

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
MUITINĖS VEIKLOS KATEDRA

JŪRATĖ VARANAVIČIENĖ

AKCIZŲ TEISINIS REGULIAVIMAS IR JO REIKŠMĖ
FORMUOJANT ŠALIES BIUDŽETO PAJAMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
doc. dr. V.Rimkus

VILNIUS, 2009

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
MUITINĖS VEIKLOS KATEDRA

AKCIZŲ TEISINIS REGULIAVIMAS IR JO REIKŠMĖ FORMUOJANT ŠALIES BIUDŽETO PAJAMAS

Muitinių administravimo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62603S205

Recenzentė
Lektorė A.Lučinskienė

2009 12

Vadovas
doc. dr. V.Rimkus

2009 12 03

Atliko
MTAmn7-01 gr. stud.
J.Varanavičienė
2009 12 03

VILNIUS, 2009

TURINYS

ĮVADAS	6
1. MOKESČIAI, KAIP PAGRINDINIS VALSTYBĖS PAJAMŲ SURINKIMO BŪDAS	8
1.1. Valstybės pajamų samprata ir sistema.....	8
1.2. Bendrieji mokesčių požymiai ir samprata	10
1.3. Mokesčių rūšys ir Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių sistema.....	13
1.4. Mokestinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas.....	16
1.5. Apmokestinimo tvarkos teisinis reguliavimas.....	20
2. AKCIZO MOKESČIO RAIDA LIETUVOJE IR ES KONTEKSTE	29
2.1. Akcizo mokesčio teisinis reglamentavimas Lietuvoje.....	29
2.2. Akcizų dydžių skirtumai ES šalyse	33
2.3. Akcizų dydžių kaita Lietuvoje	38
3. AKCIZŲ KAITOS IR ŠALIES BIUDŽETO PAJAMŲ SAŠAJOS ANALIZĖ	44
3.1. Akcizų indėlio formuojant Lietuvos valstybės biudžeto pajamas analizė	44
3.2. Akcizų administravimo mutinėje sunkumai dėl dažnos akcizų dydžių kaitos	52
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	59
LITERATŪRA	61
ANOTACIJA.....	66
SANTRAUKA	67
SUMMARY	68
PRIEDAI	69

LENTELĖS

1 lentelė. Benzino ir dyzelinio kuro akcizai Lietuvoje ir kaimyninėse šalyse 2008 – 2009 metais.....	34
2 lentelė. Benzino ir dyzelino kainų palyginimas 27 Europos šalyse, 2008m.....	35
3 lentelė. Akcizų kaita etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams 2004 – 2009 m.....	39
4 lentelė Akcizų kaita tabako gaminiams 2004 – 2009 m.....	39
5 lentelė. Akcizų kaita energetiniams produktams 2004 – 2009 m	40
6 lentelė. Dyzelino kainų Lt/l Lietuvoje ir kaimyninėse šalyse palyginimas 2009 m.....	47
7 lentelė. Biudžeto pajamos ir pajamos iš akcizų Lietuvoje 1999 – 2009 metais.....	47
8 lentelė. Prekių kainų kaita 2005 – 2009 metais.....	53
9 lentelė. Lietuvos Respublikos pasienyje sulaikytos kontrabandos apimtys 2000 – 2008 m.	54

PAVEIKSLAI

1 pav. Benzino ir dyzelino kainos Lietuvoje ir kaimyninėse valstybėse 2009 metais.....	36
2 pav. ES nustatytų minimalių akcizų tarifų viršijimas Lietuvoje 2009 m.....	42
3 pav. 2008 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra.....	45
4 pav. Lafero kreivė.....	46
5 pav. Pajamų į biudžetą dinamika 2005 – 2009 metais (mln. litų).....	50
6 pav. Biudžeto pajamų dalis, surenkama iš akcizo mokesčių 1999 – 2009 metais.....	51
7 pav. Pajamų iš alkoholio akcizų į biudžetą surenkamos pajamos 1996 – 2009 metais (mln. Lt).....	51

IVADAS

Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Tokį formavimąsi tiesiogiai įtakoja mokesčių teisinis reguliavimas. Akcizo, kaip vieno svarbiausių valstybės pajamų šaltinio, teisinės bazės spragos gali neigiamai įtakoti įplaukas į šalies biudžetą, todėl yra būtinas tų spragų keliamos problematikos identifikavimas ir jos galimų sprendimų būdų paieška.

Darbo aktualumas. Mokesčių reikšmės valstybės biudžetui tematika yra parašyta nemažai mokslinių darbų, kuriuose vienas iš pagrindinių teiginių yra tai, jog mokestis – tai svarbiausias valstybės „pelno“ įrankis. Pastebėtina, jog lietuvių autorių (Buškevičiūtės E., Marcijono A., Meidūno V., Puzinausko P., Stačioko R., Rudzčio R.) mokesčių sistemos vertinimai yra daugiau teorinio pobūdžio: aptariami mokesčių sistemos principai¹, mokesčių vaidmuo šalies ekonomikoje², jų socialinė-ekonominė raiška³. Užsienio autorių mokslo darbai labiau orientuoti į mokesčių sistemos ir valstybės biudžeto sąlyčio problemines sritis: didelis dėmesys skiriamas mokesčių fiskalinei funkcijai⁴, analizuojama Europos Sąjungos mokesčių politika⁵. Rusų autorių šaltiniuose didesnis dėmesys skiriamas finansinių nusikaltimų (mokesčių vengimo, kontrabandos) įtakai valstybės biudžeto pajamų pokyčiams⁶, išsamiai analizuojama tarptautinio mokesčių mechanizmo ypatumai⁷ bei mokesčių administravimui aspektai⁸. Štreimikienė D., Mikalauskienė A., Kuokštis V., Gylis P. paliečia svarbius akcizų kaitos įtakos ekonomikai, šalies biudžetui ir mokesčių naštos šalies gyventojams aspektus, tačiau analizuojamas labai trumpas laikotarpis arba tik kurio nors vieno akcizo pokyčio pasekmės. Šio darbo aktualumas sietinas su stygiumi išsamios akcizų kaitos poveikio biudžeto pajamų pokyčiams Lietuvoje apimant pastarųjų dešimties metų laikotarpį.

Darbo problematika. Akcizas yra vienas svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. Biudžeto lėšos panaudojamos visos visuomenės ir valstybės reikmėms. Akcizu taip pat yra apmokestinamas prekių importas, kas leidžia ginti šalies gamintojų interesus. Tuo siekiama Konstitucijos 46 straipsnio antroje ir trečiojoje dalyse įtvirtinto valstybės tikslo - remti ūkinę pastangas bei visuomenei naudingą iniciatyvą ir ūkinę veiklą reguliuoti taip, kad ji tarnautų bendrai

¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Vilnius, 2005.

² Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 130-184.

³ Rimas J., Stačiokas R. Mokesčių kilmė ir socialinė-ekonominė raiška. Vilnius: VMI prie LR finansų ministerijos, 1996, p. 35-48.

⁴ Alan A. Tait Value Added Tax, International monetary Fund. Washington, D.C., 1998, p. 16-21.

⁵ Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. Deventer, 2001, p. 96-124.

⁶ Александров И.В. Налоговые преступления. Санкт-Петербург, 2002, стр. 47-63.

⁷ Дериберг Р. Международное налогообложение, Москва, 1997, стр. 118.

⁸ Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Москва: Книжный мир, 2002, стр. 3-55.

tautos gerovei⁹. Kita vertus, kadangi akcizą kaip netiesioginį mokestį moka atitinkamos prekės vartotojas, todėl esant per dideliems akcizų tarifams, mokesčių našta gali būti per didelė vartotojui. Tokiu atveju mažėja pirkimas arba atsiranda kiti, nelegalūs panašių prekių pardavimai, įvairūs teisiniai pažeidimai vengiant mokesčių. Tada biudžetas ne tik negauna daugiau pajamų, o atvirkščiai, jos netgi sumažėja.

Taigi akcizo tarifas yra lankstus ekonomikos reguliavimo svertas. Teisės aktais keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus ir konjunktūrą, nustatyti ekonominius valstybės prioritetus. Tačiau neapdairi akcizų kaitos politika gali duoti ir neigiamų rezultatų tiek šaliai ekonomikai, tiek šaliai gyventojams.

Darbo objektas – akcizų tarifai ir biudžeto pajamos iš akcizų, akcizų teisės aktai, akcizų surinkimo statistika.

Darbo tikslas – visapusiškai išanalizuoti mokesčių sistemos elemento – akcizo mokesčio – esmę, jo dydžio kaitos aspektus ES kontekste ir atskleisti, kaip tai įtakoja šalies biudžeto pajamas. Siekiant magistro baigiamojo darbo tikslo, keliami tokie **tyrimo uždaviniai**:

1. Remiantis moksline literatūra ir tarptautiniais bei Lietuvos teisės aktais atskleisti akcizo mokesčio esmę, teisinį statusą .
2. Išanalizuoti akcizų dydžių kaitą Lietuvoje ir palyginti su kitomis Europos Sąjungos šalimis.
3. Atlikti Lietuvos biudžeto pajamų ir pajamų dalies iš akcizų kaitos analizę, apibendrinti duomenis ir pateikti jų vertinimą.
4. Pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl akcizų teisinio reguliavimo siekiant efektyvesnio šalies biudžeto pajamų surinkimo.

Darbe naudojami metodai. Lyginamasis – istorinis metodas naudojamas tiriant akcizo mokestį reglamentuojančius Lietuvos ir tarptautinius teisės aktus, jų pakeitimus, taip atskleidžiant akcizo mokesčių raidą. Teisinių dokumentų ir mokslinės literatūros analizės metodai naudojami tiriant akcizo mokestius reglamentuojančius teisės aktus ir mokslininkų darbus bei jų prognozes apie akcizų kaitos ir biudžeto pajamų surinkimo sąsajas. Statistinių duomenų analizės metodo pagalba statistiniais duomenimis grindžiamai darbe pateikiami faktai ir teiginiai. Naudojantis loginiu ir apibendrinimo metodais sisteminami ir apibendrinami tyrimo metu gauti duomenys ir formuluojamos išvados bei pasiūlymai.

Darbe vartojamų sąvokų reikšmės pateikiamos 1 priede

⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

1. MOKESČIAI, KAIP PAGRINDINIS VALSTYBĖS PAJAMŲ SURINKIMO BŪDAS

1.1. Valstybės pajamų samprata ir sistema

Valstybei kaip visuomenės politinei organizacijai, vykdančiai atitinkamas bendras funkcijas, būtini piniginiai ištekliai šioms funkcijoms realizuoti. Todėl valstybės žinion ir nuosavybės įstatymų nustatytais būdais bei tvarka pereina dalis krašto nacionalinių pajamų. Skirstant ir perskirstant nacionalines pajamas, dalis jų lieka gamintojams bei kitiems ūkio subjektams, o dalis atitenka valstybei, kuri taip pat perima dalį gyventojų asmeninių pajamų. *Valstybės perimtos piniginės lėšos įgauna valstybės pajamų formą.*¹⁰ Pagal savo teisinį pobūdį valstybės pajamos yra viešosios nuosavybės valstybės ar savivaldybės objektas, kuriuo disponuoja įstatymų įgaliotos valstybės ar savivaldybės institucijos. Valstybės pajamos kaupiamos atitinkamuose pinigų fonduose, kurių pagrindinis – valstybės ar savivaldybių biudžetas, ir naudojamos įstatymų nustatytoms sritims: švietimo, kultūros, sveikatos apsaugos programoms finansuoti; viešajai tvarkai ir visuomenės apsaugai: valstybės institucijoms išlaikyti bei kitoms visuomenės bendroms reikmėms. Taigi *valstybės pajamos - piniginiai ištekliai, kurie skirstant visuomenės nacionalines pajamas pereina valstybės žinion ir kaupiami valstybės ar savivaldybių biudžete bei pinigų fonduose, taip pat piniginiai ištekliai, kuriuos valstybė yra pasiskolinusi ir kurie naudojami valstybės ar savivaldybės funkcijoms finansuoti.*¹¹ Šių pajamų gavimo būdus, kaupimo bei panaudojimo tvarką, kitus jų teisinio režimo elementus nustato įstatymai ir kiti teisės aktai.

Valstybės pajamos gaunamos įvairiais būdais, skiriasi jų kaupimo tvarka, naudojimo kryptys ir t.t. Tai sąlygoja valstybės pajamų įvairovę ir jų klasifikavimo būtinybę. Visos valstybės pajamos priklausomai nuo jų skirtingos reikšmės formuojant valstybės pinigų fondus, skirstytinos į privalomas ir papildomas. Pirmosios gaunamos nustatant įvairius privalomus mokėjimus į valstybės biudžetą bei pinigų fondus: tai mokesčiai, rinkliavos, muitai ir t.t. Privalomos valstybės pajamos planuojamos pagal valstybės poreikius atitinkamas jos veiklos sritis finansuoti ir joms tenka pagrindinis vaidmuo sudarant valstybės biudžetą bei pinigų fondus¹². Papildomos pajamos gaunamos skolinantis lėšas iš vidaus bei užsienio kreditorių pagal paskolos sutartis ar platinant vertybinius popierius; renkant baudas už įstatymų pažeidimus; išieškant pinigus už valstybei padarytą žalą; realizuojant valstybės paveldėtą (jai dovanotą), taip pat konfiskuotą ar bešeimininkį turtą; kitais įstatymų nustatytais būdais.

¹⁰ Pajuodienė G. M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993, p. 74.

¹¹ Rimas J., Stačiokas R. Mokesčių kilmė ir socialinė-ekonominė raiška. Vilnius: VMI prie LR finansų ministerijos, 1996, p. 19.

¹² Stačiokas R., Rimas J. Savivaldybių mokesčiai ir rinkliavos. Kaunas, 1996, p. 62-63.

Lietuvos Respublikos ūkis grindžiamas nuosavybės formų įvairove, todėl valstybės pajamos pagal jų gavimo šaltinius taip pat skiriasi. Įstatymai numato privačią ir viešąją (valstybės, savivaldybių) nuosavybę, taip pat leidžiama mišri nuosavybė, jeigu tai neprieštarauja įstatymams. Valstybė gauna pajamas naudodama ir realizuodama viešosios nuosavybės objektus; taip pat valstybė gali gauti pajamas, naudodama privačios nuosavybės objektus. Be to, valstybė gauna dalį pajamų dėl užsienio subjektų veiklos Lietuvoje.

Pagal nuosavybės formą valstybės pajamos skirstomos į nuosavas ir laikinai skolintas. Nuosavoms pajamoms priklauso piniginiai ištekliai, įstatymų nustatytais būdais pereinantys valstybės žinion ir tampantys viešosios (valstybės, savivaldybės) nuosavybės objektu. Tokios pajamos gaunamos renkant mokesčius, rinkliavas, kitų privalomų mokėjimų atveju; realizuojant (nuomojant) viešosios nuosavybės objektus; išieškant baudas už įstatymų pažeidimus ir pan. Skirtingai nei nuosavos, laikinai skolintos pajamos, gautos valstybei skolinantis lėšas iš kreditorių, išlieka kreditoriaus nuosavybe ir pasibaigus skolinimosi terminui turi būti gražintos jų savininkui, išmokant nustatyto dydžio palūkanas.

Remiantis teritoriniu kaupimo ir panaudojimo principu išskiriamos Respublikos ir savivaldybių pajamos. Respublikos pajamos kaupiamos visos valstybės mastu centralizuotuose pinigų fonduose ir naudojamos bendroms Respublikos reikmėms finansuoti. Tokiomis pajamomis disponuoja įgaliotos valstybės institucijos. Savivaldybių pajamos sudaro finansinį vietos savivaldos pamatą, jomis finansuojami atitinkamos savivaldybės poreikiai, šiomis pajamomis disponuoja atitinkamos savivaldybės institucijos. Kadangi valstybės pajamos kaupiamos įvairiuose pinigų fonduose, tai jos skirstomos į biudžeto ir nebiudžetinių pinigų fondų pajamas. Biudžeto pajamų struktūra ir panaudojimo sritys nustatytos Biudžeto sandaros įstatyme¹³. Pagal šio įstatymo 13 straipsnį valstybės biudžeto pajamas sudaro:

pajamos iš mokesčių;

- pajamos iš valstybės turto, išskyrus gaunamas pagal Valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymą;
- valstybės biudžetinių įstaigų pajamos, gautos už jų teikiamas paslaugas;
- valstybės biudžeto asignavimų valdytojų administruojamos pajamos ir kt.

Pagal to paties įstatymo 22 straipsnį savivaldybių biudžetų pajamas sudaro:

- pajamos iš mokesčių;
- pajamos iš savivaldybių turto;
- vietinės rinkliavos;

¹³ Stačiokas R., Rimas J., 1996, p. 65.

- valstybės biudžeto dotacijos ir t.t.

Šios bendro pobūdžio Biudžeto sandaros įstatymo nuostatos yra konkretizuotos kituose įstatymuose bei teisės aktuose. *Pagal juos valstybės biudžetui priskiriama: pelno mokestis, pridėtinės vertės mokestis, akcizai, konsulinis mokestis, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai bei kitos įplaukos; savivaldybių biudžetų pajamos sudaro: fizinių asmenų (gyventojų) pajamų mokestis, žemės mokestis, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis, kitos įplaukos. Biudžeto pajamos, skirtingai nuo nebiudžetinių fondų pajamų, neturi tikslinės paskirties ir naudojamos pagal svarbiausius valstybės (savivaldybės) poreikius atitinkamam laikotarpiui (biudžetiniams metams). Nebiudžetinių fondų pajamos, priešingai, naudojamos specialioms tikslams, nurodytiems šių fondų teisinį režimą reglamentuojančiuose teisės aktuose.*¹⁴

Valstybės pajamos pasižymi įvairiais jų gavimo budais (metodais). Šiuo atžvilgiu jos skirstomos į mokestines ir nemokestines. Mokestinės pajamos gaunamos renkant mokesčius, kuriems apskritai būdingas visuotinis privalomumas ir individualus neatlygintinumas. Nemokestinės pajamos gaunamos tiek privalomais, tiek savanoriškais pagrindais. Kaip privalomos nemokestinės pajamos yra rinkliavos, baudos, išieškant lėšas už valstybei padarytą žalą. Nemokestinės pajamos taip pat gaunamos skolinant lėšas valstybei, perduodant jai savanoriškus įnašus ir t.t.

Taigi, valstybės pajamos yra šalies finansiniai ištekliai, kurie formuojami mokestinių santykių pagalba bei kitų įplaukų padarinyje. Jos skirstomos į privalomas ir papildomas, į nuosavas ir laikinai skolintas, į Respublikos ir savivaldybės ir t.t. Valstybės pajamos palaiko šalies politiką ir perima dalį gyventojų išlaidų. Valstybės pajamų pagrindinis struktūrinis elementas yra mokesčiai.

1.2. Bendrieji mokesčių požymiai ir samprata

*Mokesčiai - pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su valstybe. Renkant mokesčius gaunamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, jos funkcijoms finansuoti*¹⁵. Kita vertus, *mokesčiai - vienas nacionalinių pajamų persikirstymo būdų, plačiai naudojamas kartu su pinigų apyvarta, kreditavimu ir kt., kurio dėka gaunama didžioji dalis valstybės pajamų. Pagal Mokesčių*

¹⁴ Pavyzdžiui, pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymą įsteigto Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto lėšos skiriamos: išlaidoms pagal pensijų draudimą; išlaidoms pagal ligos ir motinystės (tėvystės) draudimą; išlaidoms pagal draudimą nuo nedarbo; transporto išlaidoms kompensuoti; draudimo įstaigoms išlaikyti. Garantinio fondo, įsteigto pagal Garantinio fondo įstatymą, pajamos naudojamos bankrutuojančių ar bankrutavusių įmonių darbuotojų, nutraukusių darbo santykius su šiomis įmonėmis, darbuotojų, tęsiančių darbo santykius su bankrutuojančiomis įmonėmis, kai šios jiems yra įsiskolinusios, išmokoms, taip pat Garantinio fondo administravimo išlaidoms apmokėti ir t.t.

¹⁵ Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. Devinter, 2001, p. 426.

administravimo įstatymo¹⁶ 2 straipsnį mokestis – tai „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoju nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“.

Mokesčiai kaip pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas susijęs tiek su valstybės, tiek praktiškai su visų krašto ūkio subjektų ir gyventojų materialiniais interesais. Todėl teisę nustatyti valstybinius mokesčius turi tik įstatymų leidžiamosios valdžios institucija, veikianti visos valstybės (tautos) vardu. Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos¹⁷ 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius nustato Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus. Tokiu būdu Seimas nustato Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, mokesčio mokėtojus, reguliuoja kitus mokesčių surinkimą užtikrinančius santykius. Atskiri įgalinimai reguliuojant mokesčių rinkimą suteikti Vyriausybei Finansų ministerijai, Valstybinei mokesčių inspekcijai, savivaldybių institucijoms. Vyriausybė gali detalizuoti mokesčių mokėjimo, grąžinimo tvarką; savivaldybių tarybos - nustatyti mokesčių lengvatas savo biudžeto sąskaita ir pan., tačiau bet kuriuo atveju Šios institucijos veikia laikydamosi įstatymų ir neviršydamos joms suteiktų įgalinimų.¹⁸ Tai, kad mokesčius nustato valstybė, reiškia, jog prievolė mokėti įstatymais nustatytus mokesčius atsiranda valstybės, o ne institucijos, atsakingos už mokesčio administravimą, atžvilgiu. Tuo pačiu mokestis nėra ir negali būti susitarimo tarp valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo objektas.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymą¹⁹ mokestis – visuotinai privalomas mokėjimas į valstybes (savivaldybės) biudžetą ir fondus, t.y. įstatymais nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys, turintys apmokestinimo objektus ar besinaudojantys jais (Gaunantys pelną ar pajamas, turintys nuosavybę ar naudojantys apmokestinamą turtą ir pan.). Mokesčių privalomumas reiškia ne tik prievolę mokėti mokestį, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktais nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintoje mokesčio sąvokoje akcentuojama, kad mokestinė prievolė „atliekama įstatymų nustatyta tvarka“. Jeigu mokesčio mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo nustatytą mokestinę prievolę, jam gali būti taikomos įstatymo numatytos poveikio priemonės (Priskaičiuojami delspinigiai, skiriamos baudos, taikomas priverstinis mokestinio išskolinimo išieškojimas, administracinės ar baudžiamosios sankcijos). Su mokesčių privalomumu glaudžiai siejasi individualiai neatlygintinas jų pobūdis. Mokestinės prievolės atsiradimas apskritai nesiejamas su tam tikrų paslaugų teikimu mokesčio mokėtoju - išimtį sudaro konsulinis bei žyminis mokesčiai, valstybės rinkliava.

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.

¹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

¹⁸ Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998, p. 117.

¹⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

Įstatymas mokesčių apibūdina kaip piniginę prievolę valstybei, t.y. kaip 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 (skolininko) tinkamai įvykdyti šią pareigą. Mokestis kaip piniginė prievolė reiškia, kad jis gali būti mokamas tik pinigais, išskyrus įstatymo numatytus atvejus. Pažymėtina, kad ir tada, kuomet mokestinis įsiskolinimas padengiamas turtu (akcijomis), pastarasis įvertinamas pinigais, o tai reiškia, kad mokestinis įsiskolinimas padengiamas pinigais ir mokestis išsaugo savo kaip piniginės prievolės formą.

Nurodyti požymiai būdingi visiems mokesčiams, todėl vadintini bendraisiais. Jų visuma leidžia apibrėžti mokesčių kaip valstybės nustatytą privalomą piniginių mokėjimą į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir pinigų fondus. Atitinkamo dydžio mokesčių privalo mokėti mokesčio mokėtojas įstatymo nustatyta tvarka.²⁰ Lietuvos įstatymai traktuoja mokesčius plačiąja prasme, t.y. kaip bet kokius fiskalinius instrumentus, kuriais iš juridinių ir fizinių asmenų surenkamos lėšos viešoms (visuomeninėms) išlaidoms padengti.

Pagrindinė mokesčių funkcija yra fiskalinė - gauti pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti. Pagal bendrą taisyklę mokesčiais surinktos lėšos neturi tikslinės paskirties - jos įskaitomos į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir naudojamos pagal to biudžeto patvirtintas išlaidų sritis Respublikos ar savivaldybių reikmėms tenkinti. Mokesčiai paskirstomi remiantis Biudžeto sandaros ir kitais mokesčių įstatymais. Jeigu įstatymas nenurodo, kur turi būti kaupiami konkretus mokesčiai, jie įskaitomi į valstybės biudžetą. Tokia pat tvarka kaupiamos ir pajamos, gautos iš delspinigių bei baudų, priskaičiuotų už pavėluotą, mažesnio nei reikalaujama mokesčio sumokėjimą arba nemokėjimą. Mokesčiais taip pat reguliuojama gamyba ir vartojimas, išlyginamos gyventojų pajamos ir net daromas poveikis demografiniams procesams (reguliuojamoji mokesčių funkcija).²¹ Nustatydama skirtingus mokesčio tarifus, valstybė gali skatinti spartesnį atskirų ūkio šakų vystymą; nustatydama skirtingus tarifus atskiroms prekių grupėms - reguliuoti tų prekių vartojimą ir pan. *Šios svarbios mokesčių funkcijos (fiskalinė ir reguliuojamoji) leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Valstybė negali egzistuoti be mokesčių, o mokesčiai neįmanomi be valstybės.*

Taigi plėtojant ekonominę padėtį valstybėje, valstybės pajamos pildomos piliečių mokestinėmis prievolėmis vadinamomis mokesčiais. Mokesčiai kaip pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas susijęs tiek su valstybės, tiek praktiškai su visų krašto ūkio subjektų ir gyventojų materialiniais interesais. Mokesčio požymių visuma leidžia apibrėžti jį kaip valstybės nustatytą privalomą piniginių mokėjimą į valstybės biudžetą ir pinigų fondus. Pagrindinė mokesčių funkcija yra fiskalinė - gauti pajamų, reikalingų

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.

²¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 75-87.

valstybės funkcijoms vykdyti. Mokesčiams koordinuoti bei kontroliuoti kiekvienai šaliai yra būtina valstybinė mokesčių sistema, kuri parima visas mokesčių administravimo procedūras.

1.3. Mokesčių rūšys ir Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių sistema

Mokesčius kaip piniginę prievolę valstybei, svarbų jos (savivaldybės) pajamų gavimo šaltinį galima ir būtina klasifikuoti. Mokesčių klasifikavimo pagrindu gali būti įvairūs kriterijai. Pagal mokesčių mokėtojų ypatybes skiriami juridinių asmenų, fizinių asmenų (gyventojų) ir bendri mokesčiai. Juridiniai asmenys moka pelno, fiziniai asmenys (gyventojai) - pajamų mokestį; bendriems mokesčiams priklauso žyminis mokestis, valstybės rinkliava, nuompinigiai (užmokestis) už valstybinę žemę bei valstybinio fondo vandens telkinius ir t.t. Vienas iš bendrųjų mokesčių yra šio darbo objektas, todėl verta aptarti, kaip veikia tų mokesčių sistema.

Mokesčiai įskaitomi ir į valstybės (savivaldybės) biudžetą, ir į specialius fondus, todėl pagal įskaitymo tvarką jie skirstomi į valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų ir tikslinių fondų mokesčius.²² Į valstybės biudžetą įskaitomi pelno, pridėtinės vertės, konsulinis mokesčiai, akcizai, taip pat žyminis mokestis ir t.t. Į savivaldybių biudžetus įskaitomi fizinių asmenų (gyventojų) pajamų, žemės, valstybinės žemės ir valstybinio fondo vandens telkinių nuomas, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto, prekyviečių, paveldimo ar dovanojamo turto mokesčiai ir t.t. Biudžetams priskirti mokesčiai (išskyrus kai kurias išimtis) pasižymi tuo, kad juos renkant gautos lėšos neturi tikslinės paskirties - jos įskaitomos į surenkamąją atitinkamo biudžeto sąskaitą ir naudojamos pagal patvirtintus to biudžeto išlaidų straipsnius. Specialių tikslinių fondų mokesčiai įskaitomi į atitinkamus tikslinius fondus ir naudojami konkrečioms priemonėms, kurių įgyvendinimui specialiai įsteigtas fondas, finansuoti.

Pagal apmokestinimo objekto ypatumus skiriami pelno, pajamų, turto ir vartojimo mokesčiai.²³ Pajamų mokesčiai skaičiuojami nuo bendrųjų mokesčio mokėtojo pajamų (visų įplaukų per mokestinį laikotarpį) neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo sąnaudas pajamoms gauti. Pasaulio mokesčių sistemos skiria dvi pajamų mokesčių rūšis - visuotinę ir padalintą. Visuotiniu pajamų mokesčiu apmokestinamos visos mokesčio mokėtojo pajamos nepriklausomai nuo jų gavimo šaltinio (Didžiojoje Britanijoje, JAV).²⁴ Padalintam pajamų mokesčiui būdinga tai, kad gautos pajamos diferencijuojamos pagal jų gavimo šaltinius ir apmokestinamos pagal skirtingus tarifus (Lietuvoje).

²² Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 84-110.

²³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Vilnius, 2005, p. 47-49.

²⁴ Ten pat, p. 55.

Pelno mokesčių objektas yra mokesčio mokėtojo gautas pelnas (grynosios pajamos) iš jo veiklos (juridinių asmenų pelno mokestis). Skaičiuojant pelno mokesčius, reikalingi ne tik duomenys apie bendrąsias mokesčio mokėtojo pajamas, bet ir žinios apie jo turėtas sąnaudas pajamoms gauti. Skirtumas tarp mokesčio mokėtojo bendrųjų pajamų ir jų gavimo išlaidų sudaro pelno mokesčių objektą.

*Turto mokesčiai siejami su atitinkamo turto turėjimu ar jo prieaugiu.*²⁵ Šių mokesčių skaičiavimui ir dydžiui neturi reikšmės nauda, kurią mokesčio mokėtojas gauna iš turto, - pats mokesčio mokėtojo turto turėjimas ar jo igijimo faktas jau yra pakankamas pagrindas turto mokesčiams imti. Asmuo, turintis savo dispozicijoje atitinkamą turtą, privalo perduoti valstybei dalį savo nuosavybės mokesčio forma. Tai jis gali padaryti perduodamas valstybei dalį savo materialaus turto arba sumokėdamas mokestį pinigais, nesumažindamas valdomo turto vertės. Apmokestinimo objektu gali būti ir nekilnojamasis (žemė, statiniai), ir kilnojamasis turtas (pinigai, vertybiniai popieriai, transporto priemonės), o mokesčio dydis dažniausiai tiesiogiai proporcingas turto vertei. Specifinis turto mokesčių porūšis yra turto prieaugio mokesčiai (paveldimo ar dovanojamo turto mokestis, turto konjunktūrinės vertės padidėjimo mokestis), skaičiuojami pagal progresinį mokesčio tarifą, o kiti turto mokesčiai - pagal proporcinį tarifą.²⁶

Vartojimo mokesčių (pridėtinės vertės mokestis, **akcizas**) *objektas* - įvairūs vartojimo reikmenys, paslaugos.²⁷ Tokie mokesčiai specifiškai tuo, kad jų dydis įeina į prekės ar paslaugos kainą, todėl faktiškai šiuos mokesčius moka prekių (paslaugų) vartotojai, o ne mokesčio mokėtojai pagal įstatymą (prekių gamintojai, paslaugų teikėjai bei importuotojai).

Pagal apmokestinimo būdą mokesčiai yra tiesioginiai ir netiesioginiai. Tiesioginius mokesčius (pelno, žemės, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto ir kitus) moka betarpiškai atitinkamo turto savininkai arba pelną (pajamas) gaunantys asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus.²⁸ Mokant tiesioginius mokesčius faktinis ir mokesčio mokėtojas pagal įstatymą sutampa. Netiesioginiam apmokestinimui (pridėtinės vertės mokesčiui) būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis. Faktiškai netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o mokesčio mokėtojas pagal įstatymą (gamintojas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą.

²⁵ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Vilnius, 2005, p. 62.

²⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (bendroji dalis). Vilnius, 2003, p. 107.

²⁷ Lietuvos Respublikos konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.

²⁸ Žilėnas A., Čepienė I., Meidūnas V. Lietuvos mokesčių raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 1998, Nr. 7-8, p. 130-133.

Kiekviena valstybė turi savo mokestinę sandarą ir valstybinę mokesčių sistemą, apspręstą valstybės sandaros ypatumų. Mokestinė valstybės sandara - valstybinės mokesčių sistemos nustatymas ir jos organizavimo principai, o valstybinė mokesčių sistema - valstybėje nustatyti mokesčiai, sudarantys teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą visumą.²⁹ Valstybinė mokesčių sistema priklauso nuo valstybės sandaros bei administracinio teritorinio suskirstymo ypatumų. Skiriasi valstybinės mokesčių sistemos federacinėse ir unitarinėse valstybėse. Pagal Konstituciją Lietuva yra unitarinė valstybė, kurios teritorija nedalijama į jokių valstybinius darinius ir kurioje valstybės valdžią vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas, Vyriausybė bei Teismas³⁰. Konstitucijos 67 straipsnis įtvirtina išimtinę Seimo galią nustatyti valstybinius mokesčius. Tai reiškia, kad Lietuvoje egzistuoja viena valstybinė mokesčių sistema, paremta įstatymais. *Šiandieninę valstybinę mokesčių sistemą pagal Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnį sudaro:* pridėtinės vertės mokestis, akcizo mokestis, gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, valstybės rinkliava, prekyviečių mokestis, atskaitymai nuo pajamų Kelių priežiūros ir plėtros programai, paveldimo ar dovanojamo turto mokestis, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, nuompinigiajai (užmokestis) už valstybinės-žemės ir valstybinio fondo vandens telkinių nuomą, įmokos į Garantinį fondą, azartinių lošimų mokestis, mokestis už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, cukraus mokestis, baltojo cukraus virškvočio mokestis, prekių apyvartos mokestis.

Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnyje įteisinta mokesčių sistema apima ne tik tradiciškai suprantamus mokesčius, bet ir kitas privalomas įmokas į biudžetą bei pinigų fondus: žyminį, konsulinį mokesčius, valstybės rinkliavą ir kt. Tokios įmokos skiriasi nuo kitų mokesčių pirmiausia tuo, kad jomis yra atlyginama už tam tikrus valstybės ar savivaldybės institucijų atliekamus veiksmus. Antra, tokios įmokos dažniausiai būna vienkartinės (skirtingai nei mokesčiai, kurie turi būti mokami nuolat įstatymo nustatytais terminais).³¹ Privalomų įmokų įjungimas į bendrą valstybinių mokesčių sistemą paremtas tuo, kad tokios įmokos, kaip ir mokesčiai, yra privalomos; jos nustatomos įstatymu ir įskaitomos į atitinkamą biudžetą ar pinigų fondą.

Vienos mokesčių sistemos buvimas nereiškia, kad administraciniai - teritoriniai vienetai neturi jokių įgalinimų renkant mokesčius. Konstitucijos 119 straipsnis Respublikos administraciniams-teritoriniams vienetais laiduoja savivaldos teisę, o tai apsprendžia mokestinės kompetencijos problemos atsiradimą ir

²⁹ Соколов А. А. Теория налогов. Москва, 2003, стр. 306-309.

³⁰ LR Konstitucija//Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

³¹ Žilėnas A., Čepienė I., Meidūnas V. Lietuvos mokesčių raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 1998, Nr. 7-8, p. 132.

jos sprendimo būtinumą.³² *Mokestinė kompetencija - tai įgalinimų, suteiktų valstybei ir jos administraciniams-teritoriniams dariniams nustatant mokesčius, juos renkant bei kontroliuojant surinkimo procesą, taip pat panaudojant per mokesčius surinktas lėšas, visuma.*³³ Pagal galiojančius įstatymus apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas arba jo pagrindu priimtas Vyriausybės nutarimas, taip pat jų pagrindu priimtas kitas teisės aktas. Taigi pagrindiniai mokestinės kompetencijos įgalinimai Lietuvoje suteikti valstybės valdžios institucijoms. Savivaldybės institucijos turi teisę nepažeisdamos įstatymo nustatytų ribų ir tvarkos savo biudžeto sąskaita taikyti mokesčio lengvatas, taip pat gauti ir naudoti jų biudžetams priskirtas mokestines pajamas ir pan. Tai reiškia, kad nustatant mokestinę kompetenciją derinami centralizavimo ir decentralizavimo pradai, remiantis vienos valstybinės mokesčių sistemos pripažinimu. Be to, Konstitucija bei kiti įstatymai suteikia teisę savivaldybių taryboms nustatyti vietines rinkliavas, kurios tam tikra prasme laikytinos vietiniais mokesčiais.

Taigi, mokesčių klasifikavimo pagrindu gali būti įvairūs kriterijai. Pagal mokesčių mokėtojų ypatybes skiriami juridinių asmenų, fizinių asmenų ir bendri mokesčiai. Mokesčiai įskaitomi ir į valstybės biudžetą, ir į specialius fondus, todėl pagal įskaitymo tvarką jie skirstomi į valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų ir tikslinių fondų mokesčius. Pagal apmokestinimo objekto ypatumus skiriami pelno, pajamų, turto ir vartojimo mokesčiai. Pagal apmokestinimo būdą mokesčiai yra tiesioginiai ir netiesioginiai.

Kiekviena valstybė turi savo mokestinę sandarą ir valstybinę mokesčių sistemą, apspręstą valstybės sandaros ypatumų. Vienos mokesčių sistemos buvimas nereiškia, kad administraciniai - teritoriniai vienetai neturi jokių įgalinimų renkant mokesčius. Tų įgalinimų, tuo tarpu teisių ir pareigų sistemą sudaro mokestiniai santykiai ir jų teisinė bazė.

1.4. Mokestinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas

Mokesčių nustatymas iš esmės susijęs ne tik su valstybės, bet ir su visų ūkio subjektų bei gyventojų interesais, todėl valstybė skiria daug dėmesio mokestinių santykių teisiniui reguliavimui, jo teisinio mechanizmo kūrimui. Struktūriškai mokestinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas susideda iš mokesčių teisės normų ir jų pagrindu atsirandančių bei egzistuojančių mokestinių teisinių santykių.³⁴

³² LR Konstitucija/Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

³³ VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga. 2008. www.vmi.lt/GetFile.ashx?fileName=Trumpa_ataskaita_02_2008.pdf

³⁴ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (bendroji dalis). Vilnius, 2003, p. 45-48.

Mokesčių teisės normų paskirtis - užtikrinti valstybės funkcionavimui reikalingų pajamų surinkimą, atitinkamai derinant valstybės ir kitų subjektų interesus. Tokiam tikslui mokesčių teisės normos³⁵:

- įtvirtina valstybinę mokesčių sistemą;
- apibrėžia mokestinę valstybės ir savivaldybių kompetenciją;
- reglamentuoja apmokestinimo tvarką;
- nustato mokesčių administravimo tvarką.

Mokesčių teisės norma - pirminis elementas. Tokių elementų visuma sudaro mokesčių teisę. Kaip ir bet kuri kita teisės norma, mokesčių teisės norma - valstybės nustatyta ir saugoma dalyvaujančiųjų mokestiniuose santykiuose elgesio taisyklė. *Kartu mokesčių teisės normos pasižymi atitinkama specifika, apspręsta mokesčių teisės reguliavimo ypatumu.*³⁶ Mokesčių teisės normos, skirtingai nuo kitų teisės normų, reguliuoja visuomeninius santykius, atsirandančius nustatant ir renkant mokesčius į valstybės biudžetą bei pinigų fondus; jų ypatumus išreiškia šių normų turinys, jose įtvirtintų nuostatų pobūdis; už šių normų pažeidimą taikomos poveikio priemonės, mokestinių santykių dalyvių teisių apsaugos būdų specifika.

Mokesčių teisės normos turinys - dalyvaujančiųjų mokestiniuose santykiuose elgesio taisyklė, pasireiškianti jų teisių ir pareigų nustatymu, kurių tinkamas realizavimas turi užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Toks normos turinio kryptingumas lemia mokesčių teisės normų imperatyvų pobūdį. Mokestinių santykių dalyviai privalo griežtai laikytis mokesčių teisės norma įtvirtintų elgesio nurodymų, aiškiai apibrėžiančių leistinas jų elgesio ribas. Pažeidus mokesčių teisės normos reikalavimus taikomos ekonominio pobūdžio sankcijos, nustatytos (pirmiausia) mokesčių įstatymais - baudos ir delspinigiai.³⁷ Taikant jas siekiama ne tik nubausti pažeidėjus, bet ir užtikrinti pajamų surinkimą į valstybės pinigų fondus. Be to, kalti dėl mokesčių teisės normų pažeidimo asmenys traukiami administracinėn ir baudžiamojon atsakomybėn. Taigi *mokesčių teisės norma - tai valstybės nustatyta ir saugoma griežtai apibrėžta ir privaloma elgesio taisyklė, įtvirtinanti dalyvaujančiųjų mokestiniuose santykiuose teises ir pareigas.* Tinkamas jos vykdymas užtikrina valstybei būtinų pajamų gavimą. Mokesčių teisės normos, reguliuodamos įvairiapusius mokestinius santykius, sudaro tam tikrą sistemą, todėl būtina jas klasifikuoti.

Pagal atliekamas funkcijas mokesčių teisės normos skirstomos į specializuotas, reguliuojamas ir apsaugines. Specializuotų mokesčių teisės normų paskirtis - įtvirtinti pagrindines mokesčių teisės kategorijas ir teisinio mokestinių santykių reguliavimo principus. Jų pavyzdžiu gali būti Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintos sąvokos (mokestis, mokesčio įstatymas, mokesčio

³⁵ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (bendroji dalis). Vilnius, 2003, p. 48..

³⁶ Ten pat, p. 54.

³⁷ Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2000, Nr. 1, p. 37-40.

mokėtojas ir kitos); 3 straipsnyje skelbiamas mokesčio mokėtojų lygybės principas ir t.t.³⁸ Pagrindinę mokesčių teisės normų dalį sudaro reguliuojamosios normos, įtvirtinančios mokestinių santykių dalyvių teises ir pareigas nustatant ir renkant (mokant) mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus. Apsauginės mokesčių teisės normos turi užtikrinti nepavėluotą ir teisingą mokesčių mokėjimą į valstybės pinigų fondus, taip pat mokesčio mokėtojo interesų apsaugą, todėl jos numato ir mokesčio administratoriaus atsakomybę, detalai reglamentuoja mokestinių ginčų nagrinėjimo procesą.

Pagal mokestinių santykių subjektams daromą poveikį skiriamos įpareigojančios, draudžiančios ir įgalinančios mokesčių teisės normos. Didžioji dalis jų yra įpareigojančios³⁹: įsakmiai reikalauja, kad dalyvaujantys mokestiniuose santykiuose atliktų tam tikrus veiksmus. Pavyzdžiui, Mokesčio administratorius privalo tvarkyti mokesčio mokėtojų apskaitą, išieškoti nesumokėtus mokesčius bei su jais susijusias sumas ir pan.; mokesčio mokėtojas privalo nustatytais terminais apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, vykdyti mokesčio administratoriaus pareigūnų nurodymus ir t.t.

Įpareigojančių mokesčių teisės normų dominavimą sąlygoja teisinio mokestinių santykių reguliavimo metodas, kuriam būdingas privalomų vykdyti nurodymų davimas. Draudžiančios mokesčių teisės normos neleidžia atlikti tam tikrus veiksmus, pavyzdžiui, draudžiama taikyti mokesčio mokėtojui kelias mokesčio lengvatas. Įgalinančios mokesčių teisės normos suteikia mokestinių santykių dalyviams galimybę nepažeidžiant įstatymo nustatytų ribų ir laikantis nustatytų sąlygų savo nuožiūra atlikti tam tikrus veiksmus. Savivaldybių tarybos gali savo biudžeto sąskaita taikyti mokesčių lengvatas atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms; mokesčio mokėtojas gali apskusti mokesčio administratoriaus pareigūnų veiksmus ar. priimtą sprendimą ir t.t.⁴⁰ Kaip ir kitos mokesčių teisės normos, įgalinančios normos yra imperatyvinės: subjektas, pasirinkdamas veikimo būdą, negali peržengti mokesčio įstatymo nustatytų ribų.

Turinio specifikos požiūriu skiriamos materialinės ir procesinės mokesčių teisės normos. Pirmosios jų įtvirtina valstybinę mokesčių sistemą, mokesčių paskirstymo tarp biudžetų ir fondų principus bei tvarką, mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas.⁴¹ Procesinės mokesčių teisės normos detalai reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą, išieškojimą, mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų įgyvendinimo tvarką.

Pagal paskirtį mokesčių teisės normos skirstytinos į: normas, nustatančias pagrindines mokesčių teisės kategorijas (apibrėžiančias mokesčių teisės sąvokas ir teisinio mokestinių santykių reguliavimo principus); valstybinę mokesčių sistemą įtvirtinančias normas; normas, nustatančias subjektinę

³⁸ Lietuvos respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.

³⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2003, p. 56.

⁴⁰ Stačiokas R., Rimas J. Savivaldybių mokesčiai ir rinkliavos. Kaunas, 1996, p. 112-115.

⁴¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2003, p. 69.

mokestinių teisinių santykių sudėtį; normas, reglamentuojančias mokesčių administravimą (mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimą); normas, reglamentuojančias apmokestinimo tvarką (apibūdinančias mokesčio mokėtojus, apmokestinimo objektus ir t.t.); normas, reglamentuojančias atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus.⁴²

Įgyvendinant mokesčių teisės normas atsiranda mokestiniai teisiniai santykiai kaip visuomeninių mokestinių santykių reguliavimo teisės normomis procesas ir pasekmė. Pirmuoju atveju mokestiniai teisiniai santykiai suvokiami kaip poveikio visuomeniniams santykiams priemonė, antruoju - kaip visuomeninių santykių egzistavimo forma, turinti specifinį turinį. Mokestiniai teisiniai santykiai - mokesčių teisės normomis sureguliuoti visuomeniniai santykiai, atsirandantys nustatant bei renkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus.⁴³ Būdami teisiniais, šie santykiai atsiranda, keičiasi ir baigiasi pagal mokesčių teisės normų reikalavimus, t.y. jais realizuojamos mokesčių teisės normos ir tomis normomis išreikšta valstybės mokesčių politika. Kita vertus, šie santykiai išreiškia valinį ryšį tarp mokestinių santykių subjektų, jiems įgyvendinant mokesčių įstatymais nustatytas subjektyvines teises ir pareigas⁴⁴.

Mokestis kaip ypatinga piniginė prievolė atsiranda valstybei, todėl valstybė yra privalomasis mokestinių teisinių santykių subjektas, kuriam esant konkrečioms mokestiniams teisiniams santykiams atstovauja specialios institucijos. Pagrindinė jų - mokesčio administratorius. Privalomojo subjekto dalyvavimas mokestiniuose teisiniuose santykiuose sąlygoja nelygiateisę šių santykių subjektų padėtį mokesčių įstatymai valdingus įgalinimus suteikia būtent valstybę atstovaujančiai institucijai, kurios pareigūnai turi teisę duoti privalomus vykdyti nurodymus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo klausimais, išieškoti nesumokėtus mokesčius ir pan.

Apibendrinant šį poskyri, vertėtų pabrėžti, jog struktūriškai mokestinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas susideda iš mokesčių teisės normų ir jų pagrindu atsirandančių bei egzistuojančių mokestinių teisinių santykių. Mokesčių teisės normos turinys - dalyvaujančiųjų mokestiniuose santykiuose elgesio taisyklė, pasireiškianti jų teisių ir pareigų nustatymu, kurių tinkamas realizavimas turi užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Pagal atliekamas funkcijas mokesčių teisės normos skirstomos į specializuotas, reguliuojamąsias ir apsaugines. Pagal mokestinių santykių subjektams daromą poveikį skiriamos įpareigojančios, draudžiančios ir įgalinančios mokesčių teisės normos. Turinio

⁴² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2003, p. 70.

⁴³ Saunders R. International Tax Systems and Planning Techniques. Harlow: Law & Tax, 1995, p. 287.

⁴⁴ Pažymėtina, kad mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir pareigas detalai nustato mokesčių įstatymai ir jų pagrindu priimti kiti teisės aktai, o šių santykių esmę sudaro mokesčio mokėtojo pareiga tinkamai vykdyti savo mokestinę prievolę valstybei ir mokesčio administratoriaus teisė (pareiga) užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Tai užtikrinama mokesčių įstatymuose numatytais poveikio priemonėmis, tarp kurių pagrindinis vaidmuo tenka ekonominio pobūdžio poveikio priemonėms.

specifikos požiūriu skiriamos materialinės ir procesinės mokesčių teisės normos. Įgyvendinant mokesčių teisės normas atsiranda mokestiniai teisiniai santykiai kaip visuomeninių mokestinių santykių reguliavimo teisės normomis procesas ir pasekmė. Pagrindinis tų santykių objektas yra mokesčių apmokestinimo tvarka ir jos teisinė bazė.

1.5. Apmokestinimo tvarkos teisinis reguliavimas

Mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda tarp asmenų, galinčių būti šių santykių subjektais, kurie dėl savo teisinės padėties ypatumų vadintini aktyviaisiais arba pasyviaisiais.⁴⁵ Apskritai mokestinių teisinių santykių subjektais gali būti: valstybė, savivaldybės, valstybes institucijos, juridiniai asmenys, fiziniai asmenys ir kt. Tokiu būdu mokestiniuose teisiniuose santykiuose gali dalyvauti įvairių rūšių teisės subjektai⁴⁶:

- valstybiniai-teritoriniai dariniai;
- kolektyviniai subjektai;
- individualūs subjektai.

Aktyvaus subjekto statusą įgyja tik tie subjektai, kurie realizuoja valstybės mokesčių politiką. Tai: pati valstybė, savivaldybės ir jų institucijos. Pasyviuoju mokestinių teisinių santykių subjektu (mokesčio mokėtoju) yra tie subjektai, kuriuos valstybė mokesčių įstatymais įpareigoja vykdyti mokestinę prievolę. Pagal konkrečiu teisiniu santykiu realizuojamus tikslus visi mokestiniai teisiniai santykiai skirstomi į: organizacinius, atsirandančius siekiant įtvirtinti valstybinę mokesčių sistemą ir suformuoti mokesčius administruojančių valstybės institucijų sistemą; mokesčių surinkimo santykius⁴⁷; mokesčių lengvatų taikymo santykius⁴⁸; mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo kontrolės bei poveikio priemonių taikymo santykius⁴⁹; mokestinio bylinėjimosi santykius⁵⁰.

Mokesčio mokėtojas. Pagal Mokesčių administravimo įstatymą mokesčio mokėtojas - asmuo, kuriam mokesčio įstatymas nustato prievolę mokėti mokesť. Mokesčio mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo, tiek juridinis asmuo, tiek kita organizacija, taip pat bet koks kitaip organizuotas teisės subjektas, nepriklausomai kokie jo santykiai su valstybe, nustačiusią mokesť. *Vienus mokesčius moka tik juridiniai asmenys (pelno mokesť), kitus - tik individai (gyventojų pajamų mokesť), trečius - įvairūs mokesčio mokėtojai (valstybės rinkliavą).* Bet kuriuo atveju mokesčio mokėtojas turi daugybę įstatyme įtvirtintų

⁴⁵ Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. Devinter, 2001, p. 128.

⁴⁶ Dauskurdas V. Kokią sankciją taikyti? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius, 2000, Nr. 1, p. 41-42.

⁴⁷ Šiai grupei priklausytų su mokesčių apskaičiavimu, mokėjimu ir išieškojimu valstybės pinigų fondams susiję santykiai.

⁴⁸ Atsirandančius taikant ypatingas apmokestinimo sąlygas atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms.

⁴⁹ Atsirandančius įgaliotoms institucijoms realizuojant savo įgalinimus, susijusius su tinkamo mokestinės prievolės vykdymo užtikrinimu.

⁵⁰ Tokių santykių paskirtis — užtikrinti mokesčio mokėtojų teisių apsaugą

teisių ir pareigų, sudarančių jo teisinį statusą. Kiekvienas mokesčio mokėtojas privalo: mokėti įstatymų nustatytus mokesčius, laikytis nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, teikti mokesčio administratoriui reikalingą informaciją, vykdyti mokesčio administratoriaus nurodymus ir t.t.⁵¹ *Įstatymas, nustatydamas mokesčio mokėtojo teisinę padėtį, suteikia jam ir atitinkamas teises: gauti norminius dokumentus bei kitą informaciją, reikalingą mokesčiai prievolei vykdyti; reikalauti, kad jo suteikta mokesčio administratoriui informacija būtų laikoma paslapyje; reikalauti mokesčio permokos grąžinimo; užginčyti kiekvieną mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą bei jo pasekmes ir t.t. Tinkamas mokesčio mokėtojo teisių ir pareigų įgyvendinimas turi sudaryti sąlygas viso mokesčių administravimo proceso efektyvumui užtikrinti.*

Kalbant apie mokesčių kaip apie prievolę valstybei, žinotina, kad struktūriškai šią prievolę sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokesčių ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčių mokėjimo tvarkos. Daugumos mokesčių atžvilgiu šios dvi pareigos sutampa ir už tinkamą jų vykdymą atsako vienas asmuo - savarankiškas mokesčio mokėtojas (žemės mokesčiai, pelno mokesčiai). Tačiau galimi dvejopos mokesčinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesčių (mokesčio mokėtojas), o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesčių.⁵² Šiuo atveju viena mokesčinė prievolė tenka mokesčio mokėtojui ir mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, kuriam mokesčio įstatymo nustatyta prievolė išskaičiuoti iš mokesčio mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į valstybės biudžetą bei fondus⁵³.

*Atskirais atvejais galimas mokesčio naštos perkėlimas, kai priklausančių mokėti atitinkamą mokesčio sumą sumoka asmuo, pagal įstatymą nesantis mokesčio mokėtoju ar mokesčių išskaičiuojančiu asmeniu.*⁵⁴ Galimybė perkelti mokesčio našta priklauso nuo įvairių sąlygų, pirmiausia nuo konkretaus mokesčio pobūdžio. Mokesčio naštos perkėlimas gali būti įstatyminis arba sutartinis. Įstatyminis mokesčio naštos perkėlimas dažniausiai taikomas netiesioginių mokesčių atvejais. Tada ekonominiu požiūriu mokesčio mokėtoju tampa prekių (paslaugų) vartotojas, kuris nėra mokesčio mokėtojas pagal mokesčių teisę. Pagal įstatymą mokesčio mokėtoju išlieka prekių, (paslaugų) gamintojas (importuotojas), kuris išskaičiuoja mokesčio stirmą į prekės (paslaugos) kainą.⁵⁵ Tokiu būdu mokesčio našta perkeliama

⁵¹ Lietuvos Respublikos konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.

⁵² Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 90-92.

⁵³ Tai būdinga, pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokesčiui.

⁵⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Vilnius, 2005, p. 54-55.

⁵⁵ Ten pat, p.57.

vartotojui, kuris moka už prekę (paslaugą) mokesčio dydžiu padidintą kainą, o gamintojas (importuotojas) tik perveda į biudžetą iš vartotojų surinktą mokesťį. Be to, Mokesčių administravimo įstatymo 19 straipsnis nustato, kad mokesťį ir su juo susijusias sumas už mokesčio mokėtoją (mokesťį išskaičiuojantį asmenį) gali sumokėti ir kiti asmenys. Toks mokestinės naštos perėmimas vykdomas vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2001 m. rugpjūčio 9 d. įsakymu Nr. 205⁵⁶ patvirtinta mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo už mokesčio mokėtoją tvarka. Mokesčio ir su juo susijusios sumos įskaitomos mokesčio našta perimančio asmens prašymu ir mokesčio mokėtojo sutikimu, kurie raštu pateikiami teritoriniam Valstybinės mokesčių inspekcijos skyriui, kuris, gavęs šiuos dokumentus, įskaito mokesťį ir per 5 darbo dienas apie tai praneša asmeniui, sumokėjusiam įmoką, bei mokesčio mokėtojui.⁵⁷ Praktiškai mokesčio našta gali perimti bet kuris asmuo, išskyrus juridinius asmenis, turinčius pavaldžių įstaigų, jei išskolinimą sudaro šių įstaigų fizinių asmenų (gyventojų) pajamų mokesťis bei kitais įstatymų nustatytais atvejais⁵⁸.

Kaip mokesčio naštos perkėlimą galima vertinti ir mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos⁵⁹ perėmimą. Tokios nepriemokos perimamos vadovaujantis finansų ministro 2002 m. vasario 25 d. įsakymu Nr. 51⁶⁰ patvirtinta Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarka bei Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2002 m. gegužės 17 d. įsakymu Nr. 127⁶¹ patvirtintomis Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo taisyklėmis. Mokestinės nepriemokos perėmimo kaip mokesčio naštos perkėlimo formos teisinė reikšmė pasireiškia tuo, kad trečiajam asmeniui perėmus mokestinę nepriemoką, laikoma, kad mokestinė nepriemoka yra trečiojo asmens, o mokesčio mokėtojas jos atžvilgiu jokių pareigų nebeturi. *Tokiu būdu mokestinę nepriemoką perėmęs asmuo įstatymo atžvilgiu tampa mokesčio mokėtoju nuo atitinkamos sutarties sudarymo dienos.* Mokestinę nepriemoką iš mokesčio mokėtojo gali perimti tik vienas trečiasis asmuo, kuris gali būti ir juridinis, ir fizinis asmuo, ir kita organizacija. Mokestinės nepriemokos perėmimas įforminamas Mokestinės nepriemokos perėmimo sutartimi, sudaroma raštu tarp mokesčio mokėtojo ir nepriemokos perėmėjo tik esant vietos mokesčių inspekcijos, kurios teritorijoje asmuo yra įregistruotas mokesčio mokėtoju, sutikimui.⁶² Toks sutikimas

⁵⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001-08-09 įsakymas Nr. 205 „Dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo už mokesčių mokėtoją tvarkos patvirtinimo“ pakeitimo“ // Valstybės Žinios, 2004.01.09, Nr. 5.

⁵⁷ Ten pat.

⁵⁸ Ten pat.

⁵⁹ T.y. įstatymo nustatyta tvarka nesumokėtų mokesčių, baudų, delspinigių, palūkanų pagal mokestinės paskolos sutartis sumų.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 25 d. įsakymas Nr. 51 „Dėl mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarkos patvirtinimo“ (2004 m. gegužės 14 d. įsakymo Nr. 1K-184 redakcija).

⁶¹ Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo procedūrų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gegužė 17 d. įsakymu Nr. 127.//Valstybės žinios, 2002, Nr. 52-2040; 2004, Nr. 135-4923.

⁶² Ten pat.

duodamas, jeigu mokesčio administratoriui pateikti dokumentai įrodo, kad mokestinę nepriemoką perimantis asmuo turi pakankamai turto ar pajamų mokestinei nepriemokai sumokėti. Be to, mokesčio administratorius gali pareikalauti, kad perimamos mokestinės nepriemokos sumokėjimas būtų užtikrintas įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija.

Perimta mokestinė nepriemoka turi būti sumokėta tam mokesčio administratoriui, kuriam ją turėjo sumokėti mokesčio mokėtojas. Pažymėtina, kad draudžiama mokestinę nepriemoką perduoti kitam asmeniui arba grąžinti ją perdavusiam mokesčio mokėtojui. Mokestinės nepriemokos negali perimti bankrutuojančios ar likviduojamos įmonės statusą turintis asmuo; asmuo, kuriam iškelta restruktūrizavimo byla; skolingas valstybės (savivaldybės) biudžetui ir valstybės pinigų fondams asmuo. Draudžiama perimti mokesčines nepriemokas mokesčio mokėtojo, turinčio bankrutuojančios (restruktūrizuojamos) įmonės statusą, taip pat mokesčio mokėtojo, kurio atžvilgiu inicijuotos bankroto (restruktūrizavimo) procedūros.

Sutartiniam mokesčio naštos perėmimui būdinga tai, kad mokesčio, mokėtojas susitaria su trečiuoju asmeniu, jog šis sumokės už jį atitinkamą mokesį.⁶³ Tačiau pastarajam neįvykdžius susitarimo mokesčio įstatymo nustatytos poveikio priemonės taikomos žemės savininkui ar pirminiam valstybinės žemės naudotojui kaip įstatyminiam mokesčio mokėtojui.

Apmokestinimo objektas: mokesčio bazė ir dydis. *Apmokestinimo objektu laikytini visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu.* Šis apmokestinimo tvarkos elementas parodo, nuo ko arba kodėl turi būti mokamas mokesis.⁶⁴ Istoriskai pirminiu apmokestinimo objektu buvo mokesčio mokėtojas. Toks požiūris į apmokestinimo objektą yra išlikęs ir kai kuriose dabartinėse mokesčių sistemose (Japonijoje, Didžiojoje Britanijoje), tačiau dauguma šiuolaikinių mokesčių įstatymų apmokestinimo objektą pirmiausiai sieja su nuosavybe, kuria disponuoja mokesčio mokėtojas. Apmokestinimo objektu dažniausiai būna mokesčio mokėtojo valdomas turtas, mokesčio mokėtojo gaunamos pajamos (pelnas) ar vartojamos prekės (paslaugos).

*Teisinė apmokestinimo objekto svarba pasireiškia tuo, kad mokestinė prievolė mokesčio mokėtojui atsiranda tik tuomet, kai jis turi (naudoja) įstatymo apibrėžtą apmokestinimo objektą.*⁶⁵ Apmokestinimo objektas yra tik tokie reiškiniai, kurių apmokestinimą įtvirtina atitinkami mokesčių įstatymai. Kita vertus, apmokestinimo objektas lemia konkretaus mokesčio pavadinimą ir dažniausiai būna įtvirtinamas atitinkamo mokesčio įstatymo pavadinime.

⁶³ Pavyzdžiui, žemės savininkas ar valstybinės žemės nuomininkas, sudarydamas žemės nuomos (valstybinės žemės subnuomos) sutartį gali susitarti, kad žemės (valstybinės žemės nuomos) mokesį už jį mokės žemės nuomininkas (subnuomininkas).

⁶⁴ Pažymėtina, kad skirtingose valstybėse yra apmokestinami skirtingi objektai priklausomai nuo valstybės vykdomos mokesčių politikos atitinkamu laikotarpiu.

⁶⁵ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2003, p. 154.

Būdamas svarbiu apmokestinimo tvarkos elementu, apmokestinimo objektas neatsiejamas nuo mokesčio mokėtojo. Jeigu įstatymas įtvirtina, kad apmokestinimo objektas, pavyzdžiui, yra pelnas, akivaizdu, kad pelno mokestį privalės mokėti visi asmenys, gaunantys pelną. Jeigu apmokestinimo objektas lemia mokestinės prievolės atsiradimą, tai mokestis skaičiuojamas nuo mokesčio bazės. *Mokesčio bazė – mokesčio įstatymo nustatyta pinigų suma įvertintas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis.*⁶⁶ Mokesčio bazė nustatoma skirtingais būdais priklausomai nuo apmokestinimo objekto ypatumų. Apmokestinimo objektui esant materialiam turtui mokesčio bazė nustatoma pagal oficialius dokumentus, patvirtinančius piniginę to turto vertės išraišką; apmokestinimo objektu esant pajamoms (pelniui) mokesčio bazė yra nustatoma pagal dokumentus, patvirtinančius pelno (pajamų) gavimą ir t.t. Kiekvienu atveju mokestis apskaičiuojamas ir mokamas pagal mokesčio bazę ir jai nustatytą mokesčio dydį. Mokesčio dydis - tai mokesčio įstatymo nustatyta pinigų suma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į valstybės biudžetą bei fondus priklausomai nuo mokesčio bazės.⁶⁷

Mokesčio dydis (tarifas) - veiksminga valstybės fiskalinės politikos įgyvendinimo priemonė.⁶⁸ Nustatydamą ir tikslindama mokesčio dydį, valstybė gali reguliuoti mokesčių rinkimą nekeisdama bendros mokesčių sistemos. Daugelyje valstybių (JAV, Didžiojoje Britanijoje) mokesčio dydžio nustatymas pavestas vykdomosios valdžios institucijoms dėl lengvesnės jų teisės aktų priėmimo ir keitimo procedūros, įgalinančios efektyviau koreguoti mokesčių surinkimo procesą.⁶⁹ Pasaulyje pastaruoju metu išryškėjo mokesčio dydžio mažinimo tendencija, kuri leidžia didinti gamybos apimtį ir valstybės išdą pajamas. Mokesčio dydis gali būti išreikštas tvirta pinigų suma priklausomai nuo mokesčio bazės arba procentais. Pirmuoju būdu dažniausiai yra mokami mokesčiai, kurių apmokestinimo objektas yra išreikštas natūriniais vienetais (mokestis už aplinkos teršimą, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius). Kitais atvejais taikoma procentinė mokesčio dydžio išraiška. Mokesčio dydis gali kisti keičiantis mokesčio bazei arba išlikti pastovus. Pagal mokesčio dydžio priklausomumą nuo mokesčio bazės kitimo yra skiriami proporcinis, progresinis, regresinis, regresinis ir mišrus apmokestinimo būdai.

⁶⁶ Lietuvos Respublikos konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.

⁶⁷ Promotion of voluntary tax compliance Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA), Budapest, 1999, p. 320-322.

⁶⁸ Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas, 2003, p. 93.

⁶⁹ Дернберг Р. Международное налогообложение, Москва, 1997, стр. 144-146.

Proporcinio apmokestinimo atveju mokesčio dydis išlieka pastovus, keičiantis mokesčio bazei.

Lietuvoje proporcinis apmokestinimas taikomas daugumai mokesčių: pelno, žemės, nekilnojamojo turto ir kitiems.⁷⁰ *Progresinis apmokestinimas, kai didesnei mokesčio bazei taikomas didesnis mokesčio dydis, reiškia spartesnę mokesčio sumos augimą palyginus su mokesčio bazės didėjimu.* Tai, kad mokesčio suma auga sparčiau nei mokesčio bazė, reikalauja nustatyti galutinę progresijos ribą. Priešingu atveju mokesčio suma gali išaugti iki mokesčio bazės dydžio arba net jį viršyti. Skiriamos dvejios progresijos rūšys - globalinė ir laipsniška. Globalinei progresijai būdinga tai, kad didesnis mokesčio dydis yra nustatomas visai išaugusiai mokesčio bazei. Laipsniška progresija reiškia laipsnišką mokesčio dydžio didinimą - didesnis mokesčio dydis nustatomas ne visai išaugusiai mokesčio bazei, o tik atitinkamai jos daliai. Galutinė mokesčio suma tokiu atveju gaunama sudedant mokesčio sumas, apskaičiuotas pagal mokesčio dydžius, nustatytus atitinkamoms mokesčio bazės dalims.⁷¹ Dėl laipsniško mokesčio sumos augimo užtikrinimo ši progresija labiau paplitusi nei globalinė. *Mišrus apmokestinimas reiškia, kad vienai mokesčio bazės daliai yra taikomas mokesčio tarifas, išreikštas tvirta pinigų suma, o kitai daliai - mokesčio tarifas, išreikštas procentais priklausomai nuo mokesčio bazės.*⁷² Išimtiniais atvejais galimas regresinis apmokestinimas kai mokesčio dydis (tarifas) mažėja, augant mokesčio bazei.

Mokesčio mokėjimo taisyklės ir lengvatos. Mokesčiai skiriasi ne tik pagal mokesčio mokėtojus, apmokestinimo objektus, mokesčio bazę ar mokesčio dydžius. *Skirtingos ir mokesčiu mokėjimo taisyklės, kurios apima: mokesčio mokėjimo taisykles bei mokesčio lengvatas.* Lietuvoje, kaip ir kitose valstybėse yra keli mokesčių rinkimo būdai: kadastrų, deklaracijų ir išskaičiavimo. Kadastrų būdo esmę sudaro tai, kad mokestis apskaičiuojamas ir mokamas pagal duomenis, esančius atitinkamuose duomenų bankuose (kadastruose, registruose).⁷³ Apskritai, mokesčiai gali būti mokami (pervedami) į biudžetą bei pinigų fondus⁷⁴:

- visa suma vieną kartą per mokestinį periodą (žemės mokestis);
- lygiomis dalimis per mokestinį periodą (įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis);
- avansinėmis įmokomis (pelno mokestis).

⁷⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001-08-09 įsakymas Nr. 205 „Dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo už mokesčių mokėtoją tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004.01.09, Nr. 5.

⁷¹ Lietuvos Respublikos pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas // Valstybės Žinios, 2003 Nr.: 104-4650.

⁷² Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p.

⁷³ Pavyzdžiui, žemės mokestis skaičiuojamas pagal valstybinio žemės kadastro duomenis apie konkretų apmokestinamą žemės sklypą. Mokant mokesčius deklaracijų būdu jie apskaičiuojami pagal deklaraciją ar kitą mokesčio apskaičiavimo dokumentą, kuri mokesčio mokėtojas privalo pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai pasibaigus mokestiniam periodui. Išskaičiuojant mokesčius tai atlieka organizacijos, išmokančios pajamas atitinkamoms mokesčio mokėtojų kategorijoms (fizinių asmenų (gyventojų) pajamų mokestis).

⁷⁴ Meidūnas V., Puzinauskas P., 2001, p. 176.

Pirmiesiems dviems mokesčio mokėjimo būdams būdinga tai, kad mokesčio mokėtojas iš anksto žino jam priklausomą sumokėti mokesčio sumą ir ją sumoka arba vieną kartą visą, arba kelis kartus lygiomis dalimis įstatymo nustatytais terminais. Avansinio mokėjimo atveju galutinė mokesčio suma mokesčio mokėtojui nėra žinoma. Pagal atitinkamus skaičiavimus mokesčio įstatymo nustatytais terminais yra sumokamos avansinės įmokos, o mokestiniam periodui pasibaigus, mokestis perskaičiuojamas pagal faktinę mokesčio bazę. Jeigu avansinės įmokos nepadengia perskaičiuotos mokesčio sumos, mokesčio mokėtojas privalo sumokėti trūkstantį mokesčio sumą, o jeigu viršija - turi teisę reikalauti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką. Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnis skelbia, jog taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčio mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs⁷⁵. Kartu mokesčių įstatymai numato ir išimtis įtvirtindami mokesčio mokėtojų teisę į mokesčio lengvatų taikymą.

*Mokesčio lengvata - tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčių, mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesčių galima sumokėti keletą kartų*⁷⁶. Mokesčių lengvatų nustatymas ir taikymas palengvina mokesčio našta, atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms. Mokesčio lengvatų pobūdis, jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, ekonominio ir socialinio valstybės mokesčių politikos kryptingumo. Be to, kai kurios mokesčio lengvatos užkerta kelią dvigubam to paties objekto apmokestinimui arba yra nulemtos tarptautinės teisės aktų. Taikant mokesčių lengvatas siekiama skatinti spartesnę tam tikrų ūkio šakų plėtotę⁷⁷. Bendros ūkio subjektų įplaukos iš veiklos yra mažinamos suma, atitinkančia jų gamybos ir cirkuliacijos išlaidas, taip pat labdarai ir paramai panaudotų lėšų suma, o tai reiškia pelno (pajamų) mokesčio bazės sumažinimą. Mažesnius mokesčius moka neįgalieji, pensinio amžiaus, vieniai asmenys (mokesčio lengvatos taikomos tokiu atveju nustatant didesnę pagrindinį neapmokestinamą pajamų dydį nei kitiems asmenims).

Mokesčio lengvatos gali turėti visuotinę ir individualų pobūdį. Teisę į visuotines mokesčio lengvatas įgyja visi mokesčio mokėtojai, atitinkantys įstatymo nustatytas sąlygas mokesčio lengvatai taikyti⁷⁸. Individualios mokesčio lengvatos taikomos mokesčio mokėtojo prašymu, paduodamu kompetentingai institucijai. Be to, individualios mokesčio lengvatos gali būti nustatytos ir sutartimi. Mokesčių

⁷⁵ LR mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.

⁷⁶ Ten pat, 2 straipsnis // Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.

⁷⁷ Tokios lengvatos gali reikštis mokesčio dydžio (tarifo) arba mokesčio bazės sumažinimu. Pavyzdžiui, mažesniu 13 procentų mokesčio tarifu yra apmokestinamas vienetų, kurių vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių, o mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 000 Lt, apmokestinamasis pelnas; mažesniu 0 procentų tarifu apmokestinamas žemės ūkio produkciją gaminančių juridinių asmenų bei paslaugas žemės ūkiui teikiančių specializuotų įmonių apmokestinamasis pelnas ir pan. Sumažinto tarifo pelno mokesčių moka laisvųjų ekonominių zonų įmonės, taip pat tos įmonės, kuriose dirba riboto darbingumo asmenys ir t.t.

⁷⁸ Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. Devinter, 2001, p. 116.

administravimo įstatymo 5 straipsnis numato galimybę nustatyti tiesioginių mokesčių tarifų nedidininimą investicijų sutartyse, sudarytose su strateginiais investuotojais.

*Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos tiek mokesčio mokėtojui, tiek mokesčio objektui, todėl jos atitinkamai skirstomos į subjektines ir objektines.*⁷⁹ Subjektinės mokesčio lengvatos taikomos tiems mokesčio mokėtojams, kuriems valstybė siekia palengvinti mokesčio našą. Objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu⁸⁰.

*Pagal mokesčio lengvatų galiojimo (taikymo) laiką jos skirstomos į nuolatinės ir laikinas.*⁸¹ Nuolatinės mokesčio lengvatos nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas ir jos galioja tol kol nepriimamas įstatymas, panaikinant atitinkamą mokesčio lengvatą. Laikinos mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir specialiuose mokesčių įstatymuose. Techniniu požiūriu mokesčio lengvatų taikymas gali pasireikšti mokesčio dydžio, mokesčio bazės sumažinimu, mokesčio sumokėjimo termino atidėjimu arba leidimu mokėti jį dalimis.

*Priešingas mokesčio lengvatoms reiškinys yra mokesčio padidinimas, kurio esmę sudaro tai, kad esant mokesčio įstatymo nustatytoms sąlygoms, mokesčio mokėtojas yra apmokestinamas pagal padidintus mokesčio tarifus.*⁸²

Mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda tarp asmenų, galinčių būti šių santykių subjektais, kurie dėl savo teisinės padėties ypatumų vadintini aktyviaisiais arba pasyviaisiais. Aktyvaus subjekto statusą įgyja tik tie subjektai, kurie realizuoja valstybės mokesčių politiką. Pasyviuoju mokesčių teisiniu santykių subjektu yra tie subjektai, kuriuos valstybė mokesčių įstatymais įpareigoja vykdyti mokesčių prievolę. Mokesčio mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo, tiek juridinis asmuo, tiek kita organizacija, taip pat bet koks kitaip organizuotas teisės subjektas, nepriklausomai kokie jo santykiai su valstybe, nustačiusią mokesčių. Vienus mokesčius moka tik juridiniai asmenys, kitus - tik individai, trečius - įvairus mokesčio mokėtojai. Kalbant apie mokesčių kaip apie prievolę valstybei, žinotina, kad struktūriškai šią prievolę sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokesčių ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčių mokėjimo tvarkos.

⁷⁹ Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law. Devinter, 2001, p. 118.

⁸⁰ Pavyzdžiui, sumažintas mokesčio dydis (tarifas) yra nustatytas žemės savininkams ir valstybinės žemės nuomininkams, kurie naudojami riboto ūkinio naudojimo žeme (esančia saugomose teritorijose ir kt.). siekiant kompensuoti Žemės naudojimo ribojimus. Atskirais atvejais tam, kad atsirastų teisė į mokesčio lengvatą, atitinkamas sąlygas turi atitikti tiek mokesčio mokėtojas, tiek apmokestinimo objektas (pavyzdžiui, sumažintas valstybinės žemės nuomos mokesčio tarifas yra nustatytas už valstybinių durpių pramonės įmonių naudojamą durpių gamybai žemę).

⁸¹ Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas, 2003, p. 212-213.

⁸² Pavyzdžiui, padidintu mokesčių už aplinkos teršimą tarifu yra apmokestinami mokesčio mokėtojai, kurie išmeta į aplinką daugiau teršiančių medžiagų negu leidžia normatyvai ir t.t.

Apmokestinimo objektu laikytini visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu. Teisinė apmokestinimo objekto svarba pasireiškia tuo, kad mokesstinė prievolė mokesčio mokėtojui atsiranda tik tuomet, kai jis turi įstatymo apibrėžtą apmokestinimo objektą. Mokesčio bazė – mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pinigų suma įvertintas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis. Skirtingos ir mokesčiu mokėjimo taisyklės, kurios apima: mokesčio mokėjimo taisyklės bei mokesčio lengvatas. Mokesčio lengvata - tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesį galima sumokėti keletą kartų. Mokesčio lengvatos gali turėti visuotinę ir individualų pobūdį.

Aptarę valstybės pajamų ir mokesčių sistemos sampratą, būtina įrodyti, jog tarp šių dviejų kategorijų yra ryšys, kuris įtakoja valstybės biudžeto našumą ir formavimąsi. Tai įrodoma sekančiame šio darbo skyriuje akcizo mokesčio pavyzdžiu.

2. AKCIZO MOKESČIO RAIDA LIETUVOJE IR ES KONTEKSTE

2.1. Akcizo mokesčio teisinis reglamentavimas Lietuvoje

Lietuvoje, kaip ir daugelyje užsienio šalių, kai kurios prekės (paslaugos) apmokestinamos akcizo mokesčiu, kuris svarbus papildant nacionalinio biudžeto pajamas. Užsienio praktika rodo, kad akcizai dažniausiai nustatomi prekėms ar paslaugoms, kurios turi neelastingą paklausą (kaina didėja, o apmokestinamųjų objektų paklausos apimtis keičiasi mažai ar visai nesikeičia). Teigiama, kad, įvedant akcizų mokesť, siekiama papildyti ne tik valstybės biudžetą lėšomis, bet ir apriboti vartojimą kai kurių prekių (paslaugų), pavyzdžiui, alkoholio, tabako gaminių.

Akcizų politika yra reguliuojama ES mastu siekiant visiems nariams sukurti vienodas konkurencines sąlygas bei užtikrinti vidaus rinkos funkcionavimą. ES nustatyti minimalūs privalomi akcizai šioms trimis prekių grupėms: alkoholiui, apdorotam tabakui ir degalams. Lietuva ir kai kurios kitos naujosios ES narės išsiderėjo pereinamąjį laikotarpį degalų ir tabako akcizų tarifų pakėlimui iki privalomojo minimalaus lygio.

Akcizais paprastai yra apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- apdorotas tabakas;
- energetiniai produktai;
- elektros energija;
- akmens anglis, koksas ir lignitas.

Elektros energija, atsižvelgiant į Lietuvos turimą pereinamąjį laikotarpį, Lietuvoje bus apmokestinta nuo 2010 m. sausio 1 dienos.

Būtina paminėti, kad kai kurios ES narės taiko akcizus ir kitoms prekėms, ne tik alkoholiui, tabakui ir degalams. Vokietijoje akcizai taikomi cukrui, druskai, kavai, arbatai, elektros lemputėms, acto rūgščiai. Suomijoje akcizo mokesčiu apmokestinami saldainiai, gaivieji gėrimai, specialiais akcizo tarifais apmokestinami automobiliai ir motociklai. Nuo 1990 metų Danijoje pradėtas taikyti akcizo mokestis, vadinamas „žaliuoju akcizo mokesčiu“. Jis taikomas vartojimo prekėms, kurios teršia aplinką arba kurios senka, kurių trūksta (vanduo, benzinas, kt.).⁸³

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. I-429 buvo priimtas 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

⁸³ Štreimikienė D., Mikalauskienė A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai; 2006;38, p. 169-181.

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 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.

Lietuvos akcizų mokesčio įstatyme reglamentuojami atvejai, kai akcizų objektai neapmokestinami, nors kitomis sąlygomis tos pačios prekės (alkoholis, kuras, tabakas) akcizais apmokestinamos. Be šių atvejų, akcizų įstatyme dar išvardijama nemaža specialių atvejų, kai akcizas nemokamas už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus, kurą. Pavyzdžiui, akcizas nemokamas, kai alkoholio produktai parduodami acto, šokolado ir kitų maisto gaminių gamybai tam tikromis sąlygomis, farmacijos įmonių bei sveikatos priežiūros įstaigų reikmėms, kai alų, vyną kitus fermentinius gėrimus, mineralinį kurą pasigamina fizinis asmuo savo asmeniniam naudojimui (savo ar šeimos poreikiams); kuras atleidžiamas nuo akcizų, kai tiekiamas kaip kuro atsargos orlaiviams, laivams, nuo 2003 m. spalio 1 dienos gazolis (dyzeliniai degalai), skirti naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenu žuvininkystėje, esant tam tikriems apribojimams.

Prievolė apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti akcizus tenka apmokestinamų prekių sandėlių savininkams, registruotiems arba neregistruotiems prekybininkams, importuotojams, o įstatymo nustatytais atvejais – ir kitiems asmenims.

Europos Sąjungoje apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų.

Pagrindinis dokumentas, nustatantis akcizų apmokestinimo sistemą (t.y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemą, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, mokėtojų prievoles ir pan.), yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės. Šioje direktyvoje nurodoma, kad akcizais apmokestinamų produktų išleidimas vartojimui – tai:

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

Taikomos apmokestinimo momentu valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui arba nustatomi trūkumai, galiojančios apmokestinimo sąlygos ir akcizų tarifai. Akcizai apskaičiuojami ir mokami kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka, laikantis nuostatų, kad visos valstybės narės savo produktams bei kitų valstybių narių produktams privalo taikyti tas pačias mokesčio apskaičiavimo bei mokėjimo procedūras. Kitos direktyvos yra susijusios su atskiromis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo struktūrą bei akcizų tarifų minimalius dydžius:

1. etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams struktūrų suderinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suvienodinimo;
2. apdoroto tabako – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo, 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo ir 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui;
3. energetinių produktų ir elektros energijos – 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros apmokestinimo restruktūrizavimo.

Naujasis akcizų įstatymas iš esmės skiriasi nuo buvusiojo akcizų įstatymo ir atitinka ES apmokestinamuosius objektus, privalomus pagal ES *ACQUIS*, t.y. akcizo mokesčiu apmokestinama alkoholis, apdorotas tabakas ir kuras. Be to, labai svarbu, kad akcizo tarifus nustato Seimas (nurodyta įstatyme), o ne vyriausybė, kuriai daugelį kartų leista tai daryti; verslui palankesnė nauja akcizų mokėjimo tvarka (mokestis mokamas pardavus prekes).

Lietuvoje apmokestinamos tik prekės (paslaugos neapmokestinamos), ir jų grupių skaičius buvo didesnis iki 2002 m. liepos 1 dienos, t.y. palyginti su mokesčių kodeksu, papildomai buvo apmokestinamas šokoladas ir kiti maisto produktai, turintys kakavos, kava, bižuterija, elektros energija, erotiniai ir smurtiniai spaudiniai⁸⁴. Taigi akcizų mokesčio našta ilgą laiką Lietuvos sąlygomis buvo sunkesnė nei siūloma mokesčių kodekse. Be to, akcizų mokesčio tarifai buvo per daug detalizuoti (ypač alkoholiui), nurodomi įvairiais mato vienetais, o tai apsunkindavo apskaitą bei akcizo mokesčio mokėtojus. Pasauliniame mokesčių kodekse tarifai yra tik procentiniai proporciniai nuo prekių pardavimo

⁸⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-06-14 įsakymas Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose“//Valstybės žinios, 2002, Nr. 61-2489

kainos be akcizo ar PVM. Galiojančiame akcizų įstatyme akcizų objektai matuojami hektolitrais, kilogramais, tonomis, o šiems vienetais nustatyti mokesčio tarifai⁸⁵.

Akcizų mokėtojai yra apmokestinamųjų prekių sandėlių savininkai ir šių prekių importuotojai, taip pat bet kurie asmenys, pagaminę, įsigiję ar importavę akcizais apmokestinamas prekes. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas yra fizinis ar juridinis asmuo, kuriam centrinis mokesčio administratorius yra suteikęs teisę steigti tokį sandėlį.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis - patalpa ir teritorija, kurioje leidžiama laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti), taip pat į jas atgabenti ar iš jų išgabenti muitų teritorijoje laisvai cirkuliuojančias akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas⁸⁶. Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas - tai apmokestinimo režimas, kai akcizais apmokestinamos prekės gaminamos, perdirbamos, maišomos, saugomos ir gabenamos, laikinai atidėjus už jas apskaičiuotų akcizų mokėjimą.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas privalo deklaruoti akcizų mokestį už iš sandėlio išgabentas ar sandėlyje sunaudotas prekes, už kurias akcizai nesumokėti⁸⁷. Akcizai neskaičiuojami už sandėlyje ar gabenimo metu prarastą prekių kiekį, neviršijantį vyriausybės nustatytos natūralios netekties normų, taip pat už prekes, prarastas dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) aplinkybių, kai tai įrodyta Vyriausybės nustatyta tvarka. Akcizų mokesčio suma apskaičiuojama, taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių išgabavimo ar sunaudojimo dieną. Akcizų mokestis įskaitomas į valstybės biudžetą⁸⁸. Neapmokestinti akcizų objektai yra šie: eksportuotos prekės; prekės, skirtos užsienio Šalių diplomatinių ir konsulinių atstovybių veiklai; atgabenamos prekės keleivių asmeniniame bagaže (leista pervežti be importo muitų); importuojamos prekės, neapmokestintos importo mokesčiais; tiekiamos prekės kaip atsargos laivams, orlaiviams, gabenantiems keleivius ir krovinius tarptautiniais maršrutais; užsienio valstybių kariuomenių vienetų įvežamos prekės karinėms pratyboms ir kitiems renginiams.

⁸⁵ Laisvosios rinkos institutas. Projektai: Mokesčių reforma ir mokesčių politikos kryptys (Interaktyvus). Prieiga per Interneto sąsają: <http://www.lrinka.lt/Projektai/Mokest.phtml>. [Žiūrėta 2008-06-09].

⁸⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-06-14 įsakymas Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų pr prekių apskaitos akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose“//Valstybės žinios, 2002, Nr. 61-2489

⁸⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-02-27 nutarimas Nr. 478 „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 7 straipsnio įgyvendinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-03-24 nutarimas Nr. 330 „Dėl Atvejų, kai už importuojamas prekes nepagrįstai sumokėti pridėtinės vertės mokestis ir (arba) akcizai grąžinami arba atsisakoma juos išieškoti patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 46-1523.

⁸⁸ Model Tax Convention. on Income and on Capital (updated as of 29 April 2000), OECD (Interaktyvus). Prieiga per Interneto sąsają: <http://www.oecd.org>. [Žiūrėta 2008-06-11].

Akcizų mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, kuriam pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos mokesčio mokėtojas privalo vietos mokesčio administratoriui pateikti akcizų deklaraciją ir jos priedus. Jeigu vienas savininkas turi kelis akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, deklaracija pateikiama už kiekvieną sandėlį atskirai. Akcizų įstatyme vyriausybei leidžiama nustatyti už mokestinį laikotarpį mokėtinos akcizų sumos ribą, o šią ribą viršijus, gali būti nustatytas dešimtadienio mokestinis laikotarpis. Akcizų deklaracijos yra penkios, o kai kurioms jų dar turi būti pateikiamos papildomų duomenų formos (Valstybės žinios, 2002, birželio 20)⁸⁹:

- Apdoroto tabako akcizų deklaracija (forma FR 0344).
- Kuro akcizų deklaracija (forma FR 0346).
- Naftos dujų akcizų deklaracija (forma FR 0348).
- Alaus akcizų deklaracija (forma FR 0349).
- Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizų deklaracija (forma FR0350).

2. 2. Akcizų dydžių skirtumai ES šalyse

Nors ES teisės aktuose kiekvienai gaminių grupei nustatyti minimalus akcizo mokesčių tarifai ir kitos Direktyvos Nr. 92/12/EEB įgyvendinimo priemonės, tačiau akcizų dydžiai pastaruoju laikotarpiu atskirose valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi.

Akcizų harmonizavimas detaliam aptartas Europos Tarybos priimtoje Direktyvoje Nr. 92/12/EEB. Dėl suderintos jų struktūros ir tarifų dydžių ES valstybės narės preliminariai susitarė dar 1992 metų liepą, ir akcizo mokesčiai Bendrijos teritorijoje buvo įvesti nuo 1993 metų sausio kaip viena bendrosios rinkos kūrimo dalių⁹⁰. Akcizų tikslas - ne tik surinkti pajamas, bet ir visuomenės sveikatos labai apriboti žalingų produktų vartojimą. Šios rūšies mokesčiai ES šalyse labai skiriasi; deja, jie kol kas gana dideli. Tai reiškia, kad akcizo mokesčiai turi vyraujančią įtaką kainoms, ir jų vaidmuo ekonomikoje išties svarbus⁹¹. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai Europos Sąjungos valstybėse narėse smarkiai veikia konkurenciją bendroje rinkoje.

⁸⁹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suvienodinimo.

⁹⁰ Terra B. J. M., Wattel P. J. *European Tax Law*. Denvinter, 2001, p. 313-316.

⁹¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-16 nutarimas Nr. 442 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 58 - 2052.

1 lentelė. Benzino ir dyzelinio kuro akcizai Lietuvoje ir kaimyninėse šalyse 2008 – 2009 metais

<i>Valstybė</i>		<i>Benzinui taikomi akcizo tarifai (EUR/1000 litrų)</i>	<i>Dyzeliniam degalams taikomi akcizų tarifai (EUR/1000 litrų)</i>
Lietuva	Iki 2008-12-31	323,22	274,27
	Nuo 2009-01-01	434,43	330,17
Latvija	Iki 2009-01-31	323,86	274,15
	Nuo 2009-02-01	380	330
Estija nuo 2008-01-01		359,18**	330,10
Lenkija		437,14	iki 337,93*

* priklausomai nuo sieringumo

** minimalus akcizo tarifas benzinui ES

Šaltinis: Šaltinis: Benzino ir dyzelinių degalų akcizai ES valstybėse. 2009
// www.tsajunga.lt/uploads/files/dir78/dir3/2_0.php

1 lentelės duomenys rodo, kad akcizo mokesčio tarifai benzinui Lietuvoje yra ženkliai didesnis nei kaimyninėse šalyse ir viršija minimalų ES nustatytą dydį. Daugelyje Europos Sąjungos valstybių (Jungtinė Karalystė, Nyderlandai, Vokietija, Suomija, Danija, Belgija, Portugalija ir kt.) yra žymiai viršijamas Europos Sąjungoje apibrėžtas minimalus tokio mokesčio dydis. Tik Graikijoje, Ispanijoje ir Liuksemburge taikomi akcizai benzinui ir dyzeliniam kurui šiek tiek labiau atitinka ES minimalų tarifą⁹². Panaši situacija pastebima ir apmokestinant akcizo mokesčiu ES valstybėse narėse suskystintas dujas bei metaną, kietąjį kurą, žibalą. Tai vaizdžiai iliustruoja 2 priede pateikta lentelė.

Suskystintos dujos bei metanas ES apmokestinami kaip ir dyzelinis kuras - priklausomai nuo vartojimo pobūdžio. Didžiausi akcizo tarifai, taikomi suskystintoms dujoms (naudojamoms kaip automobilių variklių degalai) apmokestinti, yra Danijoje. Šis rodiklis 4,7 karto didesnis nei Portugalijoje galiojantis akcizas. Tuo tarpu Belgijoje ir Suomijoje tik suskystintų dujų ir metano, naudojamų automobilių variklių degalais, akcizo tarifas yra nulinis. Akcizas žibalui, pavyzdžiui, Jungtinėse

⁹² Lietuvos Respublikos Pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas // Valstybės Žinios, 2003 Nr.: 104-4650.

Karalystėse didesnis 3,5 karto negu Graikijoje⁹³. Labai skirtingi atskirose šalyse akcizo mokesčio tarifai, kai suskystintos dujos ir žibalas naudojami komercinėms/pramoninėms reikmėms. Ta pati tendencija ir dėl kietojo kuro akcizų. Iš 2 lentelėje pateiktų duomenų matome, kad Lietuvoje benzino ir dyzelino kainos nėra didesnės lyginant su kitų ES šalių kainomis. Tačiau būtina atsižvelgti, kad daugumoje ES šalių pragyvenimo lygis yra ženkliai geresnis nei Lietuvoje, todėl taikomi panašaus dydžio akcizai nesudaro tokios mokesčių naštos tų šalių gyventojams, kaip skurdesnėse šalyse gyvenantiems piliečiams.

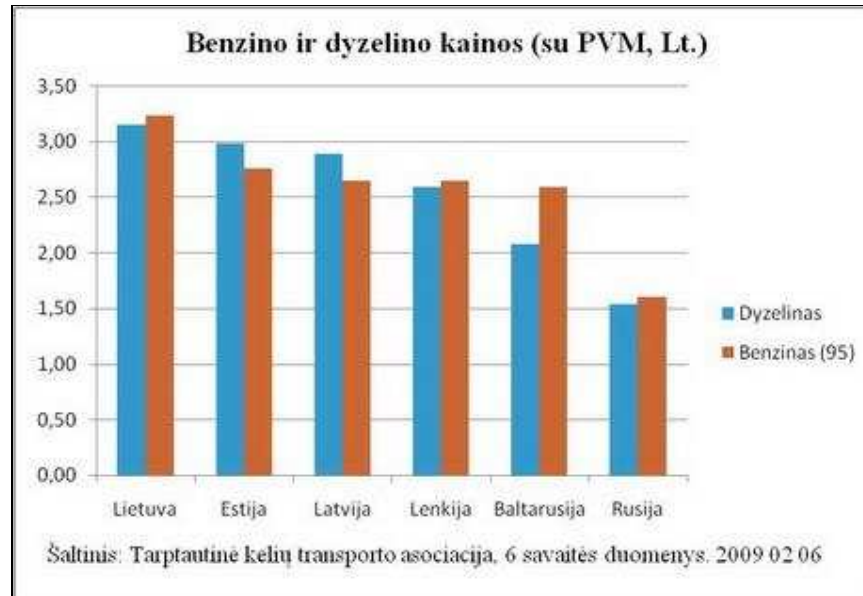
2 lentelė. Benzino ir dyzelino kainų palyginimas 27 Europos šalyse, 2008m.
(Skliausteliuose nurodyta kaina be mokesčių ir akcizų)

Benzino Euro-super 95 litras		Dyzelino litras	
Valstybė	Kaina EUR	Valstybė	Kaina EUR
Bulgarija	1.07 (0.54)	Bulgarija	1.13 (0.63)
Latvija	1.09 (0.62)	Lietuva	1.14 (0.69)
Lietuva	1.09 (0.60)	Luksemburgas	1.15 (0.70)
Kipras	1.09 (0.64)	Latvija	1.15 (0.72)
Rumunija	1.11 (0.61)	Kipras	1.16 (0.75)
Estija	1.11 (0.58)	Rumunija	1.18 (0.72)
Slovėnija	1.13 (0.58)	Ispanija	1.19 (0.72)
Graikija	1.19 (0.64)	Slovėnija	1.20 (0.70)
Ispanija	1.19 (0.62)	Malta	1.21 (0.78)
Malta	1.20 (0.70)	Estija	1.22 (0.71)
Luksemburgas	1.24 (0.62)	Belgija	1.26 (0.72)
Austrija	1.28 (0.58)	Graikija	1.29 (0.78)
Čekija	1.28 (0.59)	Austrija	1.31 (0.70)
Vengrija	1.28 (0.61)	Portugalija	1.31 (0.73)
Airija	1.33 (0.66)	Prancūzija	1.32 (0.68)
Slovakija	1.33 (0.61)	Vengrija	1.34 (0.74)
Lenkija	1.35 (0.60)	Lenkija	1.34 (0.74)
Švedija	1.39 (0.55)	Čekija	1.35 (0.73)
Jungtinė Karalystė	1.41 (0.56)	Danija	1.37 (0.73)
Prancūzija	1.42 (0.58)	Nyderlandai	1.37 (0.74)
Italija	1.45 (0.64)	Suomija	1.37 (0.79)
Portugalija	1.45 (0.63)	Švedija	1.38 (0.66)
Belgija	1.47 (0.62)	Vokietija	1.39 (0.69)
Vokietija	1.49 (0.59)	Italija	1.42 (0.76)
Danija	1.49 (0.64)	Airija	1.43 (0.81)
Suomija	1.52 (0.64)	Slovakija	1.44 (0.73)
Nyderlandai	1.61 (0.70)	Jungtinė Karalystė	1.55 (0.69)

Šaltinis: http://images.google.lt/imgres?imgurl=http://www.balsas.lt/09/01/3_benzino_kainos0901

⁹³ Mokesčių mokėtojo mokesstinės nepriemokos perėmimo procedūrų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gegužė 17 d. įsakymu Nr. 127, (Žin., 2002, Nr. 52-2040; 2004, Nr. 135-4923).

Tačiau taikant tokio dydžio akcizą benzinui Lietuvoje, atsiranda ženklūs benzino kainų skirtumai su Lietuva bendras sienas turinčiose valstybėse, kas skatina ieškoti būdų pirkti pigiau, t.y. verstis nelegalia prekyba ar kontrabanda (žr. 1 pav.).



1 pav. Benzino ir dyzelino kainos Lietuvoje ir kaimyninėse valstybėse 2009 metais

Kaip matyti iš 1 paveikslas, benzino ir dyzelino kainos visose valstybėse, turinčiose bendrą sieną su Lietuva 2009 metų pradžioje buvo ženkliai mažesnės negu Lietuvoje.

Tabako gaminių akcizo mokesčio tarifas susideda iš dviejų dalių; specifinio (išreikšto eurais už gaminių kiekį) ir vertybinio (procentais nuo gaminių pardavimo mažmeninės kainos). Tabako gaminių akcizų tarifai ES valstybėse narėse gana ženkliai skiriasi. Pavyzdžiui, cigarams ir cigarilėms taikomas vien specifinis akcizo mokesčio tarifas Jungtinėje Karalystėje (224,82 eurų už 1000 vnt.), Airijoje (158,51 eurų) ir Švedijoje (65,67 eurų)⁹⁴. Tuo tarpu dešimt kitų valstybių narių (Austrija, Belgija, Graikija, Ispanija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija ir Suomija) nurodytųjų prekių grupei taiko tik vertybinį akcizo tarifą. Vienintelėje Danijoje cigarams ir cigarilėms galioja ir specifinis, ir vertybinis akcizo mokesčio tarifas.

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas // Valstybės Žinios, 2003 Nr.: 104-4650.

Minimalaus akcizo tarifo vynui ES nėra. Didžiausius akcizo tarifus vynui taiko Airija (273 eurai už hektolitą), Jungtinė Karalystė (231,97 euro už hektolitą), Suomija (212 eurų už hektolitą). Čekija, Estija, Slovėnija, Slovakija ir kai kurios kitos šalys akcizų vynui visai netaiko. Minimalus privalomas akcizo tarifas vienam hektolitruvi gryo etilo alkoholio yra 550 eurų. Didžiausius tarifus etilo alkoholiui taiko Švedija (5519,1 eurų už hektolitą), Airija (3925 eurus už hektolitą).⁹⁵

Mineraliniam kurui ir cigaretėms Europos Taryba yra įpareigota akcizo tarifus peržiūrėti kas dveji metai. Akcizu apmokestinamos tik prekės, pagamintos valstybėse narėse arba į ES importuojamos iš trečiosios šalies⁹⁶. Akcizu apmokestinama šalyje, kurioje prekės vartojamos, taikant toje šalyje nustatytus mokesčio tarifus. Remiantis apmokestinimo vietoje principu, šalis prekių vartotoja pasisavina ir mokesčio pajamas. Akcizo mokestis mokamas tik leidus prekes naudoti. Prekių, už kurias akcizas dar nesumokėtas, judėjimo sistemos pagrindas yra sandėliai, kuriuose laikomos akcizu apmokestinamos prekės. Prekės tarp sandėlių gali judėti neapmokestintos. Pažymėtina, kad valstybės narės gali akcizu apmokestinti ir kitus, be anksčiau minėtų, produktus, jeigu nepadaugės formalumų gabenant prekes per Bendrijos vidaus sienas ir nebus prieštaraujama sutarčiai.

Europos Komisija ketino suvienodinti visoje ES teritorijoje akcizo mokesčių struktūrą, jų dydį ir administravimą kaip sąlygą, siekiant panaikinti pasienio kontrolę. Tačiau tai įgyvendinama iš lėto, nes akcizo mokesčio harmonizavimo pajamų efekto įtaka palietė daugelį valstybių, ir dėl to išryškėjo prieštaravimų tarp nacionalinių interesų ir ES tikslų⁹⁷. Kai kuriose šalyse akcizo mokesčiai sudarė daugiau nei 25 proc. visų įplaukų, gautų iš mokesčių ir socialinių kontribucijų. Kitose šalyse akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės, kurių pardavimas yra valstybės monopolija (pavyzdžiui, tabakas - Prancūzijoje ir Italijoje, alkoholis - Danijoje). Atskiri gaminiai (mineralinis kuras, tabakas ir alkoholis) gali būti žaliava kitose gamybose, kurių produktų apmokestinimui pasitelkiami skirtingi mokesčių instrumentariai⁹⁸. Nacionalinių akcizo mokesčių dydžių nukrypimai nuo vidutinių kol kas dideli: pavyzdžiui, absoliučiais dydžiais aukščiausi baziniai akcizo mokesčiai buvo Danijoje, o Italijoje jų norma apie 40 kartų mažesnė.

⁹⁵ Štreimikienė D., Mikalauskienė A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste.//Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai; 2006; 38, p. 169-181.

⁹⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-05-26 įsakymas Nr. VA-106 „Dėl Akcizų deklaracijų FR0630, FR0630A formų, jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinti“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 87-3201.

⁹⁷ Mokesčių mokėtojo mokėtinės nepriemokos perėmimo procedūrų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gegužė 17 d. įsakymu Nr. 127, (Žin., 2002, Nr. 52-2040; 2004, Nr. 135-4923)

⁹⁸ Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Москва: Книжный мир, 2002, p. 1

2.3. Akcizų dydžių kaita Lietuvoje

Akcizų įstatyme apmokestinimo vienetai yra beveik tik natūriniai, išskyrus cigaretėms taikomą kombinuotą akcizo, tarifą, kurio vienas iš elementų yra vertybinis. Ankstesniame akcizų įstatyme net septynių akcizų objektų (kavos, bižuterijos, šokolado, elektros energijos ir kt.) apmokestinamoji vertė buvo prekių pardavimo kaina be akcizo ir PVM (Lietuvoje, pagamintoms prekėms) ar muitinė vertė, įskaitant muitą (importuojamoms prekėms). Taigi, importuojamoms prekėms vienas mokeskis buvo išskaičiuojamas iš kito mokesčio. Dabar galiojančiame įstatyme tokia ydinga tvarka neregamentuojama. Akcizų mokesčio tarifų dydžiai yra individualūs kiekvienai prekių rūšiai ir nustatomi absoliučia suma prekės kiekiui arba svorio bei tūrio vienetui. Cigaretės apmokestinamos kombinuotu akcizo tarifu. Pastarąjį sudaro du elementai: specifinis elementas - litais už 1000 cigarečių ir vertybinis elementas - procentas nuo maksimalios mažmeninės kainos. Visiems gėrimams nurodoma faktiška alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais.

Alkoholiniams gėrimams priskiriama alus, vynas iš šviežių vynuogių, neputojantys ir putojantys alkoholiniai gėrimai, tarpiniai produktai. Tarpiniai produktai yra alkoholiniai gėrimai, įskaitant stipriuosius, kurie, pridėjus bet kokį kiekį etilo alkoholio, atitinka tam tikrą alkoholio koncentraciją ir LR kombinuotosios muitų tarifų ir užsienio prekybos statistikos nomenklatūros (KPN) tam tikras pozicijas. Akcizų įstatyme tokie reikalavimai nurodyti etilo alkoholiui m visiems alkoholinių gėrimų produktams⁹⁹. Pavyzdžiui, gėrimas laikomas alumi tik tuo atveju, jei jo faktiška alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra ne mažesnė kaip 0,5 procento tūrio, ir klasifikuojamas KPN pozicijose: KON 2203 ir KPN 2206.

3 lentelėje matome, kaip keitėsi akcizų tarifai alkoholiniams gėrimams nuo Lietuvos įstojimo į ES. Per analizuojamą laikotarpį alkoholinių gėrimų akcizų tarifai išaugo nuo 32,5 proc. vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams, kurių faktinė alkoholio koncentracija neviršija 8,5 proc. ir net 45 proc. stipresniems vynams, fermentuotiems gėrimams, tarpiniams alkoholio produktams ir grynajam etilo alkoholiui.

⁹⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-04-29 įsakymas Nr. VA-80 „Dėl Registruotų prekybininkų akcizais apmokestinamų prekių, gautų iš kitos valstybės narės, apskaitos taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 75-2616.

3 lentelė. Akcizų kaita etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams 2004 – 2009 m.

Produkto pavadinimas	Akcizo dydis (Litais už produkto hektolitą)			
	2004 05 01	2006 01 20	2008 01 01	2009 09 01
Alus (už 1 procentą faktinės alkoholio koncentracijos)	7,0	7,0	7,7	8,5
Vynas Kurio faktinė alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 8,5 proc.	40	40	48	53
Kitiems	150	150	180	198
Kiti fermentuoti gėrimai Kurio faktinė alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 8,5 proc.	40	40	48	58
Kitiems	150	150	180	216
Tarpiniai produktai kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra ne didesnė kaip 15 proc. tūrio;	150	150	180	198
kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 15 proc. tūrio	230	230	276	304
Etilo alkoholis	3200	3200	3840	4416

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

Dar daugiau nei alkoholiniams gėrimams išaugo akcizų tarifai tabako gaminiais. Pagal įstatymą akcizų apmokestinamas apdorotas tabakas - tai cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas. Prie apdoroto tabako priskiriami tik tokie produktai, kurie atitinka įstatyme nurodytus specifinius reikalavimus. 4 lentelėje matome, kad per 2004 – 2009 metų laikotarpį tabako akcizų tarifai buvo didinami net penkis kartus (alkoholio – keturis). Specifinis cigarečių akcizo tarifo elementas išaugo nuo 30,2 litų už 1000 vnt. Iki 132 litų, t.y. net 4,4 karto. Vertybinis elementas cigarečių akcizui išaugo nuo 10 iki 25 procentų.

4 lentelė. Akcizų kaita tabako gaminiais 2004 – 2009 m.

Produkto pavadinimas	Akcizo dydis (Litais už produkto hektolitą)				
	2004 05 01	2006 01 20	2007 03 01	2008 01 01	2009 09 01
Cigaretės Specifinis elementas (litais už 1000 cigarečių)	30,2	47,5	66	79	132
Vertybinis elementas (procentais)	10	15	15	20	25
Cigarai ir cigarilės (litais už kilogramą produkto)	30	38	38	38	38
Tabakas (litais už kilogramą produkto)	30	111	111	111	111

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

5 lentelėje pateikti duomenys apie akcizų dydžių energetiniams produktams pokyčius 2004 – 2009 metais. Kurui priskiriamas variklių benzinas, žibalas, gazoliai, skystasis kuras (mazutas), skirti naudoti kaip degalai (variklių kuras), naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai, taip pat šių produktų pakaitalai, degalų (variklių kuro) priedai, išskyrus produktus, pagamintus vien iš biologinės kilmės žaliavų, taip pat orimulsija, kietasis kuras bei naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai, skirti, naudoti kaip kuras šildymui¹⁰⁰. Iš lentelės matome, kad po dviejų akcizo padidinimų, nuo 2008 metų sausio mėnesio akcizai benzinui buvo sumažinti maždaug 25 proc., gazoliams – 16 proc. Tačiau lyginant su 2004 metais, pastaruoju metu galiojantys akcizų tarifai benzinui yra didesni net 60 proc., naftos dujoms – 5 kartus.

5 lentelė. Akcizų kaita energetiniams produktams 2004 – 2009 m.

Produkto pavadinimas	Akcizo dydis (Litais už produkto toną)			
	2004 05 01	2006 01 20	2008 01 01	2009 09 01
Benzinas	1250			
Bešvinis		1318	1116	1500
Turintis švino		1934	1454	2000
Žibalas	720	1002	947	1140
Gazoliai	720	1002	947	947
Šildymui skirti gazoliai	80	86	73	73
Skystasis kuras (mazutai)	45	52	52	52
Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniniai	200	437	437	1050

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

Kaip matyti iš 2 priede pateiktų lentelės duomenų, kurie atspindi akcizų tarifų degalams tarifus ES valstybėse 2008 m. liepos 1 d. (Baltijos šalims duomenys nurodyti 2009 m. sausio 1 d.), padidinus Lietuvoje akcizą benzinui iki 1500 Lt už 1000 litrų, jis tapo beveik toks pat kaip Lenkijoje ir pralenkė akcizo tarifą benzinui Estijoje ir Latvijoje. Lietuvoje nuo 2009 m. sausio 1 d. taikomas 1140 litų akcizo tarifas tūkstančiui litrų dyzelinių degalų. Kaimyninėje Latvijoje ir Estijoje šis tarifas taip pat siekia beveik 1140 litų. Lietuvoje nuo 2009 m. sausio 1 d. taikomas 1500 litų akcizo tarifas tūkstančiui litrų benzino, o kaimyninėje Lenkijoje šis tarifas siekia 1509 litų. Visos šalys akcizus benzinui didino sparčiau ir, dažniausiai, daugiau nei nustatytas minimalus ES akcizo tarifas. Pavyzdžiui, Estija minimalų Europos Sąjungos akcizo tarifą (1240 litų) benzinui įvedė jau nuo 2008 m. sausio 1 dienos, nors pereinamasis

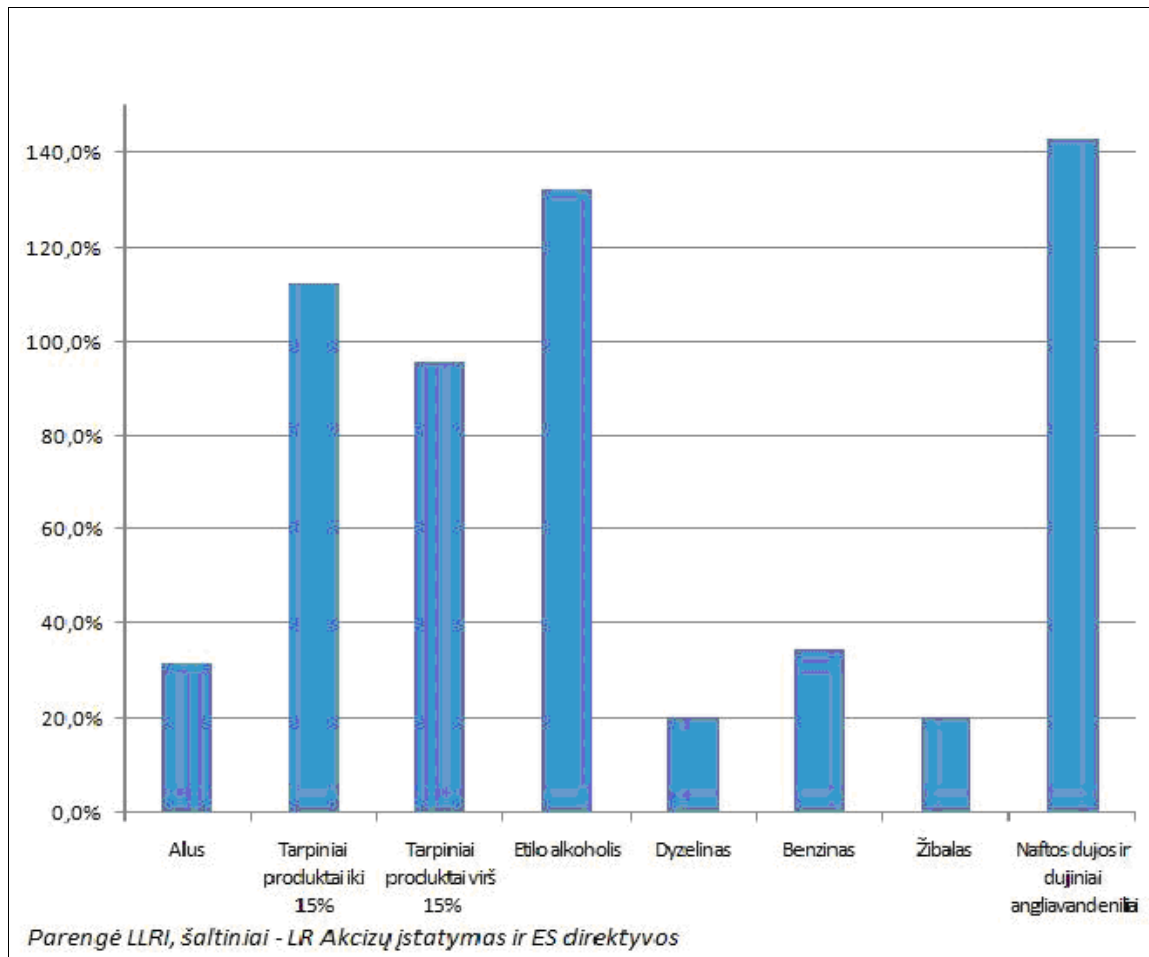
¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-03-24 nutarimas Nr. 330 „Dėl Atvejų, kai už importuojamas prekes nepagrįstai sumokėti pridėtinės vertės mokestis ir (arba) akcizai gražinami arba atsisakoma juos išieškoti patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 46-1523.

laikotarpis buvo numatytas iki 2011 metų, o Latvija nuo šių metų vasario akcizo tarifą benzinui taip pat didina daugiau nei minimalus tarifas. Lietuvoje, lyginant su akcizo tarifais benzinui kitose ES valstybėse, *akcizas benzinui lieka mažesnis nei daugumoje ES valstybių*. Akcizo tarifas benzinui Lietuvoje yra mažesnis už atitinkamą akcizo benzinui tarifą Belgijoje, Danijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Airijoje, Italijoje, Liuksemburge, Nyderlanduose, Austrijoje, Portugalijoje, Slovakijoje, Suomijoje, Švedijoje, Jungtinėje Karalystėje. Maždaug toks pat akcizo tarifas benzinui kaip ir Lietuvoje taikomas Čekijoje, Ispanijoje, Vengrijoje.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. dyzeliniams degalams Lietuvoje padidinus akcizą iki 1140 Lt už 1000 litrų, šių degalų akcizo lygis *pasiekė maždaug tą patį lygį, koks yra arba bus taikomas 2009 m. kitose Baltijos valstybėse ir Lenkijoje*. Latvija nuo 2009 m. vasario 1 d. taip pat padidino akcizą dyzelinui iki tokio paties lygio kaip ir Lietuvoje. Estijoje ir Lenkijoje akcizo lygis dyzeliniams degalams maždaug toks pat kaip dabar Lietuvoje jau yra taikomas nuo 2008 metų. Kaip matyti iš lentelės duomenų, Lietuvoje, lyginant su akcizo tarifais dyzeliniams degalams kitose ES valstybėse, *akcizas dyzeliniams degalams lieka mažesnis nei daugumoje ES valstybių*. Akcizo tarifas dyzeliniams degalams Lietuvoje yra mažesnis už atitinkamą akcizo dyzelinui tarifą Čekijoje, Danijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Airijoje, Italijoje, Vengrijoje, Nyderlanduose, Austrijoje, Portugalijoje, Slovakijoje, Suomijoje, Švedijoje, Jungtinėje Karalystėje. Maždaug toks pat akcizo tarifas dyzeliniams degalams kaip ir Lietuvoje taikomas Belgijoje ir Maltoje.¹⁰¹

2 paveiksle pateikti duomenys apie tai, kiek Lietuvoje nustatyti akcizų tarifai viršija Europos Sąjungos direktyvose nustatytą minimumą. Lietuvoje nustatyti akcizų tarifai dyzelinui ir žibalui viršija ES direktyvų nustatytą minimumą apie 20 proc., benzinui ir alui – apie 30 proc. Didžiausias skirtumas tarp Lietuvoje taikomų akcizų tarifų ir ES nustatyto minimumo yra naftos dujoms ir dujiniam angliavandeniams (net 140 proc. viršija ES nustatytą minimumą), tarpiniams naftos produktams (apie 100 proc. viršija minimumą) ir alkoholiui (130 proc. viršija ES nustatytą minimalų tarifą). Taigi, galima tvirtinti, kad akcizų tarifų nuolatinio didinimo Lietuvoje priežastis nėra Europos Sąjungos spaudimas, tokią akcizų politiką pasirenka Lietuvos vyriausybė siekdama surinkti daugiau pajamų iš mokesčių į šalies biudžetą.

¹⁰¹ Benzino ir dyzelinių degalų akcizai ES valstybėse. 2009// www.tsajunga.lt/uploads/files/dir78/dir3/2_0.php



Pastaba: tarpiniai produktai iki 15 proc. – tai tokie produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra ne didesnė kaip 15 proc. tūrio

2 pav. ES nustatytų minimalių akcizų tarifų viršijimas Lietuvoje 2009 m.

Pasak Šilėno (2009), tokie dideli akcizų tarifai kurui yra sunkiai suprantami ar pateisinami. Kuras, energija yra kiekvienam žmogui svarbi ir naudinga prekė, kuria naudojamės visi. Bandymai pateikti, kad akcizą kurui moka tik turtingesni, t.y. tie, kurie turi automobilius yra visiškai neteisingas. Už dėl akcizo pabrangusį kurą sumoka ir tie, kurie naudojami visuomeniniu transportu, ir tie, kurie parduotuvėje perka duoną. Argumentais apie tai, kad akcizai gelbėja gamtą, yra manipuliuojama. Lėšos, surinktos už kuro akcizą naudojamos kitoms reikmėms, o ne gamtos gelbėjimui; gamtai skiriamos išlaidos yra

nepalyginamai mažesnės, nei už akcizus surenkami pinigai.¹⁰² Tą patį galima pasakyti ir apie alkoholio akcizus. Akcizai alkoholiui neva didinami siekiant sumažinti alkoholio vartojimą ir išvengti žalos žmonių sveikatai. Tačiau alkoholinių gėrimų paklausa nėra elastinga, padidinus kainą vartojimas sumažėja labai nežymiai. Todėl akivaizdu, kad didindama akcizų tarifus alkoholiniams gėrimams, valdžia siekia surinkti daugiau mokesčių, o ne apsaugoti žmonių sveikatą. Tokiu būdu išsina, kad akcizų alkoholiui didinimas yra bandymas pasipelnyti iš tų pačių žmonių, kuriuos valdžia neva gina nuo alkoholio. Dideli akcizai neabejotinai skatina kontrabandinio ir nelegalios gamybos alkoholio vartojimą. Taigi, padidinus akcizą alkoholiui, legalūs pardavimai, t.y. tie pardavimai, kurie atsispindi statistikoje, sumažėja. Bet tai nereiškia, kad sumažėja vartojimas, nes pardavimų statistika neįtraukia nelegalios prekybos.

Apibendrinant akcizų kaitos apžvalgą, galima konstatuoti, kad akcizų tarifai visoms ES direktyvose numatytioms prekėms nuosekliai buvo didinami, todėl pajamų, surenkamų iš mokesčių, dalis valstybės biudžete taip pat turėtų ženkliai didėti. Toliau analizuosime valstybės biudžeto pajamų pokyčius ir lyginsime kaip jie kito tais laikotarpiais, kai buvo didinami akcizo tarifai. Pažymėtina, kad nors Lietuvoje akcizų tarifai daugeliu atvejų yra mažesni negu daugelyje ES valstybių, tačiau tiek alkoholio, tiek degalų akcizų tarifai Lietuvoje buvo įvedami didesni negu to reikalauja ES normatyvai (nustatytas minimalus akcizo tarifas tam laikotarpiui).

¹⁰² Šilėnas Ž. Akcizai – valdžios ranka mūsų kišenėse. 2009.// <http://lri.blogas.lt/zilvinas-silenas-akcizai-%E2%80%93-valdzios-ranka-musu-kisenese-411.html>

3. AKCIZŲ KAITOS IR ŠALIES BIUDŽETO PAJAMŲ SĄSAJOS ANALIZĖ

3.1. Akcizų indėlio formuojant Lietuvos valstybės biudžeto pajamas analizė

Normaliai valstybės veiklai ir jos funkcijoms vykdyti būtini pakankami finansiniai ištekliai. Juos paprastai sudaro centralizuotuose ar tikslinės paskirties fonduose sukaupti ištekliai, būtini tiek centrinės, tiek vietinės valdžios funkcijoms vykdyti.¹⁰³ Mokesčių raida parodė, kad svarbiausias, dažnai ir vienintelis bendravaltstybinių ir specialiųjų fondų išteklių formavimo šaltinis yra valstybės imami mokesčiai. Dažnai taikomi mokesčiai priklauso nuo šalies ekonominės santvarkos, ekonomikos ir socialinio išsivystymo lygio, specifinių tos šalies ekonominių ir socialinių sąlygų. Kartu mokesčių sistemai ir mokesčių lygiui įtakos turi valstybės sandara, įgyvendinama ūkio bei nuosavybės politika ir kiti faktoriai.

Tarptautinės mokesčių konkurencijos šalininkų poziciją rodo šie siekiai – sumažinti bendrąją mokesčių apimtį, pakeisti jų struktūrą mažinant mokesčių pajamų tiesioginių mokesčių dalį ir sumažinti ar panaikinti mokesčių progresyvumą vis plačiau taikant proporcingas mokesčių schemas. Jie mano, kad tarptautinė mokesčių konkurencija, o ne tarptautinis bendradarbiavimas mokesčių derinimo srityje yra globalaus ekonomikos augimo ir globalios gerovės kilimo prielaida. Tačiau ne visi sutinka su šia argumentacija. Jie teigia, kad praktiškai ekonomikos augimo tikslų galima pasiekti ir didelių mokesčių sąlygomis, turėdami omenyje tokias didelių mokesčių šalis – Švediją, Daniją, Suomiją ir kt. Pavyzdžiui, Švedijoje per paskutinius dešimt metų ekonomikos augimo tempai buvo didesni nei daugelyje kitų mažesnius mokesčius taikančių ES šalių. Šiaurės šalys gana sėkmingai sprendžia ir kitas – mokesčių surinkimo, užsienio investicijų problemas. Šiaurės šalys užima pirmaujančias tarptautinio konkurencingumo reitingų pozicijas. Dauguma šių šalių gyventojų nemano, kad jų ekonominės sistemos yra didelių mokesčių deformuotos ir nesirengia esmingai jų keisti.¹⁰⁴

Istoriškai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes joms reikėjo lėšų institucijų išlaikymui bei valdžios funkcijų vykdymui. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų paskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina arba neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Todėl labai svarbu, kad šalyje egzistuojanti mokesčių sistema būtų kuriama ir tobulinama atsižvelgiant į apmokestinimo principus. Svarbu, kad nebūtų peržengta apmokestinimo riba, kuomet per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai slepiami, plėtojasi šešėlinės ekonomikos veikla.

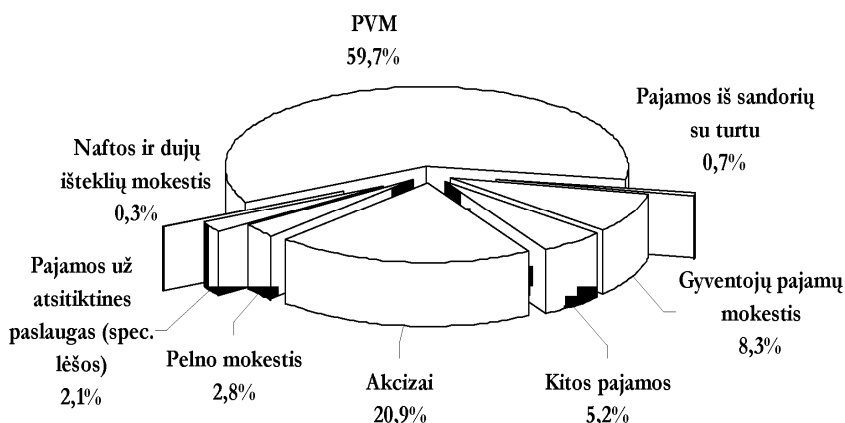
¹⁰³ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Москва, 2001, стр. 19.

¹⁰⁴ Gylis P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. 2006.

http://74.125.155.132/scholar?q=cache:zQGQcdu3hgIJ:scholar.google.com/+Lafero+kreiv%C4%97&hl=lt&as_sdt=2000

Akcizų mokestis yra antroje vietoje pagal užimamą dalį (20,9 proc.) visose LR mokesčių pajamose po PVM (59,7 proc.) (žr. 3 pav.)

Lietuvos Respublikoje pagrindinis ir didžiausias finansinių išteklių fondas yra šalies nacionalinis biudžetas, kurį sudaro valstybės ir savivaldybių biudžetų bendra apimtis. Be to, yra tikslinės paskirties bendravalstybiniai lėšų fondai:¹⁰⁵ Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas, Kelių fondas. Taip pat buvo sudaryta net per dvidešimt nebiudžetinių lėšų fondų. Tai - Respublikinis privatizavimo fondas, Kaimo rėmimo fondas, Bendrasis paramos gyvenamiesiems namams, butams statyti arba pirkti fondas, savivaldybių nebiudžetiniai fondai ir kiti. Nebiudžetinius fondus numatyta įtraukti į valstybės ir savivaldybių biudžetų sudėtį. Mokesčių pajamų struktūra formuojant Lietuvos Respublikos biudžetų pajamas pateikta 2 paveiksle.

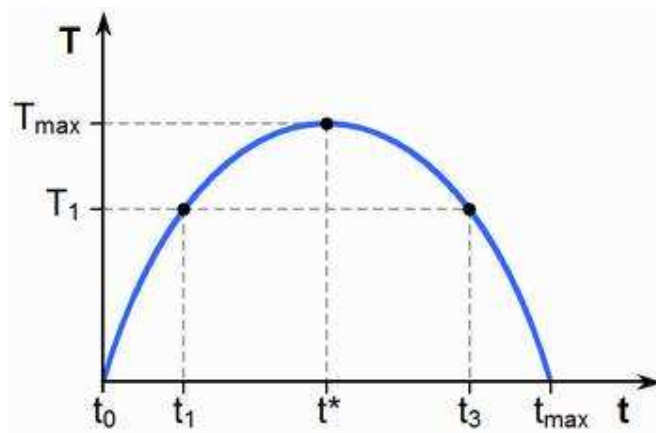


3 pav. 2008 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra
Šaltinis: VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga, 2008

Buvo numatyta, kad nuo šių metų padidinus akcizų tarifus benziniui, alkoholiui ir cigaretėms valstybės biudžetas gaus 690 mln. litų papildomų pajamų. Tačiau ne visada prognozės pasitvirtina. Nuo 1998 m. balandžio mėn. 10 d., žymiai padidinus tabako gaminių, alkoholinių gėrimų ir benzino akcizus, valstybės biudžeto pajamos pradėjo sparčiai mažėti.

Bendrųjų mokestinių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo dydžio parodo Lafero kreivė (žr. 4 pav.).

¹⁰⁵ VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga, 2008, p. 4.



4 pav. Lafero kreivė

Lafero kreivės teorijos šalininkai teigia, kad žmonės keičia savo elgesį priklausomai nuo mokesčių iniciatyvų. Jeigu visi mokesčių tarifai būtų lygus 0%, žmonės dirbtų ir investuotų daugiau, tačiau valstybė negautų jokių pajamų. Kai mokesčių tarifai auga, valstybė gauna daugiau pajamų, tačiau žmonių aktyvumas mažėja. Teigiama, kad egzistuoja mokesčių tarifai, kai valstybės biudžetas gauna daugiausia pajamų. Tačiau juos viršijus gyventojų ekonominis aktyvumas mažėja labiau nei dėl didesnių tarifų didėja biudžeto pajamos. Tačiau ir ši teorija turi bėdų. Realiame gyvenime gyventojai kartais reaguoja į pasikeitimus, o kartais – ne. Ši teorija taip pat neįvertina to, kad už didesnes biudžeto pajamas valstybė teikia geresnes paslaugas. Tai irgi prisideda prie ekonomikos efektyvumo. Be to, jeigu asmuo suvokia šią priklausomybę ir jam tinka valstybės paslaugos, jo pastangos gali nesumažėti ir esant didesniems mokesčiams. Pagrindinė Lafero kreivės problema ta, jog sunku teisingai įvertinti, koks turi būti vidutinis mokesčių tarifas, kurį viršijus biudžeto mokesstinės pajamos pradės mažėti. Nors teoriniu požiūriu Lafero grafikas yra paprastas ir logiškas, realioje mokesčių politikoje jį taikyti yra labai sunku. Taip sunku, jog tai nepavyko net pačiam šio grafiko autoriui prezidento Reigano ekonominiam patarėjui Artūriui Laferui – jo pasiūlymu sumažinus mokesčius, biudžeto pajamos nepadidėjo, o net sumažėjo, dėl to biudžeto deficitas padidėjo.¹⁰⁶

Matyt, Vyriausybė, padidinusi akcizų tarifus, peržengė optimalią mokesčių normą T_{\max} ir pateko į pavojingą zoną ir pasiekė apmokestinamos bazės tašką T_1 , nuo kurio apmokestinimo bazė ir mokesstinės pajamos sparčiai mažėja. Per tris 1998 m. pirmojo ketvirčio mėnesius akcizų nesurinkta 132,7 mln. litų (33 proc). Balandžio mėnesio pabaigoje į biudžetą nuo metų pradžios nepateko iki 162,3 mln. litų akcizų,

¹⁰⁶ Gyls P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. 2006.

http://74.125.155.132/scholar?q=cache:zQGQcdu3hgIJ:scholar.google.com/+Lafero+kreiv%C4%97&hl=lt&as_sdt=2000

o gegužės pabaigoje - jau 202 mln. litų akcizinių įplaukų. Svarbiausia šito priežastis - sumažėjęs alkoholinių gėrimų ir degalų pardavimas.

Paanalizuokime dyzelinio kuro akcizų kaitą ir jos įtaką biudžeto pajamoms. 2008 sausio 1d. dyzelino akcizo dydis buvo 947 lt/1000 litrų dyzelino. Nuo 2009 sausio 1d. šis akcizas buvo padidintas iki 1140 Lt/1000 litrų. Sausį–liepą dyzelino pardavimai Lietuvoje krito apie 27 proc. palyginus su praėjusių metų tuo pačiu laikotarpiu, nuo 2009 rugpjūčio 1d. vėl buvo sugrįžta prie ankstesnio akcizo dydžio. Dyzelino rugpjūtį buvo parduota 68.417 t, o tai 37,7 proc. viršijo liepos mėnesį parduotą kiekį (49.673 t). Rugpjūčio pardavimai sudarė 91% paskutinio praėjusios vasaros mėnesio pardavimų kiekio. Anksčiau buvo numatyta, kad nuo 2010 metų sausio 1 d. šis akcizas vėl bus didinamas, tačiau dabar nuspręsta to nedaryti. Dabartinis akcizo dydis pagal ES nustatytus minimalius akcizų dydžius gali likti iki 2011 metų sausio 1d.¹⁰⁷

Dyzelino pardavimus labai įtakoja šio kuro kainų dydis kaimyninėse šalyse, todėl, kad tranzitinio transporto vairuotojai renkasi pilti degalus ten, kur jie pigiausi. 6 lentelėje pateikiamos kaimyninių šalių dyzelino kainos, ir matome, kad šiuo metu Lietuvoje jis yra pigesnis negu Latvijoje ir Estijoje, o iki spalio mėnesio buvo pigesnis ir už Lenkijoje parduodamą dyzeliną.

6 lentelė. Dyzelino kainų Lt/l Lietuvoje ir kaimyninėse šalyse palyginimas

2009 metų liepos – spalio mėn.

Šalis	2009 07 22	2009 09 09	2009 10 08
Lietuva	3,20	3,02	2,96
Latvija	3,12	3,25	3,18
Estija	3,21	3,41	3,28
Lenkija	3,11	3,16	2,96

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis duomenimis iš Verslo žinios, 2009 11 12

Taigi, vertinant lentelės duomenis, galima numanyti, kad nuo 2009 metų pradžios iki rugpjūčio mėnesio, kai dyzelino kaina dėl akcizo dydžio Lenkijoje buvo žemesnė nei Lietuvoje, dauguma tranzitinio transporto vairuotojų stengėsi piltis kurą kaimyninėje šalyje tokiu būdu „maitindami“ Lenkijos ekonomiką. Tarptautiniais maršrutais važinėjančių Lietuvos vežėjų yra apie 38 tūkst. Vilkiko vairuotojas vidutiniškai per dieną įspila 400 – 500 litrų dyzelino. Sumažinus dyzelino akcizą Lietuvoje, tikėtina, kad

¹⁰⁷ Glaveckas K. Degalų akcizas aplenkia šalies biudžetą. 2009//www.vz.lt

Lenkijos vairuotojai dažniau jį pirko Lietuvoje. Dar reikėtų pabrėžti, kad sumažinta degalų kaina išjudina ir kitų prekių bei paslaugų pardavimą, dėl to į biudžetą daugiau pajamų patenka PVM pavidalu. Pritraukiant kuro pirkėjus iš kaimyninių šalių, jie prisideda prie mūsų šalies biudžeto papildymo netiesioginiu būdu – tai yra pirkdami prekes degalinėse per pridėtinės vertės mokestį. Nuo 2010 m. sausio 1 d. Lenkijoje bus nustatytas 302 EUR (šiemet – 274 EUR) dydžio akcizas, o jis bus apskaičiuojamas pagal š. m. sausio 1 d. zloto ir euro kurą. Lietuvos vyriausybė teisingai apsisprendė nedidinti šio akcizo, nes dabartinį tarifą 274 EUR gali pasilikti iki 2011 metų sausio 1d., kai minimalus ES akcizo dyzelinui tarifas numatytas 302 EUR. Dar kartą privalomai didinti tarifą Lietuva turėtų nuo 2013 metų – iki 330 EUR.

Lietuvos naftos produktų prekybos įmonių asociacijos duomenimis, dėl neapgalvotai pasirinkto maksimalaus akcizų tarifo degalams nuo 2009 metų sausio 1d. valstybė praras apie 162 mln. Lt akcizo mokesčio ir 60 mln. Lt pridėtinės vertės mokesčio pajamų, t.y. iš viso apie 220 mln. litų.¹⁰⁸

Lietuvoje 2001-2004 metais keliais etapais buvo ženkliai padidinti akcizai cigaretėms. Toks spartus akcizų kėlimas turėjo reikšmingas pasekmes tabako gaminių rinkai. Lietuvos statistikos departamento duomenimis, 2001-2004 metais labiausiai pakilo pigesnių cigarečių kainos: cigaretės be filtro pabrango 60 proc., žemesnės klasės cigaretės su filtru - 45 proc., aukščiausios klasės cigaretės - tik 13 proc. Kadangi gyventojų pajamų augimas atsiliko nuo kainų didėjimo tempų, cigaretės gyventojams tapo sunkiau įperkamos. Sparčiai augant akcizų naštai, ženkliai sumažėjo legalių cigarečių pardavimai. Skaičiuojant cigarečių pakelias, legalus suvartojimas nuo 2001 iki 2004 metų nukrito 16 proc. Be to, dėl didėjančių kainų skirtumų tarp Lietuvos ir kaimyninių ne Europos Sąjungos valstybių išaugo paskatos kontrabandai.

Valstybės sienų apsaugos departamento pateikiamais duomenimis, 2004 metais sulaikomų tabako gaminių kiekis buvo 13 kartų didesnis nei 2001 metais. Vežama kontrabanda sudarė sąlygas plėstis nelegaliai rinkai - remiantis "JTI Marketing and Sales" įvertinimais, 2001-2004 metais nelegalios rinkos dalis išaugo nuo 10 iki beveik 50 proc. (vertinant parduotų cigarečių vienetais). Remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2004 metais atliktu tyrimu, 61 proc. Lietuvos gyventojų pateisino kontrabandinių prekių vartojimą. Nors 2001-2004 metais krito legaliai parduodamų cigarečių kiekis, pajamos į biudžetą iš tabako akcizų nesumažėjo. Kita vertus, dėl nelegalios rinkos plėtros biudžetas neteko reikšmingų potencialių pajamų. "Philip Morris" skaičiavimais, 2004 m. šie nuostoliai galėjo sudaryti apie pusę potencialių biudžeto pajamų iš tabako akcizų. 2005-2006 metais akcizų našta Lietuvoje nedidėjo. Per šį laikotarpį rinkoje vyko priešingi procesai nei 2002-2004 metais: legalūs pardavimai

¹⁰⁸ Valstybės biudžetas dėl naujų akcizų degalams praras virš 220 mln.litų.// Lietuvos rytas, 2009 02 04//www.lrytas.lt

išaugo, sumažėjo nelegalios rinkos dalis. Tam įtakos turėjo auganti gyventojų perkamoji galia, taip pat rinkos dalyvių sprendimas pateikti rinkai daugiau pigesnių cigarečių. Remiantis 2002-2004 metų tendencijomis, galima prognozuoti, kad kylant kainoms legalių cigarečių pardavimai mažės, dėl augančių paskatų kontrabandai didės nelegaliai į Lietuvą vežamų cigarečių kiekis, plėsis nelegali rinka.¹⁰⁹

7 lentelėje pateikti dešimties pastarųjų metų duomenys apie biudžeto pajamas ir pajamas iš akcizų. Per 2009 metų pirmąjį pusmetį surinkta pajamų iš akcizų suma nėra ženkliai didesnė už 2008 metais surinktą sumą, todėl vargu ar prognozės padidinti pajamas 690 mln. litų dėl akcizų tarifų pakėlimo pasitvirtins.

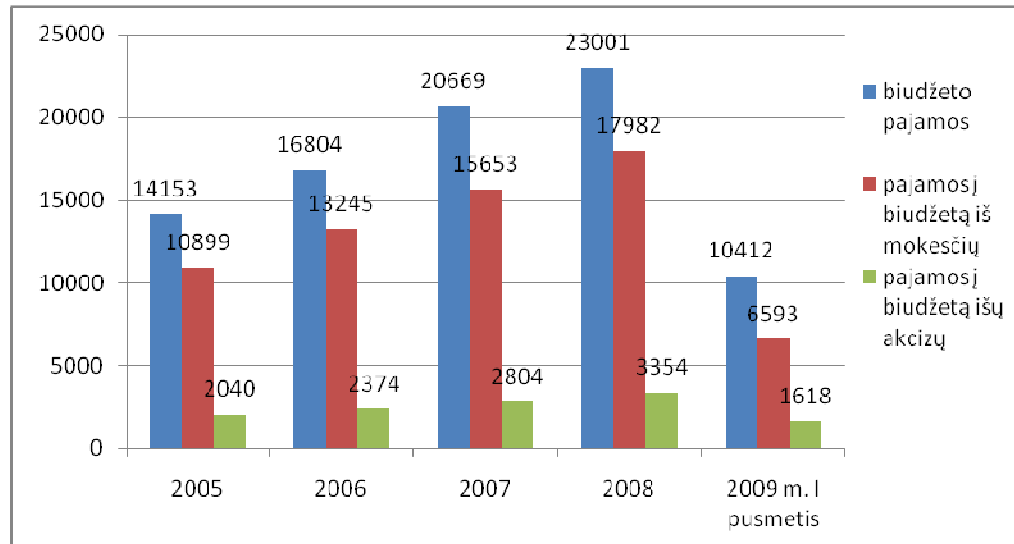
7 lentelė. Biudžeto pajamos ir pajamos iš akcizų Lietuvoje 1999 – 2009 metais (mln.Lt)

Metai	Biudžeto pajamos	Pajamos į biudžetą iš mokesčių	Pajamos į biudžetą iš akcizų
1999	5 944,6	-	1 318,4
2000	5 780,7	-	1 209,6
2001	6 344,8	-	1 295,3
2002	8 900,3	-	1 596,1
2003	9 624,8	-	1 765,2
2004	11 794,0	-	1 857,7
2005	14 153,1	10 898,5	2 040,1
2006	16 804,5	13 244,5	2 374,4
2007	20 669,5	15 652,9	2 803,6
2008	23 200,9	17 982,2	3 354,0
2009 pirmas pusmetis	10 411,5	6 593,2	1 618,2

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

5 paveiksle matome, kad 2005 – 2009 metais surenkamų į biudžetą pajamų kiekis nuolat didėjo, tuo pačiu didėjo ir surenkamų mokesčių sumos, bei pajamos į biudžetą iš akcizų. 2008 metais biudžeto pajamos lyginant su 2005 metais išaugo 9 mln. litų, pajamos į biudžetą iš mokesčių išaugo per šį laikotarpį 7 mln. litų, o pajamos iš akcizų 1,3 mln. litų. Pažymėtina, kad pajamos iš mokesčių per analizuojamą laikotarpį išaugo 64 proc., tame tarpe iš akcizų surenkamos pajamos taip pat vidutiniškai išaugo 64 proc.

¹⁰⁹ Kuokštis V. Tabako akcizų kėlimo pasekmės Lietuvoje. : <http://www.ve.lt/?rub=1078895039&data=2007-10-03&id=1191347437>

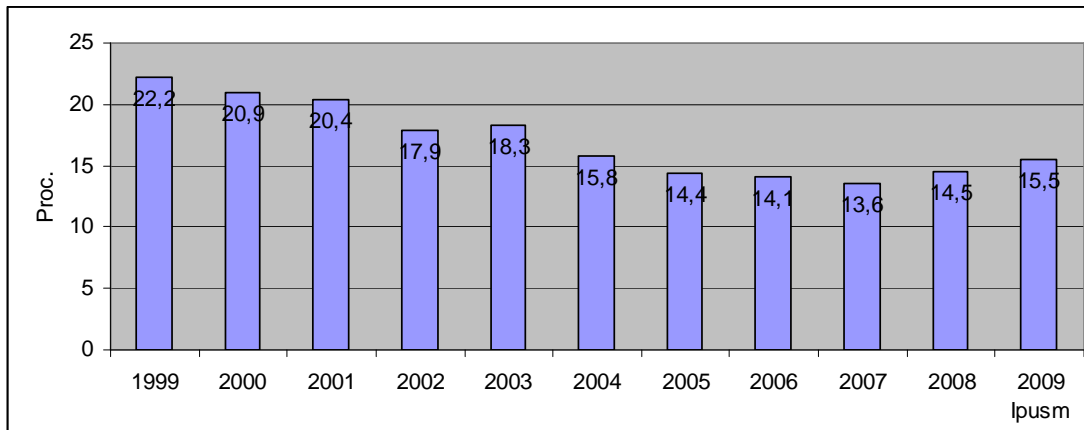


Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

5 pav. Pajamų į biudžetą dinamika 2005 – 2009 metais (mln. litų)

6 paveiksle parodyta, kokią procentinę dalį biudžeto pajamose sudaro akcizų mokesčiai. Matome, kad nors akcizų mokesčiai nuolat didinami, ir išaugo kai kurioms prekėms tris keturis kartus, akcizų procentinė dalis biudžete netgi mažėjo iki pat 2008 metų

1996 m. padidinus akcizus valstybės akcizinės pajamos iš stipriojo alkoholio sumažėjo 100 mln. litų, o 1999 m. sumažinus tarifus per keletą metų pajamos iš akcizų padidėjo 400 mln. litų. pasekmes puikiai iliustruoja 2008 metų pradžioje įvykusio akcizų padidinimo rezultatai – 20 proc. padidinus akcizo tarifą stipriajam alkoholiui buvo tikimasi surinkti mažiausiai 120 mln. litų papildomų pajamų, tačiau iš tiesų jos padidėjo tik 40 mln. litų. Oficialus alkoholio pardavimas sumažėjo 15 proc., tačiau tikrasis vartojimas beveik nepasikeitė – tiesiog išaugo nelegali rinka, kuri šiuo metu siekia per 36 proc. viso stipriųjų alkoholinių gėrimų vartojimo, ir valstybė prarado apie 200 mln. litų akcizinių pajamų. Viena iš akcizo mokesčių lengvatų yra taikoma sidrui, kuris yra ypač mėgstamas jaunimo, o tai prieštarauja deklaruojamai kovai su jaunimo alkoholizmu. Stipraus alkoholio gamintojų ir importuotojų asociacija Lietuvoje (AGPIA) skaičiavimais, šios lengvatos panaikinimas biudžetą papildytų apie 43 mln. litų pajamų. Dar daugiau – apie 550 milijonų litų – atneštų alaus ir stipriojo alkoholio akcizų suvienodinimas.



Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR statistikos departamento duomenimis

6 pav. Biudžeto pajamų dalis, surenkama iš akcizo mokesčių 1999 – 2009 metais

7 paveiksle parodyta, kad padidinus akcizo tarifus alkoholiniams gėrimams, žymiai krenta pajamų iš alkoholio akcizų į biudžetą surenkamos pajamos. Nuo 1999 metų sausio mėn. padidinus akcizų tarifus alkoholiniams gėrimams pajamos iš akcizų alkoholiniams gėrimams nuo 539 mln. Litų krito iki 425 mln. litų.



7 pav. Pajamų iš alkoholio akcizų į biudžetą surenkamos pajamos 1996 – 2009 metais (mln. Lt)

Šaltinis: <http://g.diena.lt/00/45/9675f3.jpg>

Per pastaruosius penkis šių metų mėnesius lyginant su 2008 m. tuo pačiu laikotarpiu, akcizo mokesčio vien už etilo alkoholį surinkta 79,3 mln. litų mažiau, o stipriųjų alkoholinių gėrimų pardavimų apimtis krito 31,4 proc., tokius skaičius pateikė Valstybinė mokesčių inspekcija. Metų pradžioje

prognozuota, kad padidinus akcizą stipriam alkoholiui, į valstybės biudžetą bus surinkta 100 mln. litų mažiau akcizo mokesčių nei 2008 m. Tačiau per penkis mėnesius skaičiai dar viršija prognozes – valstybės biudžeto nepasiekė 79,3 mln. litų, todėl jau dabar akivaizdu, kad iki metų pabaigos bus viršytos visos akcizo nesurinkimo prognozės. Nelegalaus alkoholio apyvarta perima vis didesnę legalios rinkos dalį, vien per pirmuosius keturis šių metų mėnesius teisėsaugos institucijos konfiskavo keturis kartus didesnę nelegalaus alkoholio kiekį. Be to alkoholio legaliai mažiau parduodama ir dėl to, kad buvo apribotos prekybos valandos.

Matant, kad nelegalaus alkoholio apyvarta perima vis didesnę legalios rinkos dalį, per keturi pirmuosius šių metų mėnesius teisėsaugos institucijos konfiskavo keturis kartus didesnę nelegalaus alkoholio kiekį lyginant su praėjusiais metais, galima daryti išvadą, kad tai yra akivaizdi alkoholio akcizo didinimo pasekmė. AGPIA tikina, kad norint sušvelninti situaciją, būtina sumažinti akcizo mokesčių dydį alkoholiniam gėrimams bent iki 2007 metų lygio (3200 Lt/Hlpa).¹¹⁰

Apibendrinant galima teigti, kad nors akcizai yra labai svarbi valstybės biudžeto pajamų dalis, vien tik akcizų didinimas dar neužtikrina biudžeto pajamų didėjimo.

3. 2. Akcizų administravimo muitinėje sunkumai dėl dažnos akcizų dydžių kaitos

Pernelyg dažnas mokesčių sistemos kaitaliojimas mokslininkų nuomone neretai yra žalingesnis nei jos stagnacija¹¹¹. Išsivysčiusios šalys mokesčių tarifus ir administravimo procedūras koreguoja labai atsargiai ir apgalvotai. Kaip jau aptarėme ankstesniame skyriuje, netgi vieningoje ES erdvėje išlieka gana didelė mokesčių sistemų įvairovė.

Akcizų taikymas turi tam tikras neigiamas pasekmes, kaip:

- Santykinai pabrangintos akcizinės prekės verčia žmones rinktis jų pakaitalus, kurie yra žalingi. Pabranginus cigaretes, žmonės dažniau renkasi pigesnes prastesnės kokybės cigaretes, alkoholio vartotojai – nelegaliai gaminamus, neaiškios kokybės gėrimus.
- Akcizai sukelia itin dideles paskatas jų vengti nelegalios prekybos, gamybos ir kontrabandos būdais. Nelegalūs produktai leidžia žmonėms pigiau patenkinti savo poreikius.

¹¹⁰ BNS žinios: ekonomika, politika. 2009 06 17//www.bns.lt

¹¹¹ Rudzkiš R. Kokios mokesčių sistemos reikia Lietuvai? Lietuvos ekonomikos apžvalga 2008/1. Vilnius, LR statistikos departamentas, 2008, p.106.

- Akcizų administravimas yra brangus ir vis brangsta. Taisyklės tampa sudėtingesnės, o jų laikymosi užtikrinimas (ir mokesčio reikšmingumas biudžete) kasdienio mokesčius administruojančių institucijų įsikišimo, aktyvios priežiūros.
- Akcizai tam tikra prasme yra regresyvūs ir diskriminaciniai: jie yra sunki našta mažas pajamas gaunantiems visuomenės nariams.¹¹²

Akcizų mokesčių harmonizavimas ES turi nevienodą poveikį visoms jos narėms. Naujosios ES narės reikšmingai skiriasi gyventojų gaunamu pajamų dydžiu ir prekių kainomis nuo senųjų ES narių, valstybių, turinčių išvystytą ekonomiką. Taigi, suvienodinus akcizų tarifus, sunkesnė našta tenka neturtingoms šalims. Akcizų harmonizavimas sukurtas didelių akcizų šalių valstybių interesams apsaugoti mažų akcizų šalių vartotojų (paprastai gaunančių mažesnes nei ES vidurkis pajamas) sąskaita. Mažų pajamų šalių vyriausybėms tokia politika priimtina dėl to, kad padidina biudžeto pajamas. Akcizų lygis nustatytas neįvertinus naujai įstojusių šalių gyvenimo lygio - minimumas nustatytas pagal tas valstybes, kuriose BVP yra beveik du kartus didesnis nei Lietuvoje.

Labai aktuali problema naujosios ES narėms yra ES sienų apsauga, nes naujosios ES narės administruoja 45 proc. visų išorinių ES sienų. Šių sienų administravimas pasunkėja dėl didėjančios kontrabandos, kurią sąlygoja ir didina didėjantys akcizai.

Dėl akcizų atsirandantys ženklūs prekių kainų skirtumai skatina kontrabandą.

8 lentelėje matome, kaip išaugo kainos prekių, kurioms taikomas akcizo mokestis per pastaruosius penkerius metus. Akcizų didėjimas netiesiogiai veikia ir prekių, kurioms netaikomi akcizai, kainų pokyčius, pavyzdžiui paslaugų ir maisto produktų kainos kyla didėjant degalų akcizui.

8 lentelė. Kai kurių prekių bei transporto paslaugų kainų kaita 2005 – 2009 metais

Prekės pavadinimas	Kainos pokytis procentais 2009 spalio 1d. lyginant su 2005 metais	Kainos pokytis procentais 2009 metų spalio 1 d. lyginant su praėjusiųjų metų gruodžio mėn.
Alkoholiniai gėrimai	130,9	9,1
Spirituoti gėrimai	139,5	15,3
Vynas	119,1	6,9
Alus	123,5	-1,3
Tabakas	180,6	35,0
Transporto paslaugos	158,7	10,6
Maisto produktai	136,2	-4,1

Šaltinis: LR statistikos departamento duomenų bazė.

¹¹² Kontrabandos ekonominių prižasčių tyrimas. Laisvosios rinkos institutas, Vilnius, 2004.

Kontrabanda – tai prekių gabenimas per sieną ir pateikimas rinkai, kai pažeidžiant nustatytas taisykles siekiama išvengti valstybės kontrolės ir mokesčių. Kontrabandos paskata kyla iš žmogaus noro tenkinti savo poreikius arba iš to turėti pelno. Kai tabako ar alkoholio prekių kainos 70 proc. sudaro mokesčiai, tai yra didžiulė paskata vengti mokesčių mokėjimo.

Su Rusijos Federacija ir Baltarusija Lietuva turi ilgiausią iš visų ES valstybių sausuma einančią sieną. Su Rusijos Federacija sienos ilgis 227 km, su Baltarusija – 502 km. Tai vienas iš faktorių, lemiančių kontrabandos mastą šalyje.

Iš duomenų, pateiktų 9 lentelėje, matyti, kad per pastarąjį dešimtmetį kontrabandos cigaretėmis apimtys Lietuvoje daugiau kaip tris kartus.

9 lentelė. Lietuvos Respublikos pasienyje sulaikytos kontrabandos apimtys 2000 – 2008 m.

	2000m.	2001m.	2002m.	2003m.	2004m.	2005m.	2006m.	2007m.	2008m.
Alkoholis (litrais)	57337	90301	67441	24312	12470	42693,6	54395	18548,2	21032,9
Cigaretės (pakeliais)	874328	255143	475987	1582553	3223646	3394258	2992942	3365000	2332000

Šaltinis: Valstybės sienos apsaugos tarnybos veiklos statistika//<http://www.pasienis.lt/statistika/index.htm> .

Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, prie sienų su Latvija ir Lenkija panaikinta prekių kontrolė, tačiau pasienio veiklos rezultatai liudija, kad kontrabanda gabenamos ir per šias sienas. 2005m. pasieniečiai Latvijos pasienyje sulaikė 280 tūkstančių cigarečių pakelių. Pasienyje su Lenkija sulaikyta 30 tūkstančių cigarečių pakelių kontrabandos. Pagrindinę tabako kontrabandos dalį sudaro kontrabanda iš Rusijos Federacijos ir Baltarusijos. 2003m. cigarečių kontrabanda iš šių šalių sudarė 92,1%, 2004m. – 90,8 %. Pagrindinę alkoholio kontrabandos dalį sudaro taip pat kontrabanda iš Rusijos Federacijos ir Baltarusijos. 2003m. sulaikytos kontrabandos apimtyje tai sudarė 97,1%, 2004m. – 65,4 %. Alkoholio kontrabandos iš Rusijos Federacijos ir Baltarusijos dalies sumažėjimas 2004m. sąlygotas padidėjusia kontrabanda iš Latvijos. 2004m. palyginti su 2003m. sulaikyta alkoholio kontrabanda iš Latvijos išaugo daugiau nei 5 kartus¹¹³.

Sulaikytos kontrabandos apimtys nepakankamai apibudina pačios kontrabandos mastą. Pasieniečių, muitininkų veiklos rezultatai priklauso ir nuo techninių galimybių, nemaža dalimi nuo jų sąžiningumo.

¹¹³ VSAT pranešimas spaudai //http://www.pasienis.lt/press/20060105_1.htm

Lietuvos muitinėse kaip viena iš kontrabandos prevencijos priemonių yra vykdoma banderolių ir apskaitos blankų platinimo programa.

Siekiant įgyvendinti šią programą, 2008 metais buvo vykdomos dvi priemonės: organizuoti banderolių gamybos užsakymą ir platinimą, organizuoti prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų gamybos užsakymą ir platinimą. Priemonė vykdoma, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. birželio 9 d. nutarimu Nr. 408 „Dėl apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis“.

VMI, įgyvendindama Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir FM politiką kovos su nelegalia veikla srityje ir pagrindines akcizų administravimo nuostatas, platina apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo banderoles bei prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus, kurių gamyba finansuojama iš Specialiosios banderolių ir apskaitos blankų platinimo programos lėšų. Ši programa yra specialioji programa, nes gautos pajamos už parduotas banderoles ir prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus įmokamos į biudžetą, o išlaidos, skirtos minėtų dokumentų gamybai bei neviršijančios pajamų už parduotus dokumentus, finansuojamos iš biudžeto.¹¹⁴

Prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų platinimas VMI vykdomas, vadovaujantis 1999 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 58 „Dėl prekių pirkimo-pardavimo kvito formos ir prekių pirkimo-pardavimo kvitų įsigijimo, pildymo, naudojimo ir grąžinimo tvarkos“. Per 2008 m. parduota 2,5 mln. prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų blankų (planas – 2 mln.).

Dar viena akcizų surinkimo kontrolės priemonė, diegiama Lietuvos muitinėse, buvo programinės įrangos kūrimas ir diegimas įgyvendinant Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą. Projektui vykdyti 2008 m. buvo patvirtinta 1755 tūkst. litų asignavimų, iš jų panaudota - 1755 tūkst. litų (100%). Iš šio projekto lėšų plečiama ir modifikuojama akcizų informacinė sistema (AIS), kaip nacionalinė taikomoji programa, skirta Europos Bendrijoje diegiamai akcizais apmokestinamų prekių gabenimo kontrolės EMCS (Excise Movement and Control System) sistemai ir užtikrinanti būtiną informacinių sistemų bazę, administruojant akcizus pagal Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas.

Lietuvos muitinei tapus ES muitine tenka iš esmės keisti kontrolės metodus, veiklos prioritetus ir strateginius tikslus: ES ekonominės erdvės, jos piliečių saugumas, valstybės ir privataus verslo interesai turi būti ginami pasitelkiant modernias informacines sistemas, elektronines technologijas. Vienas iš ryškiausių XXI a. muitinės administravimo skiriamųjų bruožų – kuriama patikima muitinės rizikos

¹¹⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos 2008 metų darbo ataskaita. Vilnius, 2009.

valdymo sistema. Taigi naujoji veiklos koncepcija orientuota sukurti šiuolaikišką kontrolės mechanizmą – rizikos valdymo sistemą, apimančią ES vidaus ir su trečiosiomis šalimis prekybą¹¹⁵

Siekiant sumažinti riziką, kylančią ES bendrijai, jos piliečiams ir prekybos partneriams, muitinio tikrinimo veiksmai turi būti grindžiami bendrai suderintais standartais – patikimais rizikos vertinimo kriterijais, taikomais prekių bei ekonominių operacijų vykdytojų atrankai. Laikmečio reikalavimas – teisėti valstybės ir verslo interesai yra vienodai reikšmingi, ir būtina veiksmingai ir ekonomiškai apsaugoti ir valstybės, ir visuomenės (verslo bendruomenių) interesus. Keliami uždaviniai Lietuvos muitinei, neturinčiai savos patirties, labai sudėtingi, nes tarptautinių krovinių tiekimas nuo siuntėjo iki gavėjo apima ištisą prekių, medžiagų judėjimo logistinę grandinę, kurioje dalyvauja gamintojai, eksportuotojai ir importuotojai, vežimo ir sandėliavimo operatoriai, ekspedicinės įmonės, muitinės įstaigos ir tarpininkai. Kiekvienas jų atlieka tam tikras operacijas, procedūras ar funkcijas, kiekviename šios grandinės segmente yra galimos saugumo grėsmės ir rizika. Tarptautinės prekybos grandinė apima ne vien prekių tiekimą, bet ir pinigų bei informacijos srautų judėjimą. Tai reiškia, kad reikia vienodą dėmesį skirti visai tarptautinės prekybos grandinei, neišskiriant įprastinių prekių įvežimo, išvežimo ar tranzito kontrolės procedūrų¹¹⁶.

Muitinė yra viena iš pagrindinių valstybės aparato institucijų, kuriai valstybė yra patikėjusi vykdyti pagal kompetenciją jai priklausančias fiskalinę, administracinę, statistinę ir organizacinę veiklą. Todėl jos veiklos stilius ir rezultatai labai priklauso nuo valstybės įgyvendinamos politikos, nuoseklaus, politinę dvasią atitinkančio valdymo organizavimo. Tai reiškia, kad Vakarų valstybių tradicinės muitinės funkcijos iš esmės išlieka. Mūsų sienų sąlygomis jai keliami reikalavimai ne tik nuolat stiprėti drauge su plėtojama vadybine valstybe, bet ir stiprinti ją, pildyti jos aruodus, saugoti savo krašto žmonių gerovę. Kita vertus, mokslo, technologijų pažanga bei nuolat auganti muitų teisės pažeidimų įvairovė bei mastai reikalauja nuolat tobulinti veiklos metodus, spręsti laikmečio keliamus uždavinius ir prisiimti vis didesnę atsakomybę už valstybės ir verslo įmonių saugumą, jų ekonominius interesus¹¹⁷.

Apibendrinant galima pasakyti, kad šiuolaikinės muitinės funkcijos yra:

- pajamų į išdą pritraukimas ir fizinė muitinės kontrolė;

¹¹⁵ Laurinavičius, A. 2000. *Bendruomenės teisėtvara*. Vilnius: LTU, 2000.

¹¹⁶ Radžiukynas, J. 2007. Naujosios iniciatyvos ir muitinės vaidmuo užtikrinant tarptautinės prekybos grandinės saugumą. *Intelektuali ekonomika*. Muitų politika ir tarptautinė prekyba. 2007, t. 2.

¹¹⁷ Laurinavičius A. Tarptautinės prekybos iššūkiai ir konceptualūs muitinės veiklos pokyčiai. *Intelektinė ekonomika*, Vilnius. 2007, Nr.2(2), p. 25-35.

- prekybos duomenų rinkimas vienos statistikos duomenų bazės kūrimo ir laisvojo prekių judėjimo kontrolės tikslais;
- efektyvus sienų valdymas sudarant palankias sąlygas prekėms, kapitalui, informacijai judėti bei palaikant verslo tarptautinį konkurencingumą;
- teisės aktų, konvencijų, kitų tarptautinių, regioninių sutarčių, taisyklių, reglamentuojančių keturias judėjimo laisves (asmenų, prekių, paslaugų bei kapitalo), įgyvendinimas užtikrinant nacionalinį saugumą.

Lietuvos Respublikos muitinės veiklos strategijoje 2005 – 2010 metams prioritetine muitinės veiklos sritimi pažymimas rinkos ir visuomenės apsauga bei mokesčių administravimas. Siekiant rinkos ir visuomenės apsaugos bei mokesčių administravimo tinkamo užtikrinimo strateginiai tikslai yra apsaugoti rinką ir visuomenę nuo neteisėtos tarptautinės prekybos daromos žalos, efektyviai kovoti su vengimu mokėti mokesčius, tobulinti mokesčių apskaitą, gerinti jų surinkimą, užkirsti kelią muitų teisės aktų pažeidimams bei kitai nusikalstamai veiklai.¹¹⁸

Nuo 2004 metų, Lietuvos muitinėje pradėjo veikti Muitinės mobiliosios grupės. Muitinės mobiliosios grupės yra mobilieji teritorinių muitinių arba specialiųjų muitinės įstaigų padaliniai, veikiantys teritorinių muitinių veiklos zonose arba Muitinės departamento generalinio direktoriaus nustatytose zonose ir vykduojantys muitinių priežiūrą bei kitas šių institucijų jiems pavestas funkcijas. Pagrindiniai muitinės mobiliųjų grupių uždaviniai yra¹¹⁹:

- Užtikrinti, kad į Lietuvą nepatektų nelegaliai gabenamos ir draudžiamos prekės;
- Atlikti muitinės kontroliuojamų ar kontroliuotinių prekių tikrinimus bet kurioje jų buvimo vietoje ir bet kuriuo metu;
- Išaiškinti kontrabandas ir neteisėtai gabenamas prekes ir krovinius;
- Vykdyti nusikaltimų ir pažeidimų prevenciją;
- Gerinti mokesčių surinkimą.

Muitinės mobiliosios grupės pagal teisės aktų nustatytus rizikos požymius ar gautą informaciją atlieka transporto priemonių, asmenų, dokumentų ir prekių tikrinimą visoje Lietuvos Respublikos muitų teritorijoje. Pagal rizikos požymius arba turimą informaciją apie galimus teisės aktų pažeidimus šios grupės tikrina prekes, kurios deklaruojamos pagal elektroninių duomenų pateikimo sutartis, taip pat renka

¹¹⁸ LR muitinės veiklos strategija 2005-2010 metams. Patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. balandžio 8 d. įsakymu Nr. IB-260.

¹¹⁹ Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius, Mykolo Riomerio universitetas, 2006, p.23.

informaciją apie pasirinktas tikrinti transporto priemones, jomis gabenamas prekes, siekiant atlikti rizikos analizę ir vykdyti pažeidimų prevenciją.

Efektyvus muitinės darbas prisideda prie verslo sąlygų gerinimo šalyje. Pagrindinė žala verslui kyla dėl nesąžiningos konkurencijos – kontrabandos, sumažintos prekių vertės, neteisingo prekės rūšies nurodymo ir kitų tarptautinės prekybos pažeidimų. *Todėl apibendrinat galima teigti, kad muitinė yra viena svarbiausių rinkos ir vartotojų apsaugos institucijų.*

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Išvados

1. Lietuvoje, kaip ir daugelyje užsienio šalių, kai kurios prekės apmokestinamos akcizo mokesčiu. Kadangi mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, pajamos iš akcizo mokesčio yra svarbios papildant nacionalinio biudžeto pajamas. 2008 metų duomenimis akcizo mokestis yra antroje vietoje pagal užimamą dalį ir sudaro 20,9 proc. visoje Lietuvos Respublikos mokesčių valstybės biudžeto pajamų struktūroje.
2. ES nustatyti minimalūs privalomi akcizų tarifai šioms trimis prekių grupėms: alkoholiui, apdorotam tabakui ir degalams. Lietuva gerokai viršija Europos Sąjungos nustatytus minimalius privalomus akcizus, todėl viešoje erdvėje kartais girdimi teiginiai, kad akcizai didinami vykdant įsipareigojimus Europos Sąjungai yra nepagrįsti.
3. Akcizų mokesčių teisė Europos Sąjungoje yra harmonizuota. Akcizų politika yra reguliuojama ES mastu siekiant visoms narėms sukurti vienodas konkurencines sąlygas bei užtikrinti vidaus rinkos funkcionavimą. Kadangi gyvenimo lygis ir gyventojų pajamos atskirose valstybėse ženkliai skiriasi, panašaus lygio akcizai skurdesnėse šalyse sąlygoja santykinai didesnę gyventojų mokesčinę našta nei turtingesnėse šalyse.
4. Didėjantys akcizų tarifai didina ir ekonomines kontrabandos paskatas. Tokiu būdu įsigali neteisinga konkurencija, nelegali prekyba, auga kontrabandos mastai. Vadovaujantis VSAT duomenimis, net 90 proc. Lietuvos pasienyje sulaikytos kontrabandos atvejų sudaro akcizinės prekės – tai cigaretės, alkoholis ir kuras. Nuo š.m. metų sausio padidėjus akcizams alkoholiui lyginant su tuo pačiu 2008 metų laikotarpiu kontrabandinio alkoholio sulaikyta 8,5 karto daugiau.
5. Didinant akcizus Lietuvos Respublikos Vyriausybė kartais neatsižvelgia į būsimą šalies konkurencingumo lygį mokesčių srityje. 2009 m. sausio 1 d. padidinus dyzelino akcizo tarifą, šio kuro kaina tapo didžiausia tarp kaimyninių šalių (Lenkijos, Latvijos, Baltarusijos) ir tai paskatino didelę dalį Lietuvos vartotojų pirkti šią prekę už Lietuvos ribų. Taip valstybė prarado daug mokesčių pajamų.
6. Didinant akcizus dėl sumažėjusio vartojimo ir nelegalios prekybos mažėja mokesčių iš akcizų į valstybės biudžetą surinkimas. Tai teigia ir Lafero kreivės teorija, pagal kurią viršijus ribinį akcizo dydį, pajamos iš akcizų ne didėja, bet mažėja. Tai patvirtina ir darbo autorės tyrimo rezultatai: 1998 metais padidinus akcizo tarifą alkoholiui biudžeto pajamų iš alkoholio akcizų surinkimas nuo 539,6 mln. litų sumažėjo iki 425,4 mln. litų. Prognozuojama, kad šių metų

pajamos iš alkoholio akcizo sumažės trečdaliu lyginant su praėjusiais metais dėl nuo šių metų pradžios 15 proc. padidinto alkoholio akcizo tarifo.

7. Muitinė atlieka svarbų vaidmenį administruojant akcizus. Lietuvai tapus ES nare muitinė nuolatos tobulina akcizų surinkimo kontrolę. Muitinės struktūroje atsirado nauji mobilieji padaliniai, padedantys efektyviau kontroliuoti tarptautinės prekybos srautus ir vykdyti kontrabandos prevenciją, diegiamos modernios informacinės sistemos.

Siūlymai

Kadangi kontrabandos apimtys išlieka didelės, todėl būtina toliau gerinti muitinės veiklos administravimą, didinti pareigūnų atsakomybę bei griežtinti bausmes kontrabandininkams.

Ketinant didinti akcizų tarifus, Lietuvos Respublikos Finansų ministerija ir Valstybinė mokesčių inspekcija kartu su Valstybės sienos apsaugos tarnyba turėtų atlikti išsamią akcizais apmokestinamų prekių rinkos analizę, siekiant išsiaiškinti, koku mastu padidėjusios akcizinių prekių kainos įtakotų susiformavusį vartojimo lygį, nelegalios šių prekių rinkos plėtrą. Tai padėtų nustatyti, ar tarifo padidinimas nedarytų neigiamos įtakos verslui, valdžios biudžeto pajamų surinkimui bei visai Lietuvos ekonomikai ir užkirstų kelią nepagrįstiems akcizų kaitos sprendimams.

Įvertinant tai, kad kaip rodo praktika skuboti akcizų kaitos sprendimai gali būti klaidingi, siūlau pakeisti Mokesčių administravimo įstatymą išbraukiant įstatymo 3 straipsnio 4 dalies žodžius „su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimams bei“. Toks įstatymo pakeitimas panaikintų galimybę keisti mokesčius tvirtinant biudžetus ir galiotų pagrindinė mokesčių kaitos taisyklė pateikta Mokesčio administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalyje, nustatanti, kad „Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokesčių, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos“.

LITERATŪRA

Norminiai šaltiniai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr.63-2243.
3. Lietuvos Respublikos Pagalbos Europos Sąjungos valstybių narių institucijoms išieškant reikalaujamas skolas, susijusias su rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis pinigų sumomis, teikimo ir naudojimosi kitų Europos Sąjungos valstybių narių institucijų teikiama pagalba išieškant minėtas pinigų sumas įstatymas // Valstybės Žinios, 2003 Nr.: 104-4650.
4. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-02-27 nutarimas Nr. 478 „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 7 straipsnio įgyvendinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-03-24 nutarimas Nr. 330 „Dėl Atvejų, kai už importuojamas prekes nepagrįstai sumokėti pridėtinės vertės mokestis ir (arba) akcizai gražinami arba atsisakoma juos išieškoti patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 46-1523.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-04-16 nutarimas Nr. 442 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 58 - 2052.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. vasario 25 d. įsakymas Nr. 51 „Dėl mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarkos patvirtinimo“ (2004 m. gegužės 14 d. įsakymo Nr. 1K-184 redakcija).
8. Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo procedūrų aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gegužė 17 d. įsakymu Nr. 127, (Žin., 2002, Nr. 52-2040; 2004, Nr. 135-4923)
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-06-14 įsakymas Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose“ // Valstybės žinios, 2002, Nr. 61-2489.

10. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-05-26 įsakymas Nr. VA-106 „Dėl Akcizų deklaracijų FR0630, FR0630A formų, jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinti“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 87-3201.
11. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-04-29 įsakymas Nr. VA-80 „Dėl Registruotų prekybininkų akcizais apmokestinamų prekių, gautų iš kitos valstybės narės, apskaitos taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 75-2616.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001-08-09 įsakymas Nr. 205 „Dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo už mokesčių mokėtoją tvarkos patvirtinimo“ pakeitimo“ // Valstybės Žinios, 2004.01.09, Nr. 5.
13. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suvienodinimo.
14. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 25 January 1988 (joint document by Council of Europe and OECD).

Teismo precedentai:

1. Lietuvos Respublikos konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27-1 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“.

Specialioji literatūra:

1. Alan A. Tait Value Added Tax, International monetary Fund. - Washington: D.C., 1998.
2. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.- Vilnius, 2005.
3. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema.- Kaunas: Technologija, 1998.
4. Laurinavičius A. Bendruomenės teisėtvara.- Vilnius: LTU, 2000.
5. Laurinavičius A. Tarptautinės prekybos iššūkiai ir konceptualūs muitinės veiklos pokyčiai. Intelektinė ekonomika. - Vilnius. 2007, Nr.2(2), p. 25-35.

6. LR muitinės veiklos strategija 2005-2010 metams. Patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. balandžio 8 d. įsakymu Nr. IB-260.
7. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (bendroji dalis).- Vilnius, 2003.
8. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida.- Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
9. Pajuodienė G. M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse.- Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993.
10. Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius, Mykolo Riomerio universitetas, 2006, p.23.
11. Promotion of voluntary tax compliance Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). - Budapest, 1999.
12. Radžiukynas, J. 2007. Naujosios iniciatyvos ir muitinės vaidmuo užtikrinant tarptautinės prekybos grandinės saugumą. *Intelektuali ekonomika*. Muitų politika ir tarptautinė prekyba. 2007, t. 2.
13. Rimas J., Stačiokas R. Mokesčių kilmė ir socialinė-ekonominė raiška.- Vilnius: VMI prie LR finansų ministerijos, 1996.
14. Saunders R. International Tax Systems and Planning Techniques. - Harlow: Law & Tax, 1995.
15. Stačiokas R., Rimas J. Savivaldybių mokesčiai ir rinkliavos.- Kaunas, 1996.
16. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje.- Kaunas, 2003.
17. Terra B. J. M., Wattel P. J. European Tax Law.- Devinter, 2001.
18. Александров И.В. Налоговые преступления. Санкт- Петербург, 2002.
19. Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации.- Москва: Книжный мир, 2002.
20. Дернберг Р. Международное налогообложение. - Москва, 1997.
21. Соколов А. А. Теория налогов.- Москва, 2003.
22. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Москва, 2001.

Periodiniai šaltiniai:

1. Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.- Vilnius, 2000, Nr. 1, p. 37-40.

2. Dauskurdas V. Kokią sankciją taikyti? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.- Vilnius, 2000, Nr. 1, p. 41-42.
3. Rudzkiš R. Kokios mokesčių sistemos reikia Lietuvai?/Lietuvos ekonomikos apžvalga 2008/1. - Vilnius, LR statistikos departamentas, 2008.
4. Štreimikienė D., Mikalauskienė A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste./Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. – Kaunas, 2006;38, p. 169-181.
5. Žilėnas A., Čepienė I., Meidūnas V. Lietuvos mokesčių raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. - Vilnius, 1998, Nr. 7-8, 130-133 p.

Interneto nuorodos:

1. BNS žinios: ekonomika, politika, 2009 06 17//www.bns.lt
2. Benzino ir dyzelinių degalų akcizai ES valstybėse. 2009//
www.tsjunga.lt/uploads/files/dir78/dir3/2_0.php
3. European Commission. VAT on electronic commerce. Directive relating to VAT on digital services entered into force on 1 July, 2003.
//http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/ecommerce/vat_en.htm. [žiūrėta 2009 05 10].
4. Gylis P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. 2006.
http://74.125.155.132/scholar?q=cache:zQGQcdu3hgIJ:scholar.google.com/+Lafero+kreiv%C4%97&hl=lt&as_sdt=2000. [žiūrėta 2009 10 11].
5. Glaveckas K. Degalų akcizai aplenkia šalies biudžetą. 2009//www.vz.lt
6. Kuokštis V. Tabako akcizų kėlimo pasekmės Lietuvoje. 2008.
http://www.ve.lt/?rub=1078895039&data=2007-10-03&id=1191347437 [žiūrėta 2009 09 17].
7. Kontrabandos ekonominių priežasčių tyrimas. Laisvosios rinkos institutas. 2004..
http://docs.google.com/gview?a=v&q=cache:iqRx4fpj38cJ:www.uzsidirbkpats.lt/filemanager/download/343/Kontrabanda.pdf+akciz%C5%B3+kaita+ir+muitin%C4%97s+administravimas&hl=lt&gl=lt&pid=bl&srcid=ADGEESgSNbaYPmy29M8GB8gGR5sVT6_vjG9q3EpONj4XJ25u9DaAUOmLENlyLQW8MoMQ3OPN0e33rIwnI71rPLAxMLy2BthAZkCVgR-RRDKalZWznbSauawd3MNfrrCGuQrC-_1JhuUh&sig=AFQjCNEsvXeHcA1ZWjeDj7Aiea8_DEnYtA. [žiūrėta 2009 10 11].
8. Laisvosios rinkos institutas. Projektai: Mokesčių reforma ir mokesčių politikos kryptys. 2007.
http://www.lrinka.lt/Projektai/Mokest.phtml. [žiūrėta 2009 10 10].

9. Model Tax Convention. on Income and on Capital (updated as of 29 April 2000), OECD
<http://www.oecd.org>. [žiūrėta 2008 09 20].
10. Šilėnas Ž. Akcizai – valdžios ranka mūsų kišenėse. 2009.// <http://lri.blogas.lt/zilvinas-silenas-akcizai-%E2%80%93-valdzios-ranka-musu-kisenese-411.html> [žiūrėta 2009 11 30]
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2008 metų darbo ataskaita. 2009.
http://209.85.129.132/search?q=cache:ww6mZn97tSUI:www.vmi.lt/GetFile.ashx%3FfileName%3DVMI_2008_m_veiklos_ataskaita_koreguota.doc+akciz%C5%B3+kaita+ir+muitin%C4%97s+administravimas&cd=38&hl=lt&ct=clnk&gl=lt. [žiūrėta 2009 10 10].
12. VSAT pranešimas spaudai, 2006.http://www.pasienis.lt/press/20060105_1.htm. [žiūrėta: 2009 10 20].
13. Valstybės sienos apsaugos tarnybos veiklos statistika. 2007.
<http://www.pasienis.lt/statistika/index.htm> .[žiūrėta 2009 09 10].
14. Valstybės biudžetas dėl naujų akcizų degalams praras virš 220 mln.litų.//Lietuvos rytas, 2009 02 04//www.lrytas.lt
15. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. 2008 m. sausis-vasaris. : www.vmi.lt/GetFile.ashx?fileName=Trumpa_ataskaita_02_2008.pdf [žiūrėta 2008-05].

Varanavičienė J. Akcizų teisinis reguliavimas ir jo reikšmė formuojant šalies biudžeto pajamas / Viešojo administravimo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr.V. Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 68 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota ir įvertinta akcizų teisinio reguliavimo įtaka šalies biudžeto pajamoms, iškeltos dažnos akcizų kaitos problemos ir pateikti siūlymai šias problemas spręsti. Pirmojoje darbo dalyje atskleidžiama akcizo mokesčio esmė, jo teisinis statusas. Antrojoje dalyje analizuojama akcizų dydžių kaita Lietuvoje ir lyginama su kitomis Europos Sąjungos šalimis. Trečioje dalyje analizuojami Lietuvos biudžeto pajamų ir pajamų dalies iš akcizų pokyčiai per pastaruosius dešimt metų, pateikiamas duomenų apibendrinimas ir vertinimas.

Pagrindiniai žodžiai: akcizas, akcizo tarifas, biudžetas, mokesčių našta.

Varanavičienė J. The legal regulation of excises and it's importance over formation of national budget revenue./ Master's Work in Public Administration. Supervisor assoc. prof. dr. V. Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 68 p.

ANOTATION

The final master thesis covers the analysis and evaluation concerning the influence of legal excise regulation over formation of national budget revenue; the problems of excise fluctuation and approaches to solve the before mentioned problems. The first part of the work reveals the essence of excise duty and its legal status. The second part involves the analysis of excise amount in Lithuania compared with other European Union countries. The third part concerns the analysis of fluctuations of Lithuanian budget revenue and budget revenue composed of excise during the last ten years; data are generalized and evaluated.

The keywords: excise, excise duty, budget, tax burden.

Varanavičienė J. Akcizų teisinis reguliavimas ir jo reikšmė formuojant šalies biudžeto pajamas / Viešojo administravimo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. V.Rimkus – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 68 p.

SANTRAUKA

Darbo aktualumą apsprendžia tai, kad akcizo tarifas yra lankstus ekonomikos reguliavimo svertas. Teisės aktais keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus ir konjunktūrą, nustatyti ekonominius valstybės prioritetus. Tačiau neapdairi akcizų kaitos politika gali duoti ir neigiamų rezultatų tiek šalies ekonomikai, tiek šalies gyventojams.

Darbo tikslas – visapusiškai išanalizuoti mokesčių sistemos elemento – akcizo mokesčio – esmę, jo dydžio kaitos aspektus ES kontekste ir atskleisti, kaip tai įtakoja šalies biudžeto pajamas. Siekiant magistro baigiamojo darbo tikslo, keliami tokie tyrimo uždaviniai: 1) Remiantis moksline literatūra ir tarptautiniais bei Lietuvos teisės aktais atskleisti akcizo mokesčio esmę, teisinį statusą; 2) Išanalizuoti akcizų dydžių kaitą Lietuvoje ir palyginti su kitomis Europos Sąjungos šalimis; 3) Atlikti Lietuvos biudžeto pajamų ir pajamų dalies iš akcizų kaitos analizę, apibendrinti duomenis ir pateikti jų vertinimą; 4) Pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl akcizų teisinio reguliavimo siekiant efektyvesnio šalies biudžeto pajamų surinkimo.

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

Atlikus tyrimą ir apibendrinus gautus rezultatus, darbe pateikiamos tokios išvados: Lietuva ir kitos naujosios ES narės (Latvija, Estija) užuot pasirinkusios minimalius akcizų tarifus, renkasi maksimalius. Nustatant didesnius nei minimalūs akcizų tarifus Lietuvoje neįvertinama ribinis akcizo dydis pagal Lafero kreivę, kuri peržengus biudžeto pajamos ženkliai mažėja. Tyrimo duomenys tai patvirtino. Analizuojant akcizų didėjimo ir biudžeto apimties bei struktūros pokyčius, pastebėta, kad vien akcizų didinimas neužtikrina biudžeto pajamų didėjimo. Produktų, kuriems taikomas akcizo mokestis, kainų kilimas dėl didėjančių akcizų ir kitų prekių kainų, kurias netiesiogiai įtakoja akcizais apmokestinamų prekių kaina, pokyčiai skatina kontrabandą, šešėlinę ekonomiką ir mokesčių vengimą. Tyrimo duomenys patvirtino, kad padidinus akcizo tarifą alkoholiui kontrabandos apimtys išauga 3-4 kartus. Muitinė atlieka svarbų vaidmenį kontroliuojant akcizų surinkimą, todėl būtina gerinti muitinės veiklos administravimą siekiant akcizų surinkimo ir kontrabandos, kurios apimtys nemažėja, prevencijos. Lietuvos vyriausybei siūloma operatyviau reaguoti į mokesčių surinkimo tendencijas ir mažinti akcizo mokesčius jeigu tai akivaizdžiai įtakoja biudžeto pajamų mažėjimą.

Varanavičienė J. The legal regulation of excises and its importance over formation of national budget revenue / Master's Work in Public Administration. Supervisor assoc. prof. dr. V.Rimkus – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 68 p.

SUMMARY

The work's topicality is determined by the fact, as the excise duty is a flexible leverage to regulate economy. As the legal acts change the tariff, the consequent situation establishes conditions, which ensure prompt response towards market changes, prices and quick establishment of economic priorities. Though, inconsiderable excise duty fluctuation might determine the negative results regarding both - the state economy and its citizens.

Work objective is to analyze the essence of excise duty (the element of tax system) in comprehensive manner, its amount's fluctuations in the context of EU and reveal its influence over the state revenue. To implement the objective of master thesis the following tasks were presented: 1) To reveal the essence of excise duty in accordance to scientific literature and international/Lithuanian legal acts; 2) To analyze the excise amount fluctuations in Lithuania and compare it with other EU states; 3) To perform the analysis of Lithuanian budget revenue and budget revenue composed of excise fluctuations; generalize the data and propose the corresponding evaluation; 4) Propose the conclusions and suggestions regarding the excise legal regulation on purpose to ensure more effective budget revenue collection.

Work methods: comparative-historical, analysis of legal documents and scientific literature, analysis of statistical data, logical and generalization. After the performed research and generalization of received results the conclusions are as follows: Lithuania and other new EU members (Latvia and Estonia) choose the high excise tariffs instead of low ones. As the excise tariffs in Lithuania are determined higher than minimal, the marginal amount is failed to be considered in accordance to Laffer curve, since the overrun of marginal amount causes a significant revenue decrease. The research data confirmed it. After the analysis concerning the increase of excise, budget amount and structure variations, it was noticed that increase of excise does not ensure increase of budget revenue. The price increase of products (subject to excise duty) due to increased excises and fluctuations of other products' prices (indirectly influenced by price of products subject to excise duty) stimulates smuggling, black economy and tax avoidance. The research results confirmed that the increase of excise tariff determines the alcohol smuggling three to four times. The customs plays a significant role, as it controls the excise collection. Therefore, it is necessary to improve the administrative activity in order to ensure smuggling prevention. Lithuanian government is suggested exercising a prompt reaction towards the tendencies of tax collection and decrease the excise duty supposing it apparently influences the decrease of budget revenue.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

Darbe vartojamų sąvokų leksikinės reikšmės

Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentas – dokumentas, naudojamas, kai akcizais apmokestinamos prekės gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento formą, jo naudojimo ir užpildymo taisykles nustato 1992 m. rugsėjo 11 d. Europos Komisijos reglamentas 2719/92/EEB dėl gabenimo dokumento gabenant akcizais apmokestinamus produktus, kai jiems taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, tačiau centrinis mokesčio administratorius Lietuvos Respublikoje išrašomiems akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentams turi teisę nustatyti papildomus šio dokumento reikalavimus, kai reglamentas valstybei narei suteikia tokią teisę.

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis – patalpa (patalpos) ir (arba) teritorija (teritorijos), kuriose teisės aktų nustatyta tvarka leidžiama laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti), taip pat į jas atgabenti ar iš jų išgabenti Europos Bendrijų muitų teritorijoje laisvai cirkuliuojančias 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 sandėlio savininkas – asmuo, kuriam teisės aktų nustatyta tvarka mokesčio administratorius yra suteikęs teisę steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkais laikomi ir asmenys, kuriuos jais pripažino kitų valstybių narių kompetentingos institucijos.

Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – apmokestinimo režimas, kai akcizais apmokestinamos prekės gaminamos, perdirbamos, maišomos, saugomos ir (ar) gabenamos laikinai atidėjus už jas apskaičiuotų akcizų mokėjimą.

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

Apdorotas tabakas – cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas, kaip apibrėžta šiame straipsnyje.

Biudžeto perteklius – skirtumas tarp biudžeto pajamų ir asignavimų, kai pajamos viršija asignavimus.

Cigarai ir cigarilės – šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, pagaminti vien iš natūralaus tabako; paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako; paruošti rūkyti, užpildyti smulkinto tabako mišiniu tabako ritinėliai, kuriuos visiškai dengia įprastos cigaro spalvos išorinis apvalkalas, pagamintas iš regeneruoto tabako bei dengiantis filtrą, jei jis yra, bet ne kandiklį

(cigarų su kandikliais atveju), taip pat turintys rišamąjį įtvarą (rišiklį) iš regeneruoto tabako, jeigu jų vieneto svoris (be filtro ar kandiklio) yra ne mažesnis kaip 1,2 gramo ir jeigu jie spirališkai, ne mažesniu kaip 30 laipsnių kampu įvynioti į išorinį įprastinės cigaro spalvos apvalkalą; paruošti rūkyti, užpildyti smulkinto tabako mišiniu tabako ritinėliai, kuriuos visiškai dengia įprastos cigaro spalvos išorinis apvalkalas, pagamintas iš regeneruoto tabako bei dengiantis filtra, jei jis yra, bet ne kandiklį (cigarų su kandikliais atveju), jeigu jų vieneto svoris (be filtro ar kandiklio) yra ne mažesnis kaip 2,3 gramo 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 pagal šio straipsnio 8 dalies nuostatas; 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.

Etilo alkoholis – visi šie produktai: KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio; KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 22 procentai tūrio; kitose negu KN 2203–2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių sudėtyje yra įstatyme nurodytų produktų ir kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, o jei tai ne skysti produktai, – etilo alkoholis sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės.

Kontrabanda – neteisėtas prekių ar kitų vertybių gabenimas (dažniausiai per valstybės sieną), laikymas ar pirkimas.

Mokesčio nepriemoka – mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma.

Mokesčio permoka – mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma.

Mokesčio skirtumas – mokesčių mokėtojui gražintina (įskaitytina) iš biudžeto suma, kuri gali susidaryti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pildant mokesčio deklaraciją.

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

Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

Supaprastintas akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentas – dokumentas, naudojamas, kai akcizais apmokestinamos prekės, už kurias akcizai sumokėti, gabenamos tarp valstybių narių. Supaprastinto akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento formą, naudojimo ir užpildymo

taisyklės nustato 1992 m. gruodžio 17 d. Europos Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto lydimojo dokumento, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizo mokesčiu apmokestinamiems produktams, kuriuos leista vartoti siunčiančioje valstybėje narėje, tačiau centrinis mokesčio administratorius Lietuvos Respublikoje išrašomiems supaprastintiems akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentams turi teisę nustatyti papildomus šio dokumento reikalavimus, kai šioje dalyje nurodytas reglamentas valstybei narei suteikia tokią teisę.

Valstybės biudžetas – Seimo tvirtinamas valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų planas biudžetiniams metams.

2 PRIEDAS

Benzino ir dyzelinių degalų akcizai ES valstybėse

Valstybė narė		Benzinui taikomi akcizo tarifai (Lt/1000 litrų)	Dyzeliniam degalams taikomi akcizų tarifai (Lt/1000 litrų)	Pastabos dėl dyzelinių degalų
Lietuva	Iki 2008-12-31	1116	947	
	Nuo 2009-01-01	1500	1140	
Latvija	Iki 2009-01-31	1118	947	
	Nuo 2009-02-01	1312	1139	
Estija		1240	1140	
Lenkija		1509	1046** 1093** 1167**	
Belgija (* - benzino akcizas priklauso nuo oktano sk., sieros kiekio ir biopriedų)		1917* 2061* 2113*	1043** 1098** 1149**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio ir biopriedų
Bulgarija		1209	1059	
Čekija		1485	1248	
Danija		1890	1259	
Vokietija (* - benzino akcizas priklauso nuo sieros kiekio)		2260* 2313*	1624** 1677**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio
Graikija (*-benzino akcizas priklauso nuo oktano sk.)		1205* 1208* 1215*	1012	
Ispanija (*-benzino akcizas priklauso nuo oktano sk.)		1366* 1474*	1043	
Prancūzija (*-benzino akcizas priklauso nuo oktano sk.)		2096* 2208*	1479	
Airija (*-benzino akcizas priklauso		1528*	1271	

nuo oktaninio sk.)	1891*		
Italija	1947	1461	
Kipras	1031	846	
Liuksemburgas (*-benzino akcizas priklauso nuo sieros k.)	1596*	1043**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio
	1604*	1054**	
Vengrija (*-benzino akcizas priklauso nuo sieros kiekio ir biopriedų)	1421*	1167**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio ir biopriedų
	1487*	1221**	
	1531*	1277**	
	1597*	1331**	
Malta	1396	1148	
Nyderlandai	2379	1403**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio
		1439**	
Austrija (*-benzino akcizas priklauso nuo sieros k. ir biopriedų)	1526*	1198**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio ir biopriedų
	1640*	1295**	
Portugalija	2013	1258	
Rumunija	1130	948	
Slovėnija	1240	1043	
Slovakija	1583	1476	
Suomija	2165	1257**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo sieros kiekio
		1348**	
Švedija (*-benzino akcizas priklauso nuo benzino klasės)	1375*	1562**	** - dyzelino akcizas priklauso nuo jo klasės
	1987*	1657**	
	1998*	1707**	
Jungtinė Karalystė	2493	2493	

Šaltinis: Benzino ir dyzelinių degalų akcizai ES valstybėse. 2009 // www.tsajunga.lt/uploads/files/dir78/dir3/2_0.php