

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Renatos Stasiulytės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas  
Leidžiamų atskaitymų apmokestinant pelno mokesčiu pripažinimo  
sąlygos ir jų vertinimas**

Vadovas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius  
2018

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
I DALIS .....	4
1. Leidžiamų atskaitymų samprata .....	4
1.1. Leidžiamų atskaitymų apibūdinimas .....	4
1.2. Leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygos .....	7
2. Leidžiamų atskaitymų pripažinimo aspektai .....	18
2.1. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais .....	18
2.2. Palūkanų už paskolas atskaitymas .....	26
2.3. Sąnaudų, patirtų darant Baudžiamojo kodekso veiką, įskaitant kyšius, priskyrimas neleidžiamiems atskaitymams.....	33
II DALIS. Užsienio valstybių praktika iš apmokestinamųjų pajamų atskaitant leidžiamus atskaitymus .....	39
IŠVADOS .....	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	47
SANTRAUKA .....	53
SUMMARY .....	54

## IVADAS

**Temos aktualumas.** Pelno mokestis – reikšmingas valstybės biudžeto pajamų šaltinis. Teisingas ir tikslus mokestinės prievolės vykdymas – svarbi mokesčių mokėtojo pareiga.

Mokesčio mokėtojui vykdant ekonominę veiklą sudaromas ne vienas sandoris, patiriamos įvairios sąnaudos, kurios apmokestinimo pelno mokesčiu tikslais gali būti priskiriamos leidžiamoms atskaitymams. Nors tai ir legalus būdas susimąžinti apmokestinamąsias pajamas, tačiau vienas dažniausiai juridinių asmenų patikrinimų metu nustatomų pažeidimų yra nepagrįstas leidžiamų atskaitymų didinimas prie leidžiamų atskaitymų mažinančių apmokestinamąjį pelną priskiriant su vykdoma ekonomine veikla nesusijusias, t.y. neįprastines, nebūtinai išlaidas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, pvz., į leidžiamus atskaitymus įtraukiamos sąnaudos už faktiškai neįsigytas prekes arba negautas paslaugas ir kt. Todėl magistro darbe siekiant išsiaiškinti, kodėl šios rūšies mokestiniai pažeidimai sudaro gana didelę mokestinių ginčų dalį, yra aktualu įvertinti leidžiamų atskaitymų sąlygas.

**Originalumas.** Leidžiami atskaitymai apmokestinant pelno mokesčiu ir jų vertinimo sąlygos aktuali tema kiekvienam mokesčių mokėtojui, tačiau lietuvių autoriai šiai temai neskyrė pakankamai dėmesio. Leidžiamų atskaitymų apmokestinant pelno mokesčiu tema Lietuvių autorių literatūroje plačiau nenagrinėta, egzistuoja tik labai abstraktūs darbai, kuriuose apie leidžiamus atskaitymus užsimenama tik kaip elementą skaičiuojant apmokestinamąjį pelno mokestį (A. Medelienė, B. Sudavičius. Mokesčių teisė: vadovėlis, 2011 m.), tačiau išsamesnės, apimančios ir teismų praktikos išaiškinimus, literatūros, kalbant apie leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas, pasigendama, tai reiškia, kad konkrečiai nagrinėjama tema parašytų mokslinių darbų nėra. Tačiau negalima teigti, kad šiame darbe nagrinėjami klausimai nebuvo visiškai aptarti, atskirus šiame magistro darbe tyrinėtus klausimus Lietuvoje yra aptarę dr. Aistė Medelienė ir dr. Martynas Endrijaitis. Dr. Aistė Medelienė nagrinėjo įrodymų nagrinėjant mokestinius ginčus temą, tačiau ši tema neanalizuota leidžiamų atskaitymų temos kontekste. Dr. Martynas Endrijaitis yra nagrinėjęs sąnaudų, patirtų darant baudžiamojo kodekso (toliau – BK) uždraustą veiką, įskaitant ir kyšius priskyrimą neleidžiamoms atskaitymams, taip pat šio mokslininko darbuose buvo nagrinėtas ir turinio viršenybės prieš formą principas, tačiau šiuose darbuose nagrinėjant šias temas paliesta leidžiamų atskaitymų tema nėra visapusiškai aptarta. Todėl, tai reiškia, kad kyla būtinybė visapusiškiau panagrinėti leidžiamų atskaitymų temą skiriant dėmesio teisiniam reguliavimui bei teorijai ir teismų praktikai, tačiau siekiama nesikartoti su anksčiau minėtų autorių darbais, o atvirkščiai – siekiama išsamiai juos papildyti.

**Objektas.** Leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygos ir jų vertinimas teisės aktuose, teorijoje bei teismų praktikoje.

**Tikslas.** Išsamiai išanalizuoti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas teorijoje ir jų įgyvendinimą teismų praktikoje.

**Uždaviniai.** Siekiant įgyvendinti numatytą tikslą magistro darbe išsikelti šie uždaviniai:

1. Išsamiai išanalizuoti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas teismų praktikoje;
2. Aptarti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas taikant turinio viršenybės prieš formą principą;
3. Aptarti palūkanų sąnaudų už suteiktas paskolas, pripažinimą leidžiamais atskaitymais, kai paskola panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti;
4. Aptarti sąnaudų patirtų darant BK uždraustą veiką priskyrimą neleidžiamiems atskaitymams;
5. Išanalizuoti 3-4 užsienio valstybių praktiką iš apmokestinamojo pelno atimant leidžiamus atskaitymus.

**Metodai.** Šiame darbe tikslui pasiekti bei uždaviniams įgyvendinti naudojami šie tyrimo metodai:

- *Teleologinis metodas* naudojamas siekiant atskleisti įstatymo leidėjo tikslą teisės aktuose įtvirtinant leidžiamų atskaitymų institutą;
- *Aprašomasis ir analizės metodas* naudojamas analizuojant teisės aktus bei teismų praktiką siekiant atskleisti ir įvertinti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas, aptarti leidžiamų atskaitymų rūšis, turinio viršenybės prieš formą principą bei atskleisti įrodinėjimo pareigos paskirstymą atskaitant leidžiamus atskaitymus;
- *Sisteminis metodas* naudojamas siekiant sistemiškai išnagrinėti leidžiamų atskaitymų temą;
- *Lyginamasis metodas* naudojamas siekiant palyginti skirtingų valstybių praktiką iš apmokestinamojo pelno atimant leidžiamus atskaitymus;
- *Analitinis – kritinis metodas* naudojamas siekiant kritiškai pažvelgti į nustatytą teisinį reguliavimą.

**Šaltiniai.** Darbui parengti kaip svarbiausi šaltiniai naudoti Lietuvos ir užsienio įstatymai ir jų komentarai, naudoti ir kiti norminiai aktai bei teismų praktika susijusi su leidžiamais atskaitymais. Siekiant atskleisti magistro darbo uždavinius darbe naudota ir kita tiek lietuvių, tiek ir užsienio autorių spausdintinė ir nespausdintinė literatūra, kurioje aptariami nagrinėjamai temai aktualūs aspektai.

## I DALIS

### 1. Leidžiamų atskaitymų samprata

#### 1.1. Leidžiamų atskaitymų apibūdinimas

Lietuvoje apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką reguliuoja 2001 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMĮ). Kiekvienas pagal Lietuvos Respublikos įstatymus organizuotas pelningai veikiantis juridinis asmuo į valstybės biudžetą privalo mokėti pelno mokestį. Pelno mokestis ir (arba) fiksuotas pelno mokestis mokami pagal metines pelno mokesčio deklaracijas. Pelno mokestis mokamas už mokestinius metus, kurie sutampa su kalendoriniais metais.

Lietuvos vieneto pajamas pagal PMĮ 2 straipsnio 24 dalį sudaro visos apmokestinamojo vieneto pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais uždirbtos ir (arba) gautos iš Lietuvos arba užsienio šaltinių. Kaip matyti, pagrindinė taisyklė, kad gautas pajamas verslo subjektas privalo deklaruoti ir jos yra apmokestinamos pelno mokesčiu.

Paprastai verslo subjektai siekia kaip įmanoma labiau optimizuoti savo veiklą, kuo mažesnėmis sąnaudomis gauti kaip įmanoma didesnę grąžą. Ir tą jos dažnai daro pasitelkdamos mokesčių įstatymų pagalbą. Vienas būdų – naudojimas PMĮ leidžiamais mokestiniais atskaitymais. Remiantis PMĮ 11 straipsnio 1 dalimi Lietuvos vieneto apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš per mokestinį laikotarpį gautų pajamų:

- 1) atimant neapmokestinamąsias pajamas;
- 2) atskaitant leidžiamus atskaitymus;
- 3) atskaitant ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

Taigi, PMĮ leidžia koreguoti mokamą pelno mokestį taikant nustatytus atskaitymus: neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.

Pelno mokestis apskaičiuojamas apmokestinamąjį pelną dauginant iš įmonei taikomo pelno mokesčio tarifo.



Paveikslėlis (pelno mokesčio apskaičiavimas)

Šio magistro darbo kontekste siekiama plačiau atskleisti leidžiamų atskaitymų temą, todėl prieš pradėdant platesnę šios temos analizę būtina pateikti leidžiamų atskaitymų

sąvoką. PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje **leidžiami atskaitymai** apibrėžiami kaip visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita. PMĮ 17 straipsnio 1 dalis nustato papildomą grupę išlaidų, kurios gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais: visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda yra gyventojų pajamų mokesčio objektas; Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – LRV) nustatyti Ignalinos atominės elektrinės papildomi atskaitymai; ir juridinio vieneto suma, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos vieneto dalyvio valstybinio socialinio draudimo įmokos, yra laikomos leidžiamais atskaitymais.

Taigi, mokesčių mokėtojas prie leidžiamų atskaitymų gali pripažinti įvairias išlaidas, pavyzdžiui, gamybai reikalingų žaliavų ir medžiagų išlaidas, sandėliavimo išlaidas, patalpų nuomos išlaidas, konsultacines, juridines, informacines, darbuotojų rengimo ir kvalifikacijos kėlimo, sanitarijos ir higienos ir kitas savo esme ir paskirtimi panašias išlaidas.

Šalia leidžiamų atskaitymų PMĮ 17 straipsnio 2 dalyje nurodomas baigtinis ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų sąrašas. Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai reiškia, kad apskaičiuojant vieneto apmokestinamąjį pelną sąnaudoms gali būti priskiriama tik tam tikra dalis išlaidų arba visa jų dalis pagal PMĮ nustatytas specialias taisykles nustatytas ir per tam tikrą laikotarpį, o išlaidos, viršijančios šiuos apribojimus bus pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais remiantis PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 5 punktu (sąnaudų atskaitymo tvarka nustatyta PMĮ 18-30 straipsniuose). Taigi, ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams priskiriama:

- ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos;
- ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos;
- komandiruočių sąnaudos;
- reklamos ir reprezentacijos sąnaudos;
- natūraliosios netekties nuostoliai;
- mokesčiai;
- beviltiškos skolos;
- išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai, kuri nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas;
- specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai;
- parama;
- narių mokesčiai, įnašai ir įmokos;

- mokesčio laikotarpio nuostoliai.

PMĮ 31 straipsnio 1 dalyje pateikiamas baigtinis neleidžiamų atskaitymų sąrašas. Tai reiškia, kad tam tikros išlaidos patenkančios į šį sąrašą skaičiuojant apmokestinamąjį pelną negali būti atskaitomos. Pavyzdžiui, iš pajamų negali būti atskaitomos šios išlaidos:

- pridėtinės vertės mokestis, mokamas į biudžetą, ir pelno mokestis, nustatytas PMĮ;
- netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už Lietuvos Respublikos teisės aktų pažeidimus;
- palūkanos ar kitokios išmokos už susijusių asmenų sutartinių įsipareigojimų nevykdymą;
- ribojamų dydžių atskaitymų dalis, viršijanti nustatytus dydžius;
- parama, išskyrus šio PMĮ 28 straipsnyje nustatytus atvejus, ir dovanos, išskyrus dovanas darbuotojams;
- kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ;
- įsigytų rizikai drausti, perkainojimo, atlikto teisės aktų nustatyta tvarka;
- socialinis mokestis;
- neapmokestinamosioms pajamoms tenkantys leidžiami atskaitymai ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai;
- sąnaudos, patirtos darant BK uždraustą veiką, įskaitant kyšius.

Taigi, kiekvienas komercinę veiklą vykdamasis subjektas norintis tinkamai, nepažeidžiant įstatymo nuostatų taikyti atskaitymus privalo atidžiai išanalizuoti leidžiamus atskaitymus reglamentuojančias PMĮ nuostatas. Būtina suprasti, kad ne visos mokesčių mokėtojo patiriamos išlaidos bus laikomos leidžiamais atskaitymais, o tik tokios sąnaudos, kurios yra įprastinės ir būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Kartu skaičiuojant pelno mokestį, būtina atsižvelgti ar įstatymas tokias sąnaudas leidžia atskaityti tik ribota apimtimi arba per tam tikrą laiką, o galbūt įstatymo leidėjas tokių sąnaudas yra priskyres neleidžiamų atskaitymų grupei.

## 1.2. Leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygos

„Gali būti laisvė ir teisingumas visiems, tačiau mokesčių išimtys yra tik kai kuriems“ (ekonomistas Martin A. Sullivan)<sup>1</sup>. Ko gero, teisingiausia šią citatą būtų suprasti ne kaip įstatymų leidėjo draudimą tam tikriems asmenims pasinaudoti įvairiomis mokesčių lengvatomis ir atskaitymais, o kaip tinkamą įstatymo supratimą ir pritaikymą aplamai ir ypač mokesčių srityje, kadangi ne kiekvienas asmuo geba tinkamai suprasti įstatymo turinį ir jį teisingai pritaikyti.

Ši žymaus amerikiečių ekonomisto citata įgauna prasmę kai pradėdame kalbėti apie leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas. Skaičiuojant apmokestinamąjį pelną svarbu išsiaiškinti kas yra leidžiami atskaitymai mažinantys apmokestinamąjį pelną ir kokia tvarka jie pripažįstami, kadangi, kaip sužinosime, ne visos įmonės patirtos išlaidos gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais, o tik tokios išlaidos, kurios atitinka tam tikras sąlygas. PMĮ yra imperatyviu reguliavimo metodu pagrįstas mokesčius teisinius santykius pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje reguliuojantis teisės aktas, todėl, ar mokesčių mokėtojo patirtos sąnaudos priskirtinos leidžiamoms atskaitymams, sprendina, atžvelgiant į šio teisės akto reikalavimus. PMĮ 17 str. nustato bendruosius patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams kriterijus. Pirmą kartą išsamesnė PMĮ 17 straipsnio analizė buvo pateikta Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2015 m. birželio 16 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015. Šioje byloje išplėstinė teisėjų kolegija aiškindama PMĮ 17 straipsnio 1 dalį yra pateikusi detalią leidžiamų atskaitymų sampratą, kurioje nurodoma, kad iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (t.y., kumuliatyvias) sąlygas:

- 1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos;
- 2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą;
- 3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos;
- 4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria;

---

<sup>1</sup> angl. *There may be liberty and justice for all, but there are tax breaks only for some.*



5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti<sup>2</sup>.

Nors kol kas LVAT praktika nagrinėjant leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas negausi, tačiau atsižvelgiant į pateiktus išaiškinimus galime matyti, kad LVAT siekia nustatyti sąlygų sąrašą pagal kurį tam tikros įmonės patirtos sąnaudos bus / nebus pripažintos leidžiamais atskaitymais mažinančiais apmokestinamąjį pelną. Šis leidžiamų atskaitymų kriterijų sąrašas reiškia, kad leidžiamais atskaitymais gali būti pripažintos ne visos vieneto patirtos veiklos išlaidos, bet tik tokios išlaidos, kurios yra pripažintos sąnaudomis PMĮ prasme. PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punkte nustatyta, kad iš pajamų negali būti atskaitomos kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais PMĮ prasme. Tai reiškia, kad sprendžiant dėl PMĮ 17 straipsnio 1 dalies taikymo, visų pirma, turi būti išspręstas klausimas dėl tam tikrų sąnaudų pripažinimo PMĮ II skyriuje „Pajamų ir sąnaudų pripažinimas“ nustatyta tvarka.

Taigi, siekiant geriau suprasti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas bei teisingai jas interpretuoti, atsižvelgiant į LVAT išaiškinimus, būtina plačiau aptarti kiekvieną iš šių sąlygų:

Pirmoji sąlyga – **vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos** savyje talpina du reikalavimus:

- **Vieneto sąnaudos turi būti pagrįstos galiojančiais sandoriais.** Ši reiškia, kad vienetas sudarydamas sandorį, turi būti įsitikinęs, kad šio sandorio antroji šalis nėra fiktyvus ūkio subjektas ir kad jis turi teisę vykdyti sandoriu sukurtas pareigas (vykdyti atitinkamą veiklą)<sup>3</sup>;
- **Ūkinės operacijos turinys patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais.** PMĮ 11 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad juridinę galią turinčiais dokumentais laikytini tie dokumentai, kurie turi visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti LRV ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. PMĮ 11 straipsnio 6 dalyje nurodoma, kad tais atvejais, kai sąnaudos grindžiamos apskaitos dokumentais, kurie surašyti užsienio įmonių ar fizinių asmenų, tuomet LR teisės

---

<sup>2</sup> LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje UAB „VSGA“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-92/2012; LVAT išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Bitė Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-1409-602/2015; LVAT. 2015 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Karališkasis vežėjas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-971-442/2015.

<sup>3</sup> GUPTOR, Marina. (2005) *Pelno mokestis per 2 savaites*. Vilnius: Pačiolis, p. 30-31 psl.

aktuose nustatyti privalomi rekvizitai tokiems dokumentams yra neprivalomi. Svarbi tik sąlyga, kad iš šių apskaitos dokumentų būtų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Antroji sąlyga – **sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą** reiškia, kad vieneto patirtos sąnaudos turi būti susijusios su jo vykdoma veikla. Išaiškinimas kas yra laikoma komercine ar gamybine veikla yra pateiktas PMĮ 2 straipsnio 40 dalyje, kurioje nustatyta, kad vieneto veikla laikoma bet kokio pobūdžio komercinė ar gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (ar) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Kartu pabrėžtina, kad vienetai savo veikla gali siekti naudos ne tik esamu laikotarpiu, bet ir gauti naudos ateityje<sup>4</sup>.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija pabrėžia, kad vien vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą. Tokį vertinimą teisėjų kolegija kildina iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies, kurioje nurodoma privaloma sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlyga, jog sąnaudos turi būti patirtos vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos<sup>5</sup>. Kartu LVAT nurodo, kad siekiant šias sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais, būtinas šių sąnaudų ryšys su vieneto komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos<sup>6</sup>.

Trečioji sąlyga – **komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetasis siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos**. Pagal PMĮ 2 straipsnio 31 dalį patirtos sąnaudos turi būti nukreiptos į siekį uždirbti pajamas, tačiau jei prieš patiriant išlaidas yra pakankamai akivaizdu pagal faktinių duomenų visumą, kad jos neuždirbs pajamų, teisė į patirtų sąnaudų pripažinimą leidžiamais atskaitymais yra paneigiama<sup>7</sup>. Nagrinėjant šią sąlygą gali kilti klausimas, ar visais atvejais vienetasis vykdydamas savo veiklą turi uždirbti pajamų ar gauti kitos ekonominės naudos? Ši sąlyga, kaip nurodo LVAT<sup>8</sup>, pati savaime nereiškia, kad vieneto komercinė ar gamybinė

---

<sup>4</sup> BILKŠTYTĖ, Rūta. *Palūkanų sąnaudų priskyrimas prie leidžiamų atskaitymų* [interaktyvus]. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2015 m. rugpjūčio 4 d., Nr. 29 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aktualijos.lt/straipsniai/palukanu-sanaudu-priskyrimas-prie-leidziamu-atskaitymu>>.

<sup>5</sup> LVAT išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Bitė Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-1409-602/2015.

<sup>6</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>7</sup> LVAT. 2009 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Lartekas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-1034/2009.

<sup>8</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

veikla būtų susijusi su siekiu gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar siekiu gauti kokios kitos ekonominės naudos. Leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstamos ir tokios sąnaudos, kurios nėra išimtinai siejamos tik su pelno gavimu. Tai reiškia, kad vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme<sup>9</sup>.

PMĮ 17 str. sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijais įstatymų leidėjas siekė mokesčių mokėtojui suteikti teisę leidžiamiems atskaitymams priskirti vykdant ūkinę – 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 leidžiamiems atskaitymams kriterijų, todėl ūkio subjekto sąnaudų atitikimas jam, turi būti grindžiamas kartu su kitais kriterijais. Sąnaudų patyrimo būtinumas yra siejamas su ekonominės naudos gavimu, tai reiškia, kad sąnaudų būtinumas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti aiškų priežastinį ryšį. Atitinkamai, ekonominė nauda PMĮ prasme turi būti suprantama, kaip nauda, kurią dėl patirtų vienetui būtinų sąnaudų gavo vienetas, siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Ketvirtoji sąlyga – **sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria**. Pagal PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas bei teisminėje praktikoje suformuluotą šių nuostatų aiškinimą, vertinant, ar sąnaudos yra įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria, būtina nustatyti sąnaudų ryšį su vieneto komercine ar gamybine veikla, kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos.

LVAT teisėjų kolegija<sup>10</sup> nagrinėdama azartinius lošimus vykdančios įmonės sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams klausimą pažymėjo, kad atsižvelgiant į šios bylos aplinkybes, siekiant nustatyti, ar yra pagrindas lošėjų vaišinimo išlaidas laikyti leidžiamais atskaitymais, yra būtina įvertinti pareiškėjo vykdomos veiklos pobūdį. Lietuvos Respublikos azartinių lošimų įstatymo 2 straipsnio 1 punktą įtvirtina, kad azartinis lošimas – tai toks žaidimas arba abipusės lažybos pagal nustatytą reglamentą, kurių dalyviai, siekdami piniginio laimėjimo, savo noru rizikuoja netekti įmokėtos sumos, o laimėjimą arba pralaimėjimą lemia atsitiktinumas, kokio nors įvykio arba sporto varžybų rezultatas. Atsižvelgdama į pateiktą apibrėžimą, teisėjų kolegija daro išvadą, jog pareiškėjo patirtos lošėjų vaišinimo sąnaudos, t. y. sąnaudos dėl jų vaišinimo alkoholiniais ir kitais gėrimais, nėra būtinos išlaidos PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme, kadangi pareiškėjo įprasta veikla, t. y. azartinių lošimų organizavimas, gali vykti ir nepatiriant paminėtų išlaidų. Teisėjų

---

<sup>9</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>10</sup> LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje UAB „VSGA“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-92/2012.

kolegijos nuomone, nėra jokio pagrindo teigti, jog be šių išlaidų pareiškėjas, vykdydamas įprastinę veiklą, negali uždirbti pajamų ar gauti ekonominės naudos. Taigi, konstatuota, kad nurodytos išlaidos lošėjų vaišinimui, savo esme nesančios būtinomis išlaidomis, negalėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais mažinančiais apmokestinamąjį pelną.

Toje pačioje byloje<sup>11</sup> buvo nagrinėjamas klausimas ir dėl išlaidų darbuotojų naudai priskyrimo leidžiamiems atskaitymams. LVAT konstatavo, kad Bendrovė, patyrusi darbuotojų naudai skirtas išlaidas (už kavą, arbatą, cukrų), jas turėjo priskirti neleidžiamiems atskaitymams, kaip neįprastines vieneto vykdomai veiklai sąnaudas bei nesusijusias su pajamų uždirbimu (PMĮ 31 str. 1 d. 13 p.).

Kitoje LVAT<sup>12</sup> nagrinėtoje byloje ginčas kilo dėl skirtingų teisės normų reglamentuojančių leidžiamus atskaitymus interpretavimo. Buvo sprendžiama ar rekonstrukcijos sąnaudos ir įmonės mokamos kredito palūkanos už nekilnojamojo turto, nuosavybės teise priklausančio įmonės savininkui ir jo sutuoktinei, bei naudojamo individualios įmonės veikloje, rekonstrukcijai, yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą išlaidos, kurios tiesiogiai nesusijusios su vieneto veikla, bet tiesiogiai susijusios su vieneto dalyviais, laikomos neįprastinėmis sąnaudomis ir priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams. Taip pat teismas pabrėžė, kad PMĮ nėra konkrečios teisės normos, *expressis verbis* reguliuojančios tokių palūkanų priskyrimą ar nepriskyrimą leidžiamiems atskaitymams. Todėl, teismas pabrėžė, kad kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes bei PMĮ 17 straipsnio nuostatas, spręstina dėl tokių sumokėtų palūkanų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams. Pirmosios instancijos teismas pabrėžė, kad atsižvelgus, jog palūkanos už paskolą, paimtą atlikti pastato rekonstrukcijai, yra mokamos kaip atlygis už pinigų skolinimą, todėl, teismo nuomone, minėtos palūkanos vertintinos kaip prievolės, kylančios iš pagrindinės prievolės, šiuo atveju – iš pareiškėjui suteiktos paskolos ginčo pastato rekonstrukcijai atlikti. Atsižvelgus, kad palūkanos už paskolą, paimtą atlikti pastato rekonstrukcijai, yra mokamos kaip atlygis už pinigų skolinimą, LVAT nuomone, minėtos palūkanos vertintinos kaip prievolės, kylančios iš pagrindinės prievolės, šiuo atveju – iš pareiškėjui suteiktos paskolos ginčo pastato rekonstrukcijai atlikti. Todėl, teismas konstatavo, kad palūkanos, kurios yra betarpiškai susijusios su šia prievole, neatskaitytinos.

Taigi, apibendrinus, vieneto patirtos išlaidos yra laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitinka vykdomos veiklos pobūdį ir jeigu jos yra įprastos vieneto, vykdančių

---

<sup>11</sup> *Ibidem* žr. 8 išnašą.

<sup>12</sup> LVAT. 2017 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje V. V. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-1139-442/2017.

atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai, pavyzdžiui, prie tokių įprastinių išlaidų galėtų būti priskiriamos išlaidos reikalingos produkcijos gamybai reikalingų žaliavų ir medžiagų įsigijimo, sandėliavimo sąnaudos, transportavimo išlaidos, išlaidos darbo užmokesčiui ir panašiai<sup>13</sup>. Tai, kad pelno mokesčių mokanti įmonė prie sąnaudų priskiria tokias sąnaudas, kurios neatitinka įprastumo ir būtinumo reikalavimų, nepriklausomai ar jos buvo patirtos, ar ne, reiškia, kad tokios sąnaudos negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais mažinančiais apmokestinamąjį pelną remiantis PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktu.

Penktoji sąlyga – **sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti**. Aiškindamas šią sąlygą LVAT konstatavo, kad vien atitinkamų išlaidų pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamais atskaitymais. Iš tiesų PMĮ 17 straipsnio 1 dalis, be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamais atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius mokesčio mokėtojo veiksmus (veiklą).

Manytina, kad šios sąlygos įvedimas gali padėti užkirsti kelią piktnaudžiavimo situacijai, kai į veiklos sąnaudas nurašomos tokios sąnaudos, kurios nesusijusios su vieneto vykdoma komercine ar gamybine veikla, pavyzdžiui LVAT<sup>14</sup> nurodė, kad siekiant nustatyti, ar yra pagrindas siuvimo užsakymus priimančios ir kitoms įmonėms įvykdymui perduodančios tarpininkavimo veikla užsiimančios įmonės UAB „A“ sąnaudas patirtas kitos įmonės naudai, nagrinėjamu atveju – UAB „B“, kuri užsiima siuvimo paslaugomis, priskirti leidžiamais atskaitymams, būtina vertinti šias sąnaudas pagal įprastumo ir būtinumo kriterijus. Teismas vertino, jog nėra jokio pagrindo teigti, kad darbuotojų vežimo ir elektros energijos apmokėjimo išlaidos, patirtos UAB „B“ naudai, yra įprastinės tarpininkavimo veikla užsiimančioms įmonėms arba buvo būtinos pareiškėjo veiklos vykdymui. Kartu teismas pažymėjo, kad nėra jokio pagrindo teigti, jog be šių išlaidų pareiškėjas, vykdydamas įprastinę veiklą, negali uždirbti pajamų ar gauti ekonominės naudos. Todėl teismas konstatavo, kad nurodytos išlaidos, patirtos UAB „B“ darbuotojų vežimui bei apmokėjimui už UAB „B“ sunaudotą elektros energiją, savo esme nesančios būtinomis išlaidomis, negalėjo būti pripažintos leidžiamais atskaitymais iš pajamų, apskaičiuojant pelno mokesčių.

---

<sup>13</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 310.

<sup>14</sup> LVAT. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Flegas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-95/2013.

Kitoje byloje LVAT<sup>15</sup> pasisakydamas dėl būtinumo komandiruočių sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams konstatavo, kad būtina nustatyti, ar dėl komandiruočių, kurių metu įmonės darbuotojas (šiuo atveju – direktorė) atliko darbinės funkcijas ar vykdė tarnybinį pavedimą, ar kėlė kvalifikaciją, bendrovė gavo pajamų ar ekonominės naudos. Šioje byloje konstatuota, kad pajamų ar ekonominės naudos gavimas turi būti pagrįsti konkrečiais įrodymais, o abstraktūs paaiškinimai apie įmonės gautą naudą – netiesioginė reklama, pakelta direktorės kvalifikacija, išmokta derybų meno, įgyta patirties, praplėsti verslo ryšiai – įrodymais nepagrįsti. LVAT pasisakydamas dėl komandiruočių metu įgytų kontaktų pažymėjo, kad aktualu ne pačių kontaktų buvimo faktas, o tai ar iš tokių kontaktų gauta nauda, kuri leistų tokias sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams.

Be to, PMĮ 40 straipsnio 1 dalis nustato, kad leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Todėl be šių šiame išplėstinės teisėjų kolegijos sprendime įvardintų kumuliatyvių leidžiamų atskaitymų sąlygų galima išskirti dar vieną, bet ne mažiau svarbią šeštąją sąlygą – **prekių ar paslaugų kaina turi atitikti tikrąją rinkos kainą**, o rinkos kainą viršijanti dalis remiantis bus nepripažįstama leidžiamais atskaitymais.

PMĮ 7 str. įtvirtinta, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal šio skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos taikant pinigų apskaitos principą, ir šio straipsnio nuostatas. Vienas iš šių principų yra įmonės principas, kuris mokesčiuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius elementus, kaip mokesčių mokėtojas ir mokesčio objektas (tai yra kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokestį)<sup>16</sup>. Taikant šį apskaitos principą kartu su PMĮ 17 str. įtvirtintais sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijais, turi būti laikomasi pozicijos, jog anksčiau aptartų kriterijų buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkretaus ūkio vieneto, pretenduojančio sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, aspektu. Civiline teisine prasme ūkio subjektas yra laisvas sudarinėti sandorius savo valia, finansinės apskaitos prasme tai bus ūkio subjekto sąnaudos, tačiau, kaip jau paminėta, ne visos šios sąnaudos pagal mokesčių įstatymų reikalavimus bus pripažintos leidžiamais atskaitymais.

Šių kumuliatyvių sąlygų buvimas atitinkamas sąnaudas priskiriant prie leidžiamų atskaitymų leidžiamų atskaitymų institutui suteikia lankstumą. Tai reiškia, kad kiekvienu

---

<sup>15</sup> LVAT. 2008 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Laisvoji didmena“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-525-109/2008.

<sup>16</sup> MGK prie LRV. 2017 m. gruodžio 27 d. sprendimas UAB „S3“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. Nr. S- 271 (7-235/2017).

atveju siekiant tam tikras sąnaudas priskirti arba nepriskirti prie leidžiamų atskaitymų mažinančių apmokestinamąjį vieneto pelną vadovaujamosi ne konkrečiu, baigtiniu leidžiamų atskaitymų sąrašu, o yra atsižvelgiama ar sąnaudos, kurias siekiama priskirti prie leidžiamų atskaitymų atitinka šias, aukščiau analizuotas, sąlygas.

### 1.3. Įrodinėjimo pareiga dėl leidžiamų atskaitymų

Įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) apibrėžiama kaip būtinybė šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustačius jai gali atsirasti neigiamų padarinių<sup>17</sup>. Palankia proceso baigtimi suinteresuota šalis vadovaudamasi procesinių taisyklių privalo pateikti įrodymus, kurie pagrįstų jos nurodomus teiginius. Siekiant efektyvaus kilusio mokesčio ginčo sprendimo būtinas tinkamas įrodinėjimo naštos paskirstymas tarp ginče dalyvaujančių proceso šalių. Tai reiškia, kad nagrinėjant klausimą dėl leidžiamų atskaitymų svarbu išsiaiškinti kam – mokesčių administratoriui ar mokesčių mokėtojui tenka įrodinėjimo našta siekiant pagrįsti sąnaudų mažinančių apmokestinamąjį pelną pripažinimą leidžiamais atskaitymais.

Pradedant kalbėti apie įrodinėjimo pareigos paskirstymą mokesčių ginčų metu, visų pirma, būtina išsiaiškinti kaip suprantama ir ką reiškia mokesčių ginčų sąvoka. Mokesčiai ginčai remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 22 dalimi tai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Ši sąvoka reiškia, kad yra kilęs ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl mokesčių administratoriaus sprendimo. Kad kiltų ginčas būtina, kad mokesčių administratorius atliktų mokesčių mokėtojo patikrinimą, surašytų patikrinimo aktą, kurio sprendimą mokesčių mokėtojas apskųstų.

Įrodinėjimo pareigos paskirstymo klausimas nagrinėjant mokesčius ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčio administratoriaus iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame 1995 m. birželio 28 d. MAĮ Nr. I-974 26 straipsnyje buvo apibrėžiamas taip: jei mokesčio mokėtojas nesutinka su mokesčio administratoriaus apskaičiuota mokesčio suma, jis

---

<sup>17</sup> LAUŽIKAS, E.; MIKELĖNAS, V.; NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė*, t. I. Vilnius: Justitia, 2005, p. 423.

privalo įrodyti, jog apskaičiuota suma yra neteisinga<sup>18</sup>. Tai reiškia, kad tuomet buvo preziumuojama, kad mokesčių administratoriaus veiksmai yra teisėti nebent mokesčių mokėtojas nesutikdamas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija ją bandytų paneigti. Tačiau dabartinį, nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusį 2004 m. balandžio 13 d. MAĮ Nr. IX-2112, o tiksliau jo 67 straipsnį aiškinant susietai su Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalimi matyti, jog administracinėse bylose dėl mokestinių ginčų įrodinėjimo pareiga tenka ne tik mokesčių administratoriui, bet ir mokesčių mokėtojui. Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo, bet ir pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus<sup>19</sup>. Toks įstatyminis įrodinėjimo pareigos paskirstymas iš esmės nekeičia iki tol galiojusiojo esmės, tačiau aiškiau apibrėžia ginčo šalių įrodinėjimo pareigos ribas<sup>20</sup>.

Mokesčių administratorius atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą ir surašydamas patikrinimo aktą privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, taigi mokesčių administratorius savarankiškai turi surinkti įrodymus, kurie pagrįstų netinkamai įvykdytą mokesčių mokėtojo pareigą. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga pateikti duomenis siekiant įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas<sup>21</sup>. Taigi, mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokestį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą<sup>22</sup>. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė<sup>23</sup>. Tuo tarpu, LVAT teisėjų plenarinė sesija yra atkreipusi

---

<sup>18</sup> MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, t. 53, ISSN 1392-1274. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2004, p. 117.

<sup>19</sup> LVAT. 2016 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje K. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. Ea-606-442/2016.

<sup>20</sup> *Ibidem* žr. 16 išnašą, p. 119.

<sup>21</sup> LVAT. 2010 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Iris“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-585/2010.

<sup>22</sup> LVAT. 2016 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje MB „Kevita“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-384-442/2016; LVAT. 2015 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Karališkasis vežėjas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-971-442/2015.

<sup>23</sup> *Ibidem* žr. 20 išnašą.



dēmesī, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, pripažino, jog MAĮ nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas<sup>24</sup>, priešingai – mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, kurie leistų pagrįsti mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas. Taigi, kaip matyti, iš dabartinio MAĮ 67 straipsnio mokestinių ginčų nagrinėjimas pasižymi civiliniam procesui būdingu šalių rungimusi – tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius privalo pagrįsti savo teiginius remdamasis turimais įrodymais.

Šio klausimo analizei aktualu pasitelkti LVAT išaiškinimus, kuriuose matyti, kad leidžiamų atskaitymų pagrindimo pareiga, visų pirma, tenka pačiam mokesčių mokėtojui:

(1) LVAT ne kartą<sup>25</sup> pastebėjo, kad sąnaudų, kuriomis mokesčių mokėtojas mažina apmokestinamąjį pelną, pagrįstumą neabejotinai privalo įrodyti mokesčių mokėtojas. LVAT savo praktikoje laikosi pozicijos, jog, viešojo administravimo institucijoje vykstančio proceso taisyklės, būtent įrodinėjimo taisyklės, nustato ne tik procedūrinio pobūdžio normos, bet gali nustatyti ir materialinės teisės normas dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo, pavyzdžiui, teisinės prezumpcijos. Taigi, tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 straipsnio 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus<sup>26</sup> patirtoms išlaidoms / sąnaudoms pagrįsti. Taigi, ši mokesčių mokėtojo pareiga išplaukia iš PMĮ įtvirtinto reglamentavimo, įtvirtinančio būtinumą turėti sąnaudas patvirtinančius dokumentus, kurie turi juridinę galią ir galimybę pagrįsti sąnaudas tokiais dokumentais<sup>27</sup>.

(2) Kitoje byloje LVAT teisėjų kolegija spręsdama leidžiamų atskaitymų įrodinėjimo klausimą pažymi, kad, atsižvelgiant į LVAT suformuotas teisės aiškinimo ir taikymo taisyklės analogiškos kategorijos administracinėse bylose <...> PMĮ (2004 m. sausio 22 d. įstatymo Nr. IX-1972 redakcija) 2 straipsnio 22 dalies (2018 m. sausio 1 d. Įstatymo Nr.

---

<sup>24</sup> LVAT. 2013 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Saurida“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-404/2013.

<sup>25</sup> LVAT. 2017 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Todneta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-400-602/2017; LVAT. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Tatjanos Narbutienės II v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-1718/2013; LVAT. 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Govilis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-2268/2011.

<sup>26</sup> LVAT. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Tatjanos Narbutienės II v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-1718/2013.

<sup>27</sup> LVAT. 2017 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Todneta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-400-602/2017.

*IX-675 redakcijoje analogiška nuostata įtvirtinta 2 straipsnio 31 dalyje) bei 11 straipsnio 4 dalies (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1008 redakcija) (2018 m. sausio 1 d. Įstatymo Nr. IX-675 redakcijoje analogiška nuostata įtvirtinta taip pat 11 straipsnio 4 dalyje) nuostatų taikymo prasme, siekiant pagrįsti pelno mokestį mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą<sup>28</sup>. Teisėjų kolegija vertindama mokesčių mokėtojo galimybę leidžiamais atskaitymams pripažinti sąnaudas, kurių turinys neatspindi tikrojo ūkinės operacijos turinio sprendė, kad mokesčių mokėtojas remdamasis tokiais buhalterinės apskaitos dokumentais, negali pripažinti (pagrįsti) pelno mokestį mažinančių sąnaudų, tokiu atveju mokesčių mokėtojas, turi pateikti įrodymus (įrodyti) juridinius faktus, kurie suteikia jam teisę į sąnaudų nurašymą – įsigytų prekių (paslaugų) rūšį, kiekį, vertę, prekės pardavėją (paslaugų teikėją) ir kitas su išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, susidarymu susijusias aplinkybes<sup>29</sup>.*

Apibendrinant, manytina, kad toks įstatymų leidėjo pasirinktas kelias, kai įrodinėjimo pareiga mokestinių ginčų procese paskirstoma tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus yra tinkamas būdas, kuris padeda užtikrinti demokratiškumo principo įgyvendinimą. Ypatingai atsižvelgiant į tai, kad mokestinių ginčų procese dalyvauja savo galiomis nelygiavertės šalys ir tik rungimosi principo tinkamas įgyvendinimas gali padėti priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą, kurio pagrindu sprendžiama dėl atitinkamų sąnaudų pripažinimo / nepripažinimo leidžiamais atskaitymais.

---

<sup>28</sup> LVAT. 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Govilis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-2268/2011.

<sup>29</sup> *Ibidem* žr. 26 išnašą.

## 2. Leidžiamų atskaitymų pripažinimo aspektai

### 2.1. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais

Lietuvos mokesčių teisėje, Lietuvos MAĮ 6 straipsnyje yra įtvirtinti keturi apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo principai ir turinio viršenybės prieš formą principas. Mokesčių teisės sistemos principai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl konkrečiame mokesciniame teisiniame santykiyje yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą<sup>30</sup>.

Dažniausiai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla ginčai dviem atvejais: 1) kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą arba 2) kai apskaičiuojant mokesťį yra pritaikomas turinio viršenybės prieš formą principas. 1987 m. EPBO ataskaitoje turinio viršenybės prieš formą principą apibrėžė kaip „ekonominės ir socialinės realybės viršenybę prieš pažodinį teisės aktų interpretavimą“<sup>31</sup>. Be to, turinio viršenybės prieš formą principas, yra viena svarbiausių antivengiminių normų padedančių užtikrinti mokesčių sumokėjimą. Tai reiškia, kad tinkamas turinio viršenybės prieš formą principo suvokimas svarbus, todėl šiame darbo poskyryje bus pateikiama platesnė šio principo analizė.

Bendrųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų normų – turinio viršenybės prieš formą principo (angl. *substance over form*) doktrinos ir ekonominio pagrįstumo (angl. *business purpose*) doktrinos ištakos – 1935 m. sausio 7 d. Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) Aukščiausiojo teismo sprendimas byloje Gregory v. Helvering<sup>32</sup>. Šioje byloje suformuluota turinio viršenybės prieš formą principo doktrinos esmė – apmokestinant svarbiausia atsižvelgti į sandorio tikslą bei turinį, o ne į jo formą. Toks reikalavimas įvestas siekiant išvengti situacijų, kai buhalterinėje apskaitoje dirbtinai sukuriama ir atvaizduojami sandoriai, kurie su verslo tikslais ir pelno gavimu neturi nieko bendra, o yra sukonstruoti

<sup>30</sup> PUZINSKAITĖ, E.; KLIŠAUSKAS, R.. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, 19(2), p. 675-695.

<sup>31</sup> PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, ISSN 1648-2603, 2006, Nr. 15, p. 27-41

<sup>32</sup> KNIGHT, Ray A.; KNIGHT, Lee G. Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal? [interaktyvus]. *Akron Tax Journal*, Nr. 8(3), 1991, p. 91-107. [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=akrontaxjournal>>. THOMAS, C.; VANIK, Jr. Torpedoing A Transaction: Economic Substance Versus Other Tax Doctrines And The Application Of The Strict Liability Penalty [interaktyvus]. *Cleveland State Law Review*, Nr. 109, 2015, p. 109-132. [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3895&context=clevstlrev>>.

išimtinai siekiant mokestinės naudos, kurį įgyjama iš tokių sandorių. Plačiau apie šį Gregory v. Helvering sprendimą žr. į 2.2. skyrių Palūkanų už paskolas atskaitymas.

Lietuvoje iki 2002 m. vidurio mokesčių administratorius nors ir turėjo teisę civiline tvarka ginčyti sandorius kurie prieštarauja verslo tikslams ir iš esmės yra sudaryti siekiant mokestinės naudos, tačiau galimybė pasinaudoti šia teise buvo gana komplikauta. Todėl 2002 m. birželio 18 d. MAĮ<sup>33</sup> buvo įtvirtintas piktnaudžiavimo institutas. Tačiau siekiant atitikti visuotinai Europoje ir pasaulyje vartojamus terminus dabartiniame 2004 m. balandžio 13 d. MAĮ (įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d.) „piktnaudžiavimo“ terminas nebevertojamas, vietoje jo įvesta turinio viršenybės prieš formą principo sąvoka.

Turinio viršenybės prieš formą principas įtvirtintas MAĮ 10 straipsnyje, o šio principo turinys detalizuojamas MAĮ 69 straipsnyje. Šis principas nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Tai reiškia, jog mokesčių teisiniuose santykiuose svarbiausia vertinti šių santykių dalyvių (tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus) veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* paisant protingumo ir sąžiningumo principų<sup>34</sup>.

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo turinys reiškia, kad MAĮ 10 straipsnis pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką<sup>35</sup>. Todėl, jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, vadovaujamosi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui<sup>36</sup>. Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos, kaip ji suprantama šioje įstatymo (t.y., MAĮ 10 straipsnio) nuostatoje, turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti,

<sup>33</sup> 2002 m. birželio 18 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525.

<sup>34</sup> LVAT. 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Cleanex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-724/2013.

<sup>35</sup> *Ibidem* žr. 32 išnašą.

<sup>36</sup> Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2008 m. kovo 14 d. sprendimas V. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. I-2616-38/2008.

pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius<sup>37</sup>.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta tokia nuostata: tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Taigi, būtent mokesčių administratoriui atsižvelgiant į MAĮ 67 straipsnio 1 dalį, tenka našta pagrįsti, kad atitinkamas sandorius sudarytas siekiant mokestinės naudos.

LVAT nagrinėtose bylose ne kartą yra nustatęs, kad siekiant pritaikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina nustatyti, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą<sup>38</sup>. Kartu svarbu pažymėti, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį sandorių sudarymo būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas<sup>39</sup>.

Taigi, MAĮ 69 straipsnio 1 dalis reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą vadovaujantis šiuo principu ir įtvirtina bendruosius mokesčių vengimo požymius pagal

---

<sup>37</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>38</sup> LVAT. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje V. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-143-719-07.

<sup>39</sup> *Ibidem* žr. 28 išnašą.

kuriuos apskaičiuojamas mokestis į biudžetą. Remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi galima išskirti tokias aplinkybes kurias nustatčius gali būti pritaikytas turinio viršenybės prieš formą principas:

1. **formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje**, jei tai numato teisės aktai, ir yra vykdomi;
2. sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, **savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės**, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas;
3. sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo **pagrindinis tikslas – mokestinė nauda**, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, gražintinos (įskaitytinės) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas;
4. sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė **nepateisinamas jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais**, išskyrus nurodytą 3 punkte, **ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi**<sup>40</sup>.

Tačiau, kaip pažymi LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, turinio viršenybės principas nėra ribojamas tik MAĮ 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais. Teigiant priešingai būtų paneigtas turinio viršenybės prieš formą principo, kaip vieno iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų, paskirtis bei nepagrįstai susiaurintas jo (principo) taikymas. Todėl, išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, šiuo principu tam tikrais atvejais gali būti remiamasi ir savarankiškai vertinant atitinkamus mokestinius teisinius santykius, o ne tik sprendžiant mokesčių apskaičiavimo klausimą MAĮ 69 straipsnyje numatytais atvejais ir tvarka<sup>41</sup>.

Pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą tarp dviejų mokesčių administravimo procese dalyvaujančių šalių gali kilti interesų pusiausvyros principo pažeidimas, kadangi mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokėtiną mokestį pritaikydamas šį principą gali apskaičiuoti mokestį neatsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo pateiktų dokumentų turinį ir taip viršyti mokesčių mokėtojo teisėtus lūkesčius ir interesus jog mokestis bus tinkamai apskaičiuotas. Šio principo taikymas nepažeidžia mokesčių mokėtojo teisių tik jei šis principas yra pritaikomas laikantis visų taisyklių.

---

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2004 m. balandžio 13 d. Nr. 63-2243 (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) komentaras (aktuali redakcija 2016 m. birželio 6 d.) [interaktyvus]. 2016, p. 322 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

<sup>41</sup> *Ibidem* žr. 32 išnašą.

Vertinant visas šias jau anksčiau minėtas kumuliatyvias leidžiamų atskaitymų sąlygas LVAT dažnai atsižvelgia ir pritaiko nagrinėjamą MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Siekiant iliustruoti šio principo taikymą aktualus platesnis turinio viršenybės principo apžvelgimas leidžiamų atskaitymų temos kontekste, todėl toliau remiantis LVAT išaiškinimais bus bandoma išsiaiškinti kaip teismų praktikoje yra pritaikomas šis principas:

*Dėl sąnaudų realumo*

Vienoje LVAT nagrinėtoje byloje<sup>42</sup> ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratoriai, vadovaudamiesi MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, pagrįstai nustatė, jog mokesčių mokėtojas pagal pirminius apskaitos dokumentus leidžiamais atskaitymais pripažindamas kuro, atsarginių dalių, automobilių remonto ir kitų automobilinių reikmenų bei statybinių medžiagų įsigijimo išlaidas, siekė sumažinti mokėtinų mokesčių sumą. Byloje pirmosios instancijos teismas nagrinėdamas mokesčių mokėtojo prašymą konstatavo, kad mokesčių administratorius, pagrįstai nustatęs, jog išlaidos nebuvo realiai patirtos, turėjo teisinį pagrindą taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, faktiškai nepatirtomis ir ūkinei veiklai nenaudotomis pajamomis sumažinti atskaitymus ir perskaičiuoti PVM bei PM. Šioje byloje įvertinus buvusių ir esamų vairuotojų paaiškinimus, buvo nustatyta, kad mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu nepateikė kuro ir atsarginių detalių nurašymo į veiklos sąnaudas aktų, tai, kad pateikti abstraktūs kuro ir atsarginių detalių nurašymo į veiklos sąnaudas aktai, tai, kad nustatyta, jog kuro (dujų, benzino ir dyzelinio kuro) pirkimui pateisinti kvitai daugeliu atvejų išspausdinti kas minutę ir pan. pagrįstai konstatuota, kad pareiškėjas realiai nepatyrė su teikiamomis keleivių pervežimų paslaugomis susijusių kuro įsigijimo, automobilių remonto ir panašaus pobūdžio išlaidų. Be to, šioje byloje mokesčių mokėtojas nepateikė papildomų dokumentų, įrodančių, kad jos įsigytos statybinės medžiagos buvo panaudotos mokesčių mokėtojo apmokestinamoje veikloje, todėl vietos mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad minėtos statybinės medžiagos buvo sunaudotos privačių poreikių tenkinimui<sup>43</sup>. Taigi šioje byloje LVAT teisėjų kolegija, analizuodama patirtų sąnaudų realumą pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą, konstatuodama, kad ginčo sąnaudos negali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais, nes nėra patirtos vienietui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme.

---

<sup>42</sup> LVAT. 2015 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Karališkasis vežėjas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-971-442/2015.

<sup>43</sup> *Ibidem* žr. 40 išnašą.

Kitoje LVAT nagrinėtoje byloje<sup>44</sup> mokesčių mokėtojas dienpinigius dėl komandiruočių į Rygą, Liepoją bei Kaliningradą priskyrė komandiruočių sąnaudoms. Teismas atkreipė dėmesį, jog iš byloje esančių įrodymų matyti, kad pareiškėjas savo darbuotojų buvimo komandiruotėje faktą grindžia tik direktoriaus įsakymais, kuriuose yra nurodyta, kad įmonės darbuotojai į vieną iš aukščiau nurodytų užsienio valstybių miestų buvo siunčiami sutarties sąlygoms suderinti, komerciniams ryšiams plėtoti arba susitikti su potencialiais verslo partneriais. Tačiau nors visos komandiruotės truko daugiau nei vieną dieną (nuo dviejų iki penkių dienų) ir visų komandiruočių tikslas buvo suderinti sutarčių sąlygas, plėtoti komercinius ryšius arba susitikti su potencialiais verslo partneriais, pareiškėjas nei ikiteisminėms mokestinė ginčą nagrinėjusioms institucijoms, nei teismui nepateikė jokių buvimo užsienio valstybėse nurodytais tikslais įrodymų, taip pat nepateikė gyvenamojo ploto naudojimo faktą užsienio miestuose patvirtinančių dokumentų. Priešingai, mokesčių administratorius patikrinimo metu surinko pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, jog nurodytomis dienomis į komandiruotes vykę asmenys realiai buvo Lietuvoje, pasirašinėjo įvairiuose finansiniuose dokumentuose, jų darbo laikas užfiksuotas pareiškėjo darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose. Esant šioms aplinkybėms teismas konstatavo, kad sąnaudos nebuvo realiai patirtos ir vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis pritaikydamas turinio viršenybės prieš formą principą dienpinigių komandiruočių sąnaudomis nepripažino.

#### *Dėl juridinę galią turinčių dokumentų*

LVAT ne kartą yra pasisakęs ir dėl juridinę galią turinčių dokumentų<sup>45</sup>. Minėta, kad sąnaudos pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, jei jos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais. Teismų praktikoje vadovaujantis LVAT suformuluotomis teisės aiškinimo taisyklėmis bei vadovaujantis PMĮ 11 straipsnio 1 ir 4 dalimi bei 17 straipsnio 1 dalimi teigiama, kad mokesčių mokėtojo patirtos išlaidos mažina mokesčio mokėtojo apmokestinamąjį pelną, nustačius, kad ūkinė operacija yra tikrai įvykusi, t. y. mokesčių mokėtojas patyrė išlaidas, o šios operacijos turinys yra patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais<sup>46</sup>. Kartu LVAT pabrėžia, kad vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės mažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu nurodytos sąnaudos

---

<sup>44</sup> LVAT. 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Klaipėdos hidrotechnika“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-1128/2010.

<sup>45</sup> *Ibidem* žr. 26 išnašą; Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2010 m. gruodžio 23 d. sprendimas administracinėje byloje Sigitas Krivickas II "Fasma" v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. IK-3530-815/2010; LVAT. 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Vitalijaus Korsako ind. įm. "Basana" v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-2496/2011; *Ibidem* žr. 40 išnašą.

<sup>46</sup> *Ibidem* žr. 40 išnašą.



faktiškai nėra patirtos<sup>47</sup>. Pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą matyti, kad lemiamą reikšmę, sprendžiant tai, ar patirtos išlaidos yra sąnaudos, turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterines apskaitos dokumentais<sup>48</sup>. Taigi, tuo atveju, nustačius, kad juridiniame dokumente atspindima ūkinė operacija realiai įvyko kitokio turinio arba išvis neįvyko, tai toks apskaitos dokumentas laikytinas neturinčiu juridinės galios.

Pasisakydamas dėl juridinę galią turinčių dokumentų LVAT<sup>49</sup> pabrėžia, kad vien ta aplinkybė, jog buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojami tik formalūs dokumento trūkumai, negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš pajamų atimti leidžiamas sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos. Ir atvirkščiai, LVAT<sup>50</sup> pažymi, kad vien aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas turi buhalterinės apskaitos dokumentą savaime nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu mokesčio mokėtojo turimi apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo įvykusios ūkinės operacijos turinio. Nustačius, kad buhalterinės apskaitos dokumente, kuriuo pagrindu grindžiamos sąnaudos, nurodyti rekvizitai neatitinka tikrosios ūkinės operacijos vykdymo aplinkybių, toks dokumentas negali būti pripažįstamas patvirtinančiu atitinkamo turinio ūkinės operacijos buvimą, todėl laikytinas neturinčiu juridinės galios<sup>51</sup>.

MAĮ 69 straipsnio 2 dalies nuostata teigia, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Taigi, pritaikant turinio viršenybės prieš formą principą mokesčiai apskaičiuojamas taikant atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatas. Kartu pritaikant šį principą išvengiama tokių situacijų, kai vien dėl padarytos netyčinės mokesčių mokėtojo klaidos toks sandoris būtų pripažintas negaliojančiu nors iš paties apskaitos dokumento ar deklaracijos matyti koks yra tikrasis to sandorio turinys.

Apibendrinant, nors ir juridinių apskaitos dokumentų saugojimas ir kaupimas svarbi mokesčių mokėtojo pareiga, tačiau vien tik šių dokumentų turėjimas *per se* (pats savaime)

---

<sup>47</sup> LVAT. 2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Transtekas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-301/2011; LVAT. 2014 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Trakų vandenys“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-236/2014.

<sup>48</sup> LVAT. 2014 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Trakų vandenys“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-236/2014.

<sup>49</sup> *Ibidem* žr. 46 išnašą.

<sup>50</sup> LVAT. 2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Transtekas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-301/2011; LVAT. 2010 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Stumbras“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-430/2010.

<sup>51</sup> LVAT. 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje UAB „King trans“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-695-442/2017.

nerieškia, kad juose atvaizduojamos ūkinės operacijos yra realios, todėl mokesčių administratorius siekdamas galimo mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimo mažinti apmokestinamąjį pelną atimant leidžiamus atskaitymus, turi vertinti realios operacijos ir dokumentų turinio atitikį.

#### *Dėl tikslo*

LVAT byloje<sup>52</sup> UAB „A“ suteikė piniginę paramą susijusiam asmeniui VŠĮ „B“ ir dviguba suteiktos paramos suma sumažino 2007 m. apmokestinamąjį pelną. Mokesčių administratoriaus teigimu taip buvo sukurtos formalios sąlygos, sudarančios pagrindą nepagrįstai pasinaudoti PMĮ nustatyta lengvata (PMĮ 28 straipsnio 2 dalis) ir taip apmokestinamąjį pelną sumažinti dviguba suteiktos paramos suma.

LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Tuo tarpu kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą<sup>53</sup>. Nagrinėjamos bylos<sup>54</sup> atveju, pareiškėjas tikina, kad jo sudarytu sandoriu siekta ir kitų pagrįstų tikslų, o būtent – visuomenei naudingų tikslų, t. y. rekonstruoti dvarą ir bokštą, kurie yra pripažinti nekilnojamojo kultūros paveldo objektais, bei sutvarkyti parką ir pan. Šioje byloje nustatyta, kad mokesčių administratoriaus išaiškintoje sandorių grandinėje veikė susiję asmenys, o pareiškėjo pervestomis viešajai įstaigai kaip parama lėšomis galiausiai disponavo ir naudojosi tie patys asmenys, kurie jas ir skyrė. LVAT siekdamas paneigti mokesčių mokėtojo teisę paramos sąnaudas priskirti prie leidžiamų atskaitymų pritaikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, kuri įtvirtina minėtą turinio viršenybės prieš formą principą remdamasis tuo, jog pareiškėjo sudarytas fiktyvus paramos sandoris buvo nukreiptas ne į visuomenei naudingus tikslus, bet į tarpusavyje susijusių asmenų reikmių tenkinimą.

Taigi, apibendrinus tai kas išdėstyta galima teigti, kad mokesčių administratorius siekdamas tam tikrų sąnaudų nepripažinti leidžiamais atskaitymais turi teisę pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principą įtvirtinantį MAĮ 10 straipsnį, kuris leidžia vertinti tikrąjį ūkinės operacijos turinį, o ne formalią jos išraišką ir taip atkurti iškreiptas ar slepiamas, faktines mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos aplinkybes ir pagal jas

---

<sup>52</sup> LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Spontis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-158/2012.

<sup>53</sup> *Ibidem* žr. 40 išnašą.

<sup>54</sup> *Ibidem* žr. 50 išnašą.

apskaičiuoti turimą sumokėti mokesčių. Mokesčių administratorius turėdamas objektyvius įrodymus, kurie pagrindžia kitokį operacijos turinį nei vaizduojama, neatsižvelgia į formalią tokio sandorio išraišką ir taiko tokias apmokestinimo taisyklės, kurios būtų taikomos esant neiškreiptoms ir nepaslėptomis aplinkybėms, t.y. esant tikrajam ūkinės operacijos turiniui. Tai reiškia, kad apmokestinimui svarbus yra realusis operacijos turinys, o ne tai kaip ta operacija įforminama apskaitoje. Taigi, realiai šis principas taikomas kaip antivengiminė, prieš mokesčių vengimą nukreipta norma. Nors įstatyme pabrėžiamas neutralus šio principo pobūdis, t. y. kad jis taikomas vienodai tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui palankia ar nepalankia linkme, tačiau realiai šis principas taikomas būtent kaip prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė<sup>55</sup>.

## 2.2. Palūkanų už paskolas atskaitymas

Kiekvienas verslas patiria įvairiausių kasdienių išlaidų tokių kaip darbuotojų išlaikymas, turimo turto įsigijimas ar statyba, jo išlaikymas (nuoma, komunalinės paslaugos ir pan.), apmokėjimai už įsigijamas prekių atsargas ar gautas paslaugas ir pan. Tam, kad padengtų susidariusias išlaidas įmonės dažnai pasitelkia išorinį finansavimą – paskolas. Svarbu suprasti, kad ne visos palūkanų sąnaudos gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais. Pavyzdžiui, palūkanų sąnaudų už paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti, priskyrimas leidžiamais atskaitymams gana painus ir mažai aptartas, todėl ši tema aktuali kiekvienam verslui kuriam reikalingas finansavimas. Šiame magistro darbe bus aptarti tam tikri aspektai lemiantys tokių palūkanų sąnaudų priskyrimą / nepriskyrimą leidžiamais atskaitymams, todėl verslas, kuris svarsto dėl paskolos kito vieneto akcijoms įsigyti, visų pirma, turi gerai išmanyti tam tikrus aspektus, kurie ir bus aptarti šiame magistro darbe.

Trumpai paminėtina, kad kalbant apie palūkanų sąnaudų priskyrimą leidžiamais atskaitymams taip pat aktualus antivengiminės plonos kapitalizacijos taisyklės taikymo (angl. *Thin Capitalisation rule*) klausimas, kuria remiantis daugelyje valstybių įtvirtinamos taisyklės leidžiančios išvengti tokių situacijų, kai įmonės būtų dirbtinai finansuojamos išimtinai tik per paskolas siekiant mokesstinės naudos, o ne nuosavu kapitalu. Tačiau dėl ribotos darbo apimties šiame magistro darbe šiuo klausimu nebus pasisakoma, kadangi tai plati ir reikalaujanti daug išsamesnės analizės tema, taigi toliau bus nagrinėjamas tik palūkanų už paskolas sąnaudų priskyrimas leidžiamais atskaitymams PMI prasme.

---

<sup>55</sup> MEDELIENĖ, A. Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokesčius ginčus. *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*. Vilnius, 2012, p. 321-342.

Palūkanų sąnaudos už paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti, leidžiamais atskaitymais pripažįstamos remiantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalimi, kuri nustato papildomą leidžiamų atskaitymų grupę pagal kurią leidžiamais atskaitymais priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo<sup>56</sup> nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Sistemiskai aiškinant suprantama, kad akcininkas ir yra įmonės darbuotojas, todėl darbuotojų naudai gautos palūkanos laikomos leidžiamais atskaitymais. Minėta, kad palūkanų sąnaudų už paskolas, kuri panaudojama kito vieneto akcijų įsigijimui priskyrimas leidžiamais atskaitymams PMĮ prasme yra gana sudėtingas ir painus. Tai reiškia, kad ne visos palūkanų už paskolas sąnaudos yra priskiriamos leidžiamais atskaitymams. Pagrindinis kriterijus pagal PMĮ 17 straipsnio 1 dalį tam, kad palūkanos, kaip ir visos kitos sąnaudos aplamai, būtų priskiriamos leidžiamais atskaitymams yra tas, kad jos turi būti susijusios su vieneto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu. Taigi, mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad tais atvejais, kai vienetas pasiskolina lėšų, kurias panaudoja kito vieneto akcijoms įsigyti, už pasiskolintas lėšas apskaičiuotos palūkanos gali būti priskiriamos leidžiamais atskaitymams to vieneto, kuris pasiskolino lėšas kito vieneto akcijoms įsigyti<sup>57</sup>. Tačiau verta pažymėti, kad yra viena išimtis – tuo atveju, kai po tokios paskolos gavimo vėliau abu šie vienetai reorganizuojami vienu iš PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 1-4 punktuose nurodytų būdų ir kitas vienetas perima kito vieneto įsipareigojimus, tai tokios palūkanų sąnaudos nebus leidžiami atskaitymai. PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje nurodomi tokie reorganizavimo būdai:

- 1) Prijungimas (1 p.);
- 2) Sujungimas (2 p.);

Kai vienetas baigia veiklą be likvidavimo procedūros, tai toks reorganizavimas įstatymo leidėjo išskiriamas į dvi dalis:

- 3) jo visas turtas, teisės ir prievolės pereina kitam vienetai, valdančiam 100 procentų jo įstatinio kapitalo (3 p.);
- 4) išdalijimo ar padalijimo būdu, kai įsigyjamasis vienetas išdalija ar išskaido savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir jos pereina dviem ar daugiau jau esančių ar naujai kuriamų vienetų nuosavybėn (4 p.).

Taigi įstatymų leidėjas laikosi pozicijos, kad tokios palūkanos, kurias vienetas perėmė mokėti (arba įsipareigojimas jam liko) po tokio PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 1 – 4 punktuose minimų reorganizavimo būdų, leidžiamais atskaitymams nepriskiriamos. Gali

---

<sup>56</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.

<sup>57</sup> *Ibidem* žr. 4 išnašą.

kilti klausimas kodėl tokios palūkanų sąnaudos nelaikomos leidžiamais atskaitymais? Kaip jau buvo minėta anksčiau, siekiant vieneto patirtas sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais, jos turi būti susijusios su vieneto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu pagal PMĮ 17 straipsnio 1 dalį, tačiau tokios palūkanos nėra laikomos susijusiomis nei su vieneto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu<sup>58</sup>. Tai reiškia, kad vienetas siekdamas palūkanų už paskolas sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams turi tik vieną būdą, t. y., pats vienetas tinkamais būdais turi pagrįsti, kad iš tokio reorganizavimo gavo ekonominės naudos. PMĮ komentare<sup>59</sup> ekonominės naudos gavimas dėl tokio reorganizavimo suprantamas nebūtinai kaip tiesioginis turto ar piniginių naudos gavimas, taip pat ekonominės naudos gavimu gali būti pripažįstami ir tie atvejai, kai vienetas tą ekonominę naudą gauna netiesiogiai, pavyzdžiui: vienetas perėmė jo veiklai reikšmingą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*), darbuotojus, taip pat ekonominės naudos gavimas gali būti ir tais atvejais kai dėl reorganizavimo optimizuotas vieneto valdymas ir dėl to padidėjo vieneto turtas, nuosavas kapitalas, išaugo vieneto pajamos, pagerėjo nuosavo kapitalo grąža ir pan. Tuo tarpu esant tokiai situacijai, kai iš paties reorganizavimo sandorio ir kitų aplinkybių matyti, kad tokio reorganizavimo tikslas priešingas ir juo iš esmės siejama ne ekonominės, o mokestinės naudos, tai vienetas, perėmęs tokius įsipareigojimus, perimtų palūkanų sąnaudų leidžiamiems atskaitymams negalės priskirti.

Nuo 2010 metų mokestinio laikotarpio, įsigaliojo PMĮ 56<sup>1</sup> straipsnis<sup>60</sup> pagal kurį vienetai suteikiama galimybė pagal šio straipsnio sąlygas perduoti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotus mokestinius nuostolius (ar jų dalį) kitam vienetai grupės vienetai, kuris jam perduotais nuostoliais turi teisę sumažinti apmokestinamojo pelno sumą, apskaičiuotą už tą mokestinį laikotarpį, už kurį buvo apskaičiuoti jam kito vieneto perduodami nuostoliai (ar jų dalis). Žinoma, atsiradusių nuostolių priežastys gali būti įvairios, taip pat ir palūkanų už paskolas sąnaudų įtraukimas į vieneto sąnaudas. Atsižvelgiant į tai, apskaičiuojant 2010 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną tuo atveju, jei vienas vienetas paima paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti ir vėliau abu šie vienetai reorganizuojami vienu iš PMĮ 41 str. 2 dalies 1 – 4 punktuose nurodytų būdų, tai vienetas, kuris po reorganizavimo perėmė įsipareigojimą (arba įsipareigojimas jam liko) mokėti tokias palūkanas, gali šias palūkanas priskirti leidžiamiems atskaitymams<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. I110-3992 (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) komentaras (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) [interaktyvus]. 2018, p. 532 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.

<sup>59</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

<sup>60</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

<sup>61</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

Kalbant apie palūkanų už paskolas sąnaudų, po įvykusio reorganizavimo, pripažinimą leidžiamais atskaitymais paminėtina 1935 m. Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) Aukščiausiojo teismo byla Gregory v. Helvering<sup>62</sup>, kurioje pirmą kartą pritaikytas turinio viršenybės prieš formą principas. Šioje byloje p. Gregory buvo vienintelė vienos korporacijos „A“ akcininkė, ir turėjo kitos įmonės „B“ akcijų. Nusprendus parduoti įmonės „B“ akcijas p. Gregory pasirėmė gudriu veikimo planu siekiant sumažinti mokestinę naštą. Buvo nuspręsta įkurti naują bendrovę „C“, kuriai senoji bendrovė „A“ perdavė visas įmonės „B“ akcijas. Po trijų dienų kompanija "C" buvo likviduota. Tuomet p. Gregory pasiėmė visas akcijas kurios laikomos likvidavimo dividendais ir tuomet jas pardavė. Toks būdas mokestine prasme žymiai palankesnis, kadangi tuo atveju, jei bendrovė "A" būtų pardavusi visas bendrovės "B" akcijas, ji būtų gavusi didelį pelną ir tai būtų laikoma dividendų išmokėjimu ir būtų apmokestinta taikant įprastus pelno mokesčio tarifus, o likvidavimo dividendams netaikomi jokie mokesčiai. Taigi, kaip matyti, šioje byloje mokesčių mokėtojo atlikta reorganizacija buvo tik būdas sumažinti mokesčių naštą, o ne realus siekis reorganizuoti verslą, kadangi pagrindinis tikslas – akcijų paketo perleidimas sau.

Klausimas teisme buvo tas, ar sandorio forma (neapmokestinama reorganizacija) ar jos turinys (bendrovė "A" parduoda bendrovės B akcijas, kurios paskui paskirstomos mokesčių mokėtojui) turėtų lemti mokesčių apskaičiavimą. Šioje byloje antrosios grandies teismas pasakė, kad mokesčių mokėtojo vykdoma "reorganizacija" buvo tikrojo turinio maskavimas ir yra mokesčių mažinimo priemonė. JAV Aukščiausiasis Teismas patvirtino antrosios grandies teismo sprendimą tvirtindamas, kad nors naujos korporacija sukurta teisėtai ir laikantis reorganizavimo įstatymo nuostatų, tačiau iš tikrųjų tai buvo užmaskuotas akcijų pardavimas<sup>63</sup>.

LVAT praktika dėl palūkanų už paskolas sąnaudų, po įvykusio reorganizavimo, pripažinimo leidžiamais atskaitymais negausi, teismas 2015 m. birželio 16 d. nagrinėjo byloje Nr. eA-1409-602/2015 sprendė ginčą dėl pareiškėjo galimybės leidžiamiems atskaitymams priskirti palūkanų sąnaudas už prijungto vieneto paimtas paskolas. Konkrečiau buvo sprendžiama ar įsigyta įmonė, t. y. UAB „Bitė Lietuva“ gali paskolas palūkanas priskirti leidžiamiems atskaitymams, kai pirkėjas UAB „Bitė Lietuva“ akcijų paketą įsigijo per specialiu tikslu įsteigtą UAB „EECF Bella SPV“ (SPV – angl. *Special*

---

<sup>62</sup> JAV Aukščiausiasis teismas. 1935 m. sausio 7 d. sprendimas byloje *Evelyn Gregory v. Guy T. Helvering, Commissioner of Internal Revenue*, 293 U.S. 465 (1935).

<sup>63</sup> SOLDED, Jay A. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies. [interaktyvus]. Boston College Law Review, Nr. 42(3), 2001, p. 587-617. [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2177&context=bclr> >.

*purpose vehicle*). Čia UAB „EECF Bella SPV“ gavusi paskolą iš gautos paskolos nupirko UAB „Bitė Lietuva“ akcijas. Vėliau, po įvykusio reorganizavimo, kai UAB „EECF Bella SPV“ buvo prijungta prie UAB „Bitė Lietuva“ pastaroji perėmė visus UAB „EECF Bella SPV“ įsipareigojimus, įskaitant ir įsipareigojimus kylančius iš paskolos sutarties, kuri buvo panaudota pačios UAB „Bitė Lietuva“ akcijų įsigijimui. Reorganizavimo metu už paskolą įgytos pareiškėjo akcijos buvo anuluotos, t. y. jos, kaip turtas, neperėjo po reorganizavimo veiklą tęsiančiam vienetai<sup>64</sup>.

Pagal CK 2.97 straipsnio 3 dalį reorganizavimo prijungimo būdu atveju po reorganizavimo veiklą tęsiančiam ūkio subjektui pereina prijungiamo subjekto teisės ir pareigos, *inter alia* kylančios iš pastarojo veiklos, kaip ji suprantama pagal PMĮ. Kartu ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 68 straipsnio 1 dalis numato, kad reorganizuotų bendrovių visas turtas, teisės ir pareigos pereina po reorganizavimo veikiančioms bendrovėms. Taigi, vien vienetų reorganizavimas savaime nepaneigia po reorganizavimo veiklą tęsiančio vieneto teisės leidžiamiems atskaitymams priskirti jo faktiškai patirtas sąnaudas, susijusias su reorganizavimo metu pasibaigusio vieneto vykdyta komercine ar gamybine veikla, kuria buvo siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos<sup>65</sup>.

Šioje byloje Valstybinė mokesčių inspekcija ginčijo tokį UAB „Bitė Lietuva“ įsigijimą keldama klausimą, ar toks įsigijimas atliktas siekiu gauti mokestinės naudos, o ne vadovaujantis ekonomine logika, kuri yra pagrindinė sąlyga sąnaudas priskiriant prie leidžiamų atskaitymų. Kaip jau minėta šiame darbe, vien atitinkamų išlaidų (ginčo palūkanos buvo mokamos už UAB „Bitė Lietuva“ akcijoms įsigyti paimtą paskolą) pripažinimas sąnaudomis savaime nereiškia jų pripažinimo leidžiamiems atskaitymams. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme, sąnaudos turi būti patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos<sup>66</sup> <...>.

LVAT nesutiko su žemesniųjų instancijų teismų sprendimais pagal kuriuos vertinant sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais klausimą būtina vertinti ar iš šiuo atveju atlikto reorganizavimo pareiškėjas UAB „Bitė Lietuva“ gavo (buvo siekiama gauti) kokią nors ekonominę naudą<sup>67</sup> kaip tai išplaukia iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies konstrukcijos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, būtina vertinti šių

---

<sup>64</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>65</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>66</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>67</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą)<sup>68</sup>. Išplėstinė teisėjų kolegija pažymi, kad reorganizavimas pats savaime nėra ir negali būti laikomas pareiškėjo komercine ar gamybine veikla PMĮ prasme<sup>69</sup>. Tai, kad toks reorganizavimo būdas nelaikomas komercine ar gamybine veikla PMĮ prasme argumentuojama tuo, kad reorganizavimas įvykdytas pagal sprendimus, priimtus šių bendrovių akcininkams disponuojant savo turtu, o ne UAB „EECF Bella SPV“ ar UAB „Bitė Lietuva“ vykdamas veiklą, kaip ji suprantama pagal PMĮ nuostatas<sup>70</sup>. Prijungimą lemia akcininkų veikla, o ne pačios patronuojančios bendrovės veikla. Todėl pats reorganizavimas negali būti laikomas nei iki reorganizavimo veikusių vienetų, nei po reorganizavimo veiklą tęsiančio vieneto komercine ar gamybine veikla. Sprendžiant klausimą dėl atitinkamų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais apmokestinamo pelno mokesčių tikslais, turi būti vertinama būtent vieneto (mokesčio mokėtojo), veikiančio kaip tokio, o ne jo akcininkų veikla<sup>71</sup>.

Kaip jau minėta, ginčo sąnaudos patirtos UAB „EECF Bella SPV“ įsigyjant UAB „Bitė Lietuva“ akcijas, tai remiantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalimi vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos, nepriklausomai nuo to, ar pastaroji veikla po reorganizavimo yra tęsiama ar ne. Pastarosios sąlygos, taip pat sąnaudų įprastumo ir būtinumo reikalavimų tenkinimas, būtinas atitinkamas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, iš esmės reikalauja šių sąnaudų ryšio su vieneto komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos<sup>72</sup>.

Šiuo aspektu, vertindama byloje nustatytas aplinkybes turinio viršenybės prieš formą principo kontekste, LVAT išplėstinė teisėjų kolegija vis dėlto konstatavo, kad, paimdama ginčo paskolą ir įsigydama pareiškėjo akcijas, Bendrovė neveikė kaip vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme. Priešingai, šiais veiksmais, be kita ko, nulėmusiais ir ginčo sąnaudų atsiradimą, Bendrovė veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininkų interesais bei jų ekonomine nauda<sup>73</sup>. LVAT sutiko su ginčytame sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo atsakovo pateikta išvada, kad Bendrovė nevykdė jokios realios veiklos, o buvo įsteigta tik

---

<sup>68</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>69</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>70</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>71</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>72</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>73</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.



pareiškėjo akcijoms įsigyti, ir tai buvo pakankamas pagrindas, kuris paneigė Bendrovės teisių ir pareigų perėmėjo galimybę ginčo paskolos palūkanas priskirti leidžiamoms atskaitymams.

Išplėstinė teisėjų kolegija šioje byloje apibendrindama išdėstė, kad pagal bendrą taisyklę, jeigu vienas vienetas paima paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti, tai palūkanų sąnaudos, apskaičiuojant paskolą paėmusio vieneto apmokestinamąjį pelną, paprastai priskiriamos leidžiamoms atskaitymams, jei yra tenkinamos visos kitos mokesčių įstatymuose numatytos sąlygos<sup>74</sup>. Tačiau pasisakydama dėl reorganizavimo metu patirtų sąnaudų išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad pats reorganizavimas savaime negali paneigti pareiškėjo teisės ginčo sąnaudas (kurios buvo faktiškai patirtos po minėto reorganizavimo) ar jų dalį įtraukti į leidžiamus atskaitymus apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, jei objektyvūs įrodymai patvirtintų, kad UAB „EECF Bella SPV“ šį turtą naudojo savo komercinėje ar gamybinėje veikloje, siekdama uždirbti (gauti) pajamų ar gauti kokią kitą ekonominę naudą, taip pat tai, kad tokios sąnaudos (pareiškėjo akcijų įsigijimas) buvo įprastos vykdytai veiklai bei būtinos minėtoms pajamoms ar ekonominei naudai gauti<sup>75</sup>.

Apibendrinus LVAT formuojama praktiką šioje byloje galime teigti, kad su įmonių įsigijimu siejamos sąnaudos, kai vėliau įsigijimo sandoryje dalyvavusios įmonės reorganizuojamos, yra priskiriamos mokesstinės rizikos grupei. Taigi, tai reiškia, kad mokesčių administratorius netoleruoja tokių kaip aptartoje byloje situacijų, kai mokesčių mokėtojo valdomos įmonės akcijas įsigyja specialiai tam tikslui įsteigta įmonė ir vėliau ta įmonė prijungiama prie mokesčių mokėtojo įmonės, kuriai pereina visi prijungtos įmonės įsipareigojimai, įskaitant ir reorganizavimo metu patirtas palūkanų už paskolas sąnaudas ir gali tokių „svetimų“ sąnaudų nepripažinti leidžiamais atskaitymais.

---

<sup>74</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

<sup>75</sup> *Ibidem* žr. 5 išnašą.

### **2.3. Sąnaudų, patirtų darant Baudžiamojo kodekso veiką, įskaitant kyšius, priskyrimas neleidžiamiems atskaitymams**

Pareigūnų papirkimas tiesiogiai ar per trečiuosius asmenis pinigais ar kitokia forma siekiant sau palankių veiksmų ar sprendimų siekiant gauti pajamų ar kitos naudos, yra netoleruotinas, visuotinai paplitęs reiškinys, kurį siekiama pažaboti įvairiomis teisinėmis priemonėmis. Be to, kyšininkavimas tarptautiniame versle kelia ne tik teisinių, bet ir moralinių, etinių, politinių, gero valdymo ir ekonominių dilemų<sup>76</sup>. Tačiau, gali būti, kad kyšininkavimas ir papirkinėjimas vienintelis, nors ir nelegalus būdas gauti naudos, kadangi kai kuriose trečiosiose pasaulio valstybėse klesti korupcija ir tokia „verslo“ forma yra visiškai priimtina, todėl gali būti siekiama jas atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų. Remiantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalimi leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu PMĮ nenustato ko kita. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, gali kilti klausimas, ar tai, kad mokesčių mokėtojas patiria su kyšiais susijusių sąnaudų pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti reiškia tai, kad tokios sąnaudos automatiškai bus priskiriamos leidžiamiems atskaitymams? Tai rodo šios temos aktualumą ir poreikį ją plačiau aptarti.

Vis dėlto ilgą laiką ši sritis nebuvo reglamentuota, o užsienio pareigūnams mokėti kyšiai bendrovių net buvo priskiriami prie leidžiamų mokesčių atskaitymų. Nacionalinių pareigūnų papirkimas yra draudžiamas jau gana ilgą laiką, o užsienio pareigūnų papirkimas buvo tarsi savaime suprantama praktika, už ją bendrovės nebuvo traukiamos atsakomybėn savo kilmės valstybėse<sup>77</sup>. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) siekia kovoti su kyšininkavimu, todėl remiantis EBPO reikalavimais 2015 m. PMĮ 31 straipsnio 1 dalis papildyta 20 punktu, numatančiu, kad iš vieneto apmokestinamojo pelno negali būti atimamos sąnaudos, patirtos darant BK uždraustą veiką, įskaitant kyšius.

Keltinas klausimas ar nepakako esamo reguliavimo, t.y. PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punkto nustatančio, kad kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto vykdomai veiklai sąnaudos bei sąnaudos, nelaikomos leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ? Atsakymo į keliamą klausimą kodėl buvo priimtas naujasis PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktas reikia ieškoti Lietuvos siekyje tapti EBPO nare. Siekdama įstoti į šią organizaciją

---

<sup>76</sup> LIMANTAITĖ, A. Užsienio pareigūno samprata EBPO konvencijoje dėl kovos su užsienio pareigūnų papirkimu tarptautiniuose verslo sandoriuose. *Teisė*, Nr. 104, ISSN 2424-6050. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2017, p. 128- 143.

<sup>77</sup> *Ibidem* žr. 74 išnašą.

valstybė turi atitikti daugelį tarptautinių standartų. Tam, kad valstybė atitiktų tam tikrus standartus jai buvo keliamas reikalavimas prisijungti prie 1997 m. Konvencijos dėl kovos su užsienio šalių pareigūnų papirkinėjimu tarptautiniuose verslo sandoriuose (Lietuva prie šios Konvencijos prisijungė 2017 m. balandžio 20 d., įsigaliojo – 2017 m. liepos 16 d. ir tapo 42-ąja šios Konvencijos nare). Taip pat būtina, kad siekianti į šią organizaciją įstoti narė atitiktų ir 2009 m. gegužės 25 d. EBPO Tarybos rekomendacijoje dėl papildomų mokestinių priemonių kovojant su užsienio pareigūnų papirkimu tarptautiniuose verslo sandoriuose nustatytus reikalavimus, tarp kurių ir reikalavimas mokestiniuose teisės aktuose aiškiai įtvirtinti nuostatą, kad sumokėti kyšiai užsienio valstybių pareigūnams, apskaičiuojant mokesčius, nėra pripažįstami leidžiamais atskaitymais<sup>78</sup>. Taigi, visame pasaulyje ši konvencija laikoma svarbiu žingsniu kovojant prieš sukčiavimą papirkinėjant pareigūnus prie leidžiamų atskaitymų neleidžiant pripažinti sąnaudų, kurios padarytos atliekant BK uždraustą veiką. Konkrečios nuostatos įsivedimo reikalavimas ir lėmė tai, kad atsirado naujas pelno mokesčio 31 straipsnio 1 dalies papildymas nauju 20 punktu. Iki šio pakeitimo įvedimo galiojančiose PMĮ nuostatose nebuvo įtvirtinta, kad patirtos sąnaudos ar išlaidos, darant BK uždraustą veiką, įskaitant kyšių davimą Lietuvos ar užsienio pareigūnams, nėra pripažįstamos leidžiamais atskaitymais skaičiuojant apmokestinamąjį pelną<sup>79</sup>.

Užsienio pareigūnų papirkimą pirmiausiai kriminalizavo JAV, po garsiojo Votergeito skandalo<sup>80</sup> priėmusi 1977 m. Korupcinių veikslių užsienyje įstatymą (vad. *US Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA)). Šis įstatymas uždraudė tam tikrų grupių asmenų mokėjimus ir „bet ko vertingo“ teikimą (angl. *anything of value*) užsienio valstybių pareigūnams, siekiant įgyti ar išlaikyti verslą<sup>81</sup>. Laikui bėgant, JAV, spaudžiamos savo bendrovių, kurios skundėsi nevienodomis konkurencinėmis sąlygomis, palyginti su panašių įstatymų nepriėmusių valstybių bendrovėmis, inicijavo tarptautinės konvencijos rengimą<sup>82</sup>, buvo kuriami įvairūs tarptautiniai instrumentai, kol galiausiai buvo priimta EBPO

---

<sup>78</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 18 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2 ir 31 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, Nr. XIIP-2407.

<sup>79</sup> ENDRIJAİTIS, Martynas. *Sąnaudų, patirtų darant Baudžiamojo kodekso uždraustą veiką, įskaitant kyšius, priskyrimas neleidžiamais atskaitymams* [interaktyvus]. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2015 m. rugpjūčio 4 d., Nr. 29 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aktualijos.lt/straipsniai/palukanu-sanaudu-priskyrimas-prie-leidziamu-atskaitymu>>.

<sup>80</sup> Votergeito skandalas (angl. Watergate) – JAV kilęs XX a. 8-ojo dešimtmečio skandalas. 1972 m. skandalo metu Respublikonų partijos komiteto nurodymu buvo įsibrauta į Demokratų partijos būstinę Vašingtone „Votergeito“ viešbutyje ir bandoma įrengti pasiklausymo aparatūrą, taip pat nustatyta ir kitokių rinkimų įstatymų pažeidimų. Buvo pradėtas tyrimas ir galiausiai, 1974 m. po skandalo galiausiai atsistatydino JAV prezidentas R. Niksonas.

<sup>81</sup> *Ibidem* žr. 74 išnašą.

<sup>82</sup> *Ibidem* žr. 74 išnašą.

konvencija. EBPO konvencija – bene labiausiai specializuota tarptautinė sutartis kovos su korupcija srityje, nes ji skirta išimtinai kovai su užsienio pareigūnų papirkimu tarptautiniuose verslo sandoriuose. Konvencijos tikslas – reguliuoti svarbiausius korupcijos reiškinius, į kuriuos yra įtraukiami užsienio pareigūnai. Pažymėtina, kad EBPO konvencija įtvirtina reikalavimą kriminalizuoti tik aktyviają korupciją (angl. *active bribery, supply side corruption*) – numatoma tik kyšio davėjų atsakomybė, tačiau nereguliuojama pasyvioji korupcija (angl. *passive bribery, demand-side corruption*), kai pats užsienio pareigūnas reikalauja kyšio ar jį gauna. Konvencija reikalauja, kad nacionalinėje teisėje būtų nustatyta atsakomybė fiziniams ir juridiniams asmenims už kitos valstybės pareigūnų papirkimą sudarant tarptautinius verslo sandorius. Be to, ji įpareigoja šalį už šią nusikalstamą veiką bausti veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasančiomis baudžiamosiomis sankcijomis<sup>83</sup>. EBPO konvencijos 1 straipsnyje nurodoma: „Kiekviena šalis imasi tokių priemonių, kurios gali būti būtinos siekiant įtvirtinti, kad, vadovaujantis jos teisės nuostatomis, tai, kai bet koks asmuo, siekdamas gauti su verslu susijusios nepelnytą naudą arba išlaikyti jau įgytą naudą užsiimant tarptautiniu verslu, tiesiogiai ar per tarpininkus tyčia siūlo, žada duoti ar duoda bet koki nepagrįstą piniginių ar kitokį atlygį užsienio pareigūnui kaip užmokestį jam asmeniškai arba trečiajai šaliai už pareigūno veikimą ar neveikimą einant oficialias pareigas, būtų laikoma nusikalstama veikla“<sup>84</sup>.

Pradedant plačiau analizuoti kyšininkavimą pasakytina, kad papildžius PMĮ nauju 31 straipsnio 1 dalies 20 punktu atitinkamai kartu papildyta ir PMĮ 2 straipsnio 41 dalis, numatanti, kad kitos PMĮ vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos ir BK. Taigi, kaip matyti, šis naujas PMĮ papildymas susijęs su būtinybe aiškinti ir BK. PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 20 punkto norma yra nukreipiamoji ir nukreipia į PMĮ 2 straipsnio 41 dalį, o pastaroji šio straipsnio aiškinimo kontekste nukreipia į BK. Su BK uždrausta veika ir su kyšio davimu yra siejamas vieneto patirtų sąnaudų priskyrimas neleidžiamiems atskaitymams.

Šio magistro darbo kontekste aiškinantis PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 20 punktą svarbu išsiaiškinti kas pagal BK yra laikoma BK uždrausta veika ir kaip yra suprantamas kyšio davimas. Remiantis BK 1 straipsnio 2 dalies 1 punktu BK uždraustos veikos yra skirstomos į nusikaltimus ir į baudžiamuosius nusižengimus. Šių dviejų teisinių kategorijų skirtumas yra tas, kad 1) nusikaltimas yra pavojingesnė veika lyginant su baudžiamuoju nusižengimu; 2) už nusikaltimą visuomet baudžiamajame įstatyme yra numatyta laisvės atėmimo bausmė, o baudžiamąjį nusižengimą padarant atveju numatyta bausmė, nesusijusi su

---

<sup>83</sup> *Ibidem* žr. 74 išnašą.

<sup>84</sup> *Ibidem* žr. 74 išnašą.

laisvės atėmimu, išskyrus areštą. Taigi, su šiomis dvejomis kategorijomis, t. y. nusikaltimu ir baudžiamuoju nusižengimu, susijusios sąnaudos yra priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams.

Sąnaudos, patirtos dėl kyšininkavimo, priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams nepriklausomai nuo to, ar įmonė pasiekia tikslus, dėl kurių ji davė kyšį<sup>85</sup>. BK 230 straipsnio 4 dalis įtvirtina kyšio sąvoką pagal kurią kyšis yra bet kokios turtinės ar kitokios asmeninės naudos sau ar kitam asmeniui (materialios ar nematerialios, turinčios ekonominę vertę rinkoje ar tokios vertės neturinčios) forma išreikštas neteisėtas ar nepagrįstas atlygis už pageidaujamą valstybės tarnautojo ar jam prilyginto asmens teisėtą ar neteisėtą veikimą arba neveikimą vykdant įgaliojimus. Aiškinant kyšio sampratą svarbus yra BK 225 straipsnis. Remiantis 225 straipsniu priklausomai nuo kyšio vertės nusikalstamos veikos metu nustatoma ar konkretaus kyšio davimas yra nusikaltimas, ar baudžiamasis nusižengimas.

Pabrėžtina, kad kyšiu laikomas bet kokios turtinės formos išreikštas neteisėtas atlygis kuris gali būti duodamas valstybės tarnautojui arba jam prilygintam asmeniui. Taigi pagal BK skirtinos valstybės tarnautojo ir valstybės tarnautojui prilyginamo asmens sąvokos:

- 1) Pagal BK 230 straipsnio 1 dalį valstybės tarnautojai yra valstybės politikai, valstybės pareigūnai, teisėjai, valstybės tarnautojai pagal Valstybės tarnybos įstatymą ir kiti asmenys, kurie, dirbdami ar kitais įstatyme numatytais pagrindais eidami pareigas valstybės ar savivaldybių institucijose ar įstaigose, atlieka valdžios atstovo funkcijas arba turi administracinius įgaliojimus, taip pat oficialūs kandidatai į šias pareigas;
- 2) Pagal BK 230 straipsnio 2 ir 3 dalis valstybės tarnautojui prilyginamas asmuo, kuris atlieka valdžios atstovo funkcijas, įskaitant teismines, turi administracinius įgaliojimus arba kitaip užtikrina viešojo intereso įgyvendinimą dirbdamas ar kitais pagrindais eidamas pareigas užsienio valstybės ar Europos Sąjungos institucijoje ar įstaigoje, tarptautinėje viešojoje organizacijoje arba tarptautinėje ar Europos Sąjungos teisminėje institucijoje, arba juridiniame asmenyje ar kitoje organizacijoje, kuriuos kontroliuoja užsienio valstybė, taip pat oficialūs kandidatai į šias pareigas. Be to, valstybės tarnautojui prilyginamas asmuo, kuris dirba arba kitais įstatyme numatytais pagrindais eina pareigas viešajame arba privačiajame juridiniame asmenyje ar kitoje organizacijoje arba verčiasi profesine veikla ir turi atitinkamus administracinius įgaliojimus, arba turi teisę veikti šio juridinio asmens ar kitos organizacijos vardu, arba teikia viešąsias paslaugas, taip pat arbitras arba prisiekusysis.

---

<sup>85</sup> *Ibidem* žr. 77 išnašą.

Iš esmės kyšio identifikacija, kaip nurodo dr. Martynas Endrijaitis<sup>86</sup>, gana sudėtinga, kadangi įmonės buhalterinėje apskaitoje kyšio davimas paprastai paslepiamas po kitomis buhalterinėmis operacijomis, kitais dokumentais, todėl suprantama, kad formaliai kyšio davimas niekur neatsispindės. Tačiau teoriškai įtarus kyšio davimą jo negalima priskirti leidžiamiems atskaitymams mažinančiais įmonės apmokestinamąjį pelną. Teoriškai įtarti, jog buvo duotas kyšis būtų galima iš įvairių dokumentų visumos, kuri parodo tam tikrus įtartinus veiksmus: pavyzdžiui, duoti įmonės pinigai atskaitingam asmeniui, tačiau atgal jie grąžinti įmonei nebuvo, arba už šiuos pinigus nebuvo įsigytos įmonei reikalingos prekės ar pan. Kitaip tariant, pagal atitinkamų dokumentų visumą būtų galima išvelgti, jog kokiems nors neaiškiems tikslams iš įmonės buvo paimti pinigai ar prekės, tačiau jos nebuvo panaudotos įmonės ekonominei naudai gauti, iš ko būtų galima įtarti, jog įmonė davė kyšį. Dr. Martynas Endrijaitis kelia pagrįstą abejonę, kad naujasis BK 31 straipsnio 1 dalies 20 punktas gali egzistuoti tik teoriškai, tačiau tinkamai nefunkcionuoti ir būti praktiškai nepritaikomas, kadangi Lietuvos BK yra kita, manytina, ir kyšininkavimą apimanti nuostata – 31 straipsnio 1 dalies 13 punktas.

Taigi, teoriškai nustatčius galimą kyšio davimą mokesčių administratorius iš apmokestinamojo pelno neleidžia išskaityti vieneto patirtų sąnaudų dėl kyšininkavimo, nepriklausomai nuo to, ar vienetas pasiekia tikslus, dėl kurių jis davė kyšį, ir nepriklausomai nuo to, kokia forma buvo duotas kyšis (tiesiogiai ar netiesiogiai per kitus veikiančius ar fiktyvius asmenis sumokant lėšas už tariamai atliktas paslaugas ar pirktas prekes, suteikiant paramą, dirbtinai padidinant prekių ir paslaugų kainas, patiriant reprezentacines išlaidas, mokant fiktyvų arba dirbtinai padidintą darbo užmokestį ir pan.)<sup>87</sup>.

Siekiant iliustruoti kokios sąnaudos gali būti nepripažintos neleidžiamais atskaitymais galima pateikti keletą pavyzdžių:

### **1 pavyzdys:**

Aplinkos inspektorius įmonės teritorijoje aptiko didelį kiekį pavojingų ir netinkamai saugomų atliekų, už ką jai grėsė didelė administracinė nuobauda. Siekdamas išvengti gresiančios didelės baudos, įmonės direktorius inspektoriumi davė kyšį – įteikė 200 EUR dovanų kuponą, kad įmonėje aptiktos atliekos administracinės teisės pažeidimo protokole būtų įvardintos kaip nepavojingos, kas užtraukė jam ženkliai mažesnę atsakomybę. Kyšis įmonės apskaitoje įtrauktas kaip reprezentacinės išlaidos, tačiau esant minėtai situacijai priskiriamas neleidžiamiems atskaitymams<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> *Ibidem* žr. 77 išnašą.

<sup>87</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

<sup>88</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

## **2 pavyzdys:**

Mokesčių administratorius gavo informaciją, kad statybų bendrovė A, siekdama palankių valstybės tarnautojo veiksmų, patyrė valstybės tarnautojui asmenine nuosavybės teise priklausančio namo statybos / remonto išlaidas. Šios Bendrovės A statybų / remonto išlaidos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams<sup>89</sup>.

Nors iki minėtų PMĮ pakeitimų ir egzistavo nuostata pagal kurią sąnaudos patirtos darant BK uždraustą veiką galėjo būti pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais, tačiau Lietuva siekdama narystės EBPO įgyvendino jos reikalavimus ir įsivedė naują PMĮ nuostata, kuri tik patvirtina, kad sąnaudos patirtos darant BK uždraustą veiką, įskaitant ir kyšius visais atvejais yra priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams. Manytina, kad papildomos nuostatos įvedimas PMĮ reiškia, jog taip siekiama kovoti su visuotinai nepageidaujamu reiškiniu – korupcija aiškiai parodant, kad kyšininkavimas netoleruotinas.

---

<sup>89</sup> *Ibidem* žr. 56 išnašą.

## **II DALIS. Užsienio valstybių praktika iš apmokestinamųjų pajamų atskaitant leidžiamus atskaitymus**

II – ojoje magistro darbo dalyje, išnagrinėjus leidžiamų atskaitymų temą apmokestinant pelno mokesčiu Lietuvoje ir išsiaiškinus tam tikrus teorinius bei praktinius leidžiamų atskaitymų instituto aspektus Lietuvoje, Lietuvos PMI leidžiamų atskaitymų institutą įdomu palyginti bent su keleto užsienio valstybių praktika. Šiame darbe buvo pasirinkta nagrinėti keturių užsienio valstybių – JAV ir Prancūzijos, bei dviejų Baltijos šalių – Latvijos, Estijos reglamentavimą iš apmokestinamųjų pajamų atskaitant leidžiamus atskaitymus.

Šios valstybės pasirinktos neatsitiktinai. Latvija ir Estija – glaudžiais istoriniais ir ekonominiais ryšiais susijusios Baltijos valstybės, šis regionas užsienio valstybių ir investuotojų ne retai traktuojamas kaip vienas Baltijos šalių regionas, taigi, iš čia kyla būtinumas apžvelgti leidžiamų atskaitymų atskaitymo iš pelno mokesčio panašumus ir skirtumus, kadangi potencialiai tai gali atsakyti į klausimą kodėl viena, ar kita Baltijos valstybė pasirenkama verslo vystymui. Renkantis trečią valstybę pagrindinis kriterijus buvo tas, kad tai būtų savo mokesčių politika priešinga nagrinėtoms Baltijos šalims valstybė, todėl magistro darbe pasirinkta trumpai apžvelgti vienos galingiausių pasaulio ekonomikos – Prancūzijos leidžiamus atskaitymus. Taip pat darbe, siekiant kontrasto kontinentinės teisės tradicijos Europos Sąjungos valstybėms pasirinkta JAV, kurioje galioja bendrosios teisės tradicijos sistema, todėl daugelyje teisės sričių yra esminių skirtumų. Todėl įdomu panagrinėti kaip šioje valstybėje yra apmokestinami pelno mokesčiu juridiniai asmenys ir išsiaiškinti ar yra kokių nors esminių skirtumų, kurie lemia leidžiamų atskaitymų skirtumus nagrinėjamose Europos valstybėse ir JAV.

### ***Latvija***

Latvijos Respublikoje Pelno mokestį reguliuoja 1999 m. gruodžio 12 d. priimtas Įmonių pajamų mokesčio įstatymas (angl. *Enterprise Income TAX*) (toliau – Latvijos PMI). Šiame įstatyme reglamentuojamas fizinių ir juridinių asmenų pajamų apmokestinimas pajamų mokesčiu. Latvijos mokesčių mokėtojai patys yra atsakingi už turimų sumokėti mokesčių apskaičiavimą, taip pat ir už tinkamą mokėtinų sumų atskaitymą. Remiantis šiuo įstatymu mokesčių mokėtojų apmokestinamosios pajamos yra pelno arba nuostolių suma iki įmonės pajamų mokesčio apskaičiavimo, kuri gali būti didinama arba mažinama tam tikra išlaidų suma arba dalimi šių išlaidų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su mokesčio mokėtojo ekonomine veikla. Tai reiškia, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas išlaidoms



tiesiogiai nesusijusioms su ekonomine veikla mokestis koreguojamas tokioms išlaidoms taikant padidintą 1.5 koeficientą.

Kas yra laikoma su ekonomine veikla nesusijusiomis išlaidos yra nurodoma įstatymo 5 straipsnyje. Išlaidos, kurios nėra tiesiogiai susijusios su ekonomine veikla, apima materialines vertybes, finansinę ar kitokio pobūdžio naudą, kuri naudojama vykdant nusikalstamą veiką, įskaitant valstybės pareigūnui ar valstybės ar savivaldybės institucijos darbuotojui, kuris nėra valstybės pareigūnas skirtą kyšį arba kyšį valstybės ar savivaldos institucijos įgaliotam asmeniui už neteisėtą veiką, arba privačiam asmeniui komercinio kyšininkavimo tikslais.

Paprastai patirtos išlaidos yra išskaičiuojamos tik tuo atveju, jei jos yra tiesiogiai susijusios su įmonės veikla. Latvijos PMĮ nustatytas išlaidų sąrašas, kurių atskaitymais yra ribotas ir visiškai neleidžiamas. Neleidžiamų atskaitymų sąrašas yra pateiktas Įmonių pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnyje, kuriame nurodoma kuriais neleidžiamais atskaitymais turi būti padidintos mokesčio mokėtojo apmokestinamosios pajamos. Tame pačiame 6 įstatymo straipsnyje nurodoma kurios išlaidos pripažįstamos ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais mažinant apmokestinamąjį pelną. Pavyzdžiui, reprezentacinės išlaidos yra tik iš dalies atskaitomos (40%) (Lietuvoje gali būti atskaitoma ne daugiau kaip 75% reprezentacinių sąnaudų). Reprezentatyvių transporto priemonių pirkimo riba yra 50 000 EUR (be PVM). Išlaidos, patirtos perkant transporto priemonę, viršijančią šią ribą, nelaikomos leidžiamais atskaitymais mokesčių tikslais, nebent būtų pateikta pakankamai įrodymų, kad transporto priemonė bus naudojama komercinėje veikloje.

### ***Estija***

Estijos Respublikoje Pelno mokestį reguliuoja 1999 m. gruodžio 15 d. priimtas ir 2000 m. sausio 1 d. įsigaliojęs Pajamų mokesčio įstatymas<sup>90</sup> (angl. *Income Tax Act*, est. *Tulumaksuseadus*) (toliau – Estijos PMĮ). Šiame įstatyme reglamentuojamas fizinių ir juridinių asmenų pajamų apmokestinimas pajamų mokesčiu.

Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas Estijoje taip pat leidžiama iš pajamų išskaičiuoti leidžiamus atskaitymus. Estijos PMĮ 32 straipsnio 1 dalis nustato, kad visos dokumentuotos išlaidos per apmokestinamąjį laikotarpį patirtos dėl verslo, gali būti išskaičiuotos iš mokesčio mokėtojo verslo pajamų. To paties straipsnio 2 dalyje aiškinama, kad išlaidos yra susijusios su verslu, jei jos buvo patirtos siekiant gauti pajamų iš

---

<sup>90</sup> 1999 m. gruodžio 15 d. Republic of Estonia Income Tax Act english translation, prieiga per internetą: <<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/530012014003/consolide/current>>.

apmokestinamo verslo arba yra būtinos ar tinkamos tokio verslo palaikymui ar plėtojimui, o sąnaudų ryšys su verslu yra aiškiai pagrįstas.

Tuo tarpu, jei tik dalis sąnaudų yra susijusios su verslu ir pavyzdžiui, kita jų dalis skirta asmeninių poreikių tenkinimui, tai ta su verslu nesusijusių sąnaudų dalis negalės būti priskiriama prie leidžiamų atskaitymų, kadangi Estijos PMĮ 32 straipsnio 3 dalis nurodo, kad jei mokesčio mokėtojo patirtos išlaidos yra tik iš dalies susijusios su verslu, iš verslo pajamų gali būti atimama tik su verslu susijusi pajamų dalis.

Kaip ir Lietuvoje, taip ir Estijoje yra nustatyti apribojimai, kuriais remiantis ne visos išlaidos susijusios su mokesčio mokėtojo veikla gali būti atimtos iš apmokestinamųjų pajamų. Remiantis Estijos PMĮ 33 straipsniu yra nustatyti ribojimai atskaitant tam tikrų rūšių išlaidas. Išlaidos, kurių atskaitymas yra visiškai draudžiamas yra nurodytos 34 straipsnyje. Prie tokių draudžiamų atskaityti išlaidų yra nurodomos tokios išlaidos kaip iš mokesčio mokėtojo konfiskuoto turto išlaidos, aplinkos taršos mokestis, mokamas pagal padidintus tarifus ir kompensacijos už padarytą žaliai aplinkai ar trečiajai šaliai už užterštumą. Be to, nuo 2004 m. Estijoje aiškiai įtvirtinamas draudimas atskaityti kyšius bei bet kokias dovanas ar aukas. Estijos PMĮ 51 straipsnis nurodo, kad pajamų mokestis mokamas už išlaidas, kurios nesusijusios su įmonės įstatuose apibrėžtu verslu ir veikla, tarp nesusijusių su verslu išlaidų aiškiai minimi kyšiai ir piniginės dovanos (51 straipsnis). Pagal 49 straipsnį juridiniai asmenys turi mokėti pajamų mokestį už dovanas, aukas ir išlaidas svečių pramogoms. Tai reiškia, kad bendrovė rezidentė privalo sumokėti pajamų mokestį nuo su verslu nesusijusių išlaidų, nebent pagal Estijos PMĮ 48-50 straipsnius už tokias išlaidas pajamų mokestis jau buvo sumokėtas. Su verslu nesusijusios išlaidos yra tokios išlaidos, kurios nurodytos 34 straipsnio 3-6, 11 ir 13 punktuose ir visos kitos išlaidos nurodytos PMĮ 34 straipsnio 2 dalyje.

### ***Prancūzija***

Verslo pelnas apibrėžiamas kaip bendrasis prekybos pelnas, atėmus gamybos, administravimo ir pardavimo išlaidas. Visos išlaidos, patirtos vykdant verslą, yra atskaitomos, jei jos tiesiogiai susijusios su Prancūzijos korporacijos tikslu<sup>91</sup>. Visos su bendrovės veikla susijusios išlaidos laikomos atskaitytinomis, atsižvelgiant į specialias kovos su vengimu taisykles<sup>92</sup>. Tiksliau sakant, išlaidos yra atskaitomos, jei jos yra

---

<sup>91</sup> PKF Worldwide Tax Guide: France Tax Guide 2015/16 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.pkf.com/media/10025988/france-tax-guide-2015-16.pdf>>.

<sup>92</sup> Moore Stephens International Ltd: Doing business in France 2016 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. United Kingdom, London, 2016. Prieiga per internetą: <[http://www.scott-moncrieff.com/assets/publications/Doing\\_business\\_in\\_France\\_2016.pdf](http://www.scott-moncrieff.com/assets/publications/Doing_business_in_France_2016.pdf)>.

sumokėtos mokesčių mokėtojo įmonės interesais, yra tinkamai dokumentuojamos ir iš tikrųjų patiriamos, o dėl to sumažėja įmonės grynoji vertė<sup>93</sup>.

Prancūzijoje palyginus su kitomis ES valstybėmis taikomas gana platus leidžiamų atskaitymų sąrašas. Leidžiamos išlaidos apima palūkanas ir autorinius atlyginimus; dukterinių įmonių valdymo išlaidas; atlyginimus, darbo užmokestį ir atostogų išmokas mažas pajamas gaunantiems darbuotojams; remonto ir priežiūros išlaidas; daugumą mokesčių (pvz., verslo, darbo užmokesčio, turto ir žemės mokesčiai, socialinio draudimo mokesčiai); sumas, sumokamas į bendrovės privalomą darbuotojo pelno pasidalijimo fondą; konsultavimo mokesčius ir tyrimų išlaidas (tam tikrose ribose); indėlius į filantropines, kultūros, mokslo ir mokslinių tyrimų organizacijas. Be to, aukščiausio lygio vadovų pragyvenimo išlaidoms taip pat leidžiami papildomi atskaitymai<sup>94</sup>. Be to, kai kurioms išlaidoms taikomos tam tikros viršutinės ribos, pavyzdžiui, darbuotojų santaupų įmokos, išlaidos skirtos klientams aptarnauti<sup>95</sup>, labdaros ir aukojimai, kuriuos įmonės teikia tam tikriems fondams ar bendrovėms, gali būti atskaitytos iki 60% nuo jų sumos. Tuo tarpu visos išlaidos, kurias mokesčių administratorius laiko nepagrįstomis, pavyzdžiui, automobilio mokestis, baudos bei kyšiai laikomi neleidžiamais atskaitymais.

Taigi, apibendrinus visų šių Europos valstybių praktiką matyti, kad visose nagrinėtose valstybėse egzistuoja įstatymo leidžiami atskaitymai. Tam, kad atitinkamos sąnaudos būtų pripažintos atskaitytinomis jos turi atitikti įprastumo ir pagrįstumo reikalavimus. Žinoma, šalia leidžiamų atskaitymų, kiekvienoje iš šių valstybių yra nustatyti ir įstatymo draudžiami atskaitymai, tarp kurių kiekviena valstybė turi įsivedusi draudimą atskaityti sumokėtus kyšius. Aiškiai iš Baltijos valstybių išsiskiria Latvija, kurioje nesusijusioms su vieneto ekonomine veikla išlaidoms yra taikomas padidintas 1.5 koeficientas ir yra griežtesnė reprezentatyvių transporto priemonių sąnaudų atskaitymo tvarka.

---

<sup>93</sup> *Ibidem* žr. 100 išnašą.

<sup>94</sup> Deloitte: Taxation and Investment in France 2017 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>>.

<sup>95</sup> *Ibidem* žr. 102 išnašą.

### *Jungtinės Amerikos Valstijos*

JAV pajamų mokestį reguliuoja 1986 m. Vidaus pajamų kodeksas (angl. *Internal Revenue Code*)<sup>96</sup>. Vidaus pajamų kodekso 63 (a) straipsnyje nustatyta, kad sąvoka "apmokestinamieji pajamos" reiškia bendrąsias pajamas, atėmus šiame skyriuje numatytus atskaitymus (kitus standartinius atskaitymus). Taigi, JAV skaičiuojant apmokestinamąjį juridinių asmenų pelną taip pat yra taikomi leidžiami atskaitymai. Leidžiami atskaitymai yra teisėkūros malonė, todėl turi būti tai leidžiančios Vidaus pajamų kodekso nuostatos. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojai neturi konstitucinės teisės į atskaitymą, išskyrus atvejus, kai jis yra konkrečiai leidžiamas pagal Vidaus pajamų kodeksą<sup>97</sup>.

Tam, kad verslo sąnaudos būtų atskaitomos, jos turi padėti uždirbti pajamas bei būti „įprastos, būtinos ir pagrįstos“<sup>98</sup>. Kalbant apie tai, kas tiksliai suprantama kaip įprastos, būtinos ir pagrįstos išlaidos, Vidaus pajamų tarnyba (IRS) jas apibrėžia kaip visos "naudingos ir tinkamos" verslo išlaidos. Įprastos sąnaudos yra tokios, kurios yra įprastos ir priimtinos jūsų vystomoje prekyboje ar versle. Būtinos sąnaudos yra tokios, kurios yra naudingos ir tinkamos jūsų prekybai ar verslui. Sąnaudos neturi būti nepakeičiamos (angl. *indispensable*), kad būtų laikomos būtinomis<sup>99</sup>. Standartiniai leidžiami atskaitymai, į kuriuos įtraukiamos bendros ir administracinės išlaidos, su verslu susijusios kelionės ir pramogos, automobilių išlaidos ir išmokos darbuotojams yra nurodytos Vidaus pajamų kodekso 162 straipsnyje<sup>100</sup>.

Vidaus pajamų kodeksas daro esminį skirtumą tarp verslo sąnaudų ir kapitalo sąnaudų. Verslo sąnaudos yra sąnaudos, kurios siejamos išimtinai su verslo pajamų uždirbimu ir sunaudojamos per trumpesnę laiką. Kapitalo sąnaudos paprastai yra kaina, kuri siejama su materialaus turto ar įrangos įsigijimu ir tarnauja verslo vystymui ilgiau nei vienerius metus. Verslo ir kapitalo sąnaudų atskyrimui galima pateikti tokį pavyzdį: naujai įsigyta picų kepyklos krosnis yra kapitalo sąnaudos, o popierinės servetėlės ir kartoninės dėžės nėra kapitalo išlaidos<sup>101</sup>, veikiausiai tai bus einamosios verslo išlaidos. Tai reiškia, kad servetėlių ir kartoninių dėžių kaina gali būti išskaityta pirkimo metais, o krosnies kaina

---

<sup>96</sup> U.S. Code: Internal Revenue Code. [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>.

<sup>97</sup> WATSON, Camilla. E. *Federal income taxation: model problems and outstanding answers*. New York, United States: Oxford University Press, 2011.

<sup>98</sup> PFEIFFER, S., STEINDL, M. L. *Series on International Tax Law: Global Trends in VAT/GST and Direct Tax*. Wienn, 2015, p. 764.

<sup>99</sup> International Revenue Service. *Deducting Business Expenses*. [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/deducting-business-expenses>>

<sup>100</sup> *Ibidem* žr. 90 išnašą.

<sup>101</sup> Federal Taxes: Capital Asset Costs Are Not Deductible As Business Expenses [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.bizfilings.com/toolkit/research-tops/managing-your-taxes/federal-taxes/capital-asset-costs-are-not-deductible-as-business-expenses>>.

paskirstoma per tam tikrą laiką<sup>102</sup>. Verslo sąnaudos yra laikomos „einamosiomis“ ir išskaičiuojamos tais metais, kai jos yra patiriamos, o kitos sąnaudos laikomos „kapitalizuotomis“ ir jos turi būti paskirstytos ir nurašomos per tam tikrą laikotarpį<sup>103</sup>. Taigi, apibendrinus galima teigti, kad siekiant atskaityti patiriamas sąnaudas pagal 142 straipsnį yra taikomos tokios sąlygos: 1) mokesčių mokėtojas turi užsiimti prekyba ar verslu; 2) išlaidos turi atitikti įprastumo ir būtinumo reikalavimus; 3) išlaidos turi būti šiuo metu patiriamos, o ne „kapitalizuotos“.

Kartu yra nurodoma verslo išlaidos, kurias yra draudžiama atskaityti nors įmonės jas naudoja siekiant uždirbti pajamas. Tai apima kyšius, mokamus pareigūnams, eismo bilietus, drabužius kuriuos dėvi darbo metu, išskyrus tuos atvejus, kai darbe reikalaujama nešioti uniformas, taip pat draudžiama atskaityti ir nepagrįstai dideles išlaidas (pavyzdžiui, verslo lėktuvas, skirtas mažmeninės prekybos darbuotojams vizituoti keletą tiekėjų)<sup>104</sup>.

Pagal ankstesnį mokesčių kodeksą nebuvo leidžiamas išlaidų, patirtų generuojant investicijas (t. y. ne verslo tikslais), atskaitymas. Tačiau 1930 m. pradžioje turtingas investuotojas, vardu Eugenijus Higginsas, siekė pagal 162 str. atskaityti išlaidas, patirtas valdant platų akcijų ir obligacijų portfelį. Byloje p. Higgins teigė, kad jo išlaidos turėtų būti atskaitomos taip, tarsi jos būtų verslo, nes jo investicinė veikla buvo nuolatinė, pastovi, reguliari ir plati, ir jis iš jos gauna didelę dalį pajamų. Jis tvirtino, kad ši veikla išskyrė jį iš mažesnių investuotojų, taigi jam turėtų būti suteikta teisė atskaityti išlaidas pagal 162 straipsnį. Mokesčių inspekcijos valdyba p. Higginsui uždraudė atskaityti šias išlaidas. Šis nutarimas buvo patvirtintas tiek antrosios grandies, tiek ir JAV Aukščiausiojo Teismo (žr. "Higgins v. Commisisioner 312 U.S. 212 (1941)). Šie abu teismai motyvavo, kad p. Higgins, nepaisydamas savo veiklos platumo ir reguliarumo, nevykdė "prekybos ar verslo" savo asmeninių investicijų valdyme, taigi jis neturėjo teisės į išlaidų atskaitymą už tokių investicijų valdymą. Po metų JAV Kongresas priėmė 212 str., kuris leistų atskaityti įprastas ir būtinas išlaidas "pajamų gamybai ar kaupimui" arba "turto valdymui, išsaugojimui ar pajamų gavimo išlaikymui". 1954 m. Kongresas pridėjo trečią nuostatą, leidžiančią atskaityti išlaidas, patirtas "nustatant, surenkant ar grąžinant bet kokį mokesčių" (žr. 212 str. 3 str.)<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> *Ibidem* žr. 94 išnašą.

<sup>103</sup> *Ibidem* žr. 91 išnašą.

<sup>104</sup> 1999 m. gruodžio 15 d. Estonia Income Tax Act english translation, prieiga per internetą: <<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/530012014003/consolide/current>>.

<sup>105</sup> *Ibidem* žr. 90 išnašą.

## IŠVADOS

Atsižvelgus į darbo pradžioje iškeltus uždavinius atlikta teorinė leidžiamų atskaitymų analizė leidžia suformuluoti tokias išvadas:

1. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija yra nustaciusi šias, turinčias egzistuoti kartu (t.y., kumuliatyvias) sąlygas, pagal kurias sprendžiama dėl sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais:
  - 1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos. Ši sąlyga visų pirma, reiškia, kad jos turi būti pagrįstos galiojančiais sandoriais ir antra, tai reiškia, kad ūkinės operacijos turinys turi būti patvirtintas juridinę galią turinčiais dokumentais;
  - 2) sąnaudos patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą, kuria vienetas siekia gauti ir (ar) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Siekis gauti ir (ar) uždirbti pajamų gali būti tiek esamu laikotarpiu, tiek ir ateityje;
  - 3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Esant priešingai situacijai tokios sąnaudos negalės būti priskiriamos leidžiamais atskaitymams;
  - 4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria. Tai reiškia, kad turi būti nustatytas sąnaudų ryšys su vieneto vykdoma komercine ar gamybine veikla;
  - 5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.
2. Spręsdamas dėl sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais klausimo LVAT dažnai pritaiko MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, kuris leidžia užtikrinti tinkamą mokesčio sumokėjimą eliminuojant galimą piktnaudžiavimą siekiant mokestinės naudos. Kartu teismų praktikoje pabrėžiama, kad šis principas negali būti taikomas, kai nustatoma, kad mokesčių mokėtojas turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus nors iš sandorio ir buvo gauta mokestinė nauda. Pritaikant šį principą yra atliekamas konkretaus mokesčio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas neatsižvelgiant į formalią jos išraišką. Remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi ir kalbant apie leidžiamus atskaitymus, turinio viršenybės prieš formą principas suponuoja tokias sąlygas: 1) formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje; 2) sudarytas sandoris savo turiniu

neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami; 3) pagrindinis sandorio ar ūkinės operacijos tikslas – mokestinė nauda; 4) toks sandoris ar ūkinė operacija nepateisinami jokiai verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais poreikiais ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi.

3. Bendra taisyklė, kad palūkanų sąnaudos už vieno vieneto paimtą paskolą, kuri panaudojama kito vieneto akcijoms įsigyti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Siekiant išvengti tokių situacijų, kai juridinių vienetų reorganizavimas būtų atliktas išimtinai tik dėl mokestinės naudos, yra taikoma su reorganizavimu susijusi išimtis, kai palūkanų sąnaudos nebus priskiriamos leidžiamiems atskaitymams kaip nesusijusios su vieneto pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu. Tačiau, jeigu vienetas sugebės pagrįsti, kad iš reorganizavimo gavo ekonominės naudos, bet nebūtinai tiesioginės, pavyzdžiui, reorganizavimo metu perėmė savo veiklai naudingos informacijos, darbuotojus ar pan. tai tokios palūkanų sąnaudos galės būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams.
4. Ilgą laiką draudimas kyšininkavimo sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams tarptautiniu mastu buvo nereglamentuotas, tačiau EBPO ėmusis iniciatyvos daugelio valstybių mokesčių įstatymuose buvo įvesti aiškūs draudimai, kurie neleidžia apmokestinamąjį pelną mažinančioms sąnaudoms priskirti sąnaudų, patirtų darant BK uždraustas veikas, įskaitant ir kyšius. Nors Lietuvoje ir galioja PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktas, kuris nustato, kad kitos nesusiję su pajamų uždirbimu ir neįprastinės vieneto veiklai sąnaudos priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, tačiau Lietuva siekdama tapti visateise EBPO nare taip pat privalėjo įsivesti aiškia nuostata draudžiančią kyšininkavimą, tai lėmė, kad atsirado PMĮ 31 straipsnio 1 dalies papildymas nauju 20 punktu, o kartu ir būtinybė PMĮ aiškinti susietai su BK. Manytina, kad tai iš esmės labiau deklaratyvus EBPO reikalavimo išpildymas, parodantis visuotinai neigiamą požiūrį į kyšininkavimą, kadangi kyšininkavimo ir panašios sąnaudos ir anksčiau galėjo būti sėkmingai priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą.
5. Išnagrinėjus pasirinktų užsienio valstybių praktiką iš apmokestinamųjų pajamų atskaitant leidžiamus atskaitymus matyti, kad iš esmės, visur yra taikomi panašūs reikalavimai norint sąnaudas priskirti prie leidžiamų atskaitymų, ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų ar neleidžiamų atskaitymų. Siekiant sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams jos turi būti susijusios su vieneto vykdoma veikla, būti jai įprastinės ir būtinos.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### I. Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
2. 2002 m. birželio 18 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.
5. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 89-2741.
6. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 13 -308.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
8. 1997 m. lapkričio 21 d. Konvencija dėl kovos su užsienio pareigūnų papirkimu sudarant tarptautinius verslo sandorius, *TAR*, 2017, nr. 11183.
9. 2009 m. gegužės 25 d. EBPO Tarybos rekomendacija dėl papildomų mokestinių priemonių kovojant su užsienio pareigūnų papirkimu tarptautiniuose verslo sandoriuose

#### JAV:

1. U.S. Code: Internal Revenue Code. [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>>.

#### Estija:

1. 1999 m. gruodžio 15 d. Republic of Estonia Income Tax Act english translation, prieiga per internetą: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/530012014003/consolide/current>.



## II. Teismų praktika

1. LVAT. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje V. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-143-719-07.
2. LVAT. 2007 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Lanreta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-1086/2007.
3. LVAT. 2008 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Laisvoji didmena“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-525-109/2008.
4. LVAT. 2009 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Lartekas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-1034/2009.
5. LVAT. 2010 m. kovo 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Stumbras“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-430/2010.
6. LVAT. 2010 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Iris“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-585/2010.
7. LVAT. 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Klaipėdos hidrotechnika“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-1128/2010.
8. LVAT. 2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Vitalijaus Korsako ind. įm. "Basana" v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-2496/2011.
9. LVAT. 2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Transtekas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-301/2011.
10. LVAT. 2011 m. rugsėjo 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Govilis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-2268/2011.
11. LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje UAB „VSGA“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-438-92/2012.
12. LVAT. 2012 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Spontis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-158/2012.
13. LVAT. 2013 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Flegas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-95/2013.
14. LVAT. 2013 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Saurida“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-556-404/2013.
15. LVAT. 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Cleanex“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-442-724/2013.
16. LVAT. 2013 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Tatjanos Narbutienės IĮ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-1718/2013;

17. LVAT. 2014 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Trakų vandenys“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-602-236/2014.
18. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija. 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Bitė Lietuva“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-1409-602/2015.
19. LVAT. 2015 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Karališkasis vežėjas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-971-442/2015.
20. LVAT. 2016 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje MB „Kevita“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-384-442/2016.
21. LVAT. 2016 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje K. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. Ea-606-442/2016.
22. LVAT. 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje UAB „King trans“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-695-442/2017.
23. LVAT. 2017 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Todneta“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. A-400-602/2017.
24. LVAT. 2017 m. gegužės 15 d. nutartis administracinėje byloje V. V. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. eA-1139-442/2017.
25. Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2010 m. gruodžio 23 d. sprendimas administracinėje byloje Sigitas Krivickas IĮ "Fasma" v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. IK-3530-815/2010.
26. Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2008 m. kovo 14 d. sprendimas V. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. I-2616-38/2008.
27. MGK prie LRV. 2017 m. gruodžio 27 d. sprendimas UAB „S3“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. Nr. S- 271 (7-235/2017).

JAV:

1. JAV Aukščiausiasis teismas. 1935 m. sausio 7 d. sprendimas byloje Evelyn Gregory v. Guy T. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465 (1935).

### **III. Specialioji literatūra**

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2004 m. balandžio 13 d. Nr. 63-2243 (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) komentaras (aktuali redakcija 2016 m. birželio 6 d.) [interaktyvus]. 2016, p. 322 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

2. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. nr. 110-3992 (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) komentaras (aktuali redakcija 2018 m. sausio 1 d.) [interaktyvus]. 2018, p. 532 [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8>>.
3. BILKŠTYTĖ, Rūta. *Palūkanų sąnaudų priskyrimas prie leidžiamų atskaitymų* [interaktyvus]. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2015 m. rugpjūčio 4 d., Nr. 29 [žiūrėta 2018 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aktualijos.lt/straipsniai/palukanu-sanaudu-priskyrimas-prie-leidziamu-atskaitymu>>.
4. ENDRIJAITIS, Martynas. *Sąnaudų, patirtų darant Baudžiamojo kodekso uždraustą veiką, įskaitant kyšius, priskyrimas neleidžiamiems atskaitymams* [interaktyvus]. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2015 m. rugpjūčio 4 d., Nr. 29 [žiūrėta 2018 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aktualijos.lt/straipsniai/palukanu-sanaudu-priskyrimas-prie-leidziamu-atskaitymu>>.
5. GUPTOR, Marina. (2005) *Pelno mokestis per 2 savaites*. Vilnius: Pačiolis, p. 30-31
6. LAUŽIKAS, E.; MIKELĖNAS, V.; NEKROŠIUS, V. *Civilinio proceso teisė*, t. I. Vilnius: Justitia, 2005, p. 423.
7. LIMANTAITĖ, A. Užsienio pareigūno samprata EBPO konvencijoje dėl kovos su užsienio pareigūnų papirkimu tarptautiniuose verslo sandoriuose. *Teisė*, Nr. 104, ISSN 2424-6050. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2017, p. 128- 143.
8. MEDELIENĖ, A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. *Teisė*, t. 53, ISSN 1392-1274. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2004, p. 117.
9. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 310.
10. MEDELIENĖ, A. Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus. *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*. Vilnius, 2012, p. 321-342.
11. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešojo politika ir administravimas*, ISSN 1648-2603, 2006, Nr. 15, p. 27-41.
12. PUZINSKAITĖ, E.; KLIŠAUSKAS, R.. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija*, 2012, 19(2), p. 675-695.

13. KNIGHT, Ray A.; KNIGHT, Lee G. Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal? [interaktyvus]. Akron Tax Journal, Nr. 8(3), 1991, p. 91-107. [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://ideaexchange.uakron.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=akron-tax-journal>>.
14. Federal Taxes: Capital Asset Costs Are Not Deductible As Business Expenses [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://www.bizfilings.com/toolkit/research-topics/managing-your-taxes/federal-taxes/capital-asset-costs-are-not-deductible-as-business-expenses>>.
15. Deloitte: Taxation and Investment in France 2017 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>>.
16. International Revenue Service. Deducting Business Expenses. [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/deducting-business-expenses>>.
17. Moore Stephens International Ltd: Doing business in France 2016 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. United Kingdom, London, 2016. Prieiga per internetą:  
<[http://www.scott-moncrieff.com/assets/publications/Doing\\_business\\_in\\_France\\_2016.pdf](http://www.scott-moncrieff.com/assets/publications/Doing_business_in_France_2016.pdf)>.
18. PFEIFFER, S., STEINDL, M. L. *Series on International Tax Law: Global Trends in VAT/GST and Direct Tax*. Wienn, 2015, p. 764.
19. PKF Worldwide Tax Guide: France Tax Guide 2015/16 [interaktyvus], [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://www.pkf.com/media/10025988/france-tax-guide-2015-16.pdf>>.
20. SOLDED, Jay A. Use of Judicial Doctrines in Resolving Transfer Tax Controversies. [interaktyvus]. Boston College Law Review, Nr. 42(3), 2001, p. 587-617. [žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2177&context=bclr>>.
21. THOMAS, C.; VANIK, Jr. Torpedoing A Transaction: Economic Substance Versus Other Tax Doctrines And The Application Of The Strict Liability Penalty [interaktyvus]. Cleveland State Law Review, Nr. 109, 2015, p. 109-132. [žiūrėta

2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą:  
<<https://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3895&context=clevstlrev>>.

22. WATSON, Camilla. E. *Federal income taxation: model problems and outstanding answers*. New York, United States: Oxford University Press, 2011.

#### **IV. *Travaux préparatoires***

1. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2 ir 18 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2 ir 31 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, Nr. XIIP-2407.

## SANTRAUKA

Šio magistro darbo pagrindinis tikslas – išsamiai išanalizuoti leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygas skaičiuojant pelno mokesť teorijoje ir jų įgyvendinimą teismų praktikoje.

Remiantis PMĮ leidžiami atskaitymai suprantami kaip visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Tačiau išsamesnį leidžiamų atskaitymų pripažinimo sąlygų aiškinimą formuoja teismų praktika pagal kurios išaiškinimus sprendžiama kurios išlaidos gali būti pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, todėl šiame darbe daug dėmesio skiriama teismų praktikos analizei.

Tiek mokesčių administratorius, tiek teismas sprenddami dėl atitinkamų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams klausimą dažnai vadovaujasi turinio viršenybės prieš formą principu (angl. *substance over form principle*), kuris leidžia atsižvelgti į veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Mokesčių mokėtojai ne retai piktnaudžiaudami iškreipia apskaitos dokumentų turinį siekiant tam tikras sąnaudas pripažinti atskaitytinomis ir taip sumažinti mokėtiną pelną, todėl šis principas labai naudingas siekiant išvengti tokių situacijų, kadangi remiantis šiuo principu apmokestinimas galimas atkūrus iškreipiamas arba slepiamas tokio sandorio ar ūkinės operacijos aplinkybes.

Sprendžiant leidžiamų atskaitymų pripažinimo ir pagrindimo klausimus šiame magistro darbe aktualu išsiaiškinti kam tenka įrodinėjimo pareiga pagrindžiant leidžiamus atskaitymus. Magistro darbe išsiaiškinta, kad įrodinėjimo pareiga pagrindžiant leidžiamus atskaitymus pasižymi rungimosi principu ir yra paskirstyta tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius turi pagrįsti apskaičiuotą mokesť ir su juo susijusias sumas, o su paskaičiuota mokesčių suma nesutinkantis mokesčių mokėtojas turi pareigą pateikti tai pagrindžiančius duomenis.

Taip pat darbe aptartas palūkanų už paskolas sąnaudų priskyrimas leidžiamiems atskaitymams, išsiaiškinti kai kurie aspektai, kurie lemia skirtingą tam tikrų palūkanų sąnaudų traktavimą leidžiamais atskaitymais. Aptartas ir Lietuvoje dar gana naujas PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 20 punktas, numatantis, kad iš vieneto apmokestinamojo pelno negali būti atimamos sąnaudos, patirtos darant BK uždraustą veiką, įskaitant kyšius. Išsiaiškinta, kad šis straipsnis buvo papildytas siekiant atitikti EBPO keliamus reikalavimus ir kovoti su kyšininkavimu tarptautiniu mastu.

Paskutinėje darbo dalyje aptariami leidžiamų atskaitymų reglamentavimo panašumai ir skirtumai Latvijoje, Estijoje, Prancūzijoje ir JAV.

## SUMMARY

### **The Conditions and Recognition of the Allowable Deductions Calculating Income Taxes**

The main aim of this master's thesis is thoroughly to analyze the conditions and recognition of the allowable deductions calculating income taxes and the implementation in the court practice. According to the Law on Corporate Income Tax of the Republic of Lithuania, deductions are understood as the costs incurred for the ordinary activities necessary for earning income or for obtaining the economic benefit. However, more detailed conditions for the recognition of allowable deductions interpretation could be found in the case-law which sets rules for the explanations deciding which expenses can be recognized as allowable deductions, so this master's thesis mainly focuses on court case analysis.

When deciding on the issue of assigning the corresponding costs to allowable deductions, both the tax administrator and the court often use the substance over form principle, this principle allows taking account into the content of the activity rather than its formal expression. Taxpayers often abuses and distort the real content of accounting documents to recognize certain costs as deductible, thus reducing the payable income tax. Because of that, this principle is very useful to avoid such situations as the basis of this principle of taxation can be played back distort or hide the real content of the transactions.

While deciding of the recognition and justification of deductions, it is relevant to find out who has the burden of proof in justifying the allowable deductions. The master's thesis found that the burden of proof implies the principle of competition, which is divided between taxpayer and tax administrator. This means that the tax administrator must base the calculation of the tax or related amounts, and the taxpayer who disagrees with them must provide opposite evidences.

This master's thesis also discusses the recognition of interest on loans as allowable deductions and clarifies some aspects that lead to different specific recognition of interest expense deductions. The master's thesis also discusses new article of the Lithuanian Law on Corporate Income Tax, this article provides that deduction of expenses incurred in carrying out a prohibited act, including bribes, cannot be allowed from the taxable profit of a unit in Lithuania. It has been found that this article has been incorporated to meet the OECD requirements and to combat bribery internationally.

The last part of the master's thesis discusses similarities and differences in the regulation of allowable deductions in the Latvia, Estonia, France and USA.