

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

EGIDIJA RAKEVIČIENĖ

**AKCIZŲ MOKESČIO ĮSTATYMO PAŽEIDIMAI,
ĮTAKOJANTYS MOKESČIO SURINKIMĄ**
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
doc. dr. V. Rimkus**

VILNIUS, 2011

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
TARPTAUTINĖS PREKYBOS IR MUITŲ KATEDRA**

**AKCIZŲ MOKESČIO ĮSTATYMO PAŽEIDIMAI,
ĮTAKOJANTYS MOKESČIO SURINKIMĄ**
Teisės ir muitinės bei mokesčių institucijų veiklos magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S117

Konsultantė
lekt. A. Lučinskienė

Vadovas
doc. dr. V. Rimkus

Recenzentė
lekt. L. Markevičienė

Atliko
stud. E. Rakevičienė
2011 05 02

VILNIUS, 2011

TURINYS

ĮVADAS	6
1. MOKESČIAI KAIP VALSTYBĖS BIUDŽETO PAJAMŲ GAVIMO UŽTIKRINIMO ŠALTINIS	9
1.1. Mokesčių sąvoka. Jų reikšmė, vaidmuo ir teisinio reglamentavimo būtinumas	9
1.2. Mokesčių įstatymų pažeidimai, jų tipologija bei atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus	17
2. AKCIZŲ MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOJE IR EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS AKTUOSE	24
2.1. Akcizų objektas	27
2.2. Prievolės mokėti akcizus atsiradimas	28
2.3. Akcizų lengvatos ir jų taikymo teisinis reglamentavimas kaip prevencinė priemonė Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pažeidimams	32
3. AKCIZŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMAI. AKCIZŲ TARIFO DYŽIO, AKCIZŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMŲ POVEIKIS VALSTYBĖS BIUDŽETO PAJAMŲ SURINKIMUI	37
3.1. Akcizų tarifo dydžio poveikis valstybės biudžeto pajamoms iš akcizų	37
3.2. Teisinės atsakomybės už Akcizų įstatymo pažeidimus reglamentavimas	45
3.3. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su apdorotu tabaku	49
3.4. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su etilo alkoholiu ir alkoholiniais gėrimais	51
3.5. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su energiniais produktais	53
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	56
LITERATŪRA	58
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	64
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA	65
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	67
PRIEDAI	69
1 PRIEDAS. DARBE VARTOJAMŲ SĄVOKŲ REIKŠMĖS	69
2 PRIEDAS. LIETUVOS RESPUBLIKOS AKCIZŲ ĮSTATYMO ĮGYVENDINAMI EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS AKTAI	72
3 PRIEDAS. SVARBIAUSI AKCIZŲ MOKESČIO ĮSTATYMO ELEMENTAI	73
4 PRIEDAS. VALSTYBĖS BIUDŽETO AKCIZŲ IR MOKESTINĖS PAJAMOS	74
5 PRIEDAS. AKCIZŲ PAJAMŲ STRUKTŪRA	75

LENTELĖS

1 lentelė. 2007, 2008, 2009, 2010 m. Lietuvos Respublikos biudžeto pajamos.....	12
2 lentelė. Lietuvos pasienyje sulaikytos kontrabandos apimtys 2007-2010 m.....	21
3 lentelė. Lietuvoje etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomi akcizų tarifai.....	38
4 lentelė. Lietuvoje energiniams produktams taikomi akcizų tarifai.....	38
5 lentelė. Lietuvoje apdorotam tabakui taikomi akcizų tarifai	39
6 lentelė. Lietuvoje, Rusijoje ir Baltarusijoje taikomų akcizų tarifų palyginimas*	40
7 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomi akcizų tarifai	40
8 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse energiniams produktams taikomi akcizų tarifai	41
9 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse apdorotam tabakui taikomi akcizų tarifai.....	42
10 lentelė. Akcizų tarifų taikymas Lietuvoje, aplenkiant Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytus pereinamuosius laikotarpius.	43

PAVEIKSLAI

1 pav. Pajamų dalis visose 2007 m. biudžeto pajamose.....	13
2 pav. Pajamų dalis visose 2008 m. biudžeto pajamose.....	14
3 pav. Pajamų dalis visose 2009 m. biudžeto pajamose.....	14
4 pav. Pajamų dalis visose 2010 m. biudžeto pajamose.....	15
5 pav. Lafero kreivė.....	20
6 pav. Gyventojų nuomonė dėl kontrabandos ir nelegalių prekių, 2010 m. duomenys.	48

IVADAS

Rinkos ekonomikos santykių išitvirtinimas, užsienio kapitalo judėjimas bei kiti veiksniai nulėmė ir vis dar tebelemia apmokestinimo teisinio reguliavimo klausimą kaip vieną iš aktualiausių teisinio reguliavimo sričių Lietuvoje. Visa tai įrodo pirmaisiais nepriklausomybės atkūrimo metais priimtų, vėliau ne kartą taisytų ir tobulintų mokesčių įstatymų kaita, orientuota naujai į Vakarų Europos valstybėse taikomus teisės aktus mokesčių administravimo srityje. Mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį, todėl gyvybiškai yra svarbu sukurti darnią ir veiksmingą, įstatymais pagrįstą valstybės mokesčių sistemą, kuri ne tik skatintų nacionalinės ekonomikos augimą, bet ir užtikrintų socialinį teisingumą, proporcingą bendros mokesčių naštos paskirstymą tarp atskirų mokesčių mokėtojų grupių, stabilias ir pakankamas valstybės pajamas, sudarytų sąlygas teisingai konkurencijai. Be abejo, tam nepakanka vien tik teisės aktais reglamentuoti asmenų mokesčių prievoles. Lygiai taip pat svarbu, kad įstatymai sudarytų adekvačias sąlygas mokesčių mokėtojams tinkamai ir laiku vykdyti mokesčių prievoles, kas didžia dalimi prisideda prie valstybei būtinų mokesčių pajamų, prie kurių priskirtinos ir pajamos iš akcizų mokesčio, gavimo užtikrinimo.

Akcizai yra netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamos tik tam tikros prekių kategorijos, turinčios neelastingą paklausą. Tačiau neatsižvelgiant į tai, kad tik dalis prekių yra akcizų objektas, akcizai yra vienas iš svarbiausių biudžeto įplaukų rūšių. Todėl teisinis šio mokesčio reglamentavimas yra itin svarbus.

Kadangi netiesioginiai mokesčiai yra harmonizuoti Europos Sąjungos mastu, tai ir Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą šiuo metu galiojantis Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (toliau – Akcizų įstatymas) yra suderintas su atitinkamais Europos Sąjungos teisės aktais, kuriuose apmokestinimo akcizais tvarka yra pakankamai griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų. Kartu pažymėtina, kad Europos Sąjungos valstybės narės gali taikyti skirtingus akcizų tarifus akcizais apmokestinamoms prekėms, tačiau akcizų tarifų dydžiai neturi būti mažesni nei yra nustatyta Europos Sąjungos teisėje. Tačiau Europos Sąjungos teisės aktai akcizų srityje valstybėms narėms palieka teisę nusistatyti tam tikras lengvatas, ar jų atsisakyti, prašyti ir gauti tam tikrą akcizų taikymo išlygų. Visa tai lemia, kad kiekvienoje valstybėje narėje iš esmės akcizais analogiškos prekės gali būti apmokestintos skirtingai, t. y. priklausomai nuo valstybės narės pasirinkimų ar jos gautų išlygų.

Darbo aktualumas ir problematika. Pasirinkta darbo tema susideda iš dviejų dalių: teorinės, nagrinėjančios mokesčių kaip valstybės biudžeto pajamų gavimo užtikrinimo šaltinio, reikšmę, teisinio reglamentavimo būtinumą, didžiausią dėmesį skiriant akcizų mokesčio teisiniam reglamentavimui, šio teisinio reglamentavimo įvykdymo užtikrinimui, pažeidimams bei šių pažeidimų prevencijai, ir praktinės, analizuojančios konkrečius Akcizų įstatymo, kaip pagrindinio teisės akto, reglamentuojančio apmokestinimą akcizais Lietuvoje, pažeidimus, susijusius su didžiausiai rizikos grupei mokesčių vengimo aspektu priskiriamus akcizais apmokestinamais produktais – etilo alkoholiu ir alkoholiniais gėrimais, apdorotu tabaku ir energetiniais produktais bei šiems produktams taikomus akcizų tarifus ir jų poveikį Lietuvos valstybės biudžeto (toliau – valstybės biudžetas) pajamų surinkimui. Toks dėmesys šiai temai nėra atsitiktinis, juk būtent mokesčiai, ypač akcizai, užtikrina gana didelę valstybės biudžeto mokesčių pajamų dalį. Šios temos aktualumą įrodo ir tiek žiniasklaidoje, tiek visuomenėje, tiek aukščiausios valdžios sluoksniuose nuolat vykstančios diskusijos apie akcizų tarifo didinimo įtaką vartotojams, verslui, nelegaliai akcizais apmokestinamų prekių apyvartai, valstybės biudžeto pajamoms, atkreipiant dėmesį į gana didelius akcizais apmokestinamoms prekėms taikomus akcizų tarifus lyginant su artimiausiomis Lietuvos „rytų“ kaimynėmis – Rusija ir Baltarusija. Toks didžiulis kainų skirtumas bei gana prasta ekonominė Lietuvos situacija skatina Lietuvos gyventojus pirkti nelegaliai į Lietuvos teritoriją įvežtus pigesnius produktus, taip mažinant legalių produktų vartojimą ir akcizų įplaukas į biudžetą. Įvertinus šias aktualias diskusijas ir kilo mintis išanalizuoti, kokią vis dėlto įtaką Akcizų įstatymo pažeidimai turi valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio surinkimui akcentuojant tiek teisinio reglamentavimo, tiek tokio reglamentavimo įgyvendinimo kontrolės, tiek šių pažeidimų prevencijos aspektus, užkertančius kelią Akcizų įstatymo pažeidimams. Suprantama, kad tiek adekvatus apmokestinimo akcizais reglamentavimas, tiek atsakomybės už Akcizų įstatymo pažeidimus, įtakojančius valstybės biudžeto mokesčių pajamas iš akcizų, įtvirtinimas teisės aktuose yra pagrindas užtikrinti valstybės biudžeto mokesčių pajamų iš akcizų gavimą. Todėl ir kyla hipotezė, kad Lietuvoje yra sudaryti teisiniai pagrindai užkirsti kelią Akcizų įstatymo pažeidimams bei valstybės biudžeto pajamų gavimo iš akcizų užtikrinimui.

Darbo objektas – akcizų teisinis reglamentavimas Akcizų įstatymo nuostatose bei jų pažeidimai, šio mokesčio tarifai ir valstybės biudžeto pajamos iš akcizų.

Darbo tikslas – atskleisti akcizų mokesčio kaip vieno iš valstybės biudžeto mokesčių pajamų šaltinio esmę, jo dydžio kaitos aspektus Lietuvoje Europos Sąjungos kontekste, išnagrinėti teisinį reglamentavimą kartu vertinant ir šio įstatymo pažeidimus bei jų įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui. Siekiant magistro baigiamojo darbo tikslo yra keliami **šie uždaviniai**:

1. remiantis Lietuvos ir tarptautiniais teisės aktais atskleisti akcizų mokesčio esmę bei jo teisinį reglamentavimą, šio reglamentavimo įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams;

2. išanalizuoti akcizų įstatymo pažeidimus, akcizų tarifų dydžių kaitą bei jų įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams kartu vertinant ir Lietuvos prisiimtus įsipareigojimus dėl jų stojant į Europos Sąjungą;

3. atlikti valstybės biudžeto pajamų bei akcizų dalies jose analizę, apibendrinti duomenis ir pateikti vertinimus;

4. pateikti praktines rekomendacijas ir pasiūlymus tiek dėl norminių aktų, reglamentuojančių apmokestinimą akcizais, tiek dėl Akcizų įstatymo pažeidimų prevenciją bei kontrolę vykdančių institucijų veiklos tobulinimo.

Šiame darbe analizuojant Akcizų mokesčio įstatymo pažeidimus, įtakojančius šio mokesčio surinkimą, lyginamasis metodas bus naudojamas tiriant akcizų mokesčių reglamentuojančius Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės aktus, jų pakeitimus. Teorinės analizės metodu bus nagrinėjama akcizų mokesčių reglamentuojantys teisės aktai, mokslininkų darbai bei jų pastebėjimai apie akcizų tarifo dydžio įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui bei Akcizų įstatymo pažeidimams. Statistinių duomenų analizės pagalba bus pagrindžiami darbe pateikiami faktai ir teiginiai. Apibendrinimo metodu bus pateikiama darbe pateiktų duomenų apibendrinimas bei formuluojamos išvados ir pasiūlymai.

Darbe vartojamų sąvokų reikšmės pateikiamos 1 priede.

1. MOKESČIAI KAIP VALSTYBĖS BIUDŽETO PAJAMŲ GAVIMO UŽTIKRINIMO ŠALTINIS

Kiekviena valstybė, veikdama per parlamentą ir kitus valdymo organus, atlieka daug įvairių funkcijų – apsaugos, gamybinės – komercinės veiklos, visuomenės vystymo (švietimo, mokslo, meno) ir administracines (valstybės valdymo, teismų veiklos užtikrinimo) funkcijas. Valstybei kaip visuomenės politinei organizacijai, vykdančiai atitinkamai bendras funkcijas, būtini piniginiai ištekliai šioms funkcijoms realizuoti. Todėl valstybės žinion ir nuosavybėn įstatymų nustatytais būdais bei tvarka pereina dalis krašto nacionalinių pajamų. Skirstant ir perskirstant nacionalines pajamas, dalis jų tenka gamintojams bei kitiems ūkio subjektams, o dalis atitenka valstybei, kuri taip pat perima dalį gyventojų asmeninių pajamų¹. Valstybės perimtos piniginės lėšos įgauna valstybės pajamų formą. Būtent vienas iš seniausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių ir yra mokesčiai, kurių esmė yra ta, kad valstybė turi sukaupti tam tikrų piniginių išteklių savo veiklai, t. y. funkcijoms vykdyti. Valstybės valdžia jokie produkto nesukuria, todėl be mokesčių gyvuoti negalėtų. Atsižvelgiant į tai, kad šiuolaikinės valstybės funkcijos yra labai įvairios ir plačios, t. y. valstybė turi užtikrinti platų spektrą vyriausybinių programų ir visuomeninių paslaugų, tokių kaip švietimas, socialinis aprūpinimas, sveikatos ir krašto apsauga, įstatymų įgyvendinimas, transporto infrastruktūra, kas ir padeda mūsų visuomenei funkcionuoti, mokesčiai įgauna ypatingą reikšmę valstybės biudžeto pajamų kontekste.

Taigi mokesčiai yra pagrindinė valstybės finansų sistemos dalis. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį, todėl labai svarbu sukurti veiksmingą, tinkamai teisiškai įtvirtintą mokesčių administravimo sistemą, kurioje ypatingą reikšmę įgauna mokesčių mokėtojai mokesčių įstatymuose nustatyta pareiga mokėti mokesčius. Juk būtent mokesčių mokėtojai mokėdami įstatymų nustatytus mokesčius užtikrina būtinų valstybei pajamų gavimą.

Šios darbo dalies tikslas yra pirmiausia atskleisti mokesčių, kaip pagrindinio valstybės biudžeto pajamų šaltinio sampratą, jų reikšmę bei vaidmenį užtikrinant valstybės funkcijų tinkamą įgyvendinimą kartu atkreipiant dėmesį ir mokesčių įstatymų pažeidimus bei jų įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui, ypatingą dėmesį pastaraisiais aspektais skiriant akcizų mokesčiui.

1.1. Mokesčių sąvoka. Jų reikšmė, vaidmuo ir teisinio reglamentavimo būtinumas

Nors mokesčiai yra vienas seniausių taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis, tačiau vieningo

¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. p. 12.

mokesčio apibrėžimo literatūroje nerasime. Vieni autoriai mokesčio sąvoką pateikia vienaip, kiti mokesčių apibūdina šiek tiek kitaip.

Aleksandras Tolkuškinas (2000) mokesčių apibrėžia kaip privalomą, individualiai neatlyginamą mokėjimą, kuris yra renkamas (imamas) tiek iš fizinių, tiek iš juridinių asmenų tam tikra „nusavinimo forma“, priklausančia šiems asmenims kaip nuosavybė, kaip ūkinės veiklos ar piniginių lėšų valdymo rezultatas tam, kad finansiniais ištekliais aprūpinti valstybės ir savivaldybių vykdomą veiklą (p. 195).

Vitoldas Meidūnas ir Pranas Puzinauskas (2001) nurodo tokius literatūroje pasitaikančius mokesčių apibrėžimus: „Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei“, „... mokesčiai yra privalomi fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms“, „mokesčiai – tai valstybės imami juridinių ir fizinių asmenų privalomieji mokėjimai“ (p. 5).

Kaip matyti iš aukščiau pateiktų apibrėžimų, visuose juose pabrėžiama, kad mokesčių pagrindinis bruožas – jų privalomas mokėjimas. Toks privalomumas reiškia, kad ne tik prievolė mokėti mokesčių, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktais nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Taip pat su mokesčių privalomumu glaudžiai siejasi individualiai neatlygintinas mokesčių pobūdis. Dėl to galima teigti, kad mokestinės prievolės atsiradimas nėra siejamas su tam tikrų paslaugų teikimu mokesčio mokėtojui, išskyrus tam tikrus atvejus (pavyzdžiui, konsulinis ar žyminis mokesčiai).

Taip pat būtina pabrėžti, kad pateikti mokesčio apibrėžimai akcentuoja, kad mokestis yra piniginė prievolė valstybei, t. y. teisinį santykį tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės, kurio esmę sudaro mokesčio mokėtojo pareiga sumokėti nustatyto dydžio mokesčių pinigais ir valstybės teisė reikalauti iš mokesčio mokėtojo (galima būtų teigti, skolininko) tinkamai įvykdyti šią pareigą. Pabrėžtina, kad mokestis kaip piniginė prievolė reiškia, kad jis gali būti mokamas tik pinigais, išskyrus įstatymų numatytus atvejus. Bet netgi pastaruoju atveju, kai mokestinis išskolinimas yra padengiamas turtu, toks turtas yra įvertinamas pinigais, kas ir reiškia, kad mokestis vis vien išlaiko piniginės prievolės formą².

Toks šių bruožų išskyrimas yra visiškai suprantamas, kadangi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) 2 straipsnio 23 dalyje pateiktame mokesčio apibrėžime yra numatyta, kad „mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“.

Taigi iš esmės literatūroje pasitaikantys mokesčio sąvokos apibrėžimai atkartoja Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, t. y. apibrėžia mokesčių kaip asmens turimą įsipareigojimą sumokėti tam tikrą sumą į valstybės biudžetą. Kitaip tariant, galima išskirti šiuos esminius mokesčio požymius:

- privalomą mokesčio pobūdį;

² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. p. 16-17.

- mokesčio naudos gavėją – valstybę,
- paskirtį – valstybės (savivaldybių) funkcijų vykdymo užtikrinimą.

Būtent pastarąjį mokesčio požymį išskiria Vitoldas Meilūnas ir Pranas Puzinauskas (2003) pažymėdami, kad „normaliai valstybės veiklai ir jos funkcijoms vykdyti būtini pakankami finansiniai ištekliai“ (p. 73). Šie finansiniai ištekliai užtikrina, kad valstybė, atlikdama tokias funkcijas, kurių iš esmės nevykdytų jokie kiti subjektai. Tokių funkcijų pavyzdžiu galėtų būti visuomenės saugumo užtikrinimas per valstybės suformuotas policijos pajėgas, teisingumo vykdymas per sukurta teismų sistemą, socialinių bei sveikatos apsaugos garantijų suteikimas įvairioms (paprastai labiau nei kitos pažeidžiamoms) socialinėms žmonių grupėms per socialinės rūpybos sistemą ir t.t.

Antanas Marcijonas ir Bronius Sudavičius (2003) nurodo dvi pagrindines mokesčių funkcijas:

- fiskalinę ir
- reguliuojamąją (p. 17).

Pasak šių autorių, fiskalinė mokesčių funkcija užtikrina, kad būtų gaunama pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti. Reguluojamoji funkcija užtikrina, kad būtų perskirstomos gyventojų pajamos, gamybos pasiūla atitiktų vartojimo paklausą ir pan.

Tuo tarpu Eugenija Buškevičiūtė (2003) išskiria tris svarbiausias mokesčių funkcijas:

- fiskalinę,
- perskirstomąją,
- reguliavimo (kartais dar vadinamą ekonomine, ribojamąją arba skatinamąją) (p. 10).

E. Buškevičiūtė, kaip ir A. Marcijonas ir B. Sudavičius aiškina, kad fiskalinė mokesčių funkcija užtikrina, kad valstybės funkcijų valdymui yra gaunamos pajamos iš mokesčių. Mokesčių perskirstomoji funkcija reiškia, kad mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp įvairių sektorių. Tuo tarpu mokesčių reguliavimo funkcija reiškia, kad valstybė, naudodama mokesčių sistemą, kovoja su infliacija, nedarbu, skatina ekonomikos plėtojimą ir pan. Netgi nustatydamas skirtingus mokesčio tarifus, valstybės gali skatinti spartesnę atskirų ūkio šakų vystymą, o nustatydamas skirtingus atskiroms prekių grupėms – reguliuoti tų prekių vartojimą.

Kaip matyti, skirtingi autoriai net ir nurodydami šiek tiek skirtingas mokesčių funkcijas, iš esmės sutinka, kad mokesčiai yra būtinas valstybės gyvavimo elementas, kadangi iš esmės tik jie užtikrina, kad valstybės funkcijų vykdymui būtų skirtas tinkamas finansavimas. Šios svarbios mokesčių funkcijos leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Valstybė negali egzistuoti be mokesčių, o mokesčiai negali egzistuoti be valstybės.

Žemiau pateiktuose 1, 2, 3 ir 4 paveiksluose ir 1 lentelėje matyti, kokia yra Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų sandara ir kokią reikšmę šio biudžeto pajamose sudaro įvairių asmenų sumokėti mokesčiai.

1 lentelė. 2007, 2008, 2009, 2010 m. Lietuvos Respublikos biudžeto pajamos

Pajamų rūšis	Pajamų suma (tūkst. Lt)			
	2007	2008	2009	2010
Pajamų ir pelno mokesčiai	7 091 383	8 171 621	5 478 387	4 424 769
Turto mokesčiai	292 467	307 653	325 643	354 563
Prekių ir paslaugų mokesčiai	11 037 977	13 057 317	10 481 958	10 761 104
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	208 986	250 610	177 199	181 596
Turto pajamos	361 008	446 082	543 583	962 655
Pajamos už prekes ir paslaugas	7839 284	1 012 720	1 022 540	922 188
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	130 812	140 579	101 680	107 631
Kitos neišvardintos pajamos	55 350	54 798	86 974	107 260
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	205 421	133 900	65 140	86 260
Pajamos iš sandorių, susijusių su finansiniu turtu	34 074	25 314	20 040	24 316
Europos Sąjungos parama	3 481 733	3 482 047	5 928 053	5 345 199

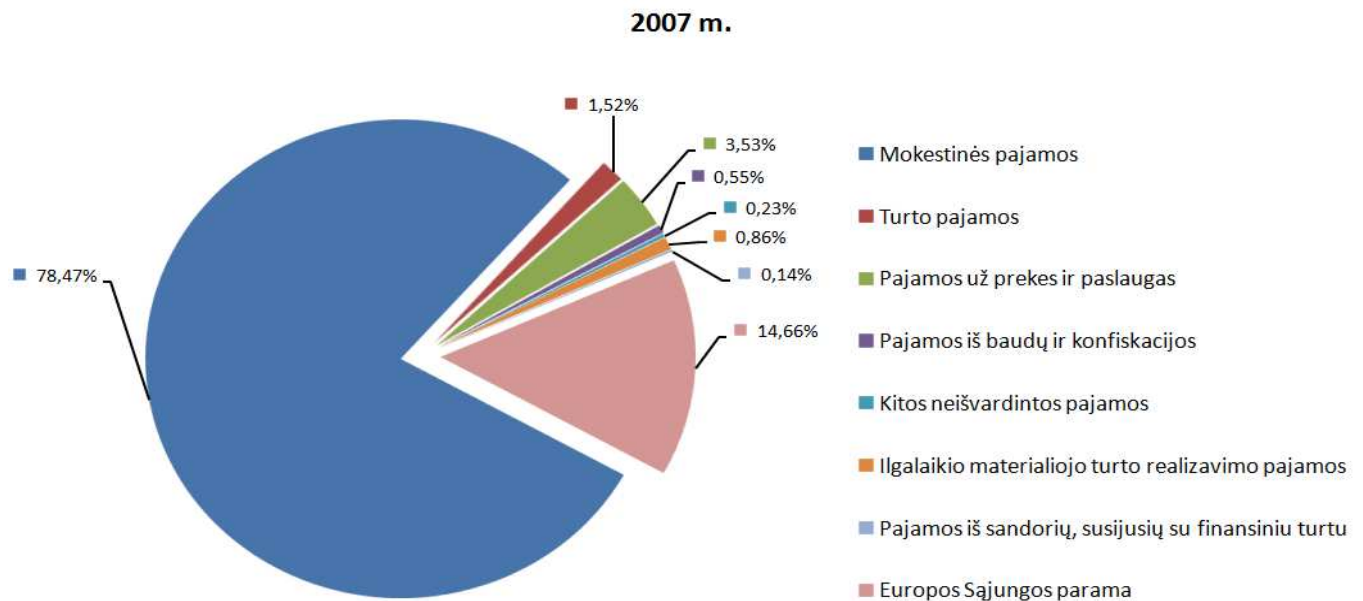
Šaltinis: http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/2007_12_men_LT.pdf
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/2008_12_men_LT.pdf
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/2010_12_men_LT.pdf
 [žiūrėta 2011-02-23]

Kaip matyti iš 1 pav. duomenų, 2007 m. iš visų Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų mokestinės pajamos sudarė 78,47 proc. Taigi akivaizdžiai didesnė biudžeto įplaukų dalis gauta iš valstybės nustatytų mokesčių. Atskirai reikėtų pastebėti, kad iš biudžeto mokestinių pajamų didesnę dalį sudarė mokestinės prekių ir paslaugų pajamos prie kurių priskirtinos ir pajamos gautos iš akcizų mokesčio.

Taigi mokestinės prekių ir paslaugų pajamos – tai pajamos iš:

- pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM),
- atskaitymų nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą,
- akcizų,
- cukraus sektoriaus mokesčių,

- loterijų ir azartinių lošimų mokesčio,
- transporto priemonių mokesčių,
- mokesčių už aplinkos teršimą,
- rinkliavų,
- už pramoninės nuosavybės objektų registravimą

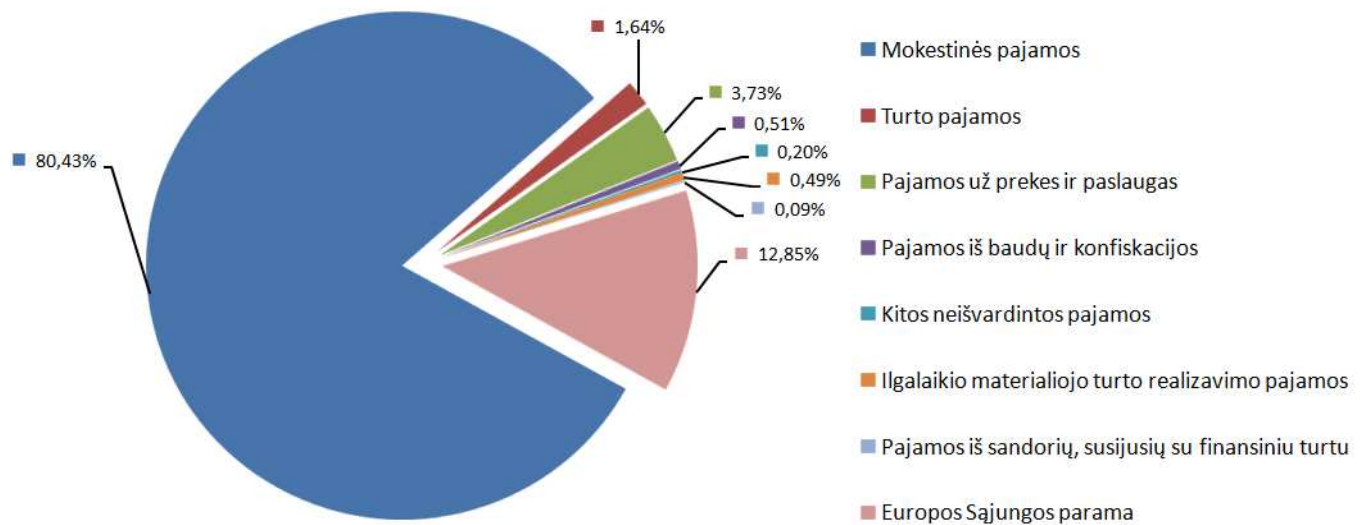


1 pav. **Pajamų dalis visose 2007 m. biudžeto pajamose.**

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/2007_1_2_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-02-23]

2 pav. duomenys rodo, kad 2008 m. mokestinės pajamos sudarė 80,43 proc. visų biudžeto įplaukų. Iš šių duomenų matyti, kad 2008 m. yra išlikusi ta pati tendencija, t y. mokestinės pajamos sudaro didesnę dalį visų biudžeto pajamų. 2008 m. kaip ir 2007 m. biudžeto mokestinių pajamų didesnę dalį sudarė mokestinės prekių ir paslaugų pajamos, iš kurių svarbiausios pajamos buvo gautos iš PVM ir akcizų.

2008 m.

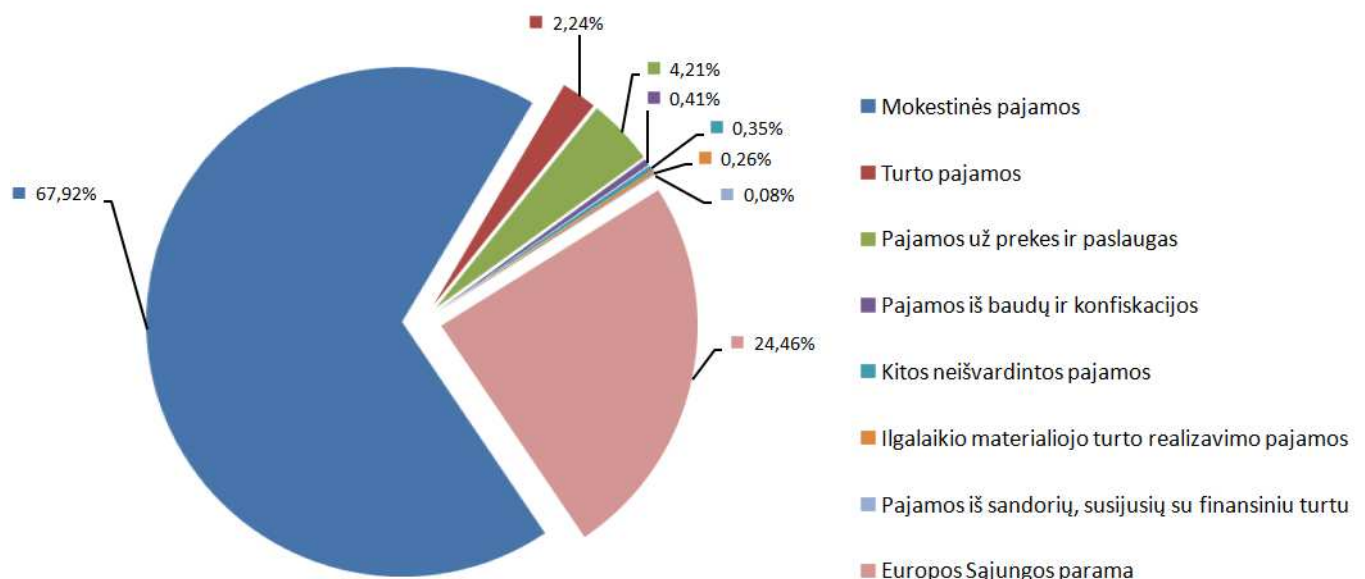


2 pav. Pajamų dalis visose 2008 m. biudžeto pajamose.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/2008_1_2_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-02-23]

2009 m. mokestinės pajamos (3 pav.) sudarė 67,92 proc. visų valstybės biudžeto įplaukų, kur vėlgi svarbiausios buvo pajamos gautos iš PVM ir akcizų.

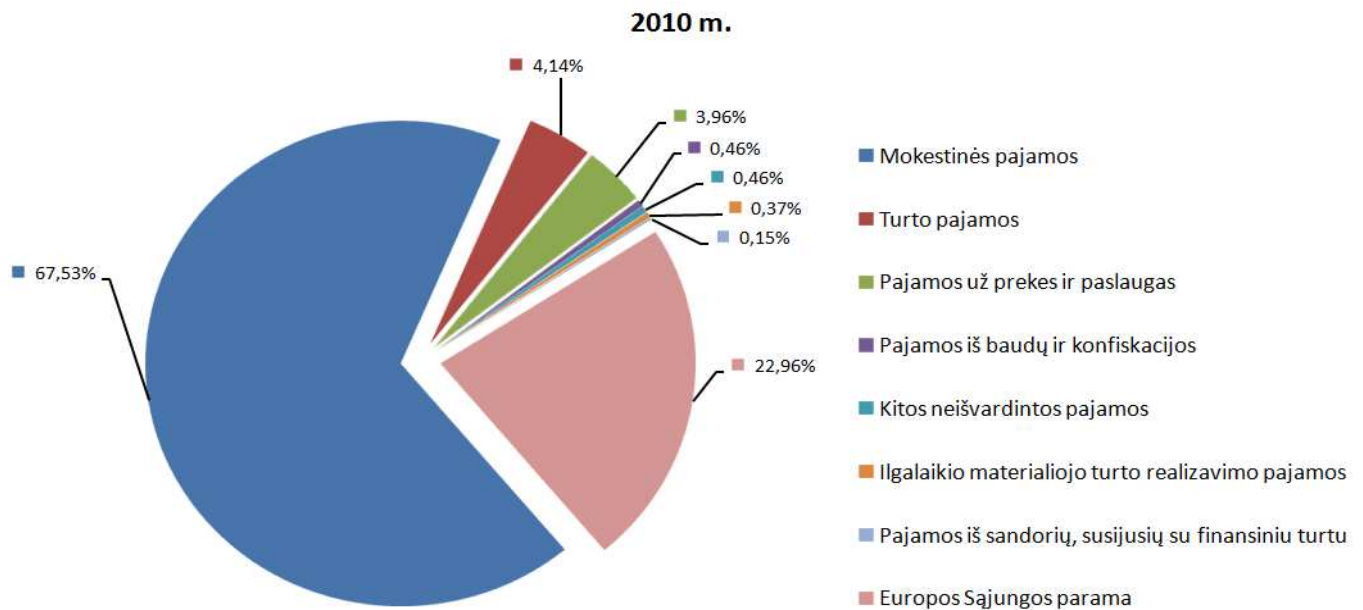
2009 m.



3 pav. Pajamų dalis visose 2009 m. biudžeto pajamose.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf [žiūrėta 2011-02-23]

4 pav. duomenys rodo, kad 2010 m. mokestinės pajamos sudarė 67,53 proc. visų biudžeto įplaukų. Šiais, kaip ir ankstesniaisiais metais, mokestinės pajamos sudaro didesnę dalį visų biudžeto pajamų.



4 pav. **Pajamų dalis visose 2010 m. biudžeto pajamose.**

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/keiv/2010_12_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-02-23]

Atskirai išanalizavus mokestinių pajamų struktūrą 2007 – 2010 m., matyti, kad esminiai mokesčiai, iš kurių yra gaunama daugiausiai pajamų, yra PVM ir akcizai. Kaip matyti iš 4 priede pateiktų duomenų, nagrinėjamu laikotarpiu pajamos iš akcizų valstybės biudžeto mokestinėse pajamose rodo didėjančią šio mokesčio svarbą formuojant valstybės biudžetą: pajamos iš akcizų 2007 m. sudarė 17,9 proc., 2008 m. – 18,7 proc., 2009 m. – 24,6 proc., 2010 m. – 24 proc. visų valstybės biudžeto mokestinių pajamų. Juoba, kad akcizų tarifai 2008 m. ir 2009 m. buvo padidinti beveik visiems akcizų objektams, bet sumažėjus akcizais prekių realizacijai akcizų planai 2008 ir 2009 m. nebuvo įvykdyti: 2008 m. akcizų pajamų surinkta 166,3 mln. Lt mažiau, o 2009 m. – 10,7 mln. Lt mažiau nei planuota.

5 priedo 1 ir 2 paveiksluose pateikti 2009 m. duomenys rodo, kokia yra akcizų pajamų struktūra pagal atskiras akcizais apmokestinamų prekių grupes ir pagal atskiras prekes. Pažymėtina, kad daugiau kaip 50 proc. iš akcizais apmokestinamų prekių surenkama už energinius produktus³. Iš 5 priedo 3 ir 4 paveiksluose pateiktų duomenų matyti, kad tokia pati tendencija išlieka ir 2010 m. Tokiu atveju ypatingą reikšmę įgauna Akcizų įstatymo, kaip pagrindinio teisės akto, reglamentuojančio apmokestinimą akcizais, pažeidimai, ypatingai Akcizų įstatymo nuostatos, reglamentuojančios energinių produktų apmokestinimą.

Iš aukščiau pateiktų duomenų galima daryti išvadą, kad mokesčiai, tarp jų ir akcizai, iš tiesų yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, kurio netekus nebebūtų užtikrinamas tinkamas valstybės

³ Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugšėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php. [žiūrėta 2011-01-24]

funkcijų vykdymas. Vadinasi, bet kokie tiek Akcizų, tiek kitų mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie sąlygoja mažesni mokesčių surinkimą, griaua ir egzistuojančius valstybės pamatus.

Šioje darbo dalyje būtina pažymėti, kad mokesčių svarbą valstybėje įrodo ir konstitucinis imperatyvas Lietuvos Respublikos Seimui priimti vienoki ar kitoki įstatymą. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 ir 127 straipsniuose nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus leisdamas įstatymus. Tokiu būdu aukščiausiu teisiniu lygiu yra įtvirtinamas Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamų gavimo užtikrinimas. Bet taip pat reikia atkreipti dėmesį į tai, kad Konstitucija suteikdama Lietuvos Respublikos Seimui teisę nustatyti mokesčius, o taip kartu suponuoja ir pareigą sukurti efektyvias mokesčių teisinių santykių subjektų, tarp kurių yra tiek valstybė, tiek mokesčių mokėtojai, prievoles siekiant užtikrinti būtinų mokesčių valstybės pajamų gavimą priemones leidžiant apmokestinimą reglamentuojančius įstatymus, nustatančius valstybės mokesčių sistemą, mokesčių administravimo principus bei tvarką, mokesčių mokėtojų prievoles bei jų įvykdymo užtikrinimą.

Valstybės biudžeto pajamų gavimo užtikrinimo aspektu svarbu paminėti ir Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintus apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus. Taigi vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 6, 7, 8, 9 ir 10 straipsnių nuostatomis yra išskiriamas mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principai. Pažymėtina, kad būtent mokesčių mokėtojų lygybės principo įtvirtinimas Mokesčių administravimo įstatymo nuostatose, galima sakyti, įgyvendina Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtintą konstitucinio lygiateisiškumo principą. Vadovaujantis šiuo principu mokesčių mokėtojai neturi būti diskriminuojami, rasės, tautybės, kilmės, kalbos, socialinės padėties ar kitais aspektais. Taikant mokesčių įstatymus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodomis faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas reiškia, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Atkreiptinas dėmesys, kad šis principas apima ir tai, kad mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos Seimo kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Be to, vadovaujantis teisingumo ir visuotinio privalomumo principu mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, kur teisingumo aspektas reiškia būtinybę mokesčių administratoriui siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių (mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo) interesus. Protingumo kriterijus tuo tarpu reikalauja, kad mokesčių administratorius administruodamas mokesčius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Abiejų pastarųjų kriterijų

įgyvendinimas yra būdas, galintis užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, kas savo ruožtu prisideda prie valstybės biudžeto mokestinių pajamų gavimo užtikrinimo.

Nuo mokesčių įstatymų pažeidimų neatsiejami ir apmokestinimo aiškumo bei turinio prieš formą viršenybės principai. Juk aiškiai Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose apibrėžtas mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai gali užtikrinti teisingą ir savalaikį mokestinės prievolės įvykdymą. Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė turėtų būti teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y. vadovaujantis šiuo principu svarbiausia vertinti šių tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, jeigu šių mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, vadovujamasi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Be abejo, nereikėtų pamiršti, kad šio principo aiškinimas ir taikymas kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių vykdant mokestines prievoles⁴.

Apibendrinant galima pasakyti, kad būtent mokesčiai ir jų atliekamų funkcijų, t. y. fiskalinės, perskirstomosios ir reguliuojamosios, tiek Lietuvos Respublikos teisės aktuose aukščiausiu teisiniu lygmeniu įtvirtinto mokesčių mokėjimo privalomumo principo įgyvendinimo užtikrinimas sudaro sąlygas būtiną visuomenei gyvuoti ir vystyti valstybės funkcijų įgyvendinimo užtikrinimą.

Tokiu būdu šiame darbe nagrinėjamos temos aspektu ypatingą reikšmę įgauna mokesčių įstatymų pažeidimai, jų prevencija bei atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus įtvirtinimas.

1.2. Mokesčių įstatymų pažeidimai, jų tipologija bei atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus

Mokesčių įstatymų pažeidimai daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžiamas vienas pagrindinių mokesčių politikos principų, pagal kurį mokesčius mokėti privalo visi mokesčių mokėtojai, mažėja galimybė taikyti mažesnius mokesčius ir kt. Būtent dėl šios priežasties valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta ir skatina tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštarauja teisės normose įtvirtintiems reikalavimams. Mokesčių mokėtojų ir kitų mokestinių santykių dalyvių veiksmai, pažeidžiantys mokesčių įstatymus, pripažįstami neteisėtais.

Valstybė mokesčių įstatymais ir juos įgyvendinančias teisės aktais reguliuodama mokestinius santykius, nustato valstybės mokesčių sistemą, apibrėžia mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, nustato mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo, mokesčių administravimo tvarką ir kt. Tačiau daugiau ar

⁴ Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000094775&tree_id=1000007320 [žiūrėta 2011-01-24]

mažiau detalus mokesčių santykių reguliavimas mokesčių teisės normomis dar nereiškia, kad jais įtvirtinti reikalavimai bus tinkamai įgyvendinti ir jų bus laikomasi. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai yra pažeidžiami (vengiama mokėti mokesčius, aplaidžiai tvarkoma mokesčių mokėtojų apskaita, pateikiami neteisingi duomenys apie ūkio subjektų pajamas (pelną), mokesčių deklaracijos ir kiti dokumentai nepateikiami laiku ir kt.), neatsižvelgiant į tai, kad valstybė yra nustačiusi teisinės atsakomybės mechanizmą už mokesčių įstatymų pažeidimus.

Aleksandras Tolkuškinas (2000) mokesčių įstatymų pažeidimu laiko kaltai mokesčių mokėtojo, mokesčių agento ar kitų asmenų atliktą neteisėtą veiką (veiksmą ar neveikimą), už kurią teisės aktuose yra nustatyta atsakomybė (p. 278).

Kaip matyti, mokesčių įstatymo pažeidime yra akcentuojamas neteisėtas asmenų, dalyvaujančių mokesčiuose teisiniuose santykiuose, elgesys. A. Tolkuškinas ypatingai akcentuoja ir veikimo aspektą mokesčių įstatymo pažeidimuose. Su tuo reikėtų sutikti, juk nevykdant mokesčių įstatymuose nustatytų su mokesčių sumokėjimu susijusių prievolių, kaip antai sumokėti nustatytą mokesčio sumą, pateikti mokesčio deklaraciją ar kitas ataskaitas, yra pažeidžiami mokesčio įstatymo nustatyti reikalavimai.

Kaip pažymi A. Marcijonas ir B. Sudavičius (2003), teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus – mokesčių ir kitų įstatymų nustatytų valstybinės prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant nubausti juos ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes. Būtina pažymėti, kad už mokesčių įstatymų pažeidimą taikomų atsakomybės priemonių analizė leidžia teigti, kad teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra kompleksinis institutas, apjungiantis atskiras atsakomybės rūšis, ir jam būdingi bendri teisinės atsakomybės požymiai (p. 208). Tą patį šios atsakomybės aspektą pažymi ir Sergejus Pepeljevas (2000).

Tokius pačius mokesčių įstatymų pažeidimo elementus išskiria ir Mokesčių administravimo įstatymo 138 straipsnio nuostatos pagal kurias mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai, tačiau reikėtų atkreipti dėmesį, kad šio mokesčio įstatymo kompleksinė analizė įrodo, kad į mokesčio įstatymo pažeidimo sąvoką patenka ir asmenų (mokesčių mokėtojų, mokesčių administratoriaus pareigūnų, trečiųjų asmenų) neveikimas.

Tiesa, nagrinėjant mokesčių įstatymų pažeidimus ir jų įtaką valstybės biudžeto pajamoms, būtina pabrėžti, kad ne visi mokesčių įstatymų pažeidimai daro įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui.

Pažymėtina, kad vieni mokesčių įstatymų pažeidimai gali būti tik tam tikrų formalių pareigų, numatytų atitinkamuose mokesčių įstatymuose, nevykdymas ar netinkamas vykdymas, tačiau tokie pažeidimai iš esmės nedaro žalos valstybės biudžetui. Tokiais formaliais pažeidimais galima laikyti atitinkamo mokesčio deklaracijos nepateikimo laiku (jei pats mokestis yra apskaičiuotas tinkamai ir sumokėtas laiku), tam tikrų nustatytos formos apskaitos žurnalų netinkamas pildymas (jei iš esmės

prekių apskaita yra neiškraipoma ir mokestis sumokamas tokio dydžio, kokio ir turėjo būti sumokėtas), banderolių užklėjimas ne teisės aktų numatytose vietose (jei už netinkamai banderolėmis paženklintas prekes akcizai buvo sumokėti) ir pan.

Kiti mokesčių įstatymų pažeidimai yra neformalūs ir tiesiogiai sąlygoja mažesnes arba didesnes nei turėtų būti biudžeto pajamas. Tiesa, derėtų pastebėti, kad paprastai padaryti neformalūs mokesčių įstatymų pažeidimai lemia mažesnes, o ne didesnes biudžeto įplaukas.

Paprastai būdai, kuriais yra daromi mokesčių įstatymo pažeidimai priklauso nuo konkretaus mokesčių įstatymo, kuris yra pažeidžiamas. Tiesa, galima išskirti ir tam tikrus pažeidimų pobūdžius, kurie daugiau ar mažiau yra būdingi visiems mokesčiams.

Vienas iš universaliųjų mokesčių įstatymo pažeidimų – tai piktnaudžiavimas mokesčių įstatymuose nustatytais mokestinėmis lengvatomis.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje yra nurodyta, kad mokesčio lengvata yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Kitaip tariant, mokesčių lengvata mokesčių mokėtojui suteikia teisę iš viso nemokėti tam tikrų mokesčių ar mokėti juos mažesnius nei įprastai turėtų būti mokama. Tiesa, asmuo, norintis pasinaudoti mokesčių lengvata, turi atitikti tam tikras nustatytas sąlygas. Jei asmuo tokių nustatytų sąlygų neatitinka, lengvata naudotis jis negali. Tačiau praktikoje dažnai nustatytais mokesčių lengvatomis yra piktnaudžiaujama – t. y. jomis naudojasi asmenys, neatitinkantys teisės aktų nustatytų kriterijų arba naudojais asmenys, pažeisdami šių mokesčių lengvatų nustatytą tvarką.

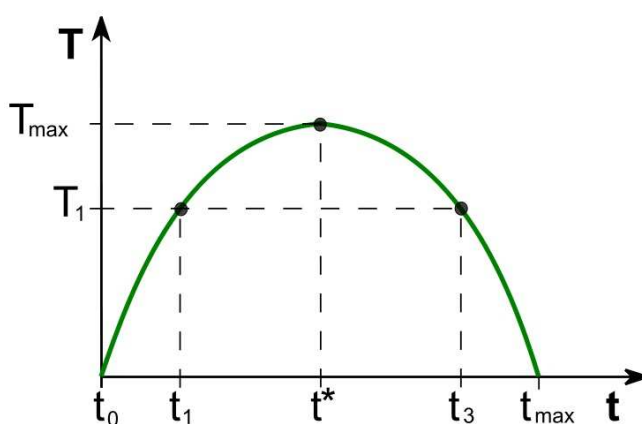
Prie universaliųjų mokesčių įstatymų pažeidimų galima priskirti ir neteisingą apskaitos tvarkymą, kai yra daromi ne formalūs pažeidimai, neturintys įtakos biudžeto pajamoms, kadangi sumokamas mokestis yra apskaičiuotas teisingai, bet yra sąmoningai vedama tikrovės neatitinka apskaita, dalį vykdomos veiklos perkeliant į šėšėlį.

Specifiniais mokesčių įstatymų pažeidimais yra laikomi tokie pažeidimai, kurie yra būdingi tik tam tikriems mokesčiams. Paprastai tokie specifiniai pažeidimai yra daromi naudojantis specialiomis schemomis, kurios gali būti pritaikytos tik siekiant išvengti tam tikrų mokesčių sumokėjimo.

Prie tokių specifinių mokesčių įstatymų pažeidimų galima priskirti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sukčiavimo atvejus, kai neteisėtai naudojantis PVM atskaita yra grobstomas PVM.

Specifiniu pažeidimu taip pat galima laikyti ir akcizais apmokestinamų prekių kontrabandą. Nors iš esmės kontrabandos būdu atgabentų akcizais apmokestinamų prekių platinimas lemia ne tik mažesnes akcizų įplaukas į biudžetą, bet ir mažesnes PVM, gyventojų pajamų, pelno mokesčio įplaukas, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad paprastai kontrabanda yra gabenamos tik akcizais apmokestinamos prekės, autorės nuomone, kontrabandą galima priskirti prie specifinių akcizų įstatymo nuostatų pažeidimų.

Vladas Rimkus kontrabandą apibrėžia kaip sudėtinę šešėlinės ekonomikos dalį⁵. Čia derėtų pažymėti, kad kaip ir mokesčių nebūtų be valstybės (žr. 11 p.) taip ir šešėlinės ekonomikos, o kartu ir kontrabandos, nebūtų be valstybės. Šešėlinė ekonomika atsirado iškart, kai tik valstybė pradėjo reguliuoti dirbančiųjų asmenų veiklą ją normuodama ir administruodama. Šešėlinės veiklos aktyvumas visais laikais priklausė nuo valstybės ekonominės politikos, šalyje galiojančių įstatymų ir visuomenės požiūrio į juos. Šių veiksmų reikšmė išauga ekonomikos nuosmukio metu, kada atsiranda daugiau paskatų ekonomikos subjektams pereiti į nelegalios veiklos sritį, kuri to meto situacijoje vertinama kaip būtinybė. Akcizų įstatymo pažeidimo kontekste būtina pažymėti, kad šešėlinės ekonomikos ir jos sudėtinės dalies – kontrabandos – mastas yra siejamas su mokesstinės naštos dydžiu. Bendrųjų mokesčių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo dydžio parodo Lafero kreivė (5 pav.), kuri rodo, kad egzistuoja ribinis mokesčio tarifo dydis, kurį padidinus labai sparčiai mažėja mokesčių pajamos, t. y. nustatant mokesčių tarifų dydį yra peržengiama optimali mokesčių norma T_{max} , kai yra patenkama į pavojingą zoną apmokestinamos bazės tašką T_1 nuo ko apmokestinimo bazė ir mokesstinės pajamos sparčiai mažėja. Asmenys reaguoja į mokesčius, o taip yra dėl to, kad negali būti mokesčio, kuris visiškai nepakeistų rinkos. Didinant mokesčius, asmenys verčiami keisti savo elgseną. Svarbiausia to pasekmė yra mokesčių vengimas, lemiantis valstybės biudžeto pajamų mažėjimą



5 pav. Lafero kreivė

Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinę kontrabandos dalį sudaro akcizais apmokestinamos prekės – etilo alkoholis, apdorotas tabakas ir kuras – būtina pažymėti, kad šių prekių kontrabanda nėra tik Lietuvos problema. Lietuva ilgainiui tapo savotiška kontrabandinių prekių tranzito į kitas Europos Sąjungos valstybes nares šalimi. Juk net 60 proc. Lietuvos sausumos sienos ribojasi su Rusija ir Baltarusija – šalimis, kuriose negalioja bendra Europos Sąjungos akcizų politika, lemianti gana dideles akcizais apmokestinamų prekių kainas visose Europos Sąjungos šalyse. Dėl šio priežasties Lietuvoje kontrabandinėmis prekėmis tenkinama ne tik vietinė, bet ir didžiąja dalimi vakarų Europos

⁵ Rimkus V. Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės//Lietuvos statistikos darbai. – Vilnius, 2010, Nr. 49, p. 70.

valstybėse esanti paklausa. Tokiu būdu kontrabandos klestėjimas Lietuvoje yra Europos Sąjungos lygio problema, reikalaujanti Europos Sąjungos lygio sprendimų.

2 lentelė. Lietuvos pasienyje sulaikytos kontrabandos apimtys 2007-2010 m.

Produktas	2007 m.	2008 m.	2009 m.	2010 m.
Alkoholis (litrais)	18548,2	21032,9	7053,65	2678,45
Tabakas (pakeliais)	3 365 323	2 332 123	2 163 905	2 070 175

Šaltinis: <http://www.pasienis.lt/index.php?3868333314> [žiūrėta 2011-04-18]

Iš 2 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad nagrinėjamu laikotarpiu sulaikytos tabako kontrabandos apimtys mažėja, o nagrinėjant 2008 m., 2009 m. ir 2010 m. duomenis galima pastebėti ir šio produktų stabilizavimąsi. Tuo tarpu alkoholio produktų atveju matyti, kad būtent 2008 m. šio produkto kontrabandos apimtys išaugo. Būtent nuo 2008 m. sausio 1 d. ir buvo padidintas akcizų tarifas alkoholiniams gėrimams.

Be abejo, reikėtų pažymėti, kad sulaikytos kontrabandos apimtys nepakankamai atspindi tikrąjį kontrabandos mastą. Tiek pasieniečių, tiek muitininkų veikos rezultatai didžia dalimi priklauso nuo jų veiklos finansavimo, techninių galimybių bei jų pačių sąžiningumo. Teigiamu poslinkiu būtų galima įvardinti valdžios atstovų sprendimą papildomai skatinti per premijų sistemą pareigūnus, atskleidusius kontrabandos ir netesėtos akcizais apmokestinamų prekių apyvartos nusikalstamas veikas.

Taigi, kaip jau minėta, mokesčių įstatymų pažeidimai yra viena iš priežasčių, dėl kurios valstybės biudžetas gauna mažiau pajamų nei buvo planuota. Tiesa, ši priežastis nėra vienintelė – priežasčių gali būti ir daugiau (pvz., ekonominė recesija), tačiau siekiant subalansuoto valstybės biudžeto, tiek mokesčių įstatymo pažeidimų kontrolė, tiek atsakomybės už juos teisinis reglamentavimas, kaip šių pažeidimų prevencijos priemonės, yra būtini.

Taigi teisinės atsakomybės priemonės už mokesčių įstatymų pažeidimus gali būti skirstomos į atstatančias teises ir baudžiamąsias. Atstatančios teisės priemonės yra skirtos užtikrinti mokesčio mokėtojo pareigą mokėti mokesčius ir tuo pačiu garantuoti žalos, atsiradusios dėl laiku nesumokėtų mokesčių valstybei, atlyginimą. Tokia atstatomąja priemone galima laikyti delspinigius, kai prie laiku nesumokėtos mokesčio sumos priskaičiuojamos papildomos sumos, kaip valstybės išdo nuostoliai atsiradę dėl laiku nesumokėtų mokesčių. Pažymėtina, kad Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnio nuostatos reglamentuoja mokesčio delspinigių skaičiavimo pagrindus už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą mokestį. Baudžiamosios priemonės pasireiškia įvairių administracinės ir baudžiamosios atsakomybės – baudos, laisvės atėmimo, pataisos darbų, taip pat finansinių sankcijų

(baudų taikymu)⁶. Būtent tokios baudžiamosios priemonės, kurios yra aktualios nagrinėjamos temos aspektu, ir yra nustatytos Lietuvos Respublikos teisės aktuose, t. y. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 199 ir 199² straipsnių nuostatos numato baudžiamąją atsakomybę už kontrabandą ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis, o Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 163² yra įtvirtinta administracinė atsakomybė už akcizais apmokestinamų prekių laikymą, gabenimą, naudojimą ar realizavimą pažeidžiant teisės aktuose nustatytą tvarką. Pažymėtina, kad pagal minėtas Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso nuostatas bausmė neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis yra laisvės atėmimas nuo 3 mėn. iki 7 ar 8 m., priklausomai nuo nusikalstamos veikos, o bauda už tokias nusikalstamas veikas yra iki 300 minimalaus pragyvenimo lygių (kuris šiuo metu yra 130 Lt) ir šiuo metu sudaro 39 tūkst. Lt sumą. Tuo tarpu minėtose Lietuvos Respublikos administracinės teisės pažeidimų kodekso nuostatose yra nustatyta bauda priklausomai nuo laikomų, gabenamų, naudojamų ar realizuotų akcizais apmokestinamų prekių vertės yra nuo 100 Lt iki 20 tūkst. Lt su tokių prekių konfiskavimu ir tam tikrais atvejais – ir su gabenimo priemonės konfiskavimu.

Šioje vietoje teisinio reglamentavimo įvykdymo užtikrinimo aspektu būtina pažymėti, kad kaip pastebi R. Stačiokas ir J. Rimas (2003), Lietuvoje ekonominę (finansinę) kontrolę praktiškai realizuoja gana plati ir sudėtinga specializuotų ir nespecializuotų valstybinių ekonominės ir finansinės kontrolės institucijų sistema. Minėtos institucijos, deja, siekia skirtingų uždavinių įgyvendinimo, atlieka skirtingas funkcijas, skiriasi kontrolės objektai, kontrolės metodai ir būdai bei priemonės.

Tarptautinė ir Lietuvos praktika rodo, kad nusikaltimų, pavyzdžiui, apmokestinimo ir mokesčių, jų administravimo srityje bendras bruožas yra tas, kad valstybės finansiniai ir mokesčiai (fiskaliniai) interesai pažeidinėjami naudojantis tuo, kad kontrolės institucijos sistemingai ir laiku nesikeičia informacija. Tokiu atveju ekonominės (finansinės) kontrolės sistema turi būti vieninga informacinė sistema, o ne atskirų kontrolės institucijų visuma. Įgyvendinant šį tikslą reikėtų visų kontrolės grandžių adekvačią bendradarbiavimo, jų veikos koordinavimo ir darbo vertimo sistemą (p. 114).

Tačiau, autorės nuomone, būtina atkreipti dėmesį, kad siekiant užtikrinti valstybės finansinių ir ekonominių interesų apsaugą, valstybės ekonominės ir finansinės kontrolės institucijų ir teisėsaugos institucijų, tiriančių (kontroliuojančių) ekonominės ir finansinės veiklos pažeidimus ir nusikaltimus, bendradarbiavimą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimu Nr. 829 „Dėl Komisijos valstybės ekonominės ir finansinės kontrolės ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimui koordinuoti sudarymo ir nuostatų patvirtinimo“, sudaryta Komisija valstybės ekonominės bei finansinės kontrolės ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimui koordinuoti (toliau – Komisija), kuri rengia tęstinį priemonių kovos su oficialiai neapskaityta ekonomika stiprinimui planą ir koordinuoja jo vykdymą. Apskirtyse įsteigtos koordinacinės tarybos, kurių funkcijos – įgyvendinti regionuose

⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 208-209.

Komisijos strateginius sprendimus ir patvirtintus planus. Viena iš šio priemonių plano sudėtinių dalių yra priemonių planas kovai su kontrabanda ir nelegalia prekių apyvarta kontrolei stiprinti, kuris įgyvendinamas koordinuojant Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI), Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Policijos departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, ir kitų institucijų veiksmus. Nuo 2010 m. rugpjūčio 1 d. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paskirtas kovą su akcizais apmokestinamų prekių neteisėtu disponavimu ir kontrabanda koordinuojančia institucija⁷. Būtent šios vyriausybinio lygmeniu įtvirtinamos priemonės tik įrodo, kad jau vyriausybiniam lygmenyje yra stiprinamos priemonės kovai su neteisėta akcizais apmokestinamų prekių apyvarta, lemiančia akcizų įstatymo pažeidimus ir tam tikromis sąlygomis valstybės biudžeto mokesčių pajamų iš akcizų sumažėjimą.

⁷ Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php [žiūrėta 2011-01-24]

2. AKCIZŲ MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOJE IR EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS AKTUOSE

Prieš pradėdant nagrinėti konkrečius Akcizų įstatymo pažeidimus bei jų įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui, būtina plačiau panagrinėti, kas apskritai galėtų būti laikoma akcizų mokesčio objektu, kas vis dėlto yra laikoma Akcizų įstatymo objektu Lietuvoje, kada atsiranda akcizų mokesstinė prievolė, kokios nustatytos yra šio mokesčio lengvatos, t. y. tuos Akcizų įstatymo elementus, kurie šiame darbe bus nagrinėjami kaip aktualiausi Akcizų įstatymo pažeidimų pagrindai.

Akcizai – vienas iš Lietuvos Respublikoje nustatytų mokesčių, kuris yra ir vienas iš pagrindinių Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų šaltinių. Šis mokestis yra priskirtinas prie netiesioginių mokesčių, kuris yra sumokamas akcizais apmokestinamų prekių – apdoroto tabako (cigarečių, cigarų ir cigarilių bei rūkomojo tabako), etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų bei energinių produktų – pirkėjų. Be abejo, derėtų pažymėti, kad akcizų objektu galėtų būti ir kitos ne pirmo būtinumo prekės ar paslaugos, tokios kaip kava, šokoladas, maisto produktai su kakava, bižuterija, aukso ir sidabro dirbiniai, prabangūs lengvieji automobiliai ar erotinio ir smurtinio pobūdžio leidiniai⁸.

Lietuvos Respublikoje pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis apmokestinimą akcizais yra Akcizų įstatymas. Pažymėtina, kad pirmoji šio įstatymo redakcija Lietuvos Respublikos Seimo buvo priimta 1994 m. balandžio 12 d. ir galiojo nuo 1994 m. balandžio 22 d. iki 2002 m. birželio 30 dienos. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. IX-569, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas. Tačiau į įstatymą nebuvo perkeltos nuostatos, kurių taikymas buvo įmanomas tik Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, ir tam tikros nuostatos dėl akcizų tarifų suderinimo. 2004 m. sausio 29 d. buvo priimtas [Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX-1987](#), kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas, išskyrus nuostatas, kurioms perkelti Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį.

Atsižvelgiant į tai, kad akcizai yra Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis, šio įstatymo nuostatos yra suderintos ir su atitinkamais Europos Sąjungos teisės aktais, įskaitant ir akcizų tarifų dydžius, kurie turi būti taikomi akcizais apmokestinamoms prekėms. Iš šio darbo 2 priedo matyti, kad visų akcizais apmokestinamų produktų, tiek etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, tiek apdoroto tabako bei energinių produktų apmokestinimas yra suderintas su Europos Sąjungos teisės aktais.

⁸ Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998. p. 83-84.

Taigi pagrindinis dokumentas, kuriuo Europos Sąjungoje buvo nustatyta apmokestinimo akcizais sistema (t. y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistema, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo taikymo sąlygos, akcizų mokestinė prievolė, šios prievolės vykdytojai ir pan.) yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (toliau – Direktyva 92/12/EEB). Pažymėtina, kad dėl suderintos šio mokesčio struktūros ir tarifų dydžio Europos Sąjungos valstybės narės preliminariai susitarė dar 1992 m. liepą ir akcizų mokestis Europos Sąjungos teritorijoje buvo įvestas nuo 1993 m. sausio 1 d. kaip viena bendrosios rinkos kūrimo dalių⁹. Pagal minėtos direktyvos nuostatas akcizais apmokestinamų prekių išleidimas vartojimui yra:

- bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą iš laikino akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;
- bet kokia šių produktų gamyba, įskaitant neteisėtą kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą;
- šių produktų importas, įskaitant neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

Taikomos tokios šių produktų apmokestinimo sąlygos, kokios yra nustatytos Europos Sąjungoje valstybėje narėje, kurioje jos yra išleidžiamos vartojimui. Akcizai apskaičiuojami ir mokami kiekvienos Europos Sąjungos valstybės narės nustatyta tvarka, laikantis nuostatos, kad visos Europos Sąjungos valstybės narės savo produktams ir kitų valstybių narių produktams privalo taikyti tas pačias mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo procedūras. Akcizų sumokėjimo kontrolės aspektu taip pat svarbu paminėti, kad vadovaujantis Direktyvos 92/12/EEB nuostatomis, akcizais apmokestinamos prekės, kol joms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, turėjo būti gabenamos su specialiu popieriniu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu, parengtu vadovaujantis 1992 m. rugsėjo 11 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2719/92 dėl administracinio lydraščio gabenant akcizais apmokestinamus produktus pagal akcizų sustabdymo režimą nuostatomis, reglamentuojančiomis detalią informaciją (t. y. kokios konkrečiai prekės, kokio asmens kokiam asmeniui, koku transporto į kokią vietą yra gabenamos ir pan.) apie gabenamas akcizais apmokestinamas prekes. Pažymėtina, kad šis dokumentas turėjo lydėti gabenamas akcizais apmokestinamas prekes taikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

Siekiant supaprastinti gabenamų akcizais apmokestinamų prekių taikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gabenimo stebėseną mokesčių administratoriams Europos Sąjungos valstybėse bei gabenimo procedūras šių prekių siuntėjams bei gavėjams 2008 m. gruodžio 16 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą

⁹ Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. – Kaunas: Technologija, 2003. p. 85-86.

92/12/EEB, kuriuo popierinis akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentas buvo pakeistas kompiuterinėje akcizais apmokestinamų prekių gabenimo ir kontrolės sistemoje formuojamu elektroniniu akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentu. Pažymėtina, kad pagal šios direktyvos nuostatas, nuo 2010 m. balandžio 1 d. akcizais apmokestinamų prekių siuntėjams gabenant šias prekes taikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą užtenka mokesatinei kontrolei turėti tik šio elektroninio akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumento numerį.

Toks išskirtinis dėmesys akcizų mokesčiu apmokestinamoms prekėms numatant visose Europos Sąjungoje vieningą gabenimo stebėseną, paremtą atskiru akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu, tik įrodo šio mokesčio svarbą Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių sistemose bei būtinybę užtikrinti šalies biudžeto pajamų iš šio mokesčio gavimą. Pastarąjį faktą pagrindžia ir reikalavimas akcizais apmokestinamas prekes, už kurias akcizai jau sumokėti, gabenti su supaprastintu akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentu, kurio reikalavimus reglamentuoja 1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamentas (EEB) 3649/92 dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje.

Kitos šio darbo 2 priede nurodytos direktyvos yra susijusios su atskiromis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo akcizais struktūrą ir akcizų tarifų minimalius dydžius.

Tiesa, derėtų pastebėti, kad pagal apmokestinimą akcizais reglamentuojančius Europos Sąjungos teisės aktus Europos Sąjungos valstybėms narėms privalu taikyti ne mažesnius, t. y. leidžiama taikyti didesnius nei yra minėtuose teisės aktuose akcizų tarifus akcizais apmokestinamoms prekėms. Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį, kad tam tikros Europos Sąjungos teisės aktų nuostatos yra pasirenkamojo pobūdžio, t. y. valstybės narės turi diskrecijos teisę, sprendamos, ar įgyvendinti tam tikras nuostatas ir koku būdu tai padaryti (dažniausiai tokia pasirinkimo galimybė yra susijusi su lengvatomis, numatančiomis išimtis iš apmokestinimo akcizais).

Akcizų mokesčio harmonizavimo bei įtakos valstybės biudžetui aspektu būtina pažymėti, kad šio mokesčio tikslas yra ne tik surinkti pajamų, bet ir visuomenės sveikatos labiau apriboti žalingų produktų vartojimą Europos Sąjungos valstybėse akcizai skiriasi, tačiau jie yra gana dideli. Akcizų mokesčių struktūros, jų dydžių bei administravimo skirtumai Europos Sąjungos valstybėse narėse turi vyraujančią įtaką akcizais apmokestinamų prekių kainoms, konkurencijai bei mokesčių pajamų gavimui ar jų netekimui. Būtent akcizų tarifų skirtumai sąlygoja mokesčių pajamų pervedimą iš gamintojų eksportuojančiose šalyse į importuojančių šalių išdą. Visa tai tik įrodo šio mokesčio svarbą Europos Sąjungos šalių ekonomikoje.

Šioje dalyje bus aiškinamos tik tokios pagrindinės Akcizų įstatymo nuostatos, kurios, autorės nuomone, yra svarbiausios, analizuojant klausimus, susijusius su akcizų mokėjimo pažeidimais, tačiau šio darbo 3 priede yra nurodyti svarbiausi Akcizų mokesčio įstatymo elementai, iš kurio matyti, kad

yra gana platus akcizų mokesčio mokėtojų ratas (tiek akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkai, tiek registruoti akcizais apmokestinamų prekių gavėjai ir siuntėjai, tiek tokių prekių importuotojai). Šio mokesčio išskirtinumu būtų galima įvardinti tai, kad akcizų mokestinė prievolė tenka ir tiems asmenims, kurie pažeisdami Akcizų įstatymo reikalavimus įsigyja akcizais apmokestinamas prekes ar panaudoja jas tokiais tikslais dėl kurių kyla akcizų mokestinė prievolė. Taip pat gana įvairus yra ir šio mokesčio apmokestinimo vienetas, kai akcizai yra taikomi už produkto hektolitrą, toną, 1000 litrų ir kubinių metrų, vienetų skaičių bei mokesčio tarifas, kuris yra absoliuti mokesčio suma natūriniam vienetui ar cigaretėms vertybinis elementas.

2.1. Akcizų objektas

Kas yra laikoma akcizų objektu yra nustatyta Akcizų įstatymo 2 straipsnyje. Pagal šio įstatymo 2 straipsnio 1 dalies nuostatas akcizų objektu yra:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- apdorotas tabakas;
- energiniai produktai;
- elektros energija.

Visų pirma reikia atkreipti dėmesį, kad Akcizų įstatymo prasme energiniais produktais laikomi tik šio įstatymo 1 priede nurodyti produktai, kuriems suteiktas Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) kodas atitiks Akcizų įstatyme nurodytus KN kodus.

Taigi Akcizų įstatymo prasme energiniais produktais bus laikomi tik tokie produktai:

- KN 2701, 2702, 2704–2715 pozicijose klasifikuojami produktai, išskyrus KN 2711 11 ir 2711 21 pozicijose klasifikuojamus produktus, jeigu jie nėra skirti naudoti arba nėra naudojami kaip variklių degalai;
- KN 2901 ir 2902 pozicijose klasifikuojami produktai;
- KN 2905 11 00 pozicijoje klasifikuojami produktai, jeigu jie yra nesintetinės kilmės ir yra skirti naudoti kaip variklių degalai arba kaip šildymui skirtas kuras;
- KN 3403 pozicijoje klasifikuojami produktai;
- KN 3811 pozicijoje klasifikuojami produktai;
- KN 3817 pozicijoje klasifikuojami produktai;
- KN 1507–1518, 3824 90 97 pozicijose klasifikuojami produktai, jeigu jie skirti naudoti kaip variklių degalai arba kaip šildymui skirtas kuras¹⁰.

¹⁰ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=368822&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]

Taigi, ne visi produktai, kurie plačiaja prasme yra suprantami kaip energiniai produktai, yra laikomi ir energiniais produktais Akcizų įstatymo prasme. Vadinasi, ne visi produktai, kurie plačiaja prasme laikomi energiniais produktais, yra ir akcizų objektu.

Tačiau taip pat derėtų pastebėti, kad net ir tie produktai, kurie nepatenka į Akcizų įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje nurodytas kategorijas, gali tapti akcizų objektu, jei tokie produktai bus panaudojami kaip variklių degalai ar šildymui skirtas kuras.

Akcizų objektu taip pat laikytini akmens anglis, koksas ir lignitas.

2.2. Prievolės mokėti akcizus atsiradimas

Prievolės mokėti akcizus atsiradimas yra tiesiogiai siejamas su akcizų sumokėjimu į biudžetą. Kitaip tariant, mokestis už akcizais apmokestinamas prekes į biudžetą turi būti sumokėtas tik tada, kai atsiranda prielaidos tokio mokesčio sumokėjimui, t. y. įvyksta viena iš aplinkybių, nurodytų Akcizų įstatymo 9 straipsnyje.

Apie mokesčių įstatymų pažeidimus, darančius įtaką valstybės biudžeto pajamoms, galima kalbėti tik tada, kai atsiradus prievolei sumokėti mokesťį į biudžetą, šis mokestis nebuvo sumokėtas. Juk jeigu prievolė sumokėti mokesťį nebuvo atsiradusi, tai ir kalbėti apie biudžeto patirtus nuostolius, t. y. negautas mokesťines pajamas, nėra pagrindo.

Toliau šiame darbe bus nagrinėjamos tik tos Akcizų įstatymo nuostatos, kurios daro įtaką pažeidimams, kurie daro įtaką valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio surinkimui, šio mokesčio mokėtojui netinkamai vykdant jam kylančias akcizų mokesčio prievoles, nurodytas Akcizų įstatymo 9 straipsnyje.

Viena iš dažniausiai, pasitaikančių situacijų, kai atsiranda prievolė mokėti akcizus, yra nurodyta Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Šiuo pagrindu prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes atsiranda tada, kai prekėms, kurioms buvo taikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo, šis režimas nustoja galioti. Pažymėtina, kad vadovaujantis Akcizų įstatymo 3 straipsnio 6 dalies nuostatomis, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimu režimas laikomas toks apmokestinimo režimas, kai akcizais apmokestinamos prekės yra gaminamos, perdirbamos, maišomos, laikomos ir (ar) gabenamos laikinai atidėjus už jas apskaičiuotų akcizų mokėjimą.

Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas yra taikomas:

- prekėms, esančioms akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose. Reikia pastebėti, kad akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose gali būti laikomos ir kitos prekės nei tos, kurioms yra taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Tačiau prekėms, kurioms yra taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, turi būti vedama atskira šių prekių apskaita;

- registruoto akcizais apmokestinamų prekių siuntėjo siunčiamoms akcizais apmokestinamoms prekėms;

- registruoto akcizais apmokestinamų prekių gavėjo gaunamos iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės akcizais apmokestinamoms prekėms.

Vadinasi, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas yra panaikinamas tais atvejais, kai prekės yra išleidžiamos iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio į vidaus rinką vartojimui, ir tais atvejais, kai prekes siunčia registruotas akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas ar gauna registruotas akcizais apmokestinamų prekių gavėjas.

Atkreiptinas dėmesys, kad prievolė mokėti akcizus atsiranda ir tais atvejais, kai akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas yra panaikinamas neteisėtai.

Prievolė mokėti akcizus pagal Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 2 punktą atsiranda tada, kai yra prarandamos prekės, kurioms buvo taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Reikia atkreipti dėmesį, kad prievolė sumokėti akcizus yra netaikoma tais atvejais, kai prekės buvo prarastos dėl *force majeure* aplinkybių (asmuo, praradęs prekes turi turėti atitinkamus įrodymus, kad prekės buvo prarastos dėl *force majeure*) ar kai prarastų prekių kiekis yra laikomas natūralia netektimi. Pažymėtina, kad akcizais yra netaikomi ir už negrižtamai prarastas ar visiškai sunaikintas akcizais apmokestinamas prekes, kurių negalima panaudoti kaip akcizais apmokestinamų prekių, jeigu vėlgi yra įrodymų, kad šių prekių negalima panaudoti kaip tokių. Vadinasi, tai atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės yra prarandamos ne dėl *force majeure* ir jų prarastas kiekis negali būti traktuojamas kaip natūrali šių prekių netektis ar negrižtamas tokių prekių praradimas ar visiškas sunaikinimas, tai asmuo, praradęs šias prekes, privalo už jas apskaičiuoti ir sumokėti akcizus į biudžetą. Prievolės sumokėti akcizus atsiradimui įtakos neturi tai, kur tos prekės buvo prarastos, t. y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje ar šių prekių gabenimo metu.

Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra nustatyta, kad prievolė mokėti akcizus atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, sunaudotas akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Tačiau prievolė mokėti akcizus neatsiranda tais atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės yra sunaudojamos kitų akcizais apmokestinamų prekių gamybai arba tokiais tikslais, kuriems panaudotos akcizais apmokestinamos prekės yra atleidžiamos nuo akcizų. Prievolė mokėti akcizus šios nuostatos pagrindu taip pat atsiranda ir tada, kai energiniai produktai, yra sunaudojami kaip variklių degalai ar šildymui skirtas kuras. Tačiau prievolė mokėti akcizus neatsiranda tais atvejais, kai energiniai produktai, kuriems taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, yra sunaudojami energinių produktų gamybos procese.

Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 4 punkte yra numatyta, kad prievolė sumokėti akcizus atsiranda ir tais atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės buvo įsigytos ar importuotos be akcizų, kadangi buvo skirtos panaudoti tam tikriems tikslams, tačiau buvo panaudotos ne tiems tikslams,

kuriems panaudotos akcizais apmokestinamos prekės yra atleidžiamos nuo akcizų. Atvejais, kada akcizais apmokestinamos prekės yra atleidžiamos nuo akcizų yra nustatyti Akcizų įstatymo 19, 27, 43 straipsniuose. Atsižvelgiant į tai, kad šiuose straipsniuose numatytas atleidimas nuo akcizų traktuotinas kaip akcizų lengvata, tai plačiau šie atleidimo pagrindai bus analizuojami darbo dalyje, nagrinėjančioje Akcizų įstatyme nustatytas akcizų lengvatas akcizais apmokestinamoms prekėms. Svarbu įsidėmėti, kad akcizais apmokestinamos prekės yra laikomos panaudotomis kitais tikslais ir tais atvejais, kai tokios prekės iš esmės buvo skirtos tinkamiems tikslams, tačiau jų panaudojimo aplinkybės neatitiko tų sąlygų, kurioms esant galėjo būti taikoma akcizų lengvata.

Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 5 punkte yra numatyta prievolė sumokėti akcizus už produktus, panaudotus kaip variklių degalai ar šildymui skirtas kuras. Pažymėtina, kad, remiantis šia Akcizų įstatymo nuostata, yra apmokestinami visi tie produktai, kurie paprastai nėra naudojami kaip variklių degalai ar šildymui skirtas kuras, ir už kuriuos prievolė mokėti akcizus paprastai neatsiranda. Taip pat reikia atkreipti dėmesį, kad mokesčių administratorius Akcizų įstatymo komentare yra nurodęs, kad energinių produktų panaudojimą kaip variklių degalai, reikia laikyti atvejus, kai energiniai produktai yra parduodami naudoti arba naudojami juos pilant tiesiai į transporto priemonių ar mechanizmų kuro bakus, iš kurių degalai patenka į variklį, arba pilant į kuro talpyklose, įskaitant autocisternas ir geležinkelio cisternas, laikomus degalus kaip degalų priedą, gerinantį variklio darbą, arba vietoj degalų. Vadinasi, net ir tais atvejais, kai tam tikri produktai patys savaime nėra naudojami kaip degalai, o yra panaudoti tik kaip degalų priedai, prievolė mokėti akcizus už juos vis tiek atsiranda. Tačiau reikia pažymėti ir tai, kad mokesčių administratorius Akcizų įstatymo komentare yra nurodęs, kad tais atvejais, kai šiluminei energijai gaminti yra naudojamas ne tik įprastai akcizais neapmokestinamas produktas, kuris yra deginamas utilizavimo tikslais, bet ir tradicinis akcizais apmokestinamas produktas, kuris ir yra pagrindinė šildymo medžiaga, tai prievolė mokėti akcizus už utilizuojamą akcizais neapmokestinamą produktą neatsiranda.

Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 6 punkte yra numatyta prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas (įskaitant neteisėtai pagamintas) ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Reikia atkreipti dėmesį, kad pagal Akcizų įstatymo nuostatas akcizais apmokestinamas prekes galima gaminti tik akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Tik prekėms, kurios buvo pagamintos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, gali būti taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Tais atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės buvo gaminamos ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas negali būti taikomas. Atkreiptinas dėmesys, ir į tai, kad, kaip jau buvo minėta, akcizais apmokestinamos prekės, naudojamos kitų akcizais apmokestinamų prekių gamybai yra atleidžiamos nuo akcizų, tačiau toks atleidimas gali būti taikomas tik tada, kai gamyba vyksta akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Vadinasi, tuo atveju, kai asmuo pagamina akcizais apmokestinamas prekes ne sandėlyje, tai už šiam

produktui pagaminti sunaudotas kitas akcizines prekes susigražinti sumokėtus akcizus (jei jie buvo sumokėti) jis negali, kadangi neįvykdytos lengvatos taikymo sąlygos.

Šiuo atveju derėtų atkreipti dėmesį, kad reikalavimas gaminti akcizais apmokestinamas prekes akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje netaikomas fizinio asmens tik asmeniniam naudojimui, t. y. ne skirtoms ne parduoti, o tik savo ar šeimos poreikiams, gaminamoms, perdirbamoms ir arba maišomoms akcizais apmokestinamoms prekėms, kurios pagal Akcizų įstatymą yra atleidžiamos nuo akcizų.

Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 7 punkte yra nustatyta, kad prievolė mokėti akcizus atsiranda ir tais atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės, netaikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, yra atgabenamos į Lietuvą ir čia laikomos komerciniams tikslams. Iš esmės ši nuostata reiškia, kad kai akcizais apmokestinamas prekes laiko kitas nei fizinis asmuo arba kai jas fizinis asmuo laiko kitiems nei asmeninio naudojimo tikslams, atsiranda akcizų mokesstinė prievolė. Šiuo atveju, siekiant nustatyti, ar akcizais apmokestinamos prekės yra skirtos fizinio asmens asmeniniam naudojimui, turi būti atsižvelgiama į tokių prekių laikytojo komercinį statusą, šių prekių pobūdį, kiekį, laikymo priežastis, šių prekių apskaitos dokumentus, laikymo vietą ar gabenimo būdą.

Viena aktualiausių Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste yra šio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkte numatyta prievolė mokėti akcizus ir tais atvejais, kai yra laikomos akcizais apmokestinamos prekės, kurios pagal Lietuvos Respublikos atitinkamų teisės aktų reikalavimus turi būti paženklintos banderolėmis, tačiau yra jomis nepaženklintos arba paženklintos ne Lietuvos Respublikos banderolėmis. Jei yra laikomos akcizais apmokestinamos prekės, kurios yra paženklintos ne Lietuvos Respublikos banderolėmis, ir tokios prekės yra laikomos fizinio asmens asmeninio naudojimo tikslais, tai akcizai už tokias akcizais apmokestinamas prekes yra neskaičiuojami. Banderolių ženklavimo tvarka ir atvejai, kada akcizais apmokestinamos prekės turi būti ženklinamos banderolėmis, yra nustatyti 2004 m. balandžio 9 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 408 „Dėl apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais - banderolėmis taisyklių patvirtinimo“. Reikia atkreipti dėmesį, kad banderolėmis yra ženklinami tik dviejų kategorijų akcizais apmokestinamos prekės: apdorotas tabakas ir etilo alkoholis bei alkoholiniai gėrimai. Tačiau net ir šioms kategorijoms priklausančios akcizais apmokestinamos prekės ne visais atvejais turi būti ženklinamos banderolėmis. Pavyzdžiui, banderolėmis ženklinti nereikalaujama tokių akcizais apmokestinamų prekių: alaus, alaus mišinių ir sidro gėrimų (jei jų alkoholio koncentracija ne didesnė nei 8,5 proc. tūrio), kulto apeigoms skirtų vynų (jei šių vynų gavėjai yra Lietuvoje tradicinėmis laikomų religijų religiniai centrai), etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, kurie parduodami neapmuitinamose parduotuvėse (jei pastarosios veikia ir kaip akcizais apmokestinamų prekių sandėliai) ir kt.

Be aukščiau nurodytų atvejų, kai asmenims kyla prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, būtina paminėti ir Akcizų įstatymo 9 straipsnio 2 dalyje numatytą prievolę sumokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, kurios yra importuojamos. Tiesa, būtina atkreipti dėmesį, kad ši įstatymo nuostata yra netaikoma tais atvejais, kai akcizais apmokestinamos prekės yra gabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, pradedant taikyti akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Kitaip tariant, tokios akcizais apmokestinamos prekės nėra išleidžiamos vidaus vartojimui, o joms yra pritaikomas specialus mokestinis režimas. Be to, reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad akcizais apmokestinamos prekės nebus laikomos importuotomis, t. y. neatsiras ir prievolės mokėti akcizų ir tais atvejais, kai tokioms prekėms bus įforminta ne išleidimo į laisvą apyvartą procedūra, o kitas muitinės sankcionuotas veiksmas (pavyzdžiui, laikinas įvežimas perdirbti, vidinis ar išorinis tranzitas, muitinis sandėliavimas ir pan.).

Taigi Akcizų įstatymo 9 straipsnio nuostatose yra gana detalai reglamentuota, kokiais atvejais atsiranda akcizų mokestinė prievolė, kurios tinkamas įvykdymas užtikrina valstybės biudžeto pajamų iš akcizų gavimą.

2.3. Akcizų lengvatos ir jų taikymo teisinis reglamentavimas kaip prevencinė priemonė Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pažeidimams

Kaip jau minėta (žr. 18 p.) vienas iš universaliųjų mokesčių įstatymo pažeidimų yra piktnaudžiavimas mokesčių įstatymuose nustatytais akcizų lengvatomis. Toliau šioje darbo dalyje bus nagrinėjamos tik tų akcizų lengvatų apdorotam tabakui, etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei energiniams produktams teisinis reglamentavimas, kuriomis yra dažniausia piktnaudžiaujama, kas taip pat įtakoja ir valstybės biudžeto mokestinių pajamų iš akcizų surinkimą.

Akcizų įstatyme visoms nagrinėjamoms akcizais apmokestinamoms prekėms, t. y. tiek etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, tiek apdorotam tabakui ir energiniams produktams, yra nustatytos akcizų lengvatos. Taip pat derėtų pažymėti, kad minėtame įstatyme nustatytas akcizų lengvatas akcizais apmokestinamoms prekėms galima būtų išskirti į tokias grupes:

- akcizų lengvatos taikomos priklausomai nuo to, kokiems asmenims akcizais apmokestinamos prekės yra skirtos,
- akcizų lengvatos, kurios yra susietos su konkrečia akcizais apmokestinamų prekių grupe, t. y. tam tikra akcizais apmokestinama prekė panaudojama ar turi savybių, dėl kurių jai yra taikoma akcizų mokesčio lengvata.

Akcizų įstatymo 19 straipsnio nuostatose yra nurodyti asmenys, kuriems skirtos akcizais apmokestinamos prekės yra atleidžiamos nuo akcizų. Pažymėtini yra šie akcizų lengvatos taikymo atvejai, kai nuo akcizų yra atleidžiamos eksportuotos ir iš specialių prekybos vietų, esančių

tarptautiniame jūrų ar oro uoste ir Lietuvos Respublikos valstybės sienos su trečiosiomis valstybėmis perėjimo punkte, patiekto išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes keleiviams, taip pat patiekto reiso metu keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties tašką už Europos Sąjungos teritorijos akcizais apmokestinamos prekės. Taip pat nuo akcizų yra atleidžiamos tos akcizais apmokestinamos prekės, kurios yra skirtos užsienio valstybių diplomatinių ir konsulinių įstaigų Lietuvos Respublikoje veiklai ar skirtos kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse įsikūrusioms užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms. Viena aktualiausių šio darbo kontekste akcizais apmokestinamų prekių lengvata yra taikoma toms prekėms, kurios atgabenamos į Lietuvą ne iš Europos Sąjungos teritorijos keleivių asmeniniame bagaže ir neviršija teisės aktuose nustatytų kiekių. Pažymėtina, kad detalią šių akcizų lengvatų įgyvendinimo tvarką bei apribojimus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė.

Vertėtų taip pat paminėti ir Akcizų įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 8 punkte nustatytą akcizų lengvatą energiniams produktams, kurie į Lietuvą importuojami stacionariose gamintojo techniniuose dokumentuose nurodytose variklių degalų ir tepalų talpyklose, iš kurių variklių degalų ir tepalai tiesiogiai patenka į stacionarias transporto priemonės variklių degalų ir tiekimo ir tepimo sistemas. Kaip paprastai akcizų lengvatų reglamentavimo atveju ir šios lengvatos taikymo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 3–8 punktuose nurodytų lengvatų taisyklių. Patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimu Nr. 821, akcizai neskaičiuojami už importuojamus energinius produktus, esančius komercinių keleivinių ir krovinių motorinių kelių transporto priemonių, įskaitant traktorius arba vilkikus, stacionariose gamintojo techninėje dokumentacijoje numatytose kuro talpyklose (įskaitant dujų balionus, sumontuotus transporto priemonėje kaip dujinės įrangos dalis), iš kurių šie energiniai produktai tiesiogiai patenka į stacionarias transporto priemonės kuro tiekimo sistemas arba naudojami aušinimo ar kitose sistemose, jeigu šie energiniai produktai naudojami toje pačioje transporto priemonėje, kurioje buvo importuoti. Pažymėtina, kad šiuo atveju įvežti akcizais neapmokestinami degalai negali būti naudojami kitoje transporto priemonėje nei toje, kurioje jie buvo įvežti, negali būti iš tos priemonės išpilti ir sandėliuojami, taip pat tokių degalų negali perleisti nemokamai ar už atlygį. Galima sakyti papildomai akcizų lengvata šioms energiniams produktams yra nustatyta ir remiantis su Rusija ir Baltarusija pasirašytais tarptautiniais dvišaliais susitarimais, pagal kuriuos neapmokestinami į šalį įvežami degalai, esantys standartinėse transporto, vežančio keleivius ar krovinius, kuro talpose.

Kaip pastebėjo Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (toliau – Valstybės kontrolė) valstybinio audito ataskaitoje „Akcizo mokesčio administravimas“, keletą metų išlieka neišspręsta legaliai į Lietuvą įvežamų degalų iš šalių, kuriose jis yra pigesnis, nelegalaus realizavimo ir panaudojimo ne

pagal paskirtą problema. Dėl šios priežasties valstybės biudžetas per metus gali netekti daugiau kaip 200 mln. Lt mokesčių.

Pagal Lietuvos Respublikos muitinės pateiktą informaciją išlieka tendencija, kad Lietuvoje registruotos krovinių transporto priemonės dažnai kerta Lietuvos Respublikos sieną be krovinių. Taip pat yra nustatyti atvejai, kai prie krovinių transporto priemonių yra pritvirtinami bakai, kartu tempiamos ir tuščios priekabos – šaldytuvai, kadangi jose yra papildomi kuro bakai, kurie skirti šaldymo priekaboje režimui palaikyti. Tokiu būdu per vieną kartą gali būti įvežama apie 1000 litrų degalų. LR muitinė per 2010 m. taikydama kontrolės priemones nustatė 5 964 tokius degalų gabenimo atvejus už kuriuos apskaičiavo 1 136 481 Lt, iš jų- 747 944 Lt akcizo mokesčio¹¹.

Atsižvelgiant į šiuos nustatytus Akcizų įstatyme nustatytos lengvatos pažeidimo atvejus, išlieka svarstyti galimybė apriboti į Lietuvą ne iš Europos Sąjungos valstybių narių įvežamų degalų kiekį. Tokiu atveju reikėtų peržiūrėti Lietuvos Respublikos tarptautinius dvišalius susitarimus su Rusija ir Baltarusija. Bet šiuo atveju reikėtų įvertinti ir galimų pakeitimų neigiamas pasekmes tiek Lietuvos vežėjams (dėl galimo leidimų išdavimo sumažinimo, kitoms ūkio šakoms – gali atsitikti taip, kad dėl tokių apribojimų gali pasikeisti vežėjų tranzitiniai maršrutai, aplenkiant Lietuvą). Kaip pažymi, Valstybės kontrolė, Lenkijos patirtis rodo, kad įvedus apribojimus neapmokestinant iš ne Europos Sąjungos valstybių narių krovinių automobilių bakuose įvežamam kurui, Rusija išdavė mažiau leidimų Lenkijos vežėjams 2009 m. nei buvo susitarta¹².

Prie Akcizų įstatyme nustatytų akcizų lengvų, kurios yra susietos su konkrečia akcizais apmokestinamų prekių grupe būtų galima priskirti Akcizų įstatymo 27 ir 28 straipsniuose numatytus etilo alkoholio atleidimo nuo akcizų atvejus (pavyzdžiui, nuo akcizų yra atleidžiamas denatūruotas pagal Lietuvos Respublikos arba kitos Europos Sąjungos valstybės narės teisės aktų reikalavimus denatūruotas alkoholis ar naudojamas acto gamybai, taip pat etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti acto gamybai ar maisto ir (arba) nealkoholinių gėrimų gamybai ir kt.).

Nagrinėjamos temos aspektu aktuali yra akcizų lengvata denatūruotam tiek pagal Lietuvos Respublikos, tiek pagal kitos Europos Sąjungos valstybės narės teisės aktų reikalavimus etilo alkoholiui. Pažymėtina, kad nuo akcizų yra atleidžiamas etilo alkoholis šiais atvejais:

- pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus denatūruotam etilo alkoholiui,
- iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės atgabenamas etilo alkoholis, denatūruotas pagal tos valstybės narės reikalavimus, esantis ne maistui skirtuose produktuose,
- iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės atgabenamas etilo alkoholis, denatūruotas pagal tai

¹¹ Lietuvos Respublikos muitinės 2010 m. veiklos ataskaita. 2011 m.

http://www.cust.lt/mport/failai/veikla/ataskaitos/data_activity/Ataskaita_2010_002.pdf

¹² Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrolė.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php. [žiūrėta 2011-01-24]

valstybei narei Europos Komisijos 1993 m. lapkričio 22 d. reglamente Nr. 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais priskirtą denatūravimo formulę.

Aktualiausia Akcizų įstatymo pažeidimų aspektu yra nustatyta akcizų lengvata taikoma iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės ne maistui skirtuose produktuose atgabentam etilo alkoholiui. Remiantis Lietuvos Respublikos muitinės veiklos ataskaita, analizuojant alkoholio produktų gabenimo kelius yra nustatyta, kad tokie produktai yra gabenami iš kaimyninių Europos Sąjungos valstybių į Lietuvą o šiuose produktuose esantis etilo alkoholis yra denatūruotas pagal tų Europos Sąjungos valstybių narių reikalavimus (t. y. atitinka Akcizų įstatyme nustatytos lengvatos taikymo sąlygas), yra gana lengvai yra perdirbamas ir vidaus rinkoje realizuojamas kaip apsvaigimą sukeliantis gėrimas. Šių Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimo aktualumą įrodo ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimo Nr. 902 „Dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai“ 2 punkto nuostatos, kurios reglamentuoja, kad tais atvejais, kai nustatoma, kad iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės atvežtuose ne maistui skirtuose produktuose esantis pagal kitos valstybės narės teisės aktų reikalavimus denatūruotas etilo alkoholis nuo akcizų Lietuvoje atleidžiamas vartojamas kaip apsvaigimą sukeliantis gėrimas, minėta Komisija (žr. 22 p.) svarsto klausimą dėl siūlymo Lietuvos Respublikos Vyriausybei priimti nutarimą atsisakyti pagal konkrečią kitos valstybės narės formulę denatūruotą etilo alkoholi atleisti nuo akcizų pateikimo tikslingumo. Tokiu būdu vyriausybinio lygmeniu įtvirtinami šios Akcizų įstatyme nustatytos lengvatos taikymo kontrolės būdai, kuriuo taip pat užtikrinamas valstybės biudžeto pajamų iš akcizų gavimo užtikrinimas

Kiti gana dažnai pasitaikantys piktnaudžiavimo atvejai yra susiję su Akcizų įstatymo 37 straipsnio 3 dalyje nustatyta šio mokesčio lengvata, kai nuo akcizų yra atleidžiami gazoliai, naudojami registruotų žemės ūkio veiklos subjektų žemės ūkyje neviršijant Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytų akcizais neapmokestinamų gazolių kiekių vienam deklaruotam žemės ūkio naudmenų hektarui pagal augalų rūšis. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimo Nr. 145 „Dėl Atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenų žuvininkystėje, išsigijimo taisyklių patvirtinimo“ 2.3 punkto nuostatomis, atleistą nuo akcizų žymėtą gazolį leidžiama naudoti žemės ūkio subjektams žemės ūkio technikoje (įskaitant traktorius), žvejybos laivų varikliuose, taip pat žemės ūkio veiklos subjektams nuosavybės teise priklausančiose arba pagal raštu sudarytas nuomas, panaudos ar kitas sutartis žemės ūkio veiklos subjektų naudojamose transporto priemonėse, kurios naudojamos žemės ūkio veikloje. Iš šių nuostatų darytina išvada, kad nuo akcizų atleistas žymėtas gazolis gali būti naudojamas ir ūkininkų eksploatuojamuose lengvuosiuose automobiliuose, jeigu tai susiję su vykdoma žemės ūkio veikla. Tačiau pažymėtina, kad iš VMI pateiktos informacijos, yra nustatoma tokių atvejų, ūkininkų naudojamas lengvasis automobilis nėra susijęs su vykdoma žemės ūkio veikla, t. y. jis naudojamas

administracinėms ir pan. funkcijoms atlikti nes sustabdžius tokią transporto priemonę, ūkininkas teigia, kad važiuojama, pavyzdžiui, pirkti sėklų.

Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste paminėtinos ir šio įstatymo 33 straipsnio nuostatos, numatančios, kad nuo akcizų yra atleidžiamas apdorotas tabakas, jeigu jis sunaikintas prižiūrint kompetentingai institucijai. Pagal šias nuostatas įgyvendinančias Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklės, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymu Nr. VA-155, pagal kurias nuo apmokestinimo akcizais gali būti atleidžiamas tik toks sunaikintas apdorotas tabakas, kurį po naujo Lietuvos Respublikos teisės akto, reglamentuojančio apdoroto tabako licencijavimo, gamybos, prekybos, gabenimo ar vartojimo klausimus įsigaliojimo draudžiama laikyti, gabenti ar parduoti arba kuris dėl kitų priežasčių (pasibaigęs galiojimo terminas, bloga kokybė, pasibaigęs kokybės sertifikato galiojimas ir pan.) yra išimtas iš apyvartos. Pažymėtina, kad šiuo atveju atleidimas taikomas tik iš teisėtos apyvartos išimtam apdorotam tabakui.

Iš to, kas pasakyta, matyti, kad dažnu atveju neatsižvelgiant į tai, kad aukščiausiu teisiniu lygmeniu, t. y. įstatymiškai reglamentuojant, yra nustatytos akcizų lengvatų akcizais apmokestinamoms prekėms, Akcizų įstatymo nuostatos yra pažeidžiamos piktnaudžiaujant vyriausybinio lygmeniu nustatyta lengvatų taikymo ir kontrolės tvarka, t. y. akcizais apmokestinami produktai įsigijami ar pagaminami nepažeidžiant Akcizų įstatyme nustatytų sąlygų, tačiau jie panaudojami pažeidžiant šias sąlygas dėl ko atsiranda akcizų mokestinė prievolė. Šiuo aspektu ypatingą reikšmę akcizų sumokėjimo aspektu įgauna Akcizų įstatymo nuostatos, numatančios prievolę sumokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, kai yra pažeidžiamos akcizų lengvatų taikymo sąlygos. Tokią prievolę būtų galima įvardinti priemone užtikrinančia akcizų sumokėjimą bei mokestinių pajamų iš šio mokesčio gavimo užtikrinimą.

3. AKCIZŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMAI. AKCIZŲ TARIFO DYŽIO, AKCIZŲ ĮSTATYMO PAŽEIDIMŲ POVEIKIS VALSTYBĖS BIUDŽETO PAJAMŲ SURINKIMUI

Prieš pradėdant nagrinėti konkrečius bei dažniausiai pasitaikančius Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimus būtina pastebėti, kad valstybės funkcijų finansavimas yra užtikrinamas per šalių nacionalinius biudžetus, kuriuos sudaro visos valstybės gautos pajamos. Neatsižvelgiant į tai, kad akcizais apmokestinamos prekės pasižymi neelastinga paklausa, t. y. didėjant akcizais apmokestinamų prekių kainai, jų paklausa keičiasi labai mažai arba iš viso nekeičia, Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste tikslinga yra panagrinėti ir akcizų tarifų dydžių ir jų kaitos apdorotam tabakui, etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei energiniams produktams įtaką šio įstatymo pažeidimams bei poveikį valstybės biudžeto pajamų surinkimui kartu vertinant ir Lietuvos prisiimtus įsipareigojimus stojant į Europos Sąjungą dėl minimalus apmokestinimo lygio akcizais apmokestinamiems produktams nustatymo. Būtent minėti aspektai ypatingą reikšmę įgauna dėl mūsų „rytų“ kaimynių, Rusijos ir Baltarusijos, kur akcizais apmokestinamų prekių kainos yra mažesnės nei Lietuvoje.

3.1. Akcizų tarifo dydžio poveikis valstybės biudžeto pajamoms iš akcizų

Atsižvelgiant į tai, kad kaip jau minėta šiame darbe (žr. 5 p.), kad akcizai yra Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis ir Akcizų įstatymo nuostatos yra suderintos su Europos Sąjungos teisės aktu, reglamentuojančių apmokestinimą akcizais nuostatomis, būtina atkreipti dėmesį ir į tai, kokią vis dėlto įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams turi Lietuvos pasirinkta pozicija taikyti didesnę nei privalomas pagal Europos Sąjungos teisės aktus akcizų tarifą akcizais apmokestinamoms prekėms, juoba, kad, kaip nurodo Valstybės kontrolė valstybinio audito ataskaitoje „Akcizo mokesčio administravimas“, kaimyninėse šalyse – Rusijoje ir Baltarusijoje – šiems produktams taikomi akcizų tarifai, o kartu ir šių produktų kaina, yra mažesni.

Taip pat, kaip pažymi Valstybės kontrolė, Lietuva pagal taikomus akcizų tarifų dydžius akcizais apmokestinamoms prekėms iš 27 Europos Sąjungos valstybių narių užima apytiksliai 16 vietą pagal taikomų standartinių akcizų tarifų dydį išdėsčius Europos Sąjungos šalis mažėjančia pagal taikomus akcizų tarifų dydžius tvarka. Iš 3 ir 4 lentelėse pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvoje taikomas akcizų tarifas gazoliams, naudojamiems kaip variklių degalai, yra mažesnis nei yra nustatyta Europos sąjungos teisės aktuose, reglamentuojančiuose šio produkto apmokestinimą akcizais, tuo tarpu etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, kurie dažnu atveju yra nelegalios akcizais apmokestinamų prekių apyvartos objektai yra nustatyti didesni nei yra numatyta Europos Sąjungos teisės aktuose akcizų tarifai. Pažymėtina, kad žymiai didesnis (21 proc.) nei yra numatyta Europos Sąjungos teisės

aktuose yra nustatytas akcizų tarifas benziniui, kuris pastaruoju metu yra vienas iš kontrabandos objektų.

3 lentelė. Lietuvoje etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomi akcizų tarifai

Produktas	Minimalus apmokestinimo lygis pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Alus (už 1 procento produkto hektolitrą)	6,5	8,5
Vynas (už produkto hektolitrą)	0	▪ kurio faktinė alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 8,5 proc. – 53 ▪ kitiems – 198
Kiti fermentuoti gėrimai (už produkto hektolitrą)	0	▪ kurio faktinė alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 8,5 proc. – 58 ▪ kitiems – 216
Tarpiniai produktai (už produkto hektolitrą)	155,4	▪ kurio faktinė alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 15 proc. – 198 ▪ kitiems – 304
Etilo alkoholis (už produkto hektolitrą)	1900	4416

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Tarybos direktyvos 92/84/EEB ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatomis.

4 lentelė. Lietuvoje energiniams produktams taikomi akcizų tarifai

Produktas	Minimalus apmokestinimo lygis pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Benzinas (už 1000 litrų)	1240	1500
Gazoliai (už 1000 litrų)	1140	1043*
Žibalas (už 1000 litrų)	1140	1140
Suskystintos naftos dujos (už toną)	432	1050
Gamtinės dujos (už gigadžaulį)	9	758 už 1000 m³ **

* Vadovaujantis Tarybos direktyvos 2003/96/EB nuostatomis Lietuvai yra numatytas pereinamasis laikotarpis iki 2013 m. sausio 1 d. pasiekti minimalų apmokestinimo lygį gazoliams.

** Vadovaujantis Tarybos direktyvos 2003/96/EB nuostatomis Lietuva gali netaikyti akcizų kitais tikslais nei kaip variklių degalai panaudotoms gamtinėms dujoms.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Tarybos direktyvos 2003/96/EB ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatomis.

Atskirai vertėtų panagrinėti Lietuvoje cigaretėms taikomą akcizų tarifą, kuris, kaip matyti iš 5 lentelėje pateiktų duomenų, yra toks pat, koks yra nustatytas Europos Sąjungos teisės aktuose.

5 lentelė. Lietuvoje apdorotam tabakui taikomi akcizų tarifai

Produktas	Minimalus apmokestinimo lygis pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Cigaretės (už 1000 vnt.)	221	225*
Cigarai ir cigarilės (už kg)	42	80
Kitas apdorotas tabakas (už kg)	139	139

* Vadovaujantis Tarybos direktyvos 92/79/EEB nuostatomis Lietuvai yra numatytas pereinamasis laikotarpis iki 2017 m. gruodžio 31 d. pasiekti minimalų Europos Sąjungos apmokestinimo lygį, kuris nuo 2018 m. sausio 1 d. Lietuvoje turės būti ne mažesnis nei 311 litų už 1000 vnt.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Tarybos direktyvų 92/79/EEB ir 92/80/EEB ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatomis.

Šio akcizais apmokestinamo produkto išskirtinumu būtų galima įvardinti tai, kad nors akcizų tarifas nėra didesnis nei yra nustatyta Europos Sąjungos teisės aktuose (kaip yra benzino atveju), tačiau šio produkto nelegali apyvarta yra didžiausia iš visų akcizais apmokestinamų prekių. Šiuo atveju vėl vertėtų grįžti prie mūsų kaimynių – Rusijos ir Baltarusijos – vykdomos akcizų politikos šiam produktui. Iš 6 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvoje, palyginti su Rusija ir Baltarusija, yra taikomi 10 kartų (palyginus su Baltarusija tam tikrų cigarečių atveju net 40 kartų) mažesni akcizų tarifai cigaretėms.

6 lentelės duomenys taip pat parodo, kad Lietuvoje tiek benzinui, tiek gazoliams yra taikomi didesni akcizų tarifai. Gazolių, kaip ir cigarečių atveju, galimybes nustatyti mažesni akcizų tarifą riboja Europos Sąjungos teisės aktuose nustatyti minimalūs apmokestinimo reikalavimai šiam produktui. Tuo tarpu benzino atveju gal ir būtų galima svarstyti galimybę sumažinti benzinui taikomą akcizų tarifą. Bet šiuo atveju derėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad išlieka galimybės dėl valiutų santykio bei prekybinių maržų, benzino kainos Lietuvoje išliktų aukštesnės nei Rusijoje ir Baltarusijoje.

Tokiu būdu, atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos įsipareigojimai Europos Sąjungai, neleidžia nustatyti mažesnių akcizų tarifų cigaretėms, o benzino atveju išlieka galimybė, kad ir sumažinus šiam produktui taikomą akcizų tarifą iki Europos Sąjungos minimumo, vis vien šio produkto kaina kai išliktų aukštesnė, reikėtų svarstyti galimybes dėl kontroliuojančių institucijų – Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, VMI, Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Policijos departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos – vaidmens ir įtakos kovoje su cigarečių kontrabanda sustiprinimo.

6 lentelė. Lietuvoje, Rusijoje ir Baltarusijoje taikomų akcizų tarifų palyginimas*

Produktas	Lietuvoje taikomi akcizų tarifai didesni (kartais):	
	lyginant su Rusija	lyginant su Baltarusija
Etilo alkoholis (spiritas/ stiprūs alkoholiniai gėrimai)**	17/2,5	6,4/2,7
Cigaretės	10,7	9,4-40***
Benzinas	4,4	1,4
Gazoliai	9,4	1,6

* Palyginimas atliktas 2010-03-09, vadovaujantis tos dienos Lietuvos banko valiutų santykiu.

** Rusijoje ir Baltarusijoje skirtingais akcizų tarifais apmokestinamas spiritas ir stiprūs alkoholiniai gėrimai. Lietuvoje taikomas vienas tarifas etilo alkoholiui.

***Priklausomai nuo cigarečių kainos ir rūšies.

Šaltinis: Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php. [žiūrėta 2011-01-24]

Nagrinėjant Lietuvos „rytų“ kaimynių, Rusijos ir Baltarusijos, vykdomą akcizų politiką, derėtų nepamiršti ir kitų Lietuvos kaimynių, priklausančių Europos Sąjungai, – Latvijos, Estijos ir Lenkijos – ir šiose šalyse taikomų akcizų tarifų akcizais apmokestinamoms prekėms.

7 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomi akcizų tarifai

Produktas	Latvijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Estijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lenkijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Alus (už 1 procentą faktinės alkoholio koncentracijos)	6,8	18,8	10,6	8,5
Vynas (už produkto hektolitrą)	219	252,4	138,6	198
Kiti fermentuoti gėrimai (už produkto hektolitrą)	219	252,4	138,6	216
Tarpiniai produktai (už produkto hektolitrą)	340,8	539,3	279	304
Etilo alkoholis (už produkto hektolitrą)	4350	4896	4333	4416

Pastaba. Palyginimui nurodomi taikomi standartiniai akcizų tarifai.

Šaltinis: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf [žiūrėta 2011-04-11]

Kaip matyti iš 7 lentelėje pateiktų duomenų Lietuva tarp kaimyninių valstybių narių taiko vieną iš mažiausių akcizų tarifą alui. Vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams ir tarpiniams produktams tik Lenkija taiko mažesnius akcizų tarifus nei Lietuva. Etilo alkoholi tarp kaimyninių Europos Sąjungos valstybių narių labiau apmokestina tik Estija, tačiau nuo 2011 m. birželio 1 d. numatoma, kad Latvijoje taikomas akcizų tarifas etilo alkoholiui bus didesnis nei Lietuvoje.

8 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse energiniams produktams taikomi akcizų tarifai

Produktas	Latvijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Estijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lenkijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Benzinas (už 1000 litrų)	1310	1460	1456*	1500
Gazoliai (už 1000 litrų)	1140	1357	1130*	1043
Žibalas (už 1000 litrų)	1140	1140	1598	1140
Suskystintos naftos dujos (už toną)	438	433	717*	1050

*Įskaitant kuro mokestį.

Pastaba. Palyginimui nurodomi taikomi standartiniai akcizų tarifai.

Šaltinis: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf [žiūrėta 2011-04-11]

Iš 8 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad visos kaimyninės Europos Sąjungos valstybės narės taiko gana panašius akcizų tarifus vienai Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste aktualiausių akcizais apmokestinamų produktų – benzinui ir gazoliams. Derėtų pastebėti, kad nuo šių metų birželio Latvijoje iki 1407 Lt už 1000 litrų bus didinamas benzino akcizų tarifas. Dėl šios priežasties benzino kaina Latvijoje turėtų išaugti apie 12 ct už litrą.

Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį ir į Europos Komisijos atliktus pastebėjimus dėl gazolių apmokestinimo akcizais ir akcizų tarifo dydžio įtakos galutinei šio produkto kainai. Taigi, kaip pastebi Europos Komisija, Lietuvoje parduodamo gazolio kaina be mokesčių yra keliais ar keliolika centų didesnė nei kaimyninėse mūsų Europos Sąjungos valstybėse (Estijoje, Latvijoje ir Lenkijoje, o tai labai įtakoja galutinę šio produkto kainą vartotojui. Kaip pavyzdys yra pateikiama Estija, kur balandžio mėnesį 1 litro gazolių kaina buvo 29 ct mažesnė nei Lietuvoje, kai tuo tarpu Estijoje akcizų tarifas gazoliams yra didesnis nei Lietuvoje¹³.

¹³ http://www.finmin.lt/web/finmin/koment/degalu_analize110427 [žiūrėta 2011-04-18]

Tokie Europos Komisijos pateikti pastebėjimai, leidžia daryti išvadą, ne visais atvejais vien tik akcizų tarifo dydis, nustatytas įstatymu, lemia vartotojų paskatas pažeisti Akcizų įstatymo reikalavimus siekiant įsigyti pigesnių gazolių.

9 lentelė. Lietuvoje ir kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse apdorotam tabakui taikomi akcizų tarifai

Produktas	Latvijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Estijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lenkijoje taikomas akcizų tarifas (Lt)	Lietuvoje taikomas akcizų tarifas (Lt)
Cigaretės (už 1000 vnt.)	241,42*	258*	265*	225*
Cigarai ir cigarilės (už kg)	117	662	214	80
Kitas apdorotas tabakas (už kg)	141	193	170	139

* Vadovaujantis Tarybos direktyvos 92/79/EEB nuostatomis Lietuvai yra numatytas pereinamasis laikotarpis iki 2017 m. gruodžio 31 d. pasiekti minimalų Europos Sąjungos apmokestinimo lygį, kuris nuo 2014 m. sausio 1 d. Europos Sąjungos valstybėse narėse turi būti ne mažesnis nei 311 litų už 1000 vnt.

Šaltinis: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf [žiūrėta 2011-04-11]

Iš 9 lentelėje pateiktų duomenų, visos kaimyninės Europos Sąjungos valstybės narės taiko gana panašius akcizų tarifus cigaretėms ir kitam apdorotam tabakui. Vieną didžiausių akcizų tarifų cigarams ir cigarilėms taiko Estija.

Iš pateiktos akcizų tarifų, taikomų akcizais apmokestinamoms prekėms, ypač etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, kaimyninėse Europos Sąjungos valstybėse narėse – Latvijoje, Estijoje ir Lenkijoje – analizės, galima daryti išvadą šių valstybių vyriausybės taiko gana panašią akcizų tarifų dydžių politiką. Pastarąjį faktą būtų galima laikyti įrodymu, kad tokia akcizų dydžių tarifų politika siekiama skatinti akcizais apmokestinamų prekių įsigijimą savo šalyje, kas savo ruožtu, sudaro sąlygas valstybių biudžetų pajamų iš akcizų didėjimui.

Nagrinėjant akcizų tarifų dydžių įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams, o kartu ir vertinant jų kaitos įtaką valstybės biudžeto pajamų iš akcizų surinkimui, vertėtų atkreipti dėmesį ir į akcizų tarifų dydžių kaitą siejant su Lietuvos prisiimtais įsipareigojimais stojant į Europos Sąjungą.

Čia derėtų pažymėti, kad Lietuvai pereinamieji laikotarpiai pasiekti minimalius pagal Europos Sąjungos teisės reikalavimus akcizų tarifus dydžius buvo numatyti šiems energiniams produktams: gazoliams, žibalui, bešviniam benzinui, elektros energijai, akmens angliai, koksui, lignitui ir orimulsijai.

Žemiau pateiktoje 10 lentelėje detaliau matyti, kaip Lietuva pasinaudojo aktualiausių Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste, t. y. bešviniam benzinui, žibalui ir gazoliams, suteiktomis pereinamojo laikotarpio galimybėmis. Nuo 2009 m. sausio 1 d. šioms prekėms buvo pradėti taikyti akcizų tarifai, didesni nei yra privaloma taikyti Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus¹⁴.

10 lentelė. Akcizų tarifų taikymas Lietuvoje, aplenkiant Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytus pereinamuosius laikotarpius.

Prekė	Numatytas pereinamasis laikotarpis	Leidžiamas taikyti tarifas pagal ES direktyvas (Lt/1000 l)	Pradėtas Lietuvoje taikyti didesnis tarifas		Kiek anksčiau tarifas pradėtas taikyti Lietuvoje (metai)	Kiek didesnis tarifas pradėtas taikyti Lietuvoje (proc.)
			Data	Tarifas		
Variklių benzinas (bešvinis)	Iki 2011-01-01	1116				
	Nuo 2011-01-01	1240	2009-01-01	1500	2	34
Žibalas	Iki 2011-01-01	947				
	Iki 2013-01-01	1043				
	Nuo 2013-01-01	1140	2009-01-01	1140	4	20
Gazoliai	Iki 2011-01-01	947				
	Iki 2013-01-01	1043				
	Nuo 2013-01-01	1140	2009-01-01	1140*	4	20

* Akcizų tarifas gazoliams nuo 2009 m. rugpjūčio 1d. buvo sumažintas iki 947 lt/1000 l, nuo 2011 m. sausio 1 d. padidintas iki 1043 Lt/1000 l.

Pastaba. Palyginimui nurodomi taikomi standartiniai akcizų tarifai.

Šaltinis: Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15.

Taip pat Lietuva pasinaudojo galimybe palaipsniui pritaikyti prie Europos Sąjungos teisės nustatytų minimalių reikalavimų ir cigaretėms taikomus akcizų tarifus. Be to, šia galimybe tiek cigarečių, tiek kito apdoroto tabako atveju yra naudojamosi ir dabar. Lietuvai iki 2017 m. gruodžio 31 d. yra numatytas pereinamasis laikotarpis pasiekti minimalų pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus akcizų tarifą cigaretėms, kuris turi būti ne mažesnis kaip 311 Lt. Atitinkamai, tarpiniais pereinamojo laikotarpio etapais, t. y. nuo 2013 m., 2015 m., 2018 m. rūkomajam tabakui turėtų būti taikomi 163, 187 Lt ir 208 Lt akcizų tarifai už šio produkto kilogramą¹⁵.

¹⁴ Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15.

http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paieska1.php [žiūrėta 2011-01-24]

¹⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 3, 9, 10, 15, 16, 18, 19, 21, 30, 31, 37, 43 straipsnių ir 3 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 58(1) straipsniu įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=388056&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]

Šioje vietoje derėtų sutikti su Valstybės kontrolės pateiktomis pastabomis, kad pasirinkimas naudoti ar nenaudoti energinius produktus yra labai ribotas, palyginti su alkoholio produktų ir apdoroto tabako vartojimu. Nesinaudojant Europos sąjungos teisės aktų suteiktomis galimybėmis ir pradėdant anksčiau taikyti didesnius akcizų tarifus anksčiau yra patiriamos didesnės išlaidos, išigyjant prekes, susijusias su energinių išteklių naudojimu.

Valstybės kontrolė taip pat pažymi, kad per 2007 – 2009 m. laikotarpiu keitėsi dauguma, t. y. 15 iš 26 akcizų tarifų: 14 tarifų didėjo 10–143 proc., vienas tarifas (gazoliams) buvo du kartus didinamas ir vieną kartą mažinamas. Nagrinėjant akcizų tarifų pasikeitimo įtaką pajamų surinkimui 2007–2009 m. matyti, kad akcizų tarifų pakėlimas 2008 m. turėjo įtakos akcizų pajamų padidėjimui visose akcizais apmokestinamų prekių grupėse, išskyrus suskystintas automobilines dujas. Pakartotinis akcizų tarifų padidėjimas 2009 m., palyginti su 2008 m., nebuvo toks veiksmingas, bendros akcizų pajamos sumažėjo 95,8 mln. Lt. Pažymėtina, kad akcizų pajamų surinkimui galėjo turėti įtakos ekonominis nuosmukis, nelegali prekių apyvarta ir kiti veiksniai. Taip pat būtina atkreipti dėmesį, kad 2009 m. daugiausia, 35 proc., sumažėjo stiprių alkoholinių gėrimų (etilo alkoholio) realizacija. Mažiausiai, 7 proc., sumažėjo alaus realizacija. Energinių produktų didmeninė realizacija 2009 m. sumažėjo 21 proc., cigarečių realizacija sumažėjo 28 proc. Pažymėtina, kad 2009 m. sausio – birželio mėn. gazolių realizacijai nukritus 26 proc., lyginant su tuo pačiu 2008 m. laikotarpiu, o kai kuriose pasienio degalinėse – iki 60 proc., akcizai šiam produktui nuo 2009 m. rugpjūčio 1 d. buvo sumažinti. Ir nors 2009 m. rugpjūčio – gruodžio mėn. realizacija padidėjo nežymiai ir vis dar buvo mažesnė 22 proc. nei tą patį 2008 m. laikotarpį, 2010 m. sausio – balandžio mėn. jau stebimas 12 proc. gazolių realizacijos padidėjimas. Pažymėtina, kad visų nagrinėtų prekių realizacija 2009 m. buvo mažiausia per visą 2007 – 2009 m. laikotarpį.

Pritariant Valstybės kontrolės išvadoms, pažymėtina, kad akcizų tarifų didinimas, kaip vienas iš produktų kainų kilimo veiksnių, daro tiesioginį poveikį legalios realizacijos mažėjimui ir, esant bendram ekonominiam nuosmukiui, neužtikrina planuojamų pajamų į valstybės biudžetą surinkimo. Tokiu atveju galima teigti, kad galbūt nustatant akcizų tarifus Lietuvoje yra peržengta optimali mokesčių norma, kai mokestinės pajamos pradeda sparčiai mažėti, ką parodo, kai jau minėta šiame darbe (žr. 20 p.) Lafero kreivė. 2008 – 2009 m. akcizų pajamų planai nebuvo įvykdyti. 2008m. surinkta 166,7 mln. Lt mažiau pajamų nei planuota, 2009 m. – 10,7 mln. Lt mažiau. Pažymėtina, kad per 2009 metus planas buvo du kartus koreguotas ir sumažintas 723 mln. Lt suma.

Taip pat būtina pažymėti, kad Valstybės kontrolė taip pat pastebi, kad akcizų tarifų kėlimas, visapusiškai neįvertinant galimų pasekmių, iš dalies lemia legalios rinkos praradimą: didėjant atotrūkiui tarp legaliai ir nelegaliai realizuojamų prekių kainų, rinka užpildoma pigesnėmis nelegaliomis prekėmis, nelegalių prekių apyvarta užsiimantys asmenys užsitikrina prekių patekimo į rinką ir realizavimo kanalus. Todėl net ir sumažinus akcizų tarifus ir sumažėjus akcizais

apmokestinamų prekių kainai bei pajamoms iš nelegalios veiklos, tos veiklos dažniausiai iš karto neatsisakoma¹⁶. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad, kaip jau minėta, Lietuvoje taikomų akcizų tarifų dydžius apdorotam tabakui, etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei energiniams produktams didele dalimi lemia Lietuvos prisiimti įsipareigojimai stojant į Europos Sąjungą perkelti į savo nacionalinę teisę Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus, įskaitant ir reglamentuojančius apmokestinimą akcizais, bei kitų kaimyninių Europos Sąjungos valstybių narių (Latvijos, Estijos ir Lenkijos) vykdoma akcizų politika. Todėl čia reikėtų pažymėti, kad galimos neigiamos akcizų tarifų didinimo pasekmės jau prisiimtos su stojimu į Europos Sąjungą ir tokiu atveju yra būtina orientuotis į būtinybę užkirsti kelią Akcizų įstatymo pažeidimams įtvirtinant teisės aktuose stipresnį akcizais apmokestinamų prekių neteisėtą apyvartą kontroliuojančių institucijų – Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, VMI, Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Policijos departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, ir kitų – vaidmenį, ką ir įrodo vyriausybinio lygmeniu įtvirtinamos kontrolės priemonės bei minėtoms institucijoms suteikti įgaliojimai (žr. 22-23 p.).

3.2. Teisinės atsakomybės už Akcizų įstatymo pažeidimus reglamentavimas

Neatsižvelgiant į vis Lietuvos Respublikos teisės aktuose stiprinamą kontroliuojančių institucijų vaidmenį siekiant užkirsti kelią galimiems Akcizų įstatymo reikalavimų pažeidimams, kaip jau minėta jie yra pažeidžiami (žr. 17 p.), už jų pažeidimą valstybė yra nustačiusi teisinės atsakomybės mechanizmą, t. y. pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus pradeda veikti šis valstybės nustatytas mechanizmas.

Šiuo atveju verta panagrinėti Valstybės kontrolės pateiktus pastebėjimus, kad apibendrinus bausmių skyrimo teismuose praktiką nustatyta, kad 2006–2009 m. Lietuvos teismai dažniausiai skyrė baudas, kurios nesiekė nė pusės Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse nustatytos baudos dydžio, o skirta laisvės atėmimo bausmė – vidutiniškai 24 mėn. Taip pat nustatyta, kad teismo skiriamos bausmės dydis nepriklauso nuo sulaikytų akcizais apmokestinamų prekių kiekio. Nuo sulaikytų prekių kiekio priklauso padaromos žalos valstybės biudžetui dydis, kurį lemia privalomų sumokėti mokesčių suma. Tyrimo duomenimis, vidutinis vienu atveju (ikiteisiniame tyrime) sulaikytų tabako gaminių kiekis yra apie 1 mln. vnt. cigarečių, kurių mokesstinė žala valstybei siekė apie 200 tūkst. Lt, o teismų skiriama bauda buvo apie 15 tūkst. Lt). Pažymėtina, kad kovojant su

¹⁶ Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paieska1.php [žiūrėta 2011-01-24]

kontrabanda ir neteisėta akcizais apmokestinamų prekių apyvarta patiriamos ir baudžiamojo persekiojimo sąnaudos. Kaip pažymi Valstybės kontrolė, jos nuomone, nustatant bausmes už neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis ir kontrabandą turėtų būti atsižvelgiama ne tik į valstybės biudžetui padarytą žalą, bet ir į patirtas baudžiamojo persekiojimo bei sulaikytų prekių saugojimo ir naikinimo sąnaudas¹⁷. Pritariant tokiam Valstybės kontrolės vertinimui bei pasiūlymui derėtų pastebėti, kad šiuo metu tobulinamas atsakomybės už kontrabandą ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis teisinis reglamentavimas. Lietuvos Respublikos Seime įregistruoti Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso ir Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso atitinkamų straipsnių pakeitimo projektai, kuriais siūloma sumažinti baudžiamosios atsakomybės už kontrabandą ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis riba nuo 250 MGL iki 50 MGL, mažinama kontrabandos, kaip sunkaus nusikaltimo, riba nuo 250 MGL iki 200 MGL, griežtinama administracinė atsakomybė numatant, kad visais atvejais būtų konfiskuojama ir neteisėtai gabenamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo priemonė¹⁸.

Tiek administracinės, tiek baudžiamosios atsakomybės už kontrabandą ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis griežtinimo aspektu būtina atkreipti dėmesį į Vytauto Žukausko pastebėjimus, kad tokių siūlomų greitų sprendimų vis dėlto kontrabandą reikėtų vertinti kaip ekonominę veiklą, turinčią savo paklausą, savo pajamas ir sąnaudas, palankią ar mažiau palankią veiklos aplinką, kontrabandines prekes perkančiojo ir gabenančiojo motyvaciją¹⁹.

Be to reikėtų pastebėti, kad egzistuoja dvi viena su kita glaudžiai susijusios akcizų surinkimo problemos: „popierinės kontrolės sistemos“ ir kontrabanda. Akcizų įstatyme kaip ir kituose akcizų kontrole reglamentuojančiose teisės aktuose yra sukurta iš pirmo žvilgsnio griežta kontrolės sistema, kuri turėtų užtikrinti, kad prekių, esančių akcizų objektu, judėjimas būtų griežtai kontroliuojamas ir kad tokios prekės, nesumokėjus akcizo, nepakliūtų į laisvą rinką. Kitaip tariant, visi kontrolės svertai yra skirti tam, kad laisvoje apyvartoje neatsirastų prekių, už kurias akcizai nebūtų sumokėti iš viso ar būtų sumokėti ne Lietuvoje, kur vyksta faktinis įsigytų akcizais esančių prekių vartojimas. Tačiau iš esmės visos tokios kontrolės sistemos yra skirtos daugiau oficialiai veiklą su akcizais apmokestinamomis prekėmis vykdančioms įmonėms. Tiesa, negalima teigti, jog tokių kontrolės sistemų nereikia, kadangi ir tarp oficialiai veiklą vykdančių įmonių galima rasti tokių, kurios piktnaudžiauja joms suteiktomis teisėmis ir nevykdo, ar vykdo ne visas savo pareigas. Be to, turint

¹⁷ Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiaska1.php [žiūrėta 2011-01-24]

¹⁸ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 199, 199(1), 199(2) ir 200 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas ir su juo susiję dokumentai. http://www.lrs.lt/pls/proj/dokpaiaska.susije_l?p_id=60548&p_org=&p_fix=n&p_gov=n [žiūrėta 2011-01-24]

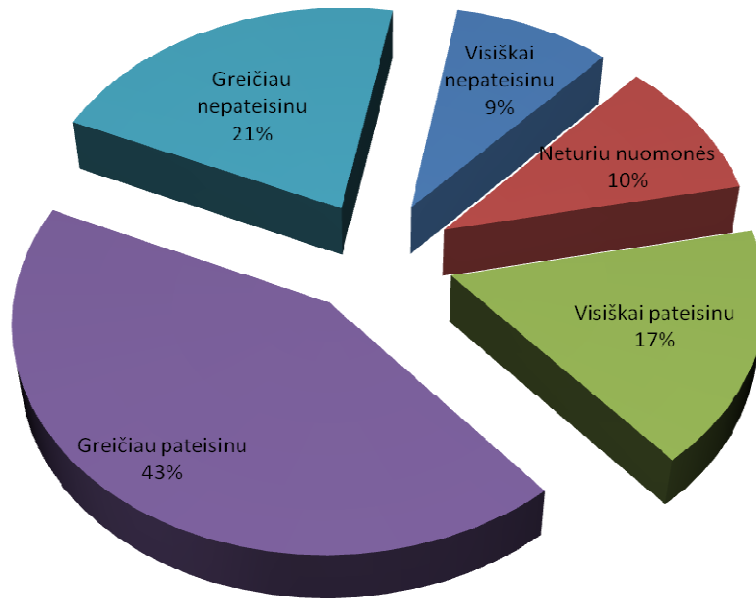
¹⁹ Žukauskas V. Užmirštoji kontrabandos ekonomika. http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/uzmirstoji_kontrabandos_ekonomika/5828;from_topic_id:19 [žiūrėta 2011-04-11]

omenyje, jog dažnai akcizais apmokestinamos prekės keliauja iš vienos Europos Sąjungos valstybės narės į kitą, tokios sistemos padeda kontroliuoti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą ir užtikrinti, kad akcizai už tokias prekes būtų sumokėti toje valstybėje, kurioje prekės yra suvartojamos. Tačiau vis tik gali kilti klausimas, ar tokios kontrolės sistemos yra adekvačios, t. y. ar jos nesukuria nereikalingos papildomos administracinės naštos verslui, ar kontrolės tikslų negalima pasiekti paprastesnėmis nei šiuo metu egzistuojančios priemonės, o galbūt priešingai – tam tikrose srityse egzistuojančius kontrolės svertus reikia stiprinti ar keisti iš esmės. Pastaruoju aspektu atkreipti dėmesį, kad kaip pažymi Valstybės kontrolė, VMI pareigūnai, vykdydami mokesčių administravimą, gali naudotis tik Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje nustatytais teisėmis. Tačiau tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo teisėtų VMI pareigūno nurodymo arba kai kyla būtinybė atlikti veiksmus, kurių VMI pareigūnas, atlikti pagal galiojančių teisės aktų nuostatas neturi teisės (krata, asmens apžiūra ir pan.), VMI pareigūnai turi kreiptis į atitinkamas teisėsaugos ar kontroliuojančias institucijas padėti atlikti jiems pavestas funkcijas. Tokiu būdu gali būti prarandama galimybė operatyviai išaiškinti pažeidimą, kuris gali būti susijęs ir su Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimu. Atsižvelgiant į tai, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos operatyvinės veiklos įstatymo ir Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso, nuostatomis, VMI nėra operatyvinės veiklos subjektas ir ikiteisminio tyrimo įstaiga, baudžiamojo persekiojimo neatlieka, o jei mokestinio patikrinimo metu yra nustatoma nusikalstamos veikos ar kitų teisės pažeidimų, kurių tyrimas nepriklauso VMI kompetencijai, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 127 straipsnio nuostatomis, turi informuoti teisėsaugos arba atitinkamas kontroliuojančias institucijas. Valstybės kontrolė, remdamasi kitų Europos Sąjungos valstybių narių patirtimi, pažymi, kad siekiant užtikrinti efektyvesnę kovą su neteisėta akcizais apmokestinamų prekių apyvarta, kai kartu yra pažeidžiamos ir Akcizų įstatymo nuostatos, svarstyтина galimybė VMI suteikti operatyvinės veiklos subjekto ir ikiteisminio tyrimo įstaigos statusą²⁰.

Tačiau iš kitos pusės yra akivaizdu, kad vien šios egzistuojančios kontrolės sistemos yra nepajėgios užtikrinti, kad akcizai būtų sumokėti už tas prekes, kurios į laisvą apyvartą patenka nelegaliai. Kontrabanda yra viena iš didžiausių problemų tiek Lietuvoje, tiek pasaulyje, ir kaip pažymi V. Rimkus, mažinanti valstybės biudžetų pajamas, bloginanti bendrą ekonomikos pavaldumą (kas savo ruožtu, mažina valstybių vyriausybių galimybes priimti racionalius sprendimus ir numatyti priimamų sprendimų pasekmes), silpninanti valstybės socialinę politiką (t. y. valstybė, neturėdama tikslios informacijos apie užimtumo lygį, per pašalpų sistemą gali rūpintis ir asmenimis, kurie gauna pajamų iš kontrabandinės veiklos) bei skatinanti gyventojus ir ūkio subjektus pažeisti nustatytas

²⁰Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paieska1.php [žiūrėta 2011-01-24]

taisykles, kas ilgainiui gali tapti norma²¹. Būtent pastarąjį aspektą pagrindžia ir Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2010 m. atlikta gyventojų apklausa dėl kontrabandos ir nelegalių prekių apyvartos (6pav.).



6 pav. Gyventojų nuomonė dėl kontrabandos ir nelegalių prekių, 2010 m. duomenys.

Šaltinis: Tabako akcizų politikos ir jos pasekmių Lietuvoje 2002-2010 m. tyrimas. Vilnius. 2010. <http://files.lrinka.lt/analitiniai%20darbai/tabako%20tyrimas%202010.pdf> [žiūrėta 2011-04-11]

Iš 6 pav. pateiktų duomenų matyti, kad daugiau nei pusė apklaustųjų (60 procentų) visiškai pateisina arba yra linkę pateisinti kontrabandą ir nelegalių prekių vartojimą, o likę arba visiškai nepateisina ar yra linkę nepateisinti kontrabandos (30 procentų) arba neturi nuomonės šiuo klausimu (10 procentų). Lietuvos laisvosios rinkos instituto duomenys rodo, kad visiškai pateisinančių kontrabandą ir nelegalių prekių vartojimą buvo dvigubai daugiau nei visiškai nepateisinančių. Kontrabandą ir nelegalių prekių vartojimą labiau pateisina miesto gyventojai. Palyginimui 2008 metais kontrabandą pateisino arba buvo linkę pateisinti 39 procentai, 2009 - 43 procentai, 2010 m. – 60 proc. gyventojų. Taigi, paskutiniaisiais metais galime stebėti žymų (17 proc. punktu) kontrabandos toleravimo padidėjimą²².

Suprantama, kad teisės aktais kontrabandos sukontroliuoti yra neįmanoma, kadangi ji kaip tokia yra draudžiama iš principo. Vadinasi, visų pirma reikia išanalizuoti kontrabandos priežastis bei būdus ir tik tada ieškoti efektyvių kontrabandos mažinimo galimybių, kuomet, visų pirma, galėtų tapti

²¹ Rimkus V. Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės // Lietuvos statistikos darbai. Vilnius - , 2010, Nr. 49, p. 74.

²² Tabako akcizų politikos ir jos pasekmių Lietuvoje 2002-2010 m. tyrimas. Vilnius. 2010. <http://files.lrinka.lt/analitiniai%20darbai/tabako%20tyrimas%202010.pdf> [žiūrėta 2011-04-11]

visuomenėje formuojamas neigiamas požiūris į kontrabandą, kas galėtų sumažinti, kaip rodo duomenys, gyventojų toleranciją kontrabandos reiškiniui.

Praktiniu Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimo aspektu galiausiai būtina panagrinėti ir Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2007 – 2010 m. suformuotą praktiką šioje pažeidimų srityje, analizuojančią su konkrečiais akcizais apmokestinamais produktais, t. y. apdorotu tabaku, etilo alkoholiu ir alkoholiniais gėrimais bei energiniais produktais, susijusius Akcizų įstatymo pažeidimus. Autorės nuomone, kad būtent į šio teismo suformuotą praktiką orientuotis yra tikslingiausia, atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimas mokestinio ginčo byloje yra galutinis ir neskundžiamas. Taip pat būtina atkreipti dėmesį, kad bus nagrinėjami tik tie Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, kur mokesčių mokėtojams buvo nurodoma sumokėti priskaičiuotas akcizų mokesčio sumas.

Atsižvelgiant į nagrinėtą Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, derėtų pažymėti, kad nuo mokesčių įstatymo, o kartu ir nuo Akcizų įstatymo, pažeidimo sąvokos neatsiejama ir mokestinio ginčo sąvoka. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalies nuostatomis prie mokestinio ginčo yra priskiriami ir ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl mokesčių administratorius sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui nurodoma naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis. Juk mokesčių mokėtojui pažeidus Akcizų įstatymo reikalavimus, pagal kuriuos jis už akcizais apmokestinamas prekes turi sumokėti mokesčių administratoriaus nurodytą akcizų mokestį, o mokesčių mokėtojui nesutikus su tuo ir kyla mokestinis ginčas, o jo baigtis lemia valstybės biudžeto mokestinių pajamų gavimą ar netekimą, o kartu ir akcizų teisinio reglamentavimo pokyčius.

3.3. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su apdorotu tabaku

Vadovaujantis Akcizų įstatymo 32 straipsnio nuostatomis Lietuvos Respublikoje skirtas parduoti apdorotas tabakas turi būti paženklintas specialiais ženklais – banderolėmis. Bene vienas dažniausiai iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 – 2010 metų praktikoje²³ pasitaikančių Akcizų įstatymo pažeidimų yra susijęs su šių Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimu, kai Lietuvos Respublikoje yra nustatomi atvejai, kai asmenys su trečiųjų šalių (t. y. ne Europos Sąjungos valstybių narių) banderolėmis gabena ir laiko specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintus, didesnius nei leidžiama pagal teisės aktų reikalavimus, cigarečių kiekius. Tą patvirtina ir ši (kaip ir kitos tokio pobūdžio nutartys administracinėse bylose) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 14 d. nutartis administracinėje byloje A-556-103-09, kurioje nustatyta, kad fizinis asmuo neteisėtai įsigijo, laikė ir gabeno 50 000 pakelių cigarečių (80 000 Lt vertės) su Rusijos Federacijos

²³ <http://www.infolex.lt/portal/start.asp> [žiūrėta 2011-03-07]

banderolėmis, tuo pažeisdamas Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymu Nr. 4 – 200 patvirtintas Fiziniam asmeniui taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikoje teritorijoje taisyklių nuostatas, pagal kurias fizinis asmuo gali su kitų trečiųjų šalių banderolėmis laikyti ir gabenti 20 pakelių cigarečių. Šiuo atveju, asmenims, laikantiems banderolėmis nepaženklintus didesnius cigarečių kiekius, vadovaujantis Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkto nuostatomis, atsiranda akcizų mokestinė prievolė. Pažymėtina, kad didžiausia dalis pažeidimų yra susijusi su nustatytais nelegalios cigarečių apyvartos atvejais.

Su nagrinėjamų Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimais Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra suformavęs gana reikšmingą teisminę praktiką dėl akcizų mokestinės prievolės atsiradimo ir jos taikymo. Iš 2007 – 2010 šio teismo praktikos²⁴, nagrinėjančios mokestinius ginčus dėl mokesčių administratoriaus priskaičiuotų mokėtinų akcizų ir su juo susijusių mokėtinų sumų (baudų, delspinigių) dėl laikomų specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintų cigarečių, matyti, kad asmenys, nesutinkantys su mokesčių administratoriaus sprendimais, ginčydavo du aspektus, t. y. akcizais apmokestinamų prekių laikymo ir šių prekių sunaikinimo faktus. Minėti asmenys pažymėdavo, kad ta aplinkybė, kad jie gabenė nepaženklintus specialiais ženklais – banderolėmis akcizais apmokestinamas prekes nesukuria akcizų mokestinės prievolės, nes pagal Akcizų įstatymo 9 straipsnio 9 dalies nuostatas, tokia prievolė atsiranda tik už laikomas akcizais apmokestinamas prekes. Dėl šių tokių akcizais apmokestinamų prekių sunaikinimo fakto, asmenys, atkreipdavo dėmesį į Akcizų įstatymo 31 straipsnio 1 dalies nuostatas (Akcizų įstatymo redakcija iki 2010 m. balandžio 20 d), numatančias, kad nuo akcizų yra atleidžiamas apdorotas tabakas, jeigu jis sunaikintas prižiūrint kompetentingai institucijai, kas yra ir konstatuota nagrinėjamose Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylose. Nagrinėjamais dvejais aspektais, t. y. dėl neteisėto akcizais apmokestinamų prekių laikymo bei sunaikinimo, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad vien akcizais apmokestinamos prekės laikymas yra jos išleidimas vartojimui, kas ir suponuoja akcizų mokestinę prievolę. Tuo tarpu dėl akcizais apmokestinamų prekių sunaikinimo prižiūrint kompetentingai institucijai ir galimybės netaikyti akcizų vadovaujantis Akcizų įstatymo nuostatomis, Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad toks atleidimas gali būti taikomas tik teisėtoje Europos Sąjungos teritorijoje apyvartoje esančiam apdorotam tabakui, o išsamios tokio apdoroto tabako atleidimo nuo akcizų taisyklės yra nustatytos Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymu Nr. VA-155, t. y. neteisėtas akcizais apmokestinamų prekių konfiskavimas bei vėlesnis jų sunaikinimas negali turėti įtakos mokesčio mokėtojo prievolei apskaičiuoti ir mokėti akcizus. Pastaroji Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuota praktika aktuali Akcizų įstatymo pažeidimų

²⁴ <http://www.infolex.lt/portal/start.asp> [žiūrėta 2011-03-07]

aspektu dar ir tuo, kad nuo 2010 m. balandžio 20 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas, kurio 33 straipsnio nuostatose yra nurodoma, kad atleidimas nuo akcizų netaikomas sunaikintam apdorotam tabakui, kuris yra pagamintas ar laikomas pažeidžiant teisės aktų reikalavimus arba yra neteisėtai atgabentas ar importuotas²⁵. Tokiu būdu jau įstatymiškai buvo įtvirtinta nuostata, kad tais atvejais, kai apdorotas tabakas yra pagaminamas, laikomas ar importuojamas pažeidžiant tiek Akcizų įstatymo, tiek jį įgyvendinančius teisės aktų reikalavimus, atleidimas nuo akcizų yra netaikomas, kas savo ruožtu ne tik užtikrina aiškesnę akcizų mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimą, kas savo ruožtu, sudaro įstatymiškai pagrįstas sąlygas valstybės biudžeto pajamų iš akcizų gavimui.

Atsižvelgiant į tai, kad cigaretės yra labiausiai paplitęs kontrabandos objektas, šioje darbo dalyje vertėtų grįžti prie Akcizų įstatymo pažeidimų, susijusių su apdorotu objektu, bei prie jau nagrinėtos kontrabandos problematikos (žr. 19 p.), didesnę dėmesį skiriant nelegalios cigarečių apyvartos poveikiui valstybės biudžeto pajamoms iš akcizų. Taigi pasaulio mastu atlikti tyrimai rodo, kad apie 30 procentų tarptautiniu mastu eksportuojamų cigarečių tenka kontrabandai.²⁶ Atsižvelgiant į šį rodiklį darytina išvada, kad būtent dėl gana didelės cigarečių kontrabandos, negaunama ir gana didelė dalis akcizo mokesčio iš šio produkto. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atliktais skaičiavimais, 2008 m. į Lietuvos teritoriją kontrabanda galėjo patekti apie 1,3 mlrd. vnt. cigarečių, o 2009 m. šis kiekis išaugo iki 1,9 mlrd. vnt., jų rinkos vertė buvo daugiau nei 600 mln. litų. Galimos žalos dėl kontrabandinės prekybos cigaretėmis Lietuvos valstybės biudžetui dydis 2009 m. galėjo sudaryti apie 100 mln. litų nesumokėtų mokesčių²⁷. Atsižvelgiant į tai, kad būtent 2009 m. akcizai cigaretėms buvo didinami net du kartus, negalima atmesti, kad viena iš nelegalios apyvartos cigaretėmis priežasčių yra akcizų tarifo didinimas šiam produktui.

3.4. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su etilo alkoholiu ir alkoholiniais gėrimais

Kitos aktualios Akcizų įstatymo nuostatos yra susijusios su etilo alkoholio apmokestinimu akcizais. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje išsiskiria Akcizų įstatymo 4 straipsnio nuostatų, nustatančių, kad akcizais apmokestinamos prekės, už kurias akcizai dar nesumokėti, turi būti gaminamos, perdirbamos ar laikomos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, pažeidimai. Kaip ir apdoroto tabako, daugiausia cigarečių, atveju, taip ir etilo alkoholio atveju kartu yra pažeidžiamos ir Akcizų įstatymo nuostatos, reglamentuojančios akcizų mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus, t. y. nuostatos, numatančios prievolę sumokėti akcizus už ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje

²⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=368822&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]

²⁶ Tabako akcizų politikos ir jos pasekmių Lietuvoje 2002 - 2010 m. tyrimas. Vilnius. 2010. <http://files.lrinka.lt/analitiniai%20darbai/tabako%20tyrimas%202010.pdf> [žiūrėta 2011-04-11]

²⁷ Rimkus V. Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės // Lietuvos statistikos darbai. – Vilnius, 2010, Nr. 49, p. 73.

pagamintas (įskaitant neteisėto pagaminimo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes bei prievolę sumokėti akcizus už įsigytas akcizais apmokestinamas prekes, kurios vadovaujantis Akcizų įstatymo nuostatomis yra atleidžiamos nuo akcizų, tačiau yra pažeidžiamos šių prekių įsigijimo sąlygos, kas ir suponuoja akcizų mokesstinę prievolę. Prie tokių administracinių bylų būtų galima priskirti bylą Nr. A-442-320/2010, kurioje asmeniui, vadovaujantis Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 6 punkto nuostatomis, buvo priskaičiuoti akcizai už iš Latvijos įsivežtą produktą (1000 litrų skysčio buičiai), kuris buvo išfasuotas į mažesnes talpas ir realizuotas mažmeninės prekybos įmonėms. Šiuo atveju asmuo atleidimą nuo akcizų argumentavo tuo, kad įvežtas produkte esantis etilo alkoholis yra tinkamai denatūruotas pagal kitos Europos Sąjungos valstybės narės (Latvijos) reikalavimus ir turėtų būti atleistas nuo akcizų vadovaujantis Akcizų įstatymo 28 straipsnio nuostatomis. Tuo tarpu Vyriausiasis administracinis teismas 2010 m. vasario 14 d. nutartyje šioje byloje, pritardamas mokesčių administratoriaus argumentams, pripažino šį asmenį, išfasavusį ir pardavusį šį produktą, gamintoju (o ne asmeniu, įvežusiu etilo alkoholio turintį produktą iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės), kuriam atsirado akcizų mokesstinė už ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje pagamintas akcizais apmokestinamas prekes²⁸.

Prie gana dažnų Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimų priskirtini ir pažeidimai, susiję su nuostatų, reglamentuojančių etilo alkoholio atleidimą nuo akcizų. Kaip jau buvo minėta šiame darbe, gana dažnu atveju yra pažeidžiamos akcizų lengvatų taikymo sąlygos. Pažymėtina, kad Akcizų įstatymo 27 straipsnyje yra numatyta, kad nuo akcizų yra atleidžiamas pagal Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimus denatūruotas etilo alkoholis, o šio įstatymo 28 straipsnio nuostatos numato atleidimą nuo akcizų ir tam etilo alkoholiui, kuris yra denatūruotas pagal kitos Europos Sąjungos valstybės narės reikalavimus ir panaudotam ne maistui skirtų produktų gamyboje, kuriam akcizai neturi būti taikomi pagal 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punktą. Tokių Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme nagrinėjamų pažeidimų aspektu būtina atkreipti dėmesį ir į teisinio reglamentavimo kaitos aspektus. Kaip jau minėta šiame darbe (žr. 35 p.), kad tais atvejais, kai nustatoma, kad iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės atvežtuose ne maistui skirtuose produktuose esantis pagal kitos valstybės narės teisės aktų reikalavimus denatūruotas etilo alkoholis nuo akcizų Lietuvoje atleidžiamas vartojamas kaip apsvaigimą sukkeliantis gėrimas, Komisija svarsto klausimą dėl siūlymo Lietuvos Respublikos Vyriausybei priimti nutarimą atsisakyti pagal konkrečią kitos valstybės narės formulę denatūruotą etilo alkoholį atleisti nuo akcizų pateikimo tikslingumo. Atkreiptinas dėmesys, kad būtent šiomis nuostatomis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 902 „Dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai“ buvo papildytas 2009

²⁸ <http://www.infolex.lt/portal/start.asp> [žiūrėta 2011-03-07]

m. sausio 21 d. šio Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo pakeitimu Nr. 44. Būtent tokį teisinio reglamentavimo pakeitimą galima būtų laikyti įrodymu, pagrindžiančiu šių Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimų svarbą bei teisinių priemonių, skirtų kovai su neteisėta etilo alkoholio apyvarta, stiprinimą.

Taip pat išskirtina Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, nagrinėjanti Akcizų įstatymo pažeidimus, kai mokesčių mokėtojai yra nurodoma sumokėti akcizus už netinkamai, vadovaujantis teisės aktų nuostatomis, denatūruotą etilo alkoholį. Paprastai tokio pobūdžio mokestiniuose ginčiuose mokesčių mokėtojai argumentuodavo, kad etilo alkoholis, už kurį mokesčių administratorius nurodo įvykdyti akcizų mokestinę prievolę, atitinka kitos Europos Sąjungos valstybės narės reikalavimus, iš kurios ir yra įvežtas šis alkoholis. Daugeliu atveju etilo alkoholis būdavo pripažįstamas ne įvežtu iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės, o pagamintu Lietuvoje, kai jau turi būti taikomi Lietuvos teisės aktų reikalavimai, reglamentuojantys etilo alkoholio denatūravimą.

3.5. Akcizų įstatymo pažeidimai, susiję su energiniais produktais

Kaip ir etilo alkoholio atveju, taip ir energinių produktų atveju, dažniausiai yra pažeidžiamos Akcizų įstatymo nuostatos, reglamentuojančios akcizų lengvatų taikymą energiniams produktams.

Bene mažiausiai nagrinėtoje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos bylų yra susijusios su Akcizų įstatymo nuostatomis, reglamentuojančiomis energinių produktų, naudojamų kaip variklių degalai ar šildymui skirtas kuras, apmokestinimą akcizais ar atleidimą nuo jų. Tačiau Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimai tokio pobūdžio administracinėse bylose akcizų mokesčio sumokėjimo aspektu svarbūs tuo, kad mokesčių mokėtojų ginčyta galimybė pateikti patikslintas šio mokesčio deklaraciją lemia didesnę ar mažesnę šio mokesčio sumą, kuri turi būti sumokėta į valstybės biudžetą. Be to, nagrinėti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimai energinių produktų apmokestinimo akcizais srityje svarbūs ir apmokestinimo principų įgyvendinimo užtikrinimo aspektu. Būtent šiose administracinėse bylose analizuoti jau šiame darbe nagrinėti (žr. 15 p.) apmokestinimo aiškumo bei turinio viršenybės prieš formą principai, kurių pažeidimas gali turėti įtakos tinkamam ir laiku neatliktam mokestinės prievolės įvykdymui užtikrinti. Būtent tokio pobūdžio administracinėse bylose Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas atkreipė dėmesį į būtinybę užtikrinti šių principų įgyvendinimą.

Darbo autorės nuomone, visų akcizais apmokestinamų prekių, t. y. tiek apdoroto tabako, tiek etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, tiek energinių produktų, atžvilgiu bei Akcizų įstatymo pažeidimų aspektu svarbi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-238/2007²⁹. Būtent šioje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kaip vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus ir kitus Lietuvos

²⁹ <http://www.infolex.lt/portal/start.asp> [žiūrėta 2011-03-07]

Respublikos teisės aktus formuojanti ir dalyvaujanti užtikrinant vienodą Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimą ir taikymą Lietuvoje institucija, pastebėjo, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia bet kokį bendro pobūdžio skirtumą tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių, bei teisėtų ir neteisėtų (teisėtai įsigytų ar sukurtų) prekių. Ši taisyklė netaikoma tuo atveju, kai prekės pasižymi atitinkamai požymiais, dėl kurių jų civilinė apyvarta Europos Sąjungos valstybėse narėse yra absoliučiai draudžiama. Pažymėtina, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatomis, nė viena akcizais apmokestinama prekė, t. y. nei apdorotas tabakas, nei etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, nei energiniai produktai, nepriskiriami prie absoliučiai draudžiamų prekių. Vien tai, kad tam tikras sandoris yra laikomas administracinės ar baudžiamosios teisės pažeidimu, nereiškia, kad yra taikomas atleidimas nuo mokesčių. Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys teisės aktai šiuo atveju yra netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato. Atkreiptinas dėmesys, kad tokia atskiras tiek baudžiamosios, tiek administracinės ir mokestinės atsakomybės rūšių atskyrimo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika suformuota įvertinus Europos Sąjungos Teisingumo Teismo kaip institucijos, kuriai priklauso Europos Sąjungos teisės aktų, su kuriomis kaip jau minėta (žr. 5 p.) suderintos ir Akcizų įstatymo nuostatos, išaiškinimo jurisdikcija, praktiką, kuria atitinkamai vadovautis turi ir Lietuvos teismai.

Pateikta akcizų tarifų dydžių ir jų kaitos apdorotam tabakui, etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei energiniams produktams įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams bei poveikis valstybės biudžeto pajamų surinkimui kartu vertinant ir Lietuvos prisiimtus įsipareigojimus stojant į Europos Sąjungą dėl minimalus apmokestinimo lygio akcizais apmokestinamiems produktams nustatymo bei pateikta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, įrodo, kad neatsižvelgiant į tai, kad Lietuva taiko didesnius nei numatyta Europos Sąjungos teisės aktuose akcizų tarifus benzinui ir etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams ir ne didesnius nei nustatyta apdorotam tabakui, kad ne vien tik akcizų tarifo dydis, kartu lemiantis ir galutinę akcizais apmokestinamo produkto kainą vartotojui lemia apsisprendimą pažeisti Akcizų įstatymo reikalavimus kartu sumažinant ir valstybės biudžeto mokestines pajamas iš akcizų. Pastarąjį faktą pagrindžia tiek pateikta kaimynių Europos Sąjungos valstybių narių Latvijos, Estijos ir Lenkijos vykdomą akcizų tarifų politika, iš kurios matyti, kad visos jos, įskaitant Lietuvą vykdo ją gana panašią bei Europos Komisijos pateikti pastebėjimai gazolių apmokestinimo akcizais atveju Lietuvoje lyginti su kaimyne Estija. Nereikėtų pamiršti, kad Lietuva,

kaip ir kai kurios kitos Europos Sąjungos valstybės narės, turi „rytų“ kaimynes – Rusiją ir Baltarusiją, – kur akcizais apmokestinamų prekių kainos yra mažesnės nei Lietuvoje. Ir net nustatius minimalius akcizų tarifus akcizais apmokestinamoms prekėms, jų kainos Lietuvoje išliktų aukštesnės nei Rusijoje ir Baltarusijoje, ką ypatingai pagrindžia dideli, siekiantys dešimtis kartų, cigarečių kainų skirtumai. Tokiu atveju nuolatinis Lietuvos Respublikos Vyriausybės uždaviniu turėtų būti kontroliuojančių institucijų vaidmens kovoje su nelegalia akcizais apmokestinamų prekių apyvarta ir kontrabanda stiprinimas bei teisinės atsakomybės už šiuos pažeidimus griežtinimas, kas šiuo metu ir yra stengiamasi daryti.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Išvados

1. Akcizų mokesčio teisinis reglamentavimas, aukščiausio lygio teisės aktuose įtvirtinta šio reglamentavimo pažeidimų prevencija ir kontrolė pagrindžia tą faktą, kad teisiškai įtvirtinta prievolė mokėti akcizus, adekvatus šios prievolės įgyvendinimo užtikrinimas bei šio mokesčio sumokėjimo kontrolės mechanizmų įtvirtinimas didžia dalimi užtikrina, kad akcizų mokesčio teisinis reglamentavimas nebus pažeidžiamas, kas savo ruožtu užtikrins ir valstybės biudžeto pajamų iš akcizų gavimą.
2. Lietuvos Respublikos Seimo priimtame Akcizų įstatyme yra nustatyti akcizų mokesstinės prievolės atsiradimo ir šios prievolės įvykdymo pagrindai sumokant šiame įstatyme nustatyto dydžio akcizus už akcizais apmokestinamas prekes. Akcizų įstatymo pažeidimų, įtakojančių šio mokesčio surinkimą, garantuoja ir Akcizų įstatymo nuostatos, numatančios prievolę sumokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, įsigytas, laikomas ar panaudojamas pažeidžiant šią įstatyme nustatytą tvarką. Šio mokesčio surinkimą į valstybės biudžetą užtikrina ir poįstatyminiai akcizų srities teisės aktai priskirtini tiek Lietuvos Respublikos Vyriausybei, tiek VMI kompetencijai, ką ir pagrindžia atlikta nagrinėtos literatūros, Lietuvoje galiojančių ir Europos Sąjungos taikomų teisės aktų, statistinių duomenų analizė.
3. Aukščiausiu teisiniu lygmeniu, t. y. įstatymu, yra reglamentuota akcizų lengvatų nustatymo ir taikymo tvarka. Akcizų įstatymo pažeidimai, lemiantys valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio surinkimą, gana dažnu atveju yra susiję vyriausybinio lygmeniu tvirtinamų akcizų lengvatų taikymo tvarkų pažeidimais.
4. Administracinės ir baudžiamosios atsakomybės reglamentavimas už neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis ir šių prekių kontrabandą įrodo šio mokesčio svarbą valstybės biudžeto mokesstinėse pajamose. Teigiamu poslinkiu atsakomybės už kontrabandą ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis teisinio reglamentavimo srityje galima laikyti tiek Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso, tiek Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso siūlomi atitinkamų nuostatų pakeitimai, griežtinantys tiek baudžiamąją, tiek administracinę atsakomybę už neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis, ką galima laikyti prevencine priemone Akcizų įstatymo pažeidimams ir priemone, sudarančia sąlygas valstybės biudžeto mokesčių pajamų iš akcizų surinkimui.

5. Vienais svarbiausių akcizų įstatymų pažeidimų galima laikyti piktnaudžiavimą įstatyme nustatytais akcizų lengvatomis bei akcizais apmokestinamų prekių kontrabandą.
6. Lietuva, iš aktualiausių Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste, akcizais apmokestinamų prekių – etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, cigarečių, benzino ir gazolių, tik cigaretėms ir gazoliams taiko minimalius pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus akcizų tarifus, tuo tarpu etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei benzinui viršija minėtus reikalavimus, ką ir įrodo darbo autorės atlikta akcizų tarifų kaitos analizė.
7. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuva ribojasi su „rytų“ kaimynėmis – Rusija ir Baltarusija, – kur akcizais apmokestinamoms prekėms taikomi akcizų tarifai ir jų kainos yra mažesnės, akcizų tarifų didinimas, ypač šalis ekonominio nuosmukio laikotarpiu, lemia nelegalią akcizais apmokestinamų prekių apyvartą ir šių prekių kontrabandos masto didėjimą bei gyventojų toleranciją tokiai veiklai. Tokiu atveju yra pažeidžiami Akcizų įstatymo reikalavimai, kas lemia ir valstybės biudžeto pajamų iš akcizų mažėjimą.
8. Kontrabanda yra ne tik Lietuvos, bet ir visos Europos Sąjungos problema, kadangi į Vakarų Europos rinką patenka pigesnės akcizais apmokestinamos prekės.

Siūlymai

Kadangi Akcizų įstatymo nuostatos yra pažeidžiamos, reikėtų sustiprinti akcizų sumokėjimą kontroliuojančių institucijų, ypač VMI, vaidmenį suteikiant šiai institucijai ikiteisminio tyrimo įstaigos statusą, kas ir galėtų padėti operatyviau išaiškinti Akcizų įstatymo nuostatų pažeidimus.

Įvertinus tai, kad į Lietuvą ir per Lietuvą iš „rytų“ kaimynių – Rusijos ir Baltarusijos – į kitas Europos Sąjungos valstybes patenka pigesnės akcizais apmokestinamos prekės, Lietuvai Europos Sąjungos mastu priimant sprendimus dėl akcizų tarifo keitimo akcizais apmokestinamiems produktams, ypač cigaretėms (vienam populiariausių kontrabandos objektų), reikšti stipresnes pozicijas dėl tolimesnės Europos Sąjungos akcizų politikos, akcentuojant pasekmes ne tik Lietuvai, bet ir visai Europos Sąjungai.

Atsižvelgiant į tai, kad, kaip darbe įrodyta gazolių apmokestinimo akcizais atveju, kai sumažinus akcizų tarifą iki minimalaus pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus galimo apmokestinimo lygio šiam produktui, jo realizacija padidėjo, būtų galima svarstyti galimybę sumažinti akcizus ir kitoms Akcizų įstatymo pažeidimų kontekste aktualioms akcizais apmokestinamoms prekėms – benzinui ir etilo alkoholiui.

LITERATŪRA:**Specialioji literatūra:**

1. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005 – 337 p. – ISBN 9955-09-815
2. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998 – 221 p.
3. Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003 – 179 p. – ISBN 9955-530-91-X
4. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras. http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000092076&tree_id=1000007315 [žiūrėta 2011-01-24]
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000094775&tree_id=1000007320 [žiūrėta 2011-01-24]
6. Lietuvos Respublikos muitinės 2010 m. veiklos atskaita. 2011 m. sausis.
7. Marcijonas A. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. – 288 p. – ISBN 9955-557-05-2
8. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, praktika. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001. – 64 p. – ISBN 9986-452-79-1
9. Пепеляева С. Г. Налоговое право. – Москва: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. – 603 p.
10. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. – Kaunas: Technologija, 2003. – 109 p. – ISBN 9955-09-426-5
11. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. – 196 p. – ISBN 9955-09-624-1
12. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. – Kaunas: Technologija, 2003. – 118 p. – ISBN 9955-09-354-4.
13. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение. – Москва: ЮРИСТ, 2000. – 512 p. – ISBN 5-7579-0328-X.
14. Žvirblis A. Mokesčių žinynas. – Vilnius: Žuma, 1998. – 152 p. – ISBN 9986-773-00-8

Periodiniai šaltiniai:

1. Rimkus V. Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės // Lietuvos statistikos darbai. Ketvirtinis statistikos žurnalas – Vilnius, 2010, Nr. 49, p.69-74.

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=390682 [žiūrėta 2011-02-23]
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=390485 [žiūrėta 2011-03-07]
3. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=389313 [žiūrėta 2011-01-24]
4. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=368822&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]
5. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 3, 9, 10, 15, 16, 18, 19, 21, 30, 31, 37, 43 straipsnių ir 3 priedo pakeitimo ir įstatymo papildymo 58(1) straipsniu įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=388056&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]
6. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=388527 [žiūrėta 2011-03-07]
7. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 199, 199(1), 199(2) ir 200 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas ir su juo susiję dokumentai. http://www.lrs.lt/pls/proj/dokpaieska.susije_l?p_id=60548&p_org=&p_fix=n&p_gov=n [žiūrėta 2011-03-07]
8. Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=390600 [žiūrėta 2011-03-07]
9. Lietuvos Respublikos darbo užmokesčio dydžių, socialinės apsaugos išmokų ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio indeksavimo įstatymo pakeitimo įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334467&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-03-07]
10. Lietuvos Respublikos Konstitucija. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=274999 [žiūrėta 2011-02-23]
11. Lietuvos Respublikos operatyvinės veiklos įstatymas. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=378563 [žiūrėta 2011-03-07]
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=373520 [žiūrėta 2011-03-07]
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 6 d. nutarimas Nr. 829 „Dėl valstybės ekonominės bei finansinės kontrolės ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimo koordinavimo“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=392745 [žiūrėta 2011-03-07]

14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 902 „Dėl Etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=336404 [žiūrėta 2011-01-24]
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. sausio 21 d. nutarimas Nr. 44 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimo Nr. 902 "Dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai" pakeitimo“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=336382 [žiūrėta 2011-01-24]
16. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenų žuvininkystėje, išigijimo taisyklių patvirtinimo“. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=374472 [žiūrėta 2011-03-07]
17. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. [nutarimas Nr. 408](#) „Dėl apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklinimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių patvirtinimo“. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=393288 [žiūrėta 2011-03-07]
18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. liepos 14 d. nutarimas Nr. 1044 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-06 nutarimo Nr. 829 „Dėl Komisijos valstybės ekonominės bei finansinės kontrolės ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimui koordinuoti sudarymo ir nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=378445 [žiūrėta 2011-03-07]
19. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. VA-155 „Dėl Apdoroto tabako sunaikinimo ir atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo“ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=240956&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]
20. Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymas Nr. 4 – 200 „Dėl Fiziniam asmeniui taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=234283&p_query=&p_tr2= [žiūrėta 2011-01-24]
21. Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2010 m. birželio 11 d. įsakymas Nr. 4-443 „Dėl Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymo Nr. 4-200 „Dėl Fiziniam asmeniui taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=375548 [žiūrėta 2011-01-24]
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. gruodžio 30 d. nutarimas Nr. 1366 „Dėl bazinės socialinės išmokos dydžio patvirtinimo“. <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.show>

[doc_l?p_id=334705&p_query=&p_tr2=](#) [žiūrėta 2011-03-07]

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992L0079:20100227:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
2. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992L0080:20100227:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
3. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholi ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992L0083:20070101:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
4. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniam gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31992L0084:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
5. 1993 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1993R3199:20080901:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
6. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1995L0059:20100227:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
7. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
8. 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/74/EB iš dalies keičianti Direktyvos 2003/96/EB nuostatas dėl tam tikrų valstybių narių teisės prašyti laikinai atleisti nuo energetikos produktams ir elektros energijai nustatytų mokesčių ar sumažinti apmokestinimo lygį. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:02:32004L0074:LT:PDF> [žiūrėta 2011-01-24]
9. Tarybos direktyva 2010/12/ES 2010 m. vasario 16 d. iš dalies keičianti direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EB dėl apdorotam tabakui taikomų akcizų struktūros ir tarifų bei Direktyvą 2008/118/EB. <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:201>

[0:050:0001:0007:LT:PDF](#) [žiūrėta 2011-01-24]

Teismų praktika:

1. Lietuvos Respublikos teismų praktikos internetinė svetainė. <http://www.infolex.lt/portal/start.asp> [žiūrėta 2011-03-07]
2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2001 m. balandžio 5 d. prejudicinis sprendimas byloje Nr. C-325/99. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/ [žiūrėta 2011-03-07]
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. prejudicinis sprendimas byloje Nr. C-455/98. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/ [žiūrėta 2011-03-07]

Interneto nuorodos:

1. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainė. www.finmin.lt [žiūrėta 2011-03-07 ir 2011-04-18].
2. Lietuvos Respublikos muitinės internetinė svetainė. http://www.cust.lt/web/guest/ziniaskaidai/p_ranesimaispaudai. [žiūrėta 2011-03-18]
3. Excise duty on tobacco products – guide. <http://www.eubusiness.com/topics/health/tobacco-duty-guide/> [žiūrėta 2011-05-06]
4. LFMI's position on the European Commission's proposal to increase excise duty on manufactured tobacco. http://www.lrinka.lt/index.php/research/lfmis_position_on_the_european_commissions_proposal_to_increase_excise_duty_on_manufactured_tobacco/5048 [žiūrėta 2011-05-06]
5. Europos Komisijos interneto svetainė. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm [žiūrėta 2011-04-11]
6. Tabako akcizų politikos ir jos pasekmių Lietuvoje 2002-2010 m. tyrimas. Vilnius. 2010. <http://files.lrinka.lt/analitiniai%20darbai/tabako%20tyrimas%202010.pdf> [žiūrėta 2011-04-11]
7. Tvaskienė J. Kontrabandos voratinklis - neišardomas. http://www.lzinios.lt/lt/2010-07-08/tyrimas_2/kontrabandos_voratinklis_neisardomas.html [žiūrėta 2011-04-11]
8. Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos internetinė svetainė. <http://www.pasienis.lt/> [žiūrėta 2011-04-18]
9. Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paieska1.php [žiūrėta 2011-01-24]
10. Žukauskas V. Užmirštoji kontrabandos ekonomika. [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/zinia_sklaidai/straipsniai_ir_komentarai/uzmirštoji_kontrabandos_ekonomika/5828;from_topic_id;19](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/zinia_sklaidai/straipsniai_ir_komentarai/uzmirστοji_kontrabandos_ekonomika/5828;from_topic_id;19)

[žiūrėta 2011-04-11]

11. Žukauskas V. Šešėlinė ekonomika: Lietuvos ir kitų šalių patirtis. http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/seseline_ekonomika_lietuvos_ir_kitu_saliu_patirtis/5745;from_topic_id:61[žiūrėta 2011-04-11]

Rakevičienė E. Akcizų mokesčio įstatymo pažeidimai, įtakojantys mokesčio surinkimą / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 68 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti ir įvertinti Akcizų įstatymo pažeidimai, įtakojantys šio mokesčio surinkimą pagrindžiant, kad Lietuvoje yra sudaryti teisiniai pagrindai užkirsti kelią šio įstatymo pažeidimams kartu pateikiant ir akcizų tarifų dydžių bei jų kaitos problematiką bei pasiūlymus kaip šias problemas spręsti. Pirmoje darbo dalyje pateikiama mokesčių sąvoka, jų reikšmė ir teisinio reglamentavimo būtinumas bei atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. Antroje darbo dalyje atskleidžiama akcizų mokesčio esmė, šio mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas kaip prevencinė priemonė Akcizų įstatymo pažeidimams. Trečiojoje darbo dalyje pateikiama su konkrečiomis akcizais apmokestinamomis prekėmis susiję Akcizų įstatymo pažeidimai ir atsakomybė už juos bei akcizų tarifų dydžio įtaka valstybės biudžeto pajamų surinkimui.

Pagrindiniai žodžiai: akcizų mokestis, akcizų tarifai, akcizų lengvatos, valstybės biudžetas.

Rakevičienė E. The infringements of the Law on Excise duty that influence the collection of the tax / Master's Work in Law. Supervisor doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2011. – 68 p.

ANOTATION

The final master thesis covers the analysis and evaluation the infringements of the Law on Excise duty that influence the collection of the tax by justifying that in Lithuania it is established legal basis for the prevention of the infringements of the Law on Excise duty. As well it is covered the problems of assessment and fluctuation of the excise duty rates and the approaches to solve before mentioned problems. The first part of the work reveals the notion and importance of the tax, the necessity of the legal regulation and the liability for the infringements of the tax laws. The second part reveals the essence of the excise duty, the legal regulation of the exemptions as the preventive mean for the infringements of the Law on Excise duty. The third part specifies the infringements of the Law on Excise duty that are related with the concrete excisable goods, the liability for these infringements and the influence of the assessment on the collection of revenues of the state budget.

The keywords: excise duty, excise duty rates, excise duty exemptions, state budget.

Rakevičienė E. Akcizų mokesčio įstatymo pažeidimai, įtakoję mokesčio surinkimą / Teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 68 p.

SANTRAUKA

Darbo aktualumą apsprendžia tai, kad mokesčiai, tarp jų ir akcizai, užtikrina gana didelę dalį valstybės biudžeto mokesčių pajamų gavimo. Akcizų įstatymu ir jį įgyvendinančiais teisės aktais reglamentuojant apmokestinimą šiuo mokesčiu sudaromos teisinės sąlygos valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio gavimui. Darbo tikslas – atskleisti akcizų mokesčio kaip vieno iš valstybės biudžeto mokesčių pajamų šaltinio esmę, jo dydžio kaitos aspektus Europos Sąjungos kontekste, teisinį reglamentavimą kartu vertinant ir Akcizų įstatymo pažeidimus bei jų įtaką valstybės biudžeto pajamų surinkimui. Siekiant magistro baigiamojo darbo tikslo yra keliami šie uždaviniai: 1) remiantis moksline literatūra bei Lietuvos ir tarptautiniais teisės aktais atskleisti akcizų mokesčio esmę bei jo teisinį reglamentavimą, šio reglamentavimo įtaką Akcizų įstatymo pažeidimams; 2) išanalizuoti akcizų įstatymo pažeidimus, akcizų tarifų dydžių kaitą bei jų įtaką valstybės biudžeto pajamoms kartu vertinant ir Lietuvos priimtus įsipareigojimus dėl jų stojant į Europos Sąjungą; 3) atlikti Lietuvos valstybės biudžeto pajamų bei akcizų dalies jose analizę, apibendrinti duomenis ir pateikti vertinimus; 4) pateikti praktines rekomendacijas ir pasiūlymus tiek dėl norminių aktų, reglamentuojančių apmokestinimą akcizais, tiek dėl Akcizų įstatymo pažeidimų prevenciją bei kontrolę vykdančių institucijų veiklos tobulinimo.

Darbo metodai – lyginamasis, teisinių dokumentų ir mokslinės literatūros, statistinių duomenų analizės ir apibendrinimo.

Išanalizavus Akcizų mokesčio įstatymo pažeidimus ir jų įtaką valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio surinkimui darbe pateikiamos tokios išvados: Lietuvoje aukščiausio lygio teisės aktuose, tiek Lietuvos Respublikoje Konstitucijoje, tiek Akcizų įstatyme ir jį įgyvendinančiuose teisės aktuose reglamentuojant akcizų mokesstinę prievolę (net ir tuo atveju, kai akcizais apmokestinamos prekės yra laikomos ar panaudojamos pažeidžiant teisės aktų nustatytą tvarką) yra sudaryti teisiniai pagrindai valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio gavimui. Tiek administracinės, tiek baudžiamosios atsakomybės nustatymą bei griežtinimą už neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis ir už šių prekių kontrabandą (kai yra pažeidžiami Akcizų įstatymo reikalavimai) galima laikyti prevencine priemone sudarančia sąlygas valstybės biudžeto pajamų iš šio mokesčio surinkimui. Darbe atlikta akcizų tarifų kaitos analizė apdorotam tabakui, etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei energiniams produktams siejant jų dydžius su Lietuvos priimtais įsipareigojimais

stojant į Europos Sąjungą rodo, kad Lietuvoje alkoholiniam gėrimams ir benzinui, kurie laikytini nelegalios prekių apyvartos objektais, jie yra didesni negu yra privaloma nustatyti. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos „rytų“ kaimyninėse valstybėse – Rusijoje ir Baltarusijoje – visų akcizais apmokestinamų prekių kainos yra mažesnės, akcizų tarifų didinimas, ypač šalis ekonominio nuosmukio metu, mažina valstybės biudžeto pajamas iš akcizų. Tokiu būdu Lietuvos valdžios atstovams yra siūloma stiprinti akcizų sumokėjimą kontroliuojančių institucijų, ypač VMI, vaidmenį siekiant užkirsti kelią Akcizų įstatymo pažeidimams (ypač cigarečių kontrabandos ir nelegalios apyvartos atveju) bei apsvarstyti galimybę sumažinti akcizų tarifus iki minimalaus galimo pagal Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus apmokestinimo lygio benzinui ir etilo alkoholiui.

SUMMARY

Rakevičienė E. The infringements of the Law on Excise duty that influence the collection of the tax / Master's Work in Law. Supervisor doc. dr. V. Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2011. – 68 p.

The work's topicality is determined by the fact that taxes, including excise, certain quite large part of the state budget revenue. With the Law on Excise duty and implementing legal acts regulating the assessment it is formed conditions to ensure the state budget revenue from this tax. Work objective is to reveal the essence of excise duty as the one of the sources of state budget revenue, as well the fluctuation of the excise duty rates in the context of European Union, the legal regulation, together analyzing the infringements of the Law on Excise duty and them influence on the collection of revenues of the state budget. To implement the objective of master thesis the following tasks were presented: 1) to reveal the essence of excise duty and legal regulation in accordance to scientific literature and Lithuanian /international legal acts; 2) to analyze the fluctuation of the excise duty rates and them influence on the revenue of the state budget together analyzing the Lithuanian commitments assumed with the entry to the European Union; 3) to execute the analysis of the Lithuanian state budget revenue and the revenue from excises, to generalize the data and to provide evaluation; 4) to provide practical recommendations and proposals considering the legal acts regulating the assessment as well the recommendations for the improvement of the practice of the institutions that practice the control and prevention of the infringements of the Law on Excise duty.

Work methods: comparative, analysis of legal documents and scientific literature, analysis of statistical data and generalization.

After the performed research of the infringements of the Law on Excise duty and the influence on the state budget revenue from the excise duty the conclusions are as follows: in Lithuania in the supreme legal acts, in the Constitution of the Republic of Lithuania and in the Law of Excise duty and implementing legal acts regulating the liability to pay excise duty (even in cases when excisable goods are stored and used by violating the provisions of legal acts) are established legal basics for the collection of the state budget revenue from excises. Regulated the administrative as well the criminal liability in legal acts for the illegal circulation and smuggling (when the provisions of the Law on Excise duty are violated) and stiffen of these liabilities can be considered as preventive means ensuring the collection of the state budget revenue from excises. After the performed analyze of the fluctuation of the excise duty rates for the processed tobacco, ethyl alcohol and alcoholic beverages and energy products together evaluating these rates with the Lithuanian commitments assumed with the entry to

the European Union reveals that for alcoholic beverages and petrol, that are the object of illegal circulation, there are applied higher excise duty rates than could be according to the European Union Law. Taking into account that fact that in “eastern” neighbourhood countries – in Russia and Belarus – the prices of excisable good are less, the increase in excise duty rates, especially in the period of economic recession, reduces the state budget revenue from excises. Thus for the representatives of the Lithuanian authority it is suggested to strengthen the role of the institution that controls the payment of excise duty, particularly the role of the State Tax Inspectorate Under the Ministry of Finance, in order to prevent the infringements of the Law on Excise duty (particularly in case of illegal circulation and smuggling of cigarettes) and to consider the possibility to reduce excise duty rates for ethyl alcohol and petrol to the minimum requirements according to the European Union Law requirements.

PRIEDAI

1 PRIEDAS. DARBE VARTOJAMŲ SAŲOKŲ REIKŠMĖS

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas – asmuo, šio Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka įsteigęs akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkais laikomi ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis – patalpa ir (arba) teritorija, kuriose šio įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka leidžiama laikyti, gaminti, perdirbti, maišyti, taip pat į jas atgabenti ar iš jų išgabenti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Akcizais apmokestinamų prekių sandėliais laikomos ir kitose valstybėse narėse esančios patalpos ir (arba) teritorijos, kurias akcizais apmokestinamų prekių sandėliais pripažino tų valstybių narių kompetentingos institucijos.

Akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentas – dokumentas, naudojamas, kai akcizais apmokestinamos prekės (jeigu tai energiniai produktai – tik Akcizų įstatymo 2 priede nurodytos prekės) gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentas parengiamas vadovaujantis 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 684, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis, nuostatomis. Centrinis mokesčių administratorius turi teisę nustatyti papildomus Lietuvos Respublikoje išrašomų akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentų reikalavimus, kai šioje dalyje nurodytas reglamentas valstybei narei suteikia tokią teisę.

Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – apmokestinimo režimas, kai akcizais apmokestinamos prekės, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra arba kita priemonė, gaminamos, perdirbamos, maišomos, laikomos ir (ar) gabenamos laikinai atidėjus už jas apskaičiuotų akcizų mokėjimą.

Alkoholiniai gėrimai – alus, vynas iš šviežių vynuogių, kiti fermentuoti gėrimai ir tarpiniai produktai, kaip tai apibrėžta šiame straipsnyje.

Alus – KN 2203 pozicijoje klasifikuojamas alkoholinis gėrimas, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 0,5 procento, taip pat bet koks gėrimas, kuris yra pagamintas maišant alų su nealkoholiniais gėrimais, klasifikuojamas KN 2206 pozicijoje ir kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 0,5 procento.

Apdorotas tabakas – cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas.

Cigarai ir cigarilės – šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvaskalą, pagamintą iš natūralaus tabako; paruošti rūkyti, užpildyti smulkinto tabako mišiniu tabako ritinėliai, kuriuos visiškai dengia įprastos cigaro spalvos išorinis apvaskalas, pagamintas iš regeneruoto tabako ir dengiantis filtra, jei jis yra, bet ne kandiklį (kai cigarai yra su kandikliais), jeigu jų vieneto svoris (be filtro ar kandiklio) yra ne mažesnis kaip 2,3 gramo, bet ne didesnis kaip 10 gramų ir bent trečdalyje ritinėlio (pagal ilgį) apskritimo ilgis yra ne mažesnis kaip 34 mm.

Cigaretės – šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių; tabako ritinėliai, kurie nepramoniniu būdu gali būti įkišti į vamzdelius, pagamintus iš cigarečių popieriaus; tabako ritinėliai, kurie nepramoniniu būdu gali būti įvynioti į cigarečių popierių.

Elektros energija – KN 2716 pozicijoje klasifikuojama energija.

Etilo alkoholis – visi šie produktai: KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento; KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 22 procentai; etilo alkoholio turintys produktai nepaisant, ar tai mišinys, ar ne.

Kiti putojantys fermentuoti gėrimai – alkoholiniai gėrimai, kurie atitinka visus šiuos požymius: klasifikuojami KN 2206 00 91, taip pat KN 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 subpozicijose ir KN 2205 pozicijoje (išskyrus gėrimus, kurie pagal šį įstatymą laikomi vynais iš šviežių vynuogių); pateikiami išpilstyti į butelius su grybo pavidalo kamščiais, kurie pritvirtinti raiščiais arba apkaustais, arba pateikiami kitaip, jeigu jų perteklinis slėgis dėl ištirpusio anglies dioksido yra ne mažesnis kaip 3 barai; jų faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento, bet ne didesnė kaip 15 procentų, o jeigu ji yra didesnė kaip 8,5 procento, ji turi būti gauta tik fermentuojant.

Kiti ramūs fermentuoti gėrimai – alkoholiniai gėrimai, kurie atitinka visus šiuos požymius: klasifikuojami KN 2204 ir 2205 pozicijose (išskyrus gėrimus, kurie pagal Akcizų įstatymą laikomi vynais iš šviežių vynuogių arba kitais putojančiais fermentuotais gėrimais), taip pat klasifikuojami KN 2206 pozicijoje (išskyrus gėrimus, kurie pagal Akcizų įstatymą laikomi kitais putojančiais fermentuotais gėrimais arba alumi); jų faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento, bet ne didesnė kaip 15 procentų, o jeigu ji yra didesnė kaip 5,5 procento, ji turi būti gauta tik fermentuojant.

Kontrabanda – neteisėtas prekių gabenimas per valstybės sieną.

Mokesčių administravimas – mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas.

Mokesčių administratorius – už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).

Putojantis vynas iš šviežių vynuogių – alkoholinis gėrimas, kuris atitinka visus šiuos požymius: klasifikuojamas KN 2204 10, 2204 21 10 arba 2204 29 10 subpozicijoje, arba KN 2205 pozicijoje; pateikiamas išpilstytas į butelius su grybo pavidalo kamščiais, kurie pritvirtinti raiščiais arba apkaustais, arba pateikiamas kitaip, jeigu jo perteklinis slėgis dėl ištirpusio anglies dioksido yra ne mažesnis kaip 3 barai; jo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento, bet ne didesnė kaip 15 procentų ir yra gauta tik fermentuojant.

Ramus vynas iš šviežių vynuogių – alkoholinis gėrimas, kuris atitinka abu šiuos požymius: klasifikuojamas KN 2204 arba 2205 pozicijoje; jo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra: didesnė kaip 1,2 procento, bet ne didesnė kaip 15 procentų ir yra gauta tik fermentuojant, arba didesnė kaip 15 procentų, bet ne didesnė kaip 18 procentų ir yra gauta tik fermentuojant, o gėrimas pagamintas nepridedant cukraus.

Registruotas akcizais apmokestinamų prekių gavėjas – asmuo, kuris Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka yra įsiregistravęs gauti iš kitos valstybės narės verslo tikslams akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Registruotais gavėjais laikomi ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

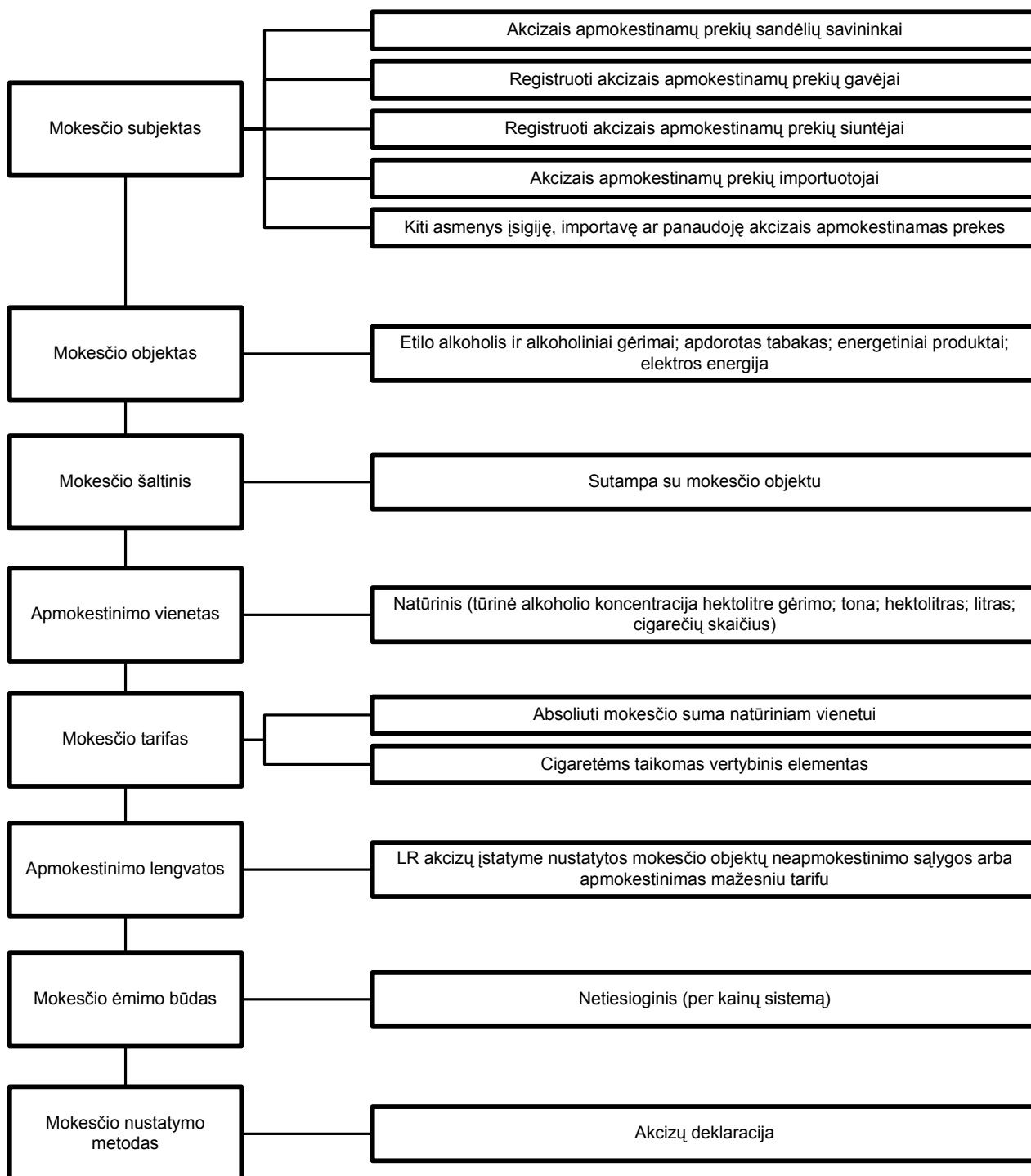
Registruotas akcizais apmokestinamų prekių siuntėjas – asmuo, kuris Akcizų įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka yra įsiregistravęs verslo tikslais tik išgabenti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, jas išleidžiant į laisvą apyvartą pagal Bendrijos muitinės kodekso 79 straipsnį. Registruotais siuntėjais laikomi ir kitų valstybių narių kompetentingų institucijų pripažinti asmenys.

Rūkomasis tabakas – šie produktai: suplėšytas, supjaustytas ar kitaip susmulkintas ir suspaustas į briketus (kubelius) arba nesuspaustas tabakas, tinkamas rūkyti jo papildomai neapdorojus pramoniniu būdu; mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos, nepriskirtinos prie cigarečių, cigarilių ir cigarų, jeigu jos gali būti rūkomos.

2 PRIEDAS. LIETUVOS RESPUBLIKOS AKCIZŲ ĮSTATYMO ĮGYVENDINAMI EUROPOS SĄJUNGOS TEISĖS AKTAI

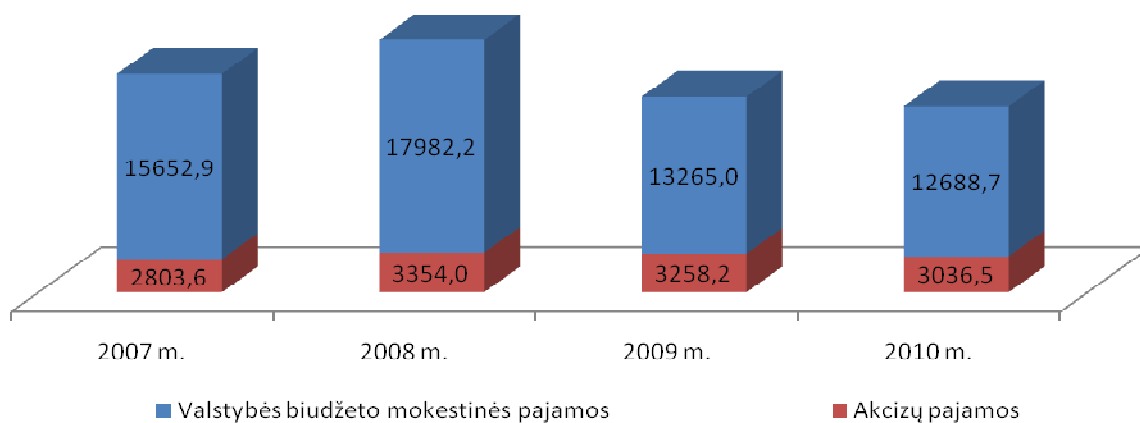
1. 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole
2. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo
3. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo
4. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo
5. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo
6. 1992 m. rugsėjo 11 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2719/92 dėl administracinio lydraščio gabenant akcizais apmokestinamus produktus pagal akcizų sustabdymo režimą
7. 1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamentas (EEB) 3649/92 dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizų apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje
8. 1993 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais
9. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui
10. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą
11. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB
12. 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 684/ 2009, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis

3 PRIEDAS. SVARBIAUSI AKCIZŲ MOKESČIO ĮSTATYMO ELEMENTAI



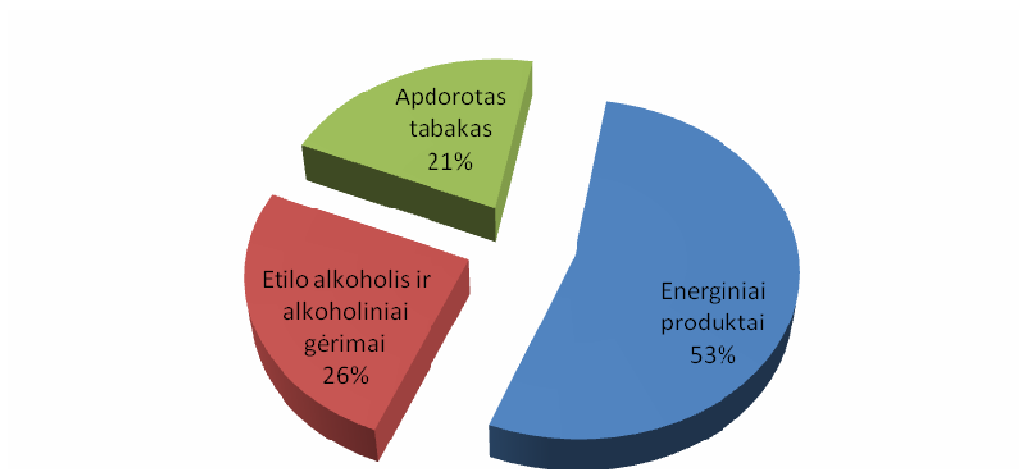
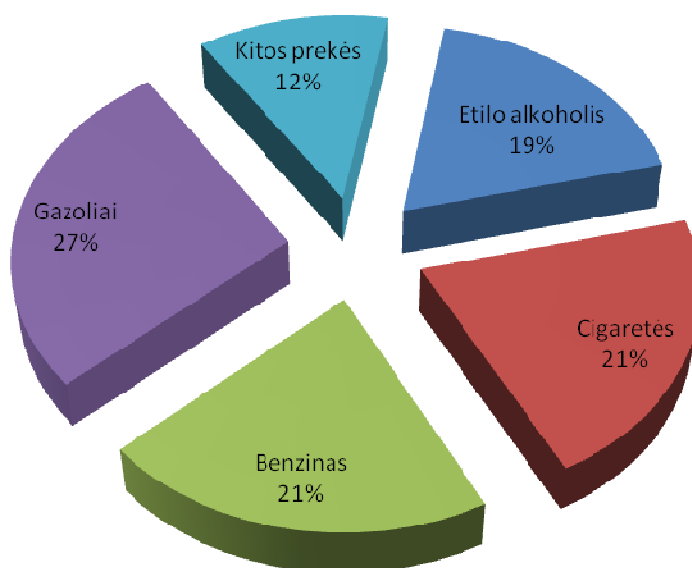
Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal E. Buškevičiūtę, 2005, p. 22–23.

4 PRIEDAS. VALSTYBĖS BIUDŽETO AKCIZŲ IR MOKESTINĖS PAJAMOS

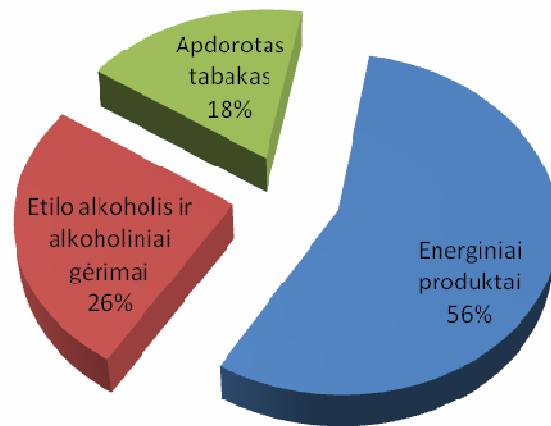


2007-2010 m. valstybės biudžeto mokesstinės ir akcizų pajamos, mln. Lt

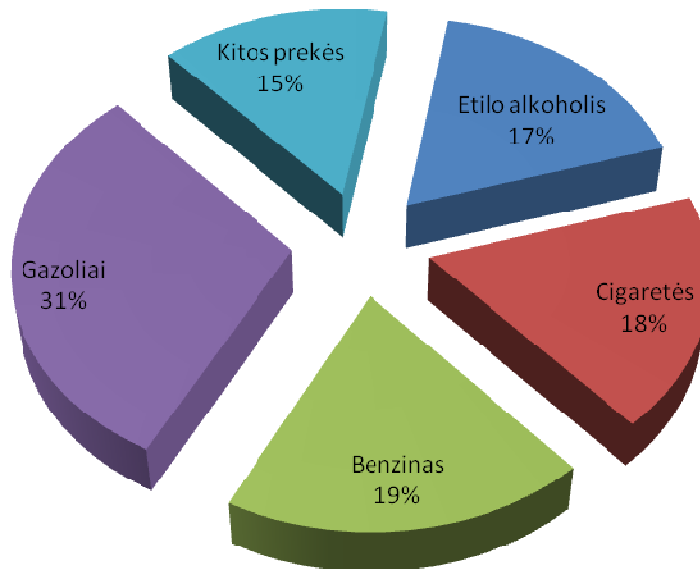
Šaltinis: Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15. http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php [žiūrėta 2011-01-24] ir LR finansų ministerijos duomenys.

5 PRIEDAS. AKCIZŲ PAJAMŲ STRUKTŪRA**1 pav. Akcizų pajamų struktūra pagal prekių grupes 2009 m., proc.****2 pav. Akcizų pajamų struktūra pagal prekes 2009 m., proc.**

Šaltinis: Valstybinio audito ataskaita. Akcizo mokesčio administravimas. 2010 m. rugsėjo 20 d. Nr. VA-P-60-5-15.
http://www.vkontrole.lt/audito_ataskaitu_paiska1.php [žiūrėta 2011-01-24].



3 pav. Akcizų pajamų struktūra pagal prekių grupes 2010 m., proc.



4 pav. Akcizų pajamų struktūra pagal prekes 2010 m., proc.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR finansų ministerijos duomenimis.