iš analizuojamų sąlygų.

³⁴ PMĮ 7 str. 1 d., 57 str. 1 d.

³⁵ Pavyzdžiui, LVAT. 2011 m. rugsėjo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 3320/2011; LVAT. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-926/2011; LVAT. 2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴² - 301/2011.

³⁶ Pavyzdžiui, LVAT. 2009 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009; LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

³⁷ LVAT. 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2311/2013; LVAT. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011; LVAT. 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009.

³⁸ LVAT. 2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-589/2011; LVAT. 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-195/2010.

125 000 Lt per 5 darbo dienas po sutarties pasirašymo, 1 000 000 Lt per 5 darbo dienas po to, kai pardavėjas pateiks bendrojo detalaus planavimo dokumentus su visais tvirtinti būtinais sprendimais ir parašais bei įrodymais, kad pateikta tvirtinti, ir 1 410 000 Lt per 5 darbo dienas patvirtinus bendrąjį detalų planą. Taigi 2 p. aptarta kainos sumokėjimo tvarka pateikiama su nuoroda į sąlygą – kai pardavėjas pateiks bendrojo detalaus planavimo dokumentus su visais tvirtinti būtinais suderinimais ir parašais bei įrodymais, kad pateikta tvirtinti – kurios atsiradimas ar neatsiradimas nėra iš anksto žinomas. Būtų galima teigti, kad sąlyginė prievolė lemia sutarties kainą, kuri laikytina būtinaja pirkimo-pardavimo sutarties sąlyga³⁹. Tokiu atveju abejotina, ar galima pripažinti, kad pardavėjas su turto susijusia rizika ir jo teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui, nes sudarytų sutarčių kainos mokėjimo tvarka siejama su sąlyga, kurios atsiradimas gali ir neįvykti, arba įvykti ne tuo laiku, kada šalys tikisi; jeigu minėta sąlyga neįvyktų, tada sutartis liktų neįgyvendinta ir būtų nutraukta, arba šalys galėtų susitarti dėl naujos kainos, kuri būtų adekvačiai sumažinta dėl neįvykusios sąlygos⁴⁰. Kita vertus, pateiktini kontrargumentai, kad 1) sandorio kainos pasikeitimai nepaneigia paties didesnio ar mažesnio apmokestinamųjų pajamų gavimo fakto, todėl, argumentuojant piniginių įplaukų pasikeitimu, manytina, būtų nepagrįsta teigti, kad bendrai visų apmokestinamųjų pajamų pripažinimas negalimas, nes netenkinama analizuojama pirmoji pajamų identifikavimo sąlyga; 2) būtent su turto susijusios rizikos ir jo teikiamos naudos perdavimą pirkėjui pagrindžia tai, kad pirkimo-pardavimo sutartys priskirtinos sutartiniais sandoriams, pagal kuriuos teisės ir pareigos sandorio šalims atsiranda nuo jų sudarymo. Toks, kaip analizuojamas sandoris – konsensualinis – laikomas sudarytas nuo to momento, kai šalys susitarė dėl visų esminių jo punktų ir įstatymo nustatyta forma reiškia suderintą valią⁴¹, todėl aplinkybė, kad sandorio kainą lemia sąlyginė prievolė, analizuojamu atveju neturi reikšmės sutarties sudarymo faktui ir iš jo kylantiems apmokestinimo padariniams būtent pagal pirmąją pajamų pripažinimo sąlygą, tai dar nereiškia, kad tokia sąlyginė prievolė tenkina kitus du kumuliatyvius reikalavimus. Vis dėlto minėtos aplinkybės pirmąją sąlygą atitinka – turto perleidimas nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutarties pagrindu įvyko – tad pardavėjas su prekėmis susijusia rizika ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui.

2.2. Antrosios sąlygos pripažinimas

Taip pat argumentuotina, kad apmokestinamosioms pajamoms nustatyti būtina antroji sąlyga. Pirmą, ekonominės naudos gavimas reiškia, jog rinkos sąlygomis veikianti įmonė, parduodama prekes, tikisi gauti ekonominės naudos, o PMĮ 40 str. 1 d. įtvirtinta, jog įmonės, apskaičiuodamos apmokestinamąjį pelną, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą – taigi įmonės veikia siekdamos gauti ekonominės naudos. Be to, ekonominė nauda turi būti susijusi su prekių pardavimo sandoriais. Pavyzdžiui, MGK 2009 m. lapkričio 30 d. sprendime Nr. S-383(7-358/2009) pažymėjo, kad bendrovė, išrašiusi PVM sąskaitas faktūras pirkėjams už parduotus drabužius bei avalynę, jose nurodytas sumas traukė į pajamas, nuo kurių mokėtinas pelno mokestis. Iš ofšorinių kompanijų gautos lėšos, kurios buvo įskaitytos šiems įsiskolinimams padengti, pripažintos kita bendrovės gauta nauda, kuri taip pat apmokestinta pelno mokesčiu. Tokiu būdu MGK nustatė, kad susidarė situacija, kai apmokestinamos pajamos pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras, taip pat pajamos, bendrovės buhalte-

³⁹ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (su pakeitimais ir papildymais, toliau – CK) 6.305 str., taip pat 6.30–6.32 str. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.

⁴⁰ Reikia pažymėti, nors pateikiama analizė iš dalies sietina ir su civiliniais teisiniais santykiais, kurių *expressis verbis* nereglementuoja PMĮ ir VAS, tačiau toks nagrinėjimas būtinas, siekiant visapusiškai ir konstruktyviai atskleisti pajamų pripažinimo sąlygų identifikavimą, t. y. koncentruojamasi į apmokestinimo momento nustatymo problematiką.

⁴¹ LVAT. 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1161/2012.

rinėje apskaitoje užfiksuotos kaip gauti mokėjimai už prekes. MGK pabrėžė, kad, vertinant bendrovės iš trečiųjų asmenų gautas lėšas, turi būti nagrinėjamos šių pervedimų sąsajos su pirkėjų įsiskolinimais, bendrovė turi pareigą pagrįsti gautų lėšų šaltinį ir pagrindą. Antra, patikimai įvertinti ekonominės naudos dydį galima tik tada, jei visi ūkiniai faktai pagrįsti atitinkamais dokumentais, o pagal PMĮ 57 str. 1 d. mokesčio mokėtojų buhalterinė apskaita privalo būti tvarkoma taip, kad ji teiktų pakankamą informaciją pelno mokesčiui apskaičiuoti, todėl pritarina LVAT teiginiui, jog mokesčių mokėtojo ūkinės operacijos turi būti pagrįstos objektyvia, aiškia ir išsamia informacija⁴², o tai yra viena iš būtinų sąlygų apmokestinamosioms pajamoms pripažinti. Vis dėlto keltinas probleminis klausimas, ar tai, kad pirkimo-pardavimo sutartyje atitinkamu mokesčiniu laikotarpiu nustatyta viena kaina kitu mokesčiniu laikotarpiu koreguojama pagal sutartyje iš anksto numatytą sąlygą (pagal pradinį sandorį), nors sutartis jau pradėta vykdyti, nereiškia, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusios ekonominės naudos (uždirbtų pajamų) dydžio nebuvo galima patikimai įvertinti pirmuoju mokesčiniu laikotarpiu? Minėtoje LVAT 2011 m. birželio 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011, be nagrinėto nustatyto fakto, kad 2006 m. spalio 27 d. bendrovė (pardavėjas) ir kita įmonė (pirkėjas) sudarė nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutartį, kurioje numatyta sąlyginė kainos sumokėjimo tvarka⁴³, taip pat buvo nustatyta, kad 2009 m. sausio 30 d. pardavėjas ir pirkėjas pasirašė susitarimą dėl 2006 m. spalio 27 d. nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo išsimokėtinai sutarties pakeičiant jos minėtą 2 p. Šiuo susitarimu buvo sumažinta pirkimo-pardavimo kaina nuo 2 535 000 Lt iki 1 698 948 Lt. Be to, buvo konstatuotas dalinis kainos sumokėjimas – 500 000 Lt. Nustatyta likusios kainos dalies 1 198 948 Lt mokėjimo tvarka: 200 000 Lt per 30 dienų nuo šio susitarimo pasirašymo; 998 948 Lt – per 5 darbo dienas, patvirtinus bendrąjį planą. Šioje situacijoje pareiškėjas įrodinėjo, kad 2009 m. sausio 30 d. susitarimas tarp jo ir pirkėjo buvo tų pačių 2006 m. spalio 27 d. sudarytų ūkinių operacijų tikslinimas, todėl patikslino 2006 m. pelno mokesčio deklaraciją ir prašė grąžinti pelno mokesčio permoką. Mokesčių administratoriaus pozicija, kuriai pritarė ir LVAT, buvo tokia: 2006 m. pelno mokesčio deklaracijos patikslinimas nepagrįstas, nes jis atliktas ne dėl klaidos, o dėl naujos ūkinės operacijos, įvykusios 2009 m. sausio 29 d., todėl toks vertės pakeitimas turi būti fiksuotas 2009 m. pelno mokesčio deklaracijoje. Vadovaujantis antrąja pajamų pripažinimo sąlyga argumentuotina, kad pagal 2006 m. spalio 27 d. sudarytą sandorį patikimai įvertinti buvo galima tik tas sumas, kurių apmokėjimas nebuvo susietas su sutarties sąlygos įvykimu. Esant sąlygai, kurios atsiradimas ar neatsiradimas nebuvo iš anksto žinomas, apmokestinamosios pardavimo pajamos negali būti patikimai nustatytos ir pripažintos (ši teiginį įrodo tai, kad sutartyje iš anksto nebuvo numatyta, jog sąlygai neįvykus šalims tektų iš naujo derėtis dėl šių sutarties sąlygų, todėl su sąlyga susietų pirkėjo apmokėjimų nebuvo galima fiksuoti finansinėje apskaitoje kaip pirkėjo įsipareigojimų pardavėjui, nes kol sąlyga neįvyksta, tol pirkėjas nėra jokiū būdu įsipareigojęs šias sumas sumokėti pardavėjui)⁴⁴. Pagal 2006 m. spalio 27 d. sandorio 2 p., vadovaujantis kaupimo principu, 125 000 Lt suma galėjo būti pripažinta 2006 m. apmokestinamosiomis pardavimo pajamomis, tačiau ta dalis kainos, kuri buvo susieta su sąlyga (1 000 000 Lt, kurie sumokami per 5 darbo dienas po to, kai pardavėjas pateiks bendrojo detalaus

⁴² LVAT, nagrinėdamas finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, pažymi, kad finansinės apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti finansinės apskaitos dokumentais, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių finansinės apskaitos dokumentais. Finansinės apskaitos informacija turi būti: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. LVAT. 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011.

⁴³ Pažymėtina, kad šio sandorio minėtos sąlygos skiriasi nuo kainos sumokėjimo termino numatymo, susiejant mokėjimo faktą su kalendorine data, nes termino suėjimas yra tokia sąlyga, kuri negali neįvykti. Tokiais atvejais, kaip teigia pareiškėjas, manytina, kad ir pirkėjas, ir pardavėjas iš anksto nenumato sutarties tikslinimo galimybes, o pardavėjas yra užtikrintas sutartos kainos gavimu, kitaip nei analizuojamu atveju.

⁴⁴ LVAT. 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011.

planavimo dokumentus su visais tvirtinti būtinais sprendimais ir parašais, bei įrodymais, kad pateikta tvirtinti, ir 1 410 000 Lt, sumokami per 5 darbo dienas patvirtinus bendrąjį detalųjį planą) nelaikytina 2006 m. apmokestinamosiomis pajamomis (tokia suma finansinėje apskaitoje gali būti fiksuojama tik kaip pardavėjo įsipareigojimai arba būsimų laikotarpių pajamos, fiksuojamos ketvirtojoje – įsipareigojimų klasėje). Atkreiptinas dėmesys būtent į apmokestinamųjų pajamų nustatymo momentą per finansinės apskaitos normų implikavimo prizmę⁴⁵. Analogiškai ir pagal 2009 m. sausio 30 d. pirkėjo ir pardavėjo susitarimą, kai buvo sumažinta kaina, apmokestinamosiomis pajamomis laikytina 200 000 Lt suma už 2009 m., o kita dalis būtų laikoma apmokestinamosiomis pajamomis tik patvirtinus bendrąjį planą, nes nuo šio momento sąlyga tenkinama ir ekonominė nauda patikimai įvertinama – pirkėjas jau privalo per 5 darbo dienas sumokėti likusią kainos dalį. Šiuo atveju reikia pripažinti, kad tikėtina, jog įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą, tačiau pirkimo-pardavimo sutartyje ekonominė nauda (dalis pardavimo pajamų) priklausė nuo sąlygos, todėl tokia tikėtina ekonominė pardavėjo nauda nelaikytina patikimai įvertinta. Be to, pareiškėjas pažymi, kad, sąlygai neįvykus ir nesutarus dėl naujų atsiskaitymo sąlygų, visas sandoris galėjo būti pripažintas negaliojančiu pagal pirkėjo pareikalavimą teisme, taigi šio pirkimo-pardavimo sandorio sudarymas dar neleido realiai tikėtis iš sandorio gauti apmokestinamųjų pardavimo pajamų; taip pat, kad su sandoriu susijusios patirtos arba būsimosios išlaidos turėjo būti patikimai įvertintos – su sandoriu susijusios ir sandorių sudarymo metu patirtos išlaidos galėjo būti patikimai įvertintos (notarinis atlyginimas už sutarties sudarymą ir pan.), tačiau būsimos su sandoriu susijusios išlaidos negalėjo būti patikimai įvertintos, nes, neįvykus numatyti sąlygai, sutarties vykdymas būtų sugrąžintas į derybų stadiją ir pareikalautų papildomų išlaidų, kurių negalima numatyti iš anksto⁴⁶ – taigi netenkinama ir trečioji apmokestinamųjų pardavimo pajamų pripažinimo sąlyga, jog sąnaudų, susijusių su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos. Pažymėtina, kad analizuojamą mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos pateikė prieštaringas išvadas: viena vertus, remiantis finansinę apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais, nurodoma, kad visi ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių dokumentai turi būti surašomi ūkinių faktų metu arba jiems pasibaigus ar įvykus, kita vertus, nusprendžiama, kad, sudarius sąlyginę sutartį, nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoris visiškai įvyko ta apimtimi, kuri būtų buvusi, jeigu sąlyga jau būtų įvykusi⁴⁷. Jeigu mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos būtų išanalizavusios, ką reiškia bazinė apmokestinimo pelno mokesčių taisyklė „pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos“, akceptavusios apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygas, kurios, reikia manyti, atsako į klausimą, kaip vertinti sąlyginių sandorių vertę, o ne formaliai apžvelgusios kelių finansinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų normas, būtų pagrįstai priėmusios kitokį nei esamas sprendimas ir nepripažinusios, kad visos apmokestinamosios pajamos buvo uždirbtos 2006 metais. Remiantis tuo, kas išdėstyta, galima teigti, kad LVAT sprendime klaidingai interpretuojamas apmokestinamųjų pajamų pripažinimas. Toks LVAT praktikos pavyzdys pateiktinas ir kaip papildomas teiginio, kad PMĮ tikslinga aiškiai reglamentuoti, kokias sąlygas tenkinant pripažįstamos apmokestinamosios pardavimo pajamos, o ne apsiriboti abstrakčia norma, jog taikomas kaupimo principas, argumentas.

2.3. Trečiosios sąlygos pripažinimas ir sąlygų viseto taikymo reikšmė

Minėtais argumentais, kad pagal PMĮ įmonės turi veikti rinkos sąlygomis, įmonės ekonominė nauda turi būti susijusi su prekių pardavimo sandoriais ir visi ūkiniai faktai privalo būti pagrįsti atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais, pagrindžiamas ir trečiosios pajamų pripažinimo sąlygos taiky-

⁴⁵ Be abejo, jeigu mokesčių administratorius įrodytų, jog sąlygos, dėl kurių negalima patikimai įvertinti pajamų ar sąnaudų, sudarytos siekiant tik mokestinės naudos, tada turėtų būti taikomas turinio viršenybės prieš formą principas ir pelno mokesstis skaičiuojamas nepaisant tokių sąlygų.

⁴⁶ Ten pat.

⁴⁷ Ten pat.

mas, apmokestinant pelno mokesčiu, nes, remiantis visapuse informacija, nustatomas ir sąnaudų dydis, realiai patirtas ekonominei naudai gauti. Ši sąlyga reiškia, kad sąnaudos pripažįstamos tada, kai jos uždirba atitinkamas apmokestinamąsias pajamas. *Inter alia* apmokestinamosios pajamos negali būti pripažintos, jeigu negalima patikimai įvertinti sąnaudų. Toks aiškinimas grindžiamas būtent palyginimo principu, lemiančiu pajamų siejimą su sąnaudomis, patirtomis uždirbant tas pajamas, kaip būtina sąlygą apmokestinamosioms pardavimo pajamoms pripažinti.

Vis dėlto diskutuotina, ką reiškia sąvoka „patikimai įvertintos“, kurios analizuotoje byloje mokes-
tinius ginčus nagrinėjančios institucijos nevertino. Manytina, kad ši sąvoka mokesčiuose teisiniuose
santykiuose turėtų būti suprantama taip, kad įmonė gali pakankamai pagrįstai įvertinti pajamų sumą ir
sąnaudas, patirtas tas pajamas uždirbant. Šiuo atveju pasigendama tokios sąvokos akcentavimo PMĮ
komentarė. Pažymėtina, kad PMĮ komentarė skiriama dėmesio sąnaudoms patikimai įvertinti, tačiau,
išskyrus vieną šiame straipsnyje minimą atvejį (statybos darbų pajamos), nėra atskleidžiamas paja-
mų patikimas įvertinimas, juolab kad LVAT pabrėžiama, jog mokesčių administratorius turi vertinti
įrodymus ne tik biudžeto naudai, tačiau ir mokesčių mokėtojo naudai⁴⁸ (tad vienodai akcentuoti ne
tik sąnaudų, mažinančių apmokestinamąjį pelną, „griežtesnį“ patikimą įvertinimą, bet ir apmokestina-
mųjų pajamų). Kadangi mokesčių administratoriaus PMĮ komentarė nėra skiriama dėmesio patikimai
įvertinti apmokestinamąsias pajamas, belieka remtis 10-ojo VAS metodinėmis rekomendacijomis⁴⁹,
kuriose pateikiamas pajamų patikimo įvertinimo aiškinimas. Remiantis juo, siūlytina mokesčių admi-
nistratoriui papildyti PMĮ komentarą, kuriame, atskleidžiant šią sąvoką mokesčiuose teisiniuose
santykiuose, galėtų būti pateikiamas toks pavyzdys: įmonė X pradėjo prekiauti naujomis prekėmis,
kurios buvo išplatintos Latvijos, Estijos, Lenkijos rinkose. Analogiškų, šiuos produktus atitinkančių
pakaitalų, kuriuos būtų galima palyginti su įmonės X prekiaujamais produktais, rinkoje dar nėra, o
dėl jo realizavimo, garantinio aptarnavimo ar kitų įmonės išlaidų prognozės nėra tikslios. Įmonė X
numatė dvejų metų garantinį laikotarpį. Ar įmonė X ateityje turės patirti išlaidų būsimiems įsipareigo-
jimams įvykdyti, taip pat nėra aišku, todėl gautos sumos, pardavus šiuos produktus, apmokestinamo-
siomis pajamomis nepripažintinos (finansinėje apskaitoje jos laikytinos įsipareigojimais arba būsimų
laikotarpių pajamomis). Tačiau pasibaigus parduotų prekių garantiniam laikotarpiui, gauta suma pri-
pažįstama apmokestinamosiomis pajamomis, nes tada jau galima patikimai įvertinti už tokias naujas
prekes gautas pajamas ir jas uždirbant patirtas sąnaudas. Taigi apmokestinant pajamos ir atitinkamai
joms tenkančios sąnaudos pripažįstamos tada, kai pajamų ir jas uždirbant realiai patirtų sąnaudų sumą
galima pagrįsti objektyvių duomenų visetu, o ne remiantis tikėtinais duomenimis. Pagal PMĮ 11 str.
4 d., išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais
dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus
privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. LVAT yra nurodęs, kad mokesčių mokėtojas įgyja teisę
į patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąjį pelną, tik tuo atveju, jeigu
ūkinės operacijos yra tikrai įvykusios, o jų turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumen-
tais. Neįrodžius tikrojo apskaitos dokumentuose užfiksuoto ūkinių operacijų turinio, nėra ir teisinio
pagrindo prekių ir paslaugų, kurių įsigijimą mokesčių mokėtojas įformino pagal veiklos kontrahento
vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, vertes pripažinti sąnaudomis, priskiriamomis leidžiamais
atskaitymams iš pajamų⁵⁰. *De facto* pajamų gavimas ir joms tenkančių sąnaudų patyrimas, pagrįstas

⁴⁸ LVAT. 2013 m. kovo 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-462/2013; LVAT. 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴²-999/2009.

⁴⁹ 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ metodinių rekomendacijų, patvirtintų Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2008 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. VAS-2 (su pakeitimais ir papildymais) 19 p. [interaktyvus. Žiūrėta 2013 m. gruodžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

⁵⁰ LVAT. 2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³⁸-589/2011; LVAT. 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-195/2010.

juridinę galią turinčiais dokumentais, ir reiškia, kad pajamų ir joms tenkančių sąnaudų sumos patikimai įvertinamos.

Remiantis apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygų akceptavimu, kritikuotinas LVAT teiginys 2011 m. birželio 13 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵–872/2011, kai, nagrinėjant pajamų pripažinimą, apmokestinant pelno mokesčiu, teigiama, kad taikyti 10-ojo VAS nuostatas, reglamentuojančias pardavimo pajamų pripažinimo sąlygas, nėra pagrindo. Nors šioje nutartyje LVAT, nagrinėdamas apmokestinimo pelno mokesčiu klausimą, remiasi PMĮ 7 str. 1 d., cituoja IFAĮ 10 str. nuostatas, reglamentuojančias kaupimo principo sampratą, tačiau 10-ojo VAS nuostatų, detalizuojančių, kokiomis sąlygomis, vadovaujantis kaupimo principu, turi būti nustatomos pardavimo pajamos, nepripažįsta. Taip pat kritikuotina ir šioje byloje Vilniaus apygardos administracinio teismo⁵¹ ir MGK⁵² išsakyta pozicija, kad VAS nuostatomis įgyvendinamos ES direktyvos, reglamentuojančios finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (finansinės ataskaitos) sudarymą, o pajamų pripažinimą ir jų apmokestinimą pelno mokesčiu tvarką nustato PMĮ, kurio II skyrius reglamentuoja pajamų pripažinimą, todėl pareiškėjas nepagrįstai vadovaujasi VAS, nes nagrinėjamu atveju, apskaičiuojant pelno mokestį, privaloma vadovautis būtent PMĮ nuostatomis. Pateiktini trys kontrargumentai: 1) tai, kad VAS nuostatomis įgyvendinamos ES direktyvos, reglamentuojančios finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (finansinės ataskaitos) sudarymą, nekvestionuoja jų taikymo, analizuojant pardavimo pajamų pripažinimą, siekiant tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, nes, nustatant mokėtiną pelno mokesčio sumą, visų pirma gaunamas apskaitinis rezultatas, kuris koreguojamas į apmokestinamąjį⁵³; 2) pajamų pripažinimą ir jų apmokestinimą pelno mokesčiu tvarką reglamentuojantis PMĮ II skyrius *inter alia* nukreipia į finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, nes *ipso jure*, apmokestinant pelno mokesčiu, 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 pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir 7 str. nuostatas⁵⁴; 3) kadangi, kaip minėta, PMĮ nereglamentuojamos konkrečios apmokestinamųjų pajamų pripažinimo sąlygos, nepripažįstant VAS pardavimo pajamų identifikavimo sąlygų, keltinas klausimas, ką reiškia apmokestinant „pajamų pripažinimas tada, kai jos uždirbamos“? Pažymėtina, kad MGK 2010 m. sausio 22 d. sprendime Nr. S-22(7-396/2009) nepripažįsta pajamų fiksavimo identifikavimo sąlygų, tačiau kitoje byloje, kurioje taip pat buvo nustatyta, kad pareiškėja pagal 2006 m. gruodžio 6 d. nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį pardavė kitai įmonei (pirkėjai) žemės ūkio paskirties sklypą⁵⁵ – 2012 m. liepos 27 d. sprendime Nr. S-128 (7-73/2012) – MGK jau pakeitė savo poziciją ir pažymėjo, kad pagal 10-ąjį VAS prekių pardavimo pajamos turi būti pripažįstamos, finansinėje apskaitoje registruojamos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos tada, kai prekės yra par-

⁵¹ Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2010 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1349-815/2010.

⁵² MGK. 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).

⁵³ Paminėtina, kad metinės pelno mokesčio deklaracijos (būtent kurias pildo pelno siekiantys ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys) parengtos koregavimų nuo apskaitinio prie mokestinio rezultato principu, tačiau pardavimo pajamų (jeigu nėra taikomos jų vengiančios mokesčių teisės normos) koregavimai nėra atliekami, todėl jų atveju identifiкуotinos tos pačios mokestinės ir apskaitinės taisyklės, o tai rodo VAS taikymą mokestiniams teisiniams santykiams.

⁵⁴ PMĮ įtvirtina blanketinę normą.

⁵⁵ Byloje nustatyta, kad vėliau buvo keičiamos sandorio sąlygos dėl pirkėjo atsiskaitymo su pardavėju, taip pat sumažinta sandorio kaina, todėl pareiškėja 2011 m. gruodžio 27 d. pateikė patikslintą 2006 m. pelno mokesčio deklaraciją, kurioje perskaičiavo pelno mokestį, atitinkamai sumažindama jį, ir 2012 m. sausio 4 d. pateikė prašymą dėl pelno mokesčio permokos grąžinimo, tačiau mokesčių administratorius atsisakė grąžinti pareiškėjai pelno mokesčio permoką. MGK byloje konstatavo, kad iš byloje pateiktų dokumentų nėra aišku, kokį ūkinį įvykį ar ūkinę operaciją pareiškėja įformino atitinkamu kreditiniu finansinės apskaitos dokumentu, todėl pareiškėjos skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

duotos, o pajamų suma gali būti patikimai įvertinta. Šioje byloje jau MGK akcentuoja, kad prekės laikomos parduotos, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos: pardavėjas su prekėmis susijusių riziką ir jų teikiamą naudą yra perdavęs pirkėjui; pardavėjas parduotų prekių nevaldo ir nekontroliuoja; tikėtina, kad su prekių pardavimo sandoriu susijusi ekonominė nauda bus gauta, ir galima patikimai įvertinti jos dydį; sąnaudos, susijusios su prekių pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos; pabrėžia, kad, jeigu kyla abejonių, ar bus gauta į pajamas įtraukta suma, tada skolos suma, kurios nebesitikima gauti, įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį (ankstesnį ar ataskaitinį) pajamos buvo pripažintos⁵⁶. Remiantis pateikta analize, be abejo, pritartina šiam MGK vertinimui nagrinėti VAS nuostatas, pateikiančias kaupimo principo taikymo kriterijus.

Apibendrinant pažymėtina, kad įplaukų ir pajamų atskyrimas būtent ir remiasi visų nagrinėtų sąlygų tenkinimu, t. y. pagal kaupimo principą apmokestinamųjų pajamų pripažinimas „tada, kai jos uždirbamos, nepaisant pinigų gavimo“ būtent ir reiškia, kad jos identifikuojamos tik esant visoms trims analizuotoms sąlygoms.

3. Sąnaudų pripažinimo sąlygų identifikavimas

Identifikuojant sąnaudų pripažinimo sąlygas, apmokestinant pelno mokesčiu, atsakytina į antrąjį klausimą, pagrįsto kaupimo principu, dalį, ką reiškia teiginys „sąnaudos pripažįstamos tada, kai jos patiriamos“, šitaip siekiant atskleisti, ką PMĮ reikėtų konkrečiai reglamentuoti ir dėl pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygų. Remiantis mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, pripažintinas sąnaudų ir išlaidų atskyrimas. Patirtomis sąnaudomis laikomas sunaudotas turtas bei suteiktų paslaugų ar įsipareigojimų tiekėjams (rangovams) išlaidos, susijusios su ataskaitiniu laikotarpiu uždirbtomis pajamomis⁵⁷. Pinigai ar kitas turtas, išleistas ataskaitiniu laikotarpiu neuždirbant pajamų, vadinami išlaidomis⁵⁸. Kokioms konkrečioms sąlygoms esant šiuo atveju galima teigti, kad, nustatant pelno mokesčio bazę, įmonė patyrė pardavimo sąnaudas? PMĮ 17 str. 1 d. reglamentuojama apskritai, kokios sąnaudos laikytinos leidžiamais atskaitymais, tačiau, laikantis nuoseklumo, įtvirtinus PMĮ konkrečias pardavimo pajamų pripažinimo sąlygas, tikslinga reglamentuoti šias sąlygas ir sąnaudų atveju šalia esamo PMĮ „paminėjimo“, kad sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo principą. Vėlgį finansinės apskaitos teisiniu reguliavimu, numačius abstrakčią nuostatą, kad sąnaudos pripažįstamos pagal kaupimo principą, įtvirtinamos ir konkrečios pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygos, todėl PMĮ galimam tikslesniam reglamentavimui atskleisti tikslinga perkelti finansinės apskaitos normas. Analizuojant sąnaudų pripažinimą reglamentuojančias nuostatas, vedant finansinę apskaitą⁵⁹, taip pat išnagrinėtus pajamų pripažinimo kriterijus, teigtina, jog kaupimo ir palyginimo principai sąnaudoms fiksuoti determinuoja, kad 1) sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms; 2) sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu, fiksuojamos, jei gali būti patikimai įvertintos. Šias sąlygas PMĮ šalia pardavimo pajamų pripažinimo kriterijų ir siūlytina įtvirtinti, taigi nustatytinas jų pagrįstumas.

⁵⁶ Mokesstinis ginčas kilo ne dėl finansinės apskaitos nuostatų, o dėl atitinkamos mokėtinos pelno mokesčio dydžio sumos, todėl ir suponuotina, kad MGK, nagrinėdama apmokestinamojo rezultato klausimą, cituodama 10-ojo VAS nuostatas, akceptuoja pajamų pripažinimo sąlygų taikymą ir pelno mokesčiui.

⁵⁷ Pavyzdžiui, LVAT. 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-1161/2012; LVAT. 2006 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-771 / 2006.

⁵⁸ Pavyzdžiui, LVAT. 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1141/2011; LVAT. 2005 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-315 / 2005; Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2010 m. birželio 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1320-426/2010; MGK. 2007 m. gruodžio 20 d. sprendimas Nr. S-247 (7-244/2007).

⁵⁹ 11-ojo verslo apskaitos standarto „Pardavimo savikaina ir veiklos sąnaudos“ (su pakeitimais ir papildymais, toliau – 11-asis VAS), patvirtinto Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. nutarimu Nr. 1, 4–18, 26 p. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 20-616.

Visų pirma mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos ne kartą yra akcentavusios, kad tam, jog apmokestinamosios įmonės išlaidos būtų pripažintos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ, yra būtinos trys sąlygos: 1) išlaidos turi būti faktiškai patirtos; 2) išlaidos turi būti įprastinės apmokestinamosios įmonės veiklai sąnaudos; 3) išlaidos turi būti būtinos apmokestinamosios įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti⁶⁰. Šiuo atveju pažymėtina, kad sąlyga „išlaidos turi būti faktiškai patirtos“ nesietina su pinigų išleidimo momentu, o rodo sąnaudų realumą – teoriškai išlaidas pinigais įmonė galėtų patirti kad ir po vienerių metų, tačiau jeigu su pajamomis susijusios sąnaudos patikimai įvertinamos pajamų gavimo momentu, kartu momentu pripažįstamos ir sąnaudos kaip leidžiami atskaitymai. Minėtų mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų akcentuojamų trijų sąlygų tenkinimas suponuoja, kad sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Be to, minėti trys reikalavimai apmokestinant determinuoja, kad parduotų prekių savikaina kaip sąnaudos (leidžiami atskaitymai) pripažįstamos tada, kai uždirbamos pajamos, dėl kurių patiriamos šios sąnaudos (prekių pardavimo momentu). Akceptuojant pirmąją pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygą mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kita vertus, pažymėtina, kad nereikėtų absoliučiai visais galimais išlaidų ir sąnaudų atskyrimo atvejais sąnaudų sieti su būtent konkrečių pardavimų pajamomis. PMĮ nereglamentuojami pastarieji atvejai, todėl vėlgi atkreiptinas dėmesys, kad 11-ojo VAS 7 p. pagrįstai įtvirtinta taisyklė, jog tais atvejais, kai per ataskaitinį laikotarpį padarytų išlaidų neįmanoma tiesiogiai susieti su uždirbtomis konkrečiomis pajamomis ir ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais jos neduos pajamų⁶¹, šios išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada buvo patirtos. Taigi, apmokestinant pelno mokesčiu, pavyzdžiui, veiklos mokesčių (aplinkos teršimo, nekilnojamojo turto ir kt.), įvairių negamybinių paslaugų (teisinių, finansinės apskaitos tvarkymo, bankų paslaugų ir kt.) ir kt. išlaidų paprastai negalima tiesiogiai susieti su konkrečiomis už prekių pardavimą ar paslaugų teikimą gautomis apmokestinamosiomis pajamomis, tačiau tai nekvestionuoja fakto, kad įmonė patiria šias išlaidas, todėl jos laikytinos leidžiamais atskaitymais, nes patirtos bendrai ekonominei naudai gauti. *Inter alia*, šiuo atveju nepaneigiama ir pirmoji sąlyga.

Nagrinėjant antrosios sąlygos, kad sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu, gali būti patikimai įvertintos, taikymą apmokestinant pelno mokesčiu, vėlgi pažymėtina, kad mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje, kaip minėta, teigiama, jog tam, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažintų mokesčio mokėtojo apmokestinamąjį pelną, būtina nustatyti, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi – mokesčių mokėtojas patyrė išlaidų, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais. Ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar finansinės apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį įvykusios ūkinės operacijos turinį⁶². Todėl, kaip pagrįstai aiškina Vilniaus apygardos administracinis teismas, aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią sąskaitą faktūrą, pati savaime nepagrindžia jo teisės į galimus atskaitymus pagal PMĮ, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose⁶³. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojo finansinės

⁶⁰ Pavyzdžiui, LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-92/2012; MGK. 2012 m. rugšėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170 (7-59/2012); MGK. 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).

⁶¹ Papildomai paminėtina, kad 11-ojo VAS 7 p. teiginys, jog šios išlaidos „ateinančiais ataskaitiniais laikotarpiais neduos pajamų“ netikslus, nes be tokių išlaidų įmonė negalėtų, pavyzdžiui, atsiskaityti su pirkėjais pervedama pinigais (banko paslaugos) ar padidinti savo pajamų (teisinė konsultacija), todėl būtų tikslinga vietoje šio teiginio 7 p. įtvirtinti, kad šių išlaidų neįmanoma tiesiogiai susieti ir „su ateinančių ataskaitinių laikotarpių gautinomis pajamomis“.

⁶² LVAT. 2011 m. gruodžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³⁷⁵-912/2011; LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004; MGK. 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).

⁶³ Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 28 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2994-168/2012.

apskaitos dokumentai, kuriais jis grindžia sąnaudų patyrimą, neatitinka tikrojo finansinės apskaitos dokumentuose užfiksuotų ūkinių operacijų turinio, t. y. negalima patikimai įvertinti sąnaudų dydžio, mokesčių mokėtojas, siekdamas pagrįsti savo teisę tokiais sąnaudomis mažinti apmokestinamąjį pelną, privalo įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį⁶⁴.

Taip pat pažymėtina, kad esamas pelno mokesčio teisinis reguliavimas lemia, kad šalia išnagrinėtų bendrųjų pardavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygų, kurios analogiškos apskaitiniu ir mokesčiniu požiūriu, tam tikrais atvejais apmokestinamajam rezultatui nustatyti taip pat turi būti tenkinamos PMĮ papildomos sąlygos, netaikytinos finansinėje apskaitoje. Jos tikslas yra pateikti finansinės apskaitos informacijos vartotojams duomenis apie įmonės tikrąją finansinę būklę, o PMĮ nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką – fiskalinė mokesčio funkcija lemia tai, kad apmokestinamas ne tikrasis įmonės finansinis rezultatas, o su pastaruoju paprastai nesutampantis apmokestinamasis rezultatas. Visų pirma sąnaudų, „būtinų įmonės pajamoms uždirbti ar įmonės ekonominei naudai gauti“, netapatumas interpretavimas apskaitiniu ir mokesčiniu požiūriu – LVAT konkrečioje byloje išaiškines, kad pareiškėjo patirtos lošėjų vaišinimo sąnaudos, t. y. sąnaudos dėl jų vaišinimo alkoholiniais ir kitais gėrimais, nėra būtinos išlaidos pagal PMĮ 17 str. 1 d., nes pareiškėjo įprasta veikla, t. y. azartinių lošimų organizavimas, gali vykti ir nepatiriant minėtų išlaidų, todėl nėra jokio pagrindo teigti, jog be šių išlaidų pareiškėjas, vykdydamas įprastinę veiklą, negali uždirbti pajamų ar gauti ekonominės naudos, tad jos negalėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais iš pajamų, apskaičiuojant pelno mokesť⁶⁵. Tačiau analizuotas 11-ojo VAS 7 p. reiškia, jog finansinėje apskaitoje tokios sąnaudos pripažįstamos *de facto* jų patyrimo metu. Antra, PMĮ 12 str. įtvirtintas neapmokestinamųjų pajamų sąrašas, PMĮ 17 str. 2 d. numatyti ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai bei 31 str. reglamentuojami neleidžiami atskaitymai taip pat lemia papildomos sąlygos atsakyti į klausimą „ar PMĮ nenumatyta kitaip?“ taikymą. Šiuo atveju pabrėžtina, kad minėtas klausimas neapsiriboja konkrečių materialinių teisės normų įvardijimu (ribojamų dydžių, neleidžiamų atskaitymų sąrašas ir kt.), tačiau rodo ir paties pelno mokesčio tikslus, prigimtį ir paskirtį⁶⁶.

Išvados

1. Finansinės apskaitos teisinis reguliavimas abstrahuotinas kaip integralus veikiantis mokesčių teisinių santykių institutas būtent tuo aspektu, kad yra finansinės apskaitos teisinio reguliavimo taisyklių, kurias implikavus į pelno mokesčio sistemos reglamentavimą būtų suteikiama daugiau aiškumo, stabilumo tinkamai vykdyti mokesčinę prievolę.
2. PMĮ šalia nuostatos, numatančios kaupimo principo taikymą, taip pat turėtų būti įtvirtintos konkrečios nuostatos, atskleidžiančios apmokestinamųjų pardavimo pajamų identifikavimą: pardavimo pajamos, vadovaujantis kaupimo principu, pripažįstamos, kai yra visos šios sąlygos: 1) pardavėjas su prekėmis ar kitu turtu susijusių 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.

⁶⁴ LVAT. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1718/2013; LVAT. 2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-589/2011; LVAT. 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-195/2010.

⁶⁵ LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-92/2012.

⁶⁶ Šiuo atveju, pabrėžiant mokesčinio ir apskaitinio rezultato skirtumus, paminėtina, kad galimos keturios situacijos: 1) pajamos pripažįstamos pagal PMĮ, bet nepripažįstamos finansinėje apskaitoje; 2) pajamos pripažįstamos finansinėje apskaitoje, tačiau nelaikomos pajamomis pagal PMĮ; 3) sąnaudos pripažįstamos apmokestinant pelno mokesčiu, o nepripažįstamos finansinėje apskaitoje; 4) sąnaudos fiksuojamos finansinėje apskaitoje, tačiau nelaikomos sąnaudomis pagal PMĮ.

3. PMĮ implikuotinos ir pardavimo sąnaudų pripažinimo sąlygos: 1) sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ir ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms; 2) sąnaudos, susijusios su pardavimo sandoriu, fiksuojamos, jei gali būti patikimai įvertintos.
4. Apmokestinamųjų pardavimo pajamų ir sąnaudų pripažinimo sąlygos yra kumuliatyvios ir atskleidžia, ką reiškia kaupimo principu pagrįsta bazinė, apmokestinant pelno mokesčiu, nuostata „pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos“. Be šių sąlygų, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, papildomai būtina atsakyti į klausimą „ar PMĮ nenumatyta kitaip?“.

LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

1. 18-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Pajamos“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). *OL*, 2008 L 320.
2. 37-asis Tarptautinis apskaitos standartas „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir neapibrėžtasis turtas“, patvirtintas 2008 m. lapkričio 3 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 1126/2008, priimančiu tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 (su pakeitimais ir papildymais). *OL*, 2008 L 320.
3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.
4. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 99-3516; 2008, nr. 79-3098.
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
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. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616; 2010, nr. 57-2828.
7. 27-asis verslo apskaitos standartas „Koncesijos sutartys“, patvirtintas Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. VAS-11 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2009, nr. 159-7269.
8. 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). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.
9. 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. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 20-616.

Specialioji literatūra

10. GALGINAITIS, J. Teisinė sistema ir pagrindinės jos sistemos kaip lyginamosios teisėtyros objektas. *Teisė*, 2002, t. 44, p. 31–41.
11. KŪRIS, E. *Ko neparasė Rogeris Cotterellas, arba subjektyvaus teisės sociologijos įvado įvadas*: R. Cotterell. Teisės sociologija: Įvadas. Vilnius: Pradai, 1997.
12. LAUŽIKAS, E.; MIKELĖNAS, V.; NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė*: vadovėlis. I tomas. Vilnius: Justitia, 2003.
13. MACKUVIENĖ, E. *Teisinio argumentavimo korektiškumo prielaidos*: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2011.
14. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 2011, t. 78, p. 104–118.
15. UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*. 2011, t. 81, p. 170–185.
16. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*: vadovėlis. Antrasis, pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Justitia, 2004.
17. 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 2014 m. gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=1e033dfa-e80a-43f5-b2cb-81b864f9a209%40sessionmgr10&vid=4&hid=14>>.

18. GODDARD, R., ROGERS, H. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review* [interaktyvus]. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2006, no. 2, p. 298–306 [žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e3b6c111-c151-4b49-b72c-72db9c68dab1%40sessionmgr112&vid=4&hid=104>>.

19. HOOPEES, J., L. *Financial Accounting Consequences of Temporary Tax Law: Evidence from the R&D Tax Credit* [interaktyvus]. Ann Arbor: Ross School of Business University of Michigan, 2013 [žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://fisher.osu.edu/supplements/10/12906/Hoopess%20Dissertation%20-%20Ohio%20State.pdf>>.

Teismų ir mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

20. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2311/2013.

21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1718/2013.

22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. kovo 27 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-462/2013.

23. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1161/2012.

24. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-92/2012.

25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gruodžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-912/2011.

26. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011.

27. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugsėjo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-3320/2011.

28. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-926/2011.

29. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-872/2011.

30. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1141/2011.

31. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-589/2011.

32. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-301/2011.

33. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-195/2010.

34. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009.

35. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-999/2009.

36. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-137/2009.

37. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. vasario 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵ - 771 / 2006.

38. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2005 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰ - 315 / 2005.

39. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-355/2004.

40. Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2012 m. lapkričio 28 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2994-168/2012.

41. Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2010 m. birželio 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1320-426/2010.

42. Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2010 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1349-815/2010.

43. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. rugsėjo 28 d. sprendimas Nr. S-170 (7-59/2012).

44. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-128(7-73/2012).

45. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2010 m. gegužės 28 d. sprendimas Nr. S-150(7-88/2010).
46. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2010 m. sausio 22 d. sprendimas Nr. S-22(7-396/2009).
47. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2009 m. lapkričio 30 d. sprendimas Nr. S-383(7-358/2009).
48. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2007 m. gruodžio 20 d. sprendimas Nr. S-247(7-244/2007).

Kiti šaltiniai

49. European Commission. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 2013 edition. [interaktyvus]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013 [žiūrėta 2013 m. gruodžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf>.
50. *General Secretariat of the Council to Delegations* [interaktyvus]. 2013, FISC 181 [žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
51. *Law & Accounting Degrees* [interaktyvus, žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ehow.com/info_7967439_law-accounting-degrees.html>.
52. *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. IX-675 (aktuali redakcija 2010 m. gruodžio 31 d.) komentaras (aktuali redakcija 2014 m. balandžio 15 d.)* [interaktyvus]. 2014 [žiūrėta 2014 m. birželio 8 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000042819&tree_id=1000007323>.
53. Michigan State University, College of Law. *Accounting* [interaktyvus, žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.law.msu.edu/acctg/>>.
54. NELSON, G. *US tax law: paskaitų ciklas*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2011.
55. *Presidency to Working Party on Tax Questions – Direct Taxation* [interaktyvus]. 2013, FISC 80 [žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.consilium.europa.eu/documents?lang=en>>.
56. Taxation and Customs Union. *Platform for Tax Good Governance* [interaktyvus, žiūrėta 2014 gegužės 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.ht>.
57. VAN DEN BERGH, R. *Integrating social sciences into legal research. The Contribution of Behavioral Law and Economics to Consumer Law*. International conference of PhD students and young researchers. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 2014 m. balandžio 10 d.
58. VVA-Europe Ltd. *SME taxation in Europe – An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. London: Centre for European Economic Research, 2013.
59. *Workshop on tax accounting and tax assessment of capital issues and corporate rights*: tarptautinė konferencija. Kijevas: Europos Komisijos organizuojama TAIEK, 2012 m. spalio 19 d.
60. 10-ojo verslo apskaitos standarto „Pajamos“ metodinės rekomendacijos, patvirtintos Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2008 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. VAS-2 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus. Žiūrėta 2013 m. gruodžio 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=175>>.

APPLICATION OF ACCRUAL PRINCIPLE FOR THE PURPOSE OF LEGAL ENTITIES TAXATION ON CORPORATE INCOME TAX

Martynas Endrijaitis

S u m m a r y

Foreign scientists recently have given more attention to problematic questions of corporate income tax connection with legal regulation of financial accounting, and have also emphasized financial accounting importance to tax law. However, despite the fact that there are some publications which assess transactions for financial accounting and taxation purposes in practical view in special press, there is not any scientific research on corporate income tax connection with financial accounting in Republic of Lithuania. In addition, scientists of Republic of Lithuania analysis the accrual principle and only define and describe this principle in financial accounting. Consequently, application of the terms by which income and costs are recognized for the purpose to calculate corporate income tax base has not been analyzed.

This article aims to define the basic statement on taxation “income is recorded when earned and costs – when they occur”, and to show how the accrual principle should be applied by legal entities to pay corporate income tax. Analysis

is based on the systemic review of the Law on Corporate Income Tax, Business accounting standards framed by The Authority of Audit and Accounting, scientific literature and Tax dispute settlement institutions case-law.

With reference to the purpose of this article, there are defined the terms which are necessary for recognition income and costs for taxation purpose. The article disclose that for taxable income recognition using the accrual principle must be followed these conditions: 1) the selling entity has transferred to the buyer the risks and rewards of ownership of the goods; 2) it is probable that the economic benefits associated with the transaction will flow to the entity and the amount of revenue can be measured reliably; 3) the costs related to the sale transaction can be measured reliably. Consequently, costs recognition terms for taxation purpose are: 1) only that portion of expenses of the previous and reporting periods that is related to the income earned during the reporting period is recognised as costs; 2) the costs related to the sale transaction can be measured reliably. In addition to this, there is a special term for the appropriate executing of tax burden – to answer the question whether Law on Corporate Income Tax does not provide otherwise?

This scientific research reveals substance and application of accrual principle on taxation with corporate income tax aiming to prove importance of financial accounting norms to assessing corporate income tax base.

Įteikta 2014 m. birželio 16 d.

Priimta publikuoti 2014 m. spalio 15 d.