

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

Renata Adomaitytė

Finansų teisės studijų programa,
dieninis skyrius

**FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ
APMOKESTINIMO NETIESIOGINIAIS MOKESČIAIS
TEISINĖ ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė –
Lekt. J. Tušaitė

Darbo konsultantė –
Doc. dr. D. Vasarienė

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. APMOKESTINIMO PRINCIPAI	6
1.1. Trumpa istorinė apžvalga	6
1.2. Apmokestinimo principai Lietuvoje.....	8
1.2.1. Apmokestinimo principai pagal teoretikus	8
1.2.2. Apmokestinimo principai pagal teisės aktus.....	13
1.3. Apmokestinimo principai užsienio valstybėse.....	15
2. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU TEISINĖ ANALIZĖ	21
2.1. Pridėtinės vertės mokestis.....	21
2.2. PVM apmokestinamasis asmuo.....	22
2.3. Apmokestinimas PVM.....	26
2.4. Apmokestinimo PVM išraiška nacionaliniame biudžete.....	30
3. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO AKCIZAIS TEISINĖ ANALIZĖ	33
3.1. Akcizai.....	33
3.2. Akcizus mokantys asmenys.....	34
3.3. Apmokestinimas akcizais.....	37
3.4. Apmokestinimo akcizais išraiška nacionaliniame biudžete.....	40
4. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO MUITAIS TEISINĖ ANALIZĖ.....	43
4.1. Muitai.....	43
4.2. Muitus mokantys asmenys.....	45
4.3. Apmokestinimas muitais.....	47
4.4. Apmokestinimo muitais išraiška nacionaliniame biudžete.....	52
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	55
NAUDOTA LITERATŪRA.....	56
SANTRAUKA.....	59
SUMMARY.....	60

ĮVADAS

Šis darbas yra teorinio analitinio pobūdžio. Darbe nagrinėjama teorinė mokslinė literatūra, Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktai. Apibendrinamos vyraujančios koncepcijos ir pateikiama kylančių teorinių problemų analizė.

Tema „Fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais teisinė analizė“ visuomet yra aktuali, nes netiesioginiai mokesčiai sudaro žymią tiek nacionalinio, tiek ir valstybės biudžeto dalį¹. Europos Sąjungoje netiesioginiai mokesčiai yra harmonizuoti – suderinti ir suvienodinti visos ES mastu, siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp ES valstybių narių. Lietuvai tapus ES nare, Lietuvos Respublikos netiesioginiai mokesčiai taip pat buvo harmonizuoti ir suvienodinti pagal ES teisinį reguliavimą. Tačiau apie Lietuvos mokesčių sistemą, mokesčių teisę ar atskirus mokesčius literatūros nėra daug, o ir atsižvelgiant į tai, kad literatūra parengta ir išleista iki Lietuvos stojimo į ES ir remiasi tik Lietuvos Respublikos teisės aktais, kurie dažnai keitėsi, galima teigti, kad mokslinės literatūros šioje srityje labai trūksta. Pastaraisiais metais kaip žymiausių padarytą indėlį mokesčių mokslinės literatūros srityje galima išskirti: dr. E. Buškevičiūtė „Mokesčių sistema“, R. Stačiokas, J. Rimas „Mokesčiai: teorija ir praktika“, A. Marcijonas, B. Sudavičius „Mokesčių teisė“. Tačiau konkrečiai apie netiesioginius mokesčius, deja, jokių mokslo veikalų nėra. ES patirtis harmonizuojant netiesioginius mokesčius yra naudinga ir jai aptarti turėtų būti paskirtas mokslinės literatūros veikalas, tuo labiau, kad vis dažniau pasigirsta nuomonių ir apie tiesioginių mokesčių harmonizavimą visos ES mastu. Šis darbas tik trumpai apžvelgs fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais, atsižvelgiant tiek į ES, tiek ir į Lietuvos Respublikos teisinį reguliavimą.

Literatūroje² yra išskiriama mokesčio struktūra, sudaryta iš tam tikrų požymių, kuriais remiantis nagrinėjami atskiri mokesčiai: mokesčio mokėtojas (subjektas), apmokestinimo objektas, mokesčio bazė, mokesčio dydis (tarifas), mokesčio mokėjimo taisyklės, mokesčio lengvatos. Nors literatūroje daugiau aptariamas apmokestinimas, nagrinėjant jį per apmokestinimo objektus, tačiau šis darbas skirtas išnagrinėti apmokestinimą per mokesčio mokėtojus (subjektus), o tiksliau – per netiesioginius mokesčius mokančius asmenis.

Darbo tikslas: išanalizuoti apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais teisinius aspektus pagal Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisę.

¹ Daugiau apie tai žr. 1 pav.

² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: TIC, 2003.

Tikslui pasiekti keliami šie **uždaviniai**:

- Aptarti apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais principus;
- Išanalizuoti fizinių, ir juridinių asmenų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu pagal Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktus;
- Išanalizuoti fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimą akcizais pagal Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktus;
- Išanalizuoti asmenų apmokestinimą muitais Lietuvoje, ypač atsižvelgiant į ES teisės aktus šioje srityje;
- Nustatyti pajamų iš netiesioginių mokesčių vietą nacionaliniame biudžete.

Darbo objektas – fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu, akcizais ir muitais.

Darbo dalykas – apmokestinimo analizavimas teisiniu aspektu.

Hipotezė: teisės aktais sureguliuotas apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu, akcizais ir muitais turi įtakos į valstybės biudžetą surenkamoms mokesčinėms pajamoms.

Darbe naudoti tyrimo metodai:

➤ Teoriniai:

- **apibendrinimo metodas** pritaikytas darbe naudojamiems duomenims apdoroti bei pateikti išvadas ir pasiūlymus;
- **lyginamuoju istoriniu metodu** yra aiškinama tai, kas bendra istoriniuose reiškiniuose, gretinant vieną ar įvairius reiškinius skirtingose istorinio vystymosi pakopose. Darbe naudojant šį metodą, yra atskleidžiama apmokestinimo principų bei atskirų netiesioginių mokesčių – pridėtinės vertės mokesčio, akcizų ir muitų – istorinė genezė.
- **lyginimo metodas** – tai sociologinio tyrimo metodas, kai derinama informacija, gauta iš įvairių šaltinių. Šiame darbe jis atsispindi lyginant skirtinguose literatūros šaltiniuose įtvirtintus, taip pat skirtingų valstybių apmokestinimo principus, atskirų netiesioginių mokesčių statistinius duomenis ir pan.;
- **sisteminė analizė** – tai mokslinio tyrimo metodologinė kryptis, kurios pagrindas yra sudėtingo vientiso objekto su daugybe elementų, jų visumos santykių ir ryšių nagrinėjimas. Remiantis šiuo metodu, darbe buvo bandoma nustatyti apmokestinimo principų vietą apmokestinime bei netiesioginius mokesčius mokančių asmenų vaidmenį visame apmokestinimo kontekste.

➤ Empiriniai:

- **dokumentų analizės metodas** – tai pirminių duomenų rinkimas, kai dokumentai naudojami kaip pagrindiniai informacijos šaltiniai. Šis metodas gali būti klasifikuojamas pagal įvairius kriterijus. Šiam darbui reikalingi duomenys buvo renkami naudojantis oficialiais, spausdinto teksto, beasmeniais, pirminiais bei antriniais dokumentais. Iš jų gauta informacija praverė tiek analizuojant apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais kaip teisinį reiškinį, tiek nagrinėjant jo statistinių duomenų išraišką nacionaliniame biudžete.

Darbo struktūra. Darbas yra sudarytas iš įvado, keturių dalių bei baigiamosios dalies, kurioje pateiktos darbo išvados bei pasiūlymai, taip pat naudotos literatūros sąrašo, santraukų lietuvių bei anglų kalbomis. Darbe yra išskiriami keturi skyriai pagal nagrinėjamų klausimų ir sprendžiamų uždavinių pobūdį.

Pirmąjį skyrių sudaro trys poskyriai ir jame yra apžvelgiami apmokestinimo principai – pradedama jų istorine apžvalga, toliau aptariami apmokestinimo principai, minimi teorijoje ir nustatyti teisės aktuose, bei apsvarstomi apmokestinimo principai užsienyje.

Antrajame skyriuje, kurį sudaro keturi poskyriai, yra analizuojami apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu pagrindiniai bruožai, aptariant patį mokestį, jį mokančius asmenis, apmokestinimą ir jo išraišką (statistiniais rodikliais) biudžete.

Trečiajame skyriuje, sudarytame iš keturių poskyrių, daugiausiai dėmesio yra skiriama apmokestinimui akcizais ir su jais susijusiais klausimais: akcizo mokesčio mokėtojais, apmokestinimu akcizais bei statistinių duomenų apie pajamas iš akcizų aptarimu.

Ketvirtasis skyrius, sudarytas iš keturių poskyrių, yra skirtas muitams aptarti, trumpai paminint bendrą informaciją apie muitus, išskiriant muitus mokančius asmenis bei apmokestinimą muitais, ir, žinoma, atsižvelgiant į pajamų iš muitų įtaką visoms nacionalinio biudžeto pajamoms.

1. APMOKESTINIMO PRINCIPAI

1.1. Trumpa istorinė apžvalga

Kaip teigia ir dr.E.Buškevičiūtė „Mokesčių sistemoje“, valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius³. Apskritai pats svarbiausias apmokestinimo uždavinys yra pajamų gavimas valstybės funkcijoms vykdyti.

Lietuvoje dar tarpukario laikotarpiu buvo keliamos valstybės mokesčių sistemos formavimo problemos. Dr. P. V. Raulynaitis 1923 m. „Lietuvos ūkio“ Nr. 15 rašė, „kad kiekvienos gerai sutvarkytos valstybės vyriausybė valdo šalies finansus taip, kad būtų mažiausia piliečiams našta valstybės išlaidoms padengti. Įstatymų leidėjai, norėdami nustatyti kiekvieno mokesčių mokėtojo finansinį pajėgumą ir kartu patenkinti būtinus valstybės reikalus, turi vadovautis tam tikrais mokesčių sistemos sudarymo principais, vadinamaisiais pamatiniais dėsniais“⁴. Kitaip sakant, turi būti sukurti atitinkami mokesčių sistemos sudarymo principai, kurie užtikrintų apmokestinimo principų sukūrimą. Buvo išskirti tokie mokesčių sistemos principai:

- teisingumo principas – visi gyventojai turi mokėti mokesčius priklausomai nuo jų finansinio pajėgumo, siekiant, kad mokesčių našta nebūtų sunki (per sunki);
- politinės ekonomijos principas – juo reikalaujama, kad ūkis nebūtų slopinamas mokesčių naštos, nebūtų skurdinamas ar vedamas į bankrotą. Jeigu ūkininkaujantis asmuo visas savo pajamas (ar visą pelną) atiduoda mokesčiams, tai mokesčių šaltinis tampa vienkartinis, o vėliau neišgali sumokėti mokesčių. Taip kartu su nykstančiu mokesčių šaltiniu kaskart mažėja ir pinigų suma, reikalinga valstybės numatytoms išlaidoms padengti;
- finansinis principas – valstybės numatytos išlaidos turi būti padengtos gaunamomis pajamomis.

Kitas labai svarbus tarpukario laikotarpio šaltinis, teikiantis žinių apie mokesčius principus, yra V. Jurgučio „Finansų mokslo pagrindai“, kur išsamiai aptariami A. Smito suformuluoti mokesčių principai (taip pat literatūroje⁵ dar vadinami mokesčių sudarymo taisyklėmis), kalbant apie mokesčių rinkimo technikos raidą:

„Pirmoji tų teisių⁶ reikalauja, kad valdiniai dalyvautų valdžios išlaikyme proporcingai savo ūkiškam pajėgumui, atseit, proporcingai tam pelnui, kurį kiekvienas gauna valstybės

³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 25.

⁴ Ten pat, P. 27.

⁵ Ten pat, P. 13.

⁶ Čia turimos omeny A. Smito suformuluotos mokesčių atskiro asmens teisės.

globoje. <...> To nuostato vykdymas arba nevykdymas, mano Smithas, ir sudaro lygų arba nelygų mokesčių naštos pasiskirstymą. <...> Vienas dalykas tik nekelia abejonių, būtent, kad tuo nuostatu Smithas iškelė mokesčių lygybės pradmenį. Tiesa, lygybės sąvoka yra gana plati, bet šiuo atveju mokestinė lygybė siejama su mokėjimo pajėgumu, atseit, su medžiaginiaisiais asmens ištekliais. Todėl mokesčiai turi būti užkraunami ne pagal socialinę mokėtojo padėtį, bet pagal jo turimus turtus, gaunamus uždarbius. Lygybės pradžioje nežino privilegijų bei luominių skirtumų ir skirsto mokesčių našta vien ekonominiais sumetimais.

Antras Smitho nuostatas, tai mokesčio aiškumas, griežtas jo dydžio nustatymas. Mokestis, kurį turi mokėti kiekvienas asmuo, turi būti aiškiai nustatytas ir negali priklausyti nuožiūros, atseit, kiekvienas mokėtojas turi žinoti, kiek, kada ir koku būdu jis turi mokėti. Tas nuostatas turi pašalinti fisko organų sauvaliavimą.

Trečias pradžioje liečia mokesčių mokėjimo patogumus. Kiekvienas mokestis turi būti renkamas tuo laiku ir tuo būdu, kuris yra patogiausias mokesčių mokėtojui. Žinoma, patogus mokėtojui laikas yra naudingas ir pačiam išdui, nes, rinkdamas mokesčius patogiu mokėtojui laiku, išdas lengviau ir greičiau gauna tai, kas jam priklauso.

Ketvirtas nuostatas reikalauja mokesčių pigumo. Mokestis turi imti iš žmonių kišenius kuo mažiausia virš to, kas patenka į valstybės kasą. Mokesčių kaštus sudaro didelis valdininkų skaičius, kuris suvalgo žymią mokestinių pajamų dalį⁷. Be to, kai mokestis atima tai, kas reikalinga tolimesnei gamybai, tai gamintojas gali nebetekti noro dirbti. Jei žmonės ima išsisukinėti nuo neteisingų mokesčių, ir valdžia griebiasi tokiu atveju baudų, tai aukštos baudos gali visai sugriauti ūkišką tokių žmonių būtį. Pagaliau, fisko valdininkai, dažnai lankydami pas mokėtojus, netakingai juos kvosdami, sudaro mokėtojams vargų, nemalonumų, priespaudų, kurie gali sudaryti nuostolių. Visais tais nurodytais atvejais mokesčiai virsta žmonėms sunkesni, negu kad jie yra pelningi išdui, atseit, mokesčiai pasidaro nebepigūs⁸.

Kitaip sakant, V. Jurgutis aiškino proporcingo (teisingo) apmokestinimo, mokestinio aiškumo, mokestinio patogumo ir pigaus mokesčių surinkimo principus.

Visi čia paminėti principai yra labai svarbūs plėtojant dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą.

⁷ Tai būdinga ir dabartiniams laikams – kaip pavyzdį galima paimti kad ir ES institucijas bei jose dirbančius asmenis, kurių darbo užmokestis mokamas iš ES biudžeto ir sudaro nemažą jo dalį.

⁸ Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 228-229.

1.2. Apmokestinimo principai Lietuvoje

1.2.1. Apmokestinimo principai pagal teoretikus

Dauguma skirtingų šiuolaikinių mokslų atstovų (ekonomistai, sociologai, filosofai ir kt.) išskiria tokius bendrus apmokestinimo principus⁹:

- Teisingumas;
- Ekonominis efektyvumas;
- Administracinis paprastumas;
- Mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas.

Teisingumo principas reiškia, kad mokesčiai turi būti nustatomi pagal bendras objektyvias taisykles, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Kiekvienas asmuo turi atiduoti valstybei atitinkamą savo pajamų dalį. Kartais teisingumo principas netgi vadinamas naudingumo principu. Tačiau negali būti atvejų, kai sumokėtas mokestis prilygtų mokėtojo iš valstybės gaunamai naudai. Apmokestinant mokesčių objektus, taip pat reikia atsižvelgti ir į mokesčių mokėtojo gebėjimą mokėti. Gebėjimas mokėti daugelio specialistų laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu. Teisingumas literatūroje yra skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą.

Pagal **horizontalųjį** teisingumą asmenys, turintys lygias ekonomines galimybes (šios galimybės matuojamos pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai ir vertinami apmokestinant.

Pagal **vertikalųjį** teisingumą asmenys, turintys skirtingas galimybes, apmokestinami skirtingai. Tad fiziniai ar juridiniai asmenys praktiškai turėtų būti apmokestinami diferencijuotai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms, vis didesnė dalis jų būtų skiriama mokesčiams (tai vadinamieji progresiniai mokesčiai – didėjant objekto apimčiai (pajamoms, turto vertei), didėja mokesčio procentas¹⁰).

Tačiau realiai Lietuvoje tai atrodo kiek kitaip: galima prisiminti neseną pavyzdį, kai nuo 2006 metų sausio 1 d. buvo įvesti du nauji mokesčiai (laikinis socialinis mokestis ir nekilnojamojo turto mokestis), kurių mokėtojai daugiausiai yra juridiniai asmenys (nekilnojamojo turto mokesčio atveju – ir fiziniai asmenys, naudojančys turtą ekonominei ar individualiai veiklai). Taip pat nuo 2006 metų liepos 1 d. sumažintas gyventojų pajamų mokesčio tarifas (nuo 33 proc. iki 27 proc.), dėl ko gyventojai gaus daugiau pajamų, bet

⁹ Pajuodienė, G. M. Mokesčių sistemos išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993. P. 5.

¹⁰ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 25.

mokesčių mokės mažiau. Šiuo atveju mokesčių našta paprasčiausiai perkelta nuo fizinių asmenų ant juridinių asmenų pečių, siekiant nemažinti į valstybės biudžetą gaunamų pajamų.

Literatūroje galima rasti teiginių, kad valstybės mokesčių sistemą galima racionaliau paremti ne teisingumo, o **tikslingumo principu**, nes teisingumas įvairių žmonių suprantamas nevienodai, tad ir reikėtų žiūrėti, kas yra tikslinga, o tik paskui - kas teisinga¹¹.

Tačiau į šią idėją reikėtų pažvelgti ir iš kitos pusės: tikslingumas mokesčių sistemoje yra daugiau ekonominės prigimties principas, o teisingumas – teisinės prigimties. Teisinėje valstybėje (kokia yra Lietuvos Respublika) teisingumo principas yra vienas pagrindinių visoje teisės sistemoje, tad veikiausiai turėtų išlikti ir mokesčių sistemoje, o tikslingumas galėtų būti išskirtas kaip atskiras principas.

Ekonominio efektyvumo principo esmė – mokesčiai turi netrukdyti siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo ir augimo, visiško užimtumo), skatinti šių tikslų pasiekimą, neiškreipti išteklių paskirstymo, skatinti individų darbingumą. Reikia siekti nustatyti mokesčius, kurie mažiausiai iškreiptų krašto išteklių paskirstymą. Mokesčiai, įtraukti į produktų kainas, ar kiti ekonominiai svertai sukelia krašto išteklių perskirstymą, nes rinkos veikėjai, priimdami sprendimus, dažnai remiasi būtent kainomis. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo ar kitaip neigiamai veikti ekonomines motyvacijas.

Apmokestinimo įtaka ekonominiams stimulams pasireiškia dvejopai:

- ❖ *Pajamų efektas* – kai tiesioginio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių skatina taupyti bei rezultatyviau dirbti, kad galima būtų prarastas pajamas atkurti.
- ❖ *Pakeitimo efektas* – kai santykinis pajamų lygis sumažėja, prarandamas stimulus investuoti ir diegti naujoves, taupyti bei tęsti veiklą.

Administracinio paprastumo principas reiškia, kad mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokesčių mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Šiuo atveju svarbūs tokie aspektai: paprastumas bei apibrėžtumas, pigumas bei patogumas mokėtojams. Netiesioginių mokesčių administravimas šį principą atitinka, nes yra paprastas, nereikalauja daug lėšų ir pastangų. Žinoma, kai nustatytos mokesčio surinkimo taisyklės painios ir netiksliai apibrėžtos, dažniausiai mokesčiai surenkami ne visi, o tai sukelia mokesčių mokėtojų ir mokesčių rinkėjų konfliktus.

Mokestinių įplaukų produktyvumo principas reikalauja pakankamos pajamų apimties, reikalingos valstybės išlaidoms padengti. Teigiama, kad valstybei idealiausias ir naudingiausias variantas yra turėti elastingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami nauji mokesčiai,

¹¹ Lukaševičius, K. Verslas ir apmokestinimo tobulinimo strategija: daktaro dis. soc. mokslai: vadyba ir administravimas / Kauno technologijos universitetas, Kaunas, 1998. P. 45.

nedidindami tarifai, o mokestinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė. **Elastingumas** (kitai vadinamas mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas) yra labai naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Dėl mokestinių įplaukų automatinio didėjimo išvengiama dažno mokesčių didinimo, kuris visada sukelia neigiamą mokesčių mokėtojų reakciją. Jau minėtas vieno iš dviejų naujų mokesčių – laikinojo socialinio mokesčio – įvedimas taip pat buvo ir politinė gudrybė: vietoje to, kad padidinti pelno mokesčio tarifą (o tai būtų sukėlę aštrias diskusijas visuomenėje ir ypač verslo atstovų kritiką), buvo įvestas naujas mokestis, kurio mokėtojai yra tie patys juridiniai asmenys ir kuris taip pat mokamas už gautas pajamas (pelną). Nors į naująjį mokestį visuomenės reakcija ir buvo neigiama, tačiau veikiausiai mažiau nei būtų padidinus pelno mokesčio tarifą.

Visiems čia aptartiems apmokestinimo principams negailima ir kritikos¹², nes praktiškai suderinti juos visus yra sudėtinga – realybėje jie dažnai vienas kitam prieštarauja. Pavyzdžiui, nustatius pajamų mokesčio tarifą, sunku pasiekti kuo didesnių mokestinių įplaukų, kuo mažesnio ekonominio efektyvumo sumažėjimo ir kuo didesnio apmokestinimo teisingumo. Apmokestinimo taisyklės, kurios atitinka mokesčių teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų reikalavimus, gali būti per daug sudėtingos ir per brangios mokesčio surinkimo požiūriu. Pavyzdžiui, jeigu, nustatant gyventojų pajamų mokestį, yra atsižvelgiama į asmens šeiminių padėtį ir vaikų skaičių, pajamų dydį šeimos nariui, tai reikia nustatyti ir atitinkamą tarifą, atsižvelgiant į to asmens neapmokestinamąsias pajamas, o tada mokestis gali tapti sudėtingas ir gali padidėti jo rinkimo kaštai. Neatsižvelgiant į minėtus kriterijus, pajamų mokesčio taisyklės taps gerokai paprastesnės, tačiau toks mokestis jau nebeatitiks teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų. Taip pat egzistuoja ir atskirų mokesčių bei minėtųjų principų suderinamumo problema. Pavyzdžiui, teisingumo principą nuodugniau galima realizuoti, taikant tiesioginius, o ne netiesioginius mokesčius, ir, priešingai, ekonominio efektyvumo principui įgyvendinti parankesni netiesioginiai mokesčiai. Todėl visose valstybėse siekiama kompromiso mokesčių sistemoje.

Kiti autoriai siūlė taip pat įvairių valstybės mokesčių sistemos formavimo principų. Pavyzdžiui, dr. O. Žėkienė, Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos (LBAA) prezidentė, išskyrė tokius apmokestinimo principus¹³:

- Mokumo ir egzistencijos galimybę;
- Apmokestinimo teisingumą;
- Mokesčių apskaitos ir atskaitomybės metodikos paprastumą (aiškumą).

¹² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 27.

¹³ O. Žėkienė. Mokesčių sistemos Lietuvos Respublikoje kūrimo prielaidos // Apskaita ir kontrolė. 1996 lapkr. 20. P. 4.

Taip pat dr. O. Žėkienė siūlė tobulinti valstybės mokesčių sistemą ir mokestinių lėšų panaudojimą. Tai pasiekti būtų galima, jeigu:

✓ Būtų baigtinis visų mokesčių ir rinkliavų sąrašas bei pagrindiniai jų taikymo principai. Šį principą iš dalies realizuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnis, kuriame išvardinti visi pagal šį įstatymą administruojami mokesčiai, šiuo metu galiojantys Lietuvoje. Baigtinio sąrašo, atskirai patvirtinto teisės aktu, tikriausiai nereikėtų priimti, nes jis būtų pasmerktas nuolatiniais pakeitimams ar papildymams – juk keičiantis netgi mokesčio pavadinimui, teisės akte taip pat turėtų būti daromi pakeitimai, jau neminint to atvejo, kai turėtų būti įvedamas naujas mokestis ir atliekamos atskiros su juo susijusios procedūros bei pakeitimai.

✓ Būtų griežtai sureglamentuota mokesčių įvedimo, pakeitimo, lengvatų tvarka bei atsakomybės sistema. Mokesčiai turėtų būti įvedami ir keičiami tik nuo naujų finansinių metų, apie tai informavus mokėtojus ne vėliau kaip prieš šešis mėnesius. Tokia tvarka dabar realiai ir taikoma (tokia norma įtvirtinta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnyje¹⁴).

✓ Būtų nustatyti valstybės biudžeto formavimo ir mokesčių surinkimo santykiai. Reikėtų siekti atskaitingumo už kiekvieną mokesčių mokėtojų valstybei sumokėtą litą. Šiuo atveju negalima sutikti su dr. O. Žėkiene, nes jeigu atskaitomybė už kiekvieną sumokėtą litą turėtų būtų itin griežtai prižiūrima, tai reikalautų be galo didelio ir brangiai apmokamo priežiūros aparato sukūrimo. Sukurtas aparatas veikiausiai nepateisintų savo vardo ir būtų tik papildoma našta mokesčių mokėtojams. Dabartinė sistema veikia gana gerai, tad nėra būtina ją radikaliai keisti. Šiuolaikinės informacinės technologijos suteikia galimybę žinoti apie valstybės gautas pajamas bei asignavimus konkrečioms sritims net ir paprastam mokesčių mokėtojui, apsilankius, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinėje svetainėje. O kur išleisti to konkretaus mokesčių mokėtojo sumokėti mokesčiai, nėra taip jau ir svarbu visos valstybės mastu.

Galima sakyti, kad gana radikalią mokesčių reformą Lietuvoje vykdyti siūlė ir Laisvosios rinkos institutas. Reformos esmę sudarė septyni proliberalios mokesčių sistemos principai¹⁵, kurių dauguma jau yra įgyvendinta:

1) valstybė surenka pajamas, bet ekonomikos nereguliuoja – tai reiškia, kad valstybė per mokesčių sistemą siekia tik surinkti pajamas, būtinas savo funkcijoms vykdyti ir nenaudoti mokesčių ekonomikai reguliuoti (tiksliau – mokesčių tarifai visiems yra vienodi; nėra taikomos mokesčio lengvatos nei atskiroms šakoms, nei įmonėms, nei produktams, nei asmenims). Jeigu

¹⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, Nr. 116-4320, Nr. 171-6304, 2005, Nr. 76-2742, 2006, Nr. 119-4542.

¹⁵ Proliberali mokesčių sistema – ateities Lietuvai // Litas. 1997 rugpj. 19. P. 4.

apmokestinamas ūkio procesų reguliavimas, tai pažeidžiami natūralūs kapitalo judėjimo dėsniai, o žmonių pastangos nukreipiamos ne didžiausios naudos linkme;

2) minimali mokesčių įtaka mokėtojų pasirinkimui – mokesčiai neturi daryti įtakos mokesčių mokėtojo pasirinkimui užsiimti viena ar kita veikla, taupyti ar vartoti, investuoti ar skolinti. Tokia reguliuojanti mokesčių funkcija dažniausiai atitinka tik tam tikrų grupių interesus ir jų įtvirtinimas teisės aktuose verčia kitus asmenis priverstinai taikytis prie nustatytų taisyklių. Laikantis šio principo, sudaromos vienodos mokestinės sąlygos ir įmonėms (tiek vietinėms, tiek užsienio), ir gyventojams (tiek Lietuvos, tiek užsienio);

3) kryptis – mažėjantys mokesčiai. Tai reiškia, kad mokesčių našta verslininkams ir gyventojams turi nuolat mažėti dėl valstybės funkcijų siaurinimo ir dėl to pasireiškiančio finansinių lėšų mažinimo. Tačiau, kaip rašoma 2006 metų gegužės 22 d. dienraščio „Lietuvos rytas“ priede „Vartai“¹⁶, mokesčių našta (tiksliau – darbuotojų ir darbdavių išlaidos pajamų ir socialinio draudimo mokesčiams, procentais nuo visos darbo vietos kainos) nuo liepos 1 d., net ir gyventojų pajamų mokesčiui sumažėjus iki 27 proc., sudarys 42,5 proc. ir viršys net 15 ES narių senbuvų vidurkį (42,1 proc.). Kaimyninės valstybės – Latvija ir Estija – mažina mokesčių tarifus ir dėl to Lietuvai tenka konkuruoti dėl investicijų. Straipsnyje išreiškiama mintis, kad problema yra ne patys mokesčiai, o prastas jų surinkimas;

4) vienkartinis sukurtos vertės apmokestinimas. Siūlyta atsisakyti vienas kitą „dubliuojančių“ mokesčių – tam reikalingas kruopštus teisės aktų patikrinimas, siekiant išvengti klaidų, kolizijų ir nesusipratimų;

5) aiškios ir skaidrios mokesčių taisyklės. Ko gero, sunkiausiai įgyvendinamas principas, nes mokesčiai – ypač netiesioginiai – turi savitas sistemas, kurias nelengva suprasti paprastiems mokesčių mokėtojams. Tačiau yra stengiamasi informuoti mokesčių mokėtojus, atsakyti į jiems kylančius klausimus (šiam tikslui kuriami informacijos telefonu centrai, informaciją teikiantys mokesčių administratoriaus padaliniai ir kt.) bei siekti visos mokesčių sistemos aiškumo, skaidrumo;

6) mokesčių visuotinumas, neišvengiamumas, automatiškas mokėjimas. Mokesčiai turėtų būti taikomi visuotinai, neteikiant kam nors išimčių ar lengvatų (nors realiai tai sudėtinga įgyvendinti nepažeidžiant tam tikrų visuomenės narių interesų). Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas turi vykti automatiškai ir nepriklausyti nuo mokėtojo arba administratoriaus valios, tam tikrų interpretacijų ar susitarimų. Mokesčių sistema neturi sudaryti sąlygų vengti mokesčių ir didinti mokesčių našta sąžiningiems mokėtojams;

¹⁶ M. Dubauskas. Girtis nedideliais mokesčiais – per anksti // Lietuvos rytas, priedas Vartai, 2006 geg. 22, Nr. 19 (783). P. 3.

7) efektyvus ir pigus mokesčių rinkimas. Šiam principui labai svarbi ir paties centrinio mokesčių administratoriaus (VMI) veikla, ir mokesčių sistema, ir mokesčių mokėtojų mokesčių kultūra.

1.2.2. Apmokestinimo principai pagal teisės aktus

Pagrindinis įstatymas, kuriame yra įtvirtinti apmokestinimo principai, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Jame išskirti „Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai“: mokesčių mokėtojų lygybės principas, teisingumo ir visuotinio privalomumo principas, apmokestinimo aiškumo principas, turinio viršenybės prieš formą principas¹⁷. Šiems principams neturi prieštarauti mokesčių teisės aktai ir jais privalo vadovautis tiek mokesčių mokėtojas, tiek ir mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius. Kituose Mokesčių administravimo įstatymo straipsniuose principai yra detalizuojami.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas reiškia, kad, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Tad mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnis) įtvirtinimas mokesčių teisėje. Šis principas draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus (jų grupes) arba dėl tam tikrų priežasčių sudaryti išskirtines sąlygas. Mokesčių mokėtojai – fiziniai asmenys ar jų grupės negali būti diskriminuojami (ar pirmenybė jiems teikiama) dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų. Taikant mokesčių įstatymus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodoms faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas reiškia, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Beje, ši nuostata reiškia ne tik prievolę mokėti mokesčių, bet ir pareigą griežtai laikytis mokesčių įstatymuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Taip pat mokesčių administratorius savo darbe privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant

¹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, Nr. 116-4320, Nr. 171-6304, 2005, Nr. 76-2742, 2006, Nr. 119-4542.

į abiejų šalių interesus. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Abiejų minėtų kriterijų įgyvendinimas – tai būdas užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus. Pavyzdžiui, skiriant baudą mokesčių administratorius turi atsižvelgti į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes konkrečioje situacijoje ir skirti tokio dydžio baudą, kuri būtų adekvati padarytam pažeidimui.

Apmokestinimo aiškumo principas – mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Apmokestinimo aiškumo principas taip pat reiškia, kad mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokestinės prievolės dalykas (mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai), nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir savalaikis jos įvykdymas. Pažymėtina, kad mokestinė prievolė gali būti išreikšta tiek pinigine išraiška, tiek veiksmais, kuriuos mokesčių mokėtojas privalo atlikti.

Turinio viršenybės prieš formą principas. Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Mokesčių teisiniuose santykiuose visada svarbiausia vertinti šių santykių dalyvių (tiek mokesčių mokėtojo, tiek ir mokesčių administratoriaus) veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, kurios numatytos mokesčių įstatymuose, yra vadovaujamosi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Šio principo aiškinimas ir taikymas kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių.

Minėtus principus papildė Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimo Nr. 1016 išskiriami tokie svarbiausi mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai¹⁸:

1. *Teisingumas* – mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą dalį savo pajamų. Šis principas papildė teisingumo ir visuotinio privalomumo principą.

2. *Lygybė* – mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą. Šis principas papildė mokesčių mokėtojų lygybės principą.

3. *Neutralumas* – mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokesčių mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis. Mokesčių sistema neturi sudaryti tam tikriems ūkio subjektams išskirtinių lengvatinių

¹⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102, 1999, Nr. 110-3233.

sąlygų, o mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos. Mokesčių bazės išplėtimas veikiausiai yra vienas iš pagrindinių būdų pasiekti, kad mokesčių sistema būtų neutrali. Siūlomas mokesčių sistemos neutralumas bei mokesčių bazės išplėtimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų. Šis principas yra savarankiškas (nepildo jokie anksčiau minėto apmokestinimo principo).

4. *Aiškumas* – mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems, o įstatymų lydimieji (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai ar kiti teisės aktai) aktai neturi interpretuoti įstatymų. Mokesčio administratoriaus ankstesniųjų metų galiojantys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms turi būti susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems. Šis principas papildo apmokestinimo aiškumo principą.

5. *Viešumas* – rengiamų naujų įstatymų ir įstatymų lydimųjų aktų projektai turi būti prieinami nevyriausybinėms organizacijoms, verslo asociacijoms, ūkio subjektams. Ūkio subjektai per įvairias visuomenines organizacijas arba kitaip turi turėti galimybę susipažinti su rengiamais jų pakeitimais ir pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie rengimo. Pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimai, susiję su verslo sąlygomis, mokesčių paskirstymu turi būti priimami likus ne mažiau kaip 6 mėnesiams iki jų taikymo (šis pasiūlymas buvo pateiktas ir dr. O. Žėkienės, ir, kaip matyti, sėkmingai priimtas). Viešumo principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai turėtų galimybę kuo anksčiau ir visi tuo pačiu metu gauti rengiamų verslo plėtrai turinčių įtakos mokesčių įstatymų ir jų pakeitimų projektus. Šie projektai turi būti skelbiami specializuotuose leidiniuose, rengiami projektų aptarimai su suinteresuotomis institucijomis ir organizacijomis. Šis principas yra savarankiškas.

6. *Administravimo veiksmingumas* – mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, nes tai užtikrintų mokesčių biudžetų ir fondų pajamas kuo mažesnėmis išlaidomis. Iš esmės šis principas atitinka efektyvaus ir pigaus mokesčių rinkimo principą, kurį siūlė LLRI. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų. Administravimo veiksmingumui užtikrinti rengiamos nuolatinės galiojančių įstatymų ir jų taikymo praktikos apžvalgos, o jų pagrindu – pasiūlymai dėl administravimo veiksmingumo didinimo. Šis principas taip pat yra savarankiškas.

Toliau darbe bus aptariami ir užsienio valstybių apmokestinimo principai.

1.3. Apmokestinimo principai užsienio valstybėse

Literatūroje yra aptariami ir kitose valstybėse galiojantys apmokestinimo principai. Pavyzdžiui, Rusijos mokesčių teisės literatūroje išskiriami mokesčių teisės principai, kurie gali

būti skirstomi į dvi rūšis¹⁹: socialinius-teisinius (jie turi bendrąją teisinę reikšmę bet kuriems visuomeniniams santykiams) ir specialiuosius-teisinius principus. Mokestinių teisinių santykių principų vienai iš rūšių – socialiniams-teisiniams santykiams – priskiriami tokie visuotinai pripažinti principai: teisėtumo principas, žmoniškumo (humaniškumo) principas, demokratijos principas, lygybės principas ir t.t. Mokestinių teisinių santykių specialūs-teisiniai principai nustato apmokestinimo specifiką ir jį reguliuojančias mokesčių teisės normas, tad iš esmės tai yra apmokestinimo principai. Šiems principams galima priskirti:

- apmokestinimo teisėtumo principą;
- apmokestinimo visuotinio ir lygybės principą;
- apmokestinimo teisingumo principą;
- mokesčių rinkimo viešiesiems tikslams principą;
- mokesčių nustatymo ir surinkimo pagal nustatytą teisinę procedūrą principą;
- ekonomiškai pagrįstų mokesčių (rinkliavų) principą;
- mokesčius (rinkliavas) nustatančių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčio mokėtojo naudai principą;
- mokestinės prievolės nustatymo principą;
- mokesčių ir rinkliavų sistemos vieningumo principą²⁰.

Apmokestinimo teisėtumo principas yra bendrasis teisinis principas, kuris remiasi konstitucine nuostata dėl žmogaus ir piliečio teisių ir laisvių apribojimo uždraudimo kitaip nei įstatymu. Asmens apmokestinimas tam tikru mokesčiu yra asmens teisės į nuosavybę apribojimas pagal tam tikrus mokestinius įstatymus. Tačiau kiekvienas asmuo turi mokėti tik įstatymų nustatytus mokesčius ir rinkliavas (kaip ir Lietuvos Respublikoje, kur vadovaujamasi Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsniu: „Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu.”²¹). Be to, teisėtais laikomi tik tie mokesčiai ir rinkliavos, kuriuos nustato valdžios institucijų atstovai. Taigi teisėtumo principas visų pirma siejamas su mokestinėmis prievolėmis ir niekas negali būti verčiamas mokėti neteisėtus mokesčius bei rinkliavas.

Apmokestinimo visuotinio ir lygybės principas. Rusijoje, kaip ir kai kuriose kitose valstybėse, apmokestinimo visuotinio principas įtvirtintas konstitucijoje. Tad tai tikrai svarbus visos valstybės mokesčių sistemos principas. Pagal šį principą kiekvienas visuomenės narys turi dalyvauti valstybės ir visuomenės viešųjų išlaidų finansavime lygiai su kitais. Apmokestinimo visuotinumas pasireiškia tuo, kad nustatytos mokestinės prievolės paskirstomos pagal bendrą

¹⁹ Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Москва: НАЛОГ-ИНФО, 2005.

²⁰ Там же С. 87-88.

²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, Nr. 116-4320, Nr. 171-6304, 2005, Nr. 76-2742, 2006, Nr. 119-4542.

principą visiems asmenims, kurie turi konkrečius poreikius (pavyzdžiui, žemės mokestį pagal bendrą nustatymą moka visi žemės savininkai). Šis principas atitinka Lietuvos Respublikoje galiojantį apmokestinimo visuotinio privalomumo principą.

Daugumoje pasaulio valstybių šis mokesčių sistemos principas yra vienas iš labiausiai pažeidinėjamų pačios valstybės principų. Vakarų valstybėse šis principas buvo įtvirtintas konstitucijose jau nuo XVIII a., nors jo buvo laikomasi tik iš dalies. Garsiojoje Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių ir laisvių deklaracijoje 1789 m. šiam klausimui skirti 2 iš 17 dokumento straipsnių, nustatančių visų piliečių pareigą mokėti „viešus įnašus“ valdymo ir karo išlaidoms padengti. Perimant tradicijas iš Vakarų, pokomunistinėse valstybėse šis principas taip pat buvo įtvirtintas konstitucinėse normose naujose pokomunistinių valstybių konstitucijose – pavyzdžiui, Kazachstano, Vengrijos, Bulgarijos, Rumunijos, Moldovos ir netgi Rusijos konstitucijoje.

Šiuo metu vienas iš labiausiai paplitusių šio konstitucinio principo veikimo būdų yra susijęs su pagal priimtą ir leistiną daugelio valstybių įstatymų leidėjų praktiką nustatytais individualiomis mokestinėmis lengvatomis. Kai kuriose valstybėse tokios individualios lengvatos paskirstomos pagal valstybinės valdžios nustatytą teisinį reguliavimą.

Apmokestinimo lygybės principas kilo iš konstitucinio visų asmenų lygybės prieš įstatymą principo. Apmokestinimo lygybės principas susijęs su formalia, o ne faktine lygybe ir jo esmė yra ta, kad tam tikro mokesčio ar rinkliavos mokėtojai, bendru atveju, turi mokėti mokestį ar rinkliavą lygiomis sąlygomis. Išimties iš šio principo skirtos apsaugoti visuomenės ir valstybės viešuosius bei ekonominius interesus.

Reikia pažymėti, kad daugumos užsienio valstybių konstitucinės teisės doktrinoje šis principas vadinamas „lygybės prieš įstatymą, teismą ir mokesčius principas“, o šių valstybių mokesčių teisės doktrinoje - „nediskriminacijos apmokestinant principas“ (šis principas taikomas tik mokesčiams). Lietuvoje šis principas vadinamas mokesčių mokėtojų lygybės principu.

JAV konstitucinėje ir mokesčių teisėje apmokestinimo lygybės principas vadinamas „lygaus apsaugojimo nuo diskriminacijos principas“. Mokesčių teisėje šis principas reiškia lygių teisių visiems mokesčių mokėtojams buvimą, siekiant apsaugoti nuo neteisingo apmokestinimo, paremto lyties, rasės, religiniu ar kitu priklausymu.

Apmokestinimo teisingumo principas. Rusijos teisės moksle šis principas dažnai vadinamas tokio paties mokestinio laikotarpio principu. Be to, šis principas susijęs su bendroju teisės principu – lygybės principu bei su mokesčių teisės principu – apmokestinimo lygybės principu.

JAV mokesčių teisės doktrinoje apmokestinimo teisingumo principas suprantamas kiek kitaip – kaip faktinis apmokestinimo vieningumo principas ar vienodos mokestinės erdvės

principas. Jis įtvirtintas JAV Konstitucijos 8 skyriaus 1 straipsnyje: „...Visi mokesčiai, muitai ir akcizai turi būti vienodi visose Jungtinėse Amerikos Valstijose”. Pagal tokią formuluotę šis principas reiškia vienodas teises sąlygas, susijusias su mokesčių mokėjimu (atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo realias galimybes), visoje valstybėje ir vienodus reikalavimus mokesčių įstatymams.

Minimas principas įtvirtintas daugelio pasaulio valstybių teisės aktuose, pavyzdžiui, Italijos Konstitucijos 53 straipsnyje rašoma: „Visi privalo dalyvauti valstybės išlaidų padengime, atsižvelgiant į savo galimybes mokėti”.

Pasauliniame kontekste egzistuoja ir nuomonė dėl vadinamo „teisingumo principo neteisingumo”. Ši nuomonė pagrįsta tuo, kad teisingumo principas ekonomiškai baudžia efektyviau dirbantį mokėtoją, nes esant tokiam „teisingumui”, iš tų, kurie daugiau dirba ir, žinoma, daugiau uždirba, imama daugiau mokesčių nei iš neuždirbančio ir nieko nemokančio mokėtojo, kurį vien nustatyti ir patraukti atsakomybėn, siekiant atgauti bent dalį nesumokėtų mokesčių, jau yra nuostolis mokesčių administratoriui. Jeigu apmokestinant atsižvelgiama į faktinę tokio neuždirbančio mokėtojo galimybę mokėti mokesčius ir jam taikoma asmeninė lengvata, tai tokia apmokestinimo sistema yra iš tikrųjų neteisinga ir netgi žalinga ekonomikai.

Mokesčių rinkimo viešiesiems tikslams principas. Šis principas tiesiogiai siejasi su mokesčių tikslą apibūdinančia teorija „mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas”²². Mokesčių rinkimo viešiesiems tikslams principas egzistuoja finansų teisės (Japonija, Korėja, Birma), mokesčių teisės (JAV) ir ekonominės teisės (Prancūzija) doktrinoje daugumoje užsienio valstybių, tiesiogiai arba netiesiogiai įtvirtintas ir valstybių konstitucijose (pavyzdžiui, JAV – daugumos valstijų konstitucijose).

Rusijoje mokesčiai ir rinkliavos nustatomi ir renkami siekiant valstybinės valdžios (valstybės institucijų ir savivaldos) veiklos finansinio saugumo. Valstybė negali turėti poreikių, besiskiriančių nuo visuomenės poreikių, ir išleisti iš mokesčių gautas pajamas nepateisinamiems tikslams. Šis principas Rusijos teisės doktrinoje svarbus ir tuo, kad jis sieja mokesčių teisę su biudžeto teise. Būtent biudžeto procedūrų ribose parlamento nariai, kaip visų mokesčių mokėtojų atstovai, tvirtina biudžeto išlaidų planą ir kontroliuoja jas per biudžetinį planą vykdančias institucijas finansiniais metais. Be to, mokesčių rinkimo viešiesiems tikslams principas reikalauja atskirų asmenų – mokesčių mokėtojų ir visuomenės apskritai – interesų subalansavimo paieškų. Todėl valstybė turi ir netgi privalo imtis priemonių bei sureguliuoti mokesčių teisinius santykius, siekiant apginti ne tik mokesčių mokėtojų, bet ir kitų visuomenės narių teises bei teisėtus interesus.

²² Ši teorija plačiau nagrinėjama: Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 22-24.

Mokesčių nustatymo ir surinkimo pagal nustatytą teisinę procedūrą principas.

Mokesčių nustatymo ir surinkimo pagal nustatytą teisinę procedūrą principas taip pat žinomas daugelio pasaulio valstybių mokesčių teisės doktrinoms ir daugumoje valstybių jis yra konstitucinis. Pavyzdžiui, JAV „būtinės teisinės procedūros taisyklė“ yra įtvirtinta konstitucijos pataisose. Remiantis V pataisa, nei vienas asmuo neturi atsisakyti gyvybės, laisvės ar nuosavybės be būtinės teisinės procedūros, o pagal XIV pataisą negalima bausti asmens gyvybės, laisvės ar nuosavybės atėmimo bausme be atitinkamos teisinės procedūros. Šios pataisos tapo esminėmis JAV mokesčių teisės doktrinai dėl mokestinių įstatymų, kurie pablogina mokesčių mokėtojo padėtį, negaliojimo atgal.

Rusijoje šis principas geriausiai atsispindi konstituciniame draudime nustatyti mokesčius kitaip, kaip tik įstatymu, ir nustatyta atitinkama procedūra, kaip turi būti priimami (keičiami, pildomi) mokestiniai įstatymai.

Ekonomiškai pagrįstų mokesčių (rinkliavų) principas – mokesčiai ir rinkliavos neturi būti nepakeliama našta mokesčių mokėtojams bei turi turėti ekonominį pagrindą (kitais tariant – nebūti savavališki). Šį principą konkretizuojančios teisės normos įtvirtintos Rusijos Federacijos mokesčių kodekse.

Mokesčius (rinkliavas) nustatančių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčio mokėtojo naudai principas. Šis principas taip pat detalizuojamas Rusijos Federacijos mokesčių kodekse. Visi teisės aktų, susijusių su mokesčiais bei rinkliavomis, neaiškumai ar prieštaravimai aiškinami mokesčio mokėtojo naudai, nes jis laikomas silpnesne mokestinių teisinių santykių šalimi. Be to, šis principas turi galias tradicijas – jo ištakos siekia net romėnų teisę.

Mokestinės prievolės nustatymo principas išvedamas iš bendrojo teisėtumo principo ir laikomas aukštesniu nei „neaiškumų ir prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojo naudai“ principas. Šis principas taip pat yra įtvirtintas Rusijos Federacijos mokesčių kodekse. Atsižvelgiant į šį principą, teisės aktai dėl mokesčių ir rinkliavų turi būti suformuluoti taip, kad kiekvienas asmuo (tiek fizinis, tiek juridinis) tiksliai žinotų, kokius mokesčius ar rinkliavas, kada ir kokia tvarka turi mokėti.

Šis principas, kaip vienas iš esminių mokestinių teisinių santykių principų, yra bendrosios teorinės ir bendrosios teisinės prigimties. Taip pat reikia paminėti, kad šis principas apima atitinkamų teisės normų turinio konkretumo, aiškumo ir nedviprasmiškumo reikalavimą. Tai reiškia, kad galimybę žinoti, suprasti ir įsisavinti mokesčių ir rinkliavų teisės aktų turinį turi turėti ne tik teisės ar ekonomikos sričių specialistai, bet ir daugybė mokesčių ir rinkliavų mokėtojų.

Mokesčių ir rinkliavų sistemos vieningumo principas. Šio principo reikšmė itin didelė visose federacinėse valstybėse – Rusijoje, Vokietijoje, Meksikoje, Brazilijoje ir t.t., – nes jose būtina užtikrinti mokesčių ir rinkliavų sistemos vieningumą visuose federaciniuose vienetuose. Todėl mokesčiai ir rinkliavos turi būti apibrėžti valstybiniu mastu, nustatant jų mokėtojus, objektą, o žemesniems federaciniams subjektams gali būti paliekama teisė nustatyti konkrečių mokesčių ar rinkliavų tarifus, lengvatas ar pan.

Kaip galima suprasti iš išvardintų apmokestinimo principų, kiekviena valstybė pasirenka jai labiau tinkančius, lengviau pritaikomus ir įgyvendinamus principus. Juk ne visi principai gali tikti vienam konkrečiam mokesčiui. Ypač tai pastebima netiesioginių mokesčių srityje. O kadangi Lietuvoje, kaip ir kitose valstybėse, netiesioginius mokesčius lengviau surinkti, tai toliau bus apžvelgiamas būtent atskirų mokesčių, kurie priskiriami netiesioginiams mokesčiams, apmokestinimas.

Aptarus apmokestinimo principus, toliau bus nagrinėjamas apmokestinimas atskirais netiesioginiais mokesčiais, žinoma, atsižvelgiant ir į jau minėtus principus.

2. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU TEISINĖ ANALIZĖ

2.1. Pridėtinės vertės mokestis

Vienas iš netiesioginių mokesčių yra pridėtinės vertės mokestis, trumpiau vadinamas PVM. Tai mokestis, kuriuo apmokestinamos prekės ir paslaugos. Kai kuriose valstybėse (pavyzdžiui, Singapūre, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, Kanadoje) šis mokestis yra žinomas kaip *prekių ir paslaugų mokestis* arba PPM. PVM surenkamas ne iš tų asmenų, kuriuos tiesiogiai liečia, o iš kitų asmenų (iš pirkėjų, o ne pardavėjų).

Dabartinę PVM skaičiavimo sistemą (t.y. su atskaitomu PVM) sukūrė Maurice Laure, vienas iš prancūzų mokesčių administratoriaus vadovų. Ši sistema buvo pristatyta 1954 m. balandžio 10 d. stambiais verslininkams ir ilgainiui išplito visose verslo srityse²³. Toliau PVM įsigaliojo Vokietijoje ir kitose Vakarų Europos valstybėse. Prie šio mokesčio plitimo labai prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos (toliau – EEB) 1967 m. balandį priimtos I ir III direktyvos, pagal kurias PVM buvo numatytas kaip pagrindinis netiesioginis mokestis, kurį turėjo įsivesti visos EEB valstybės narės. Šiuo metu PVM taiko daugybė valstybių visame pasaulyje, iš jų – visos Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybės narės, tačiau kai kuriose valstybėse (pavyzdžiui, Brunėjus, Jungtiniai Arabų Emyratai, Sirija, Libija) PVM vis dar nėra.

Lietuvoje į PVM panašus vartojimo mokestis – bendrasis akcizo mokestis – buvo vestas 1991 m. gruodžio 10 d., vietoj iki tol buvusio apyvartos mokesčio. 1993 m. gruodžio 22 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, įsigaliojęs nuo 1994 m. gegužės 1 d. Ši įstatymo redakcija (su pakeitimais) galiojo iki 2002 m. liepos 1 d., kai įsigaliojo nauja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcija, su pakeitimais galiojanti iki šiol. Beje, ši įstatymo redakcija yra gerai suderinta su visais ES teisės aktais PVM srityje – su Tarybos direktyvomis: Šeštąja Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (su pakeitimais), Aštuntąja Tarybos direktyva (79/1072/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka ir Tryliktąja Tarybos direktyva (86/560/EB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo - pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos.

²³ R. Adomaitytė. Pridėtinės vertės mokestis užsienio valstybėse // Mokslinės minties šventė – 2006: studentų tarptautinių mokslinių konferencijų pranešimai. Vilnius: MRU Leidybos centras, 2006. P. 205.

2.2. PVM apmokestinamasis asmuo

Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, *PVM apmokestinimo objektas* yra apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje ir už importuojamas prekes. Tad nors realiai visi asmenys, perkantys bet kokią prekę ar mokantys už atliktą paslaugą, sumoka PVM, apie apmokestinimą PVM galima kalbėti turint omeny dvi sąvokas: apmokestinamasis asmuo arba PVM mokėtojas.

Sąvoka **apmokestinamasis asmuo** pagal ES direktyvas yra bet kuris asmuo, savarankiškai vykdančis bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, <...> nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas²⁴.

Pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, apmokestinamasis asmuo plačiausia prasme yra Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo prasme, apmokestinamasis asmuo gali būti ir fizinis, ir juridinis asmuo, vykdančis ekonominę veiklą. Kaip jau minėta, išskiriami Lietuvos Respublikos ir užsienio apmokestinamieji asmenys.

Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu yra toks fizinis ar juridinis asmuo, kuris vykdo ekonominę veiklą, o juridinis asmuo – ir pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus įsteigtas asmuo, kurio buveinė yra Lietuvoje (buveinė suprantama kaip ir kituose Lietuvos Respublikos teisės aktuose – tai yra vieta, kurioje yra nuolatinis juridinio asmens valdymo organas). Fizinis asmuo yra laikomas Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu, jeigu jis atitinka abi šias sąlygas:

- nuolat gyvena Lietuvoje ir
- vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą (pavyzdžiui, turi verslo liudijimą, užsiima profesine veikla (advokatai, notarai, antstoliai), užsiima nekilnojamojo turto perpardavimu, savarankiška atlikėjo ar sportininko veikla ir pan.).

Užsienio apmokestinamuoju asmeniu gali būti ekonominę veiklą vykdančis:

- juridinis asmuo arba organizacija, kurio buveinė yra užsienio valstybėje ir jeigu jis yra įsteigtas ar kitaip organizuotas pagal užsienio valstybės teisės aktus;
- bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, jeigu jo buveinė yra užsienio valstybėje, neatsižvelgiant į jo organizavimo formą bei į tai, ar jis laikomas juridiniu asmeniu pagal jo buveinės valstybės teisės aktus;
- fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvoje²⁵.

²⁴ Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31977L0388LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-28.

Tačiau reikia pažymėti, kad, remiantis Europos Teisingumo Teismo jurisprudencija, apmokestinamasis asmuo, sandoryje veikiantis kaip privatus asmuo, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, o sandoris, atliktas apmokestinamojo asmens privačiais interesais, nėra PVM objektas²⁶.

Vienas svarbiausių apmokestinamųjų asmenų bruožų (ir pagal ES reglamentavimą, ir pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus) yra ekonominės veiklos vykdymas. Pagal ES Tarybos direktyvas nesvarbu, koks ekonominės veiklos tikslas ar rezultatas, o pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus turi būti siekiama gauti pajamų iš vykdomos ekonominės veiklos. Beje, Šeštojoje PVM direktyvoje nėra išskirto ekonominės veiklos apibrėžimo, yra tik nurodyta, kad „ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla“²⁷. Lietuvos Respublikos teisės aktuose ši sąvoka apibrėžiama jau konkrečiau: ekonominė veikla – tai veikla, kuria siekiama gauti bet kokių pajamų (nepriklausomai nuo tokios veiklos tikslo ar rezultatų – įskaitant pelno siekimą). Ši veikla apima gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu, išskyrus darbo veiklą bei valstybės ir savivaldybių veiklą. Tad nurodyti ne tik pagrindiniai šios veiklos bruožai bei bruožai, nepriskiriami šiai veiklai, bet ir apibrėžta, kas tai yra. Tikriausiai todėl tokioje pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimas ES yra pagrįstas ne reglamentais, kurie yra visuotinai ir tiesiogiai taikomi bei privalomi visa apimtimi teisės aktai, o direktyvomis, kurios tradiciškai laikomos teisės harmonizavimo instrumentais ir kurios tik nustato tam tikrus tikslus bei leidžia valstybėms narėms pasirinkti priemones, kuriomis bus pasiekti šie tikslai.

Juridinių asmenų, kurie yra įsteigti ekonominės veiklos vykdymui, bet kokia veikla laikoma ekonomine veikla (išskyrus jau išvardintas išimtis), neatsižvelgiant į veiklos mastą. Priskiriant fizinio asmens sudaromus sandorius ekonominei veiklai, reikia nustatyti, ar jo sudaromi sandoriai nėra atsitiktiniai. Nustatant, ar konkreči veikla yra laikoma ekonomine, ar ne, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nustatoma atskirai²⁸.

²⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-20.

²⁶ Europos Bendrijų Teisingumo Teismo byla C-291/92, Finanzamt Uelzen / Armbrucht.

²⁷ Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31977L0388LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-28.

²⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Fizinių asmenų ekonominę veiklą yra svarbu atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Ekonominė veikla, priešingai nei atsitiktiniams sandoriams, yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, o ekonominės veiklos užsiimantys asmenys turi ketinimą vykdyti tokią veiklą ir siekti iš jos gauti pajamų. Tačiau ši nuostata yra daugiau vertinamojo pobūdžio ir vien ja negali būti remiamasi. Siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar ne, reikia įvertinti daugybę aplinkybių. Tiesiogiai ekonominė veikla negali būti susieta arba tapatinama su jokia kiekybiškai išreikštu kriterijumi (pavyzdžiui, dažniausiai bandoma sieti su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį – metus, ar pan.).

Ekonominės veiklos sąvokos apibrėžimo formulavimui padeda Europos teisingumo teismo jurisprudencija, kuria remiantis dabar jau galima teigti, kad ekonomine veikla negali būti laikomas akcijų (dalių, pajų), taip pat kitų vertybinių popierių, banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės sąskaitos turėjimas, nepriklausomai nuo to, ar iš jo yra gaunama pajamų, tačiau tokių vertybinių popierių pardavimas ar kitoks perdavimas tam tikrais atvejais (pavyzdžiui, byloje *Cibo C-16/00*, kurioje nuspręsta, kad holdingo kompanijos dalyvavimas įmonės, kurios akcijos buvo įsigytos, valdyme, kuri sudaro administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimas²⁹) gali būti laikomas ekonomine veikla.

Tačiau apmokestinamasis asmuo gali būti ir ne PVM mokėtojas juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas PVM apmokestinamą ar PVM neapmokestinamą ekonominę veiklą (pavyzdžiui, nedidelė įmonė, fizinis asmuo, įsigijęs verslo liudijimą, bankas ar draudimo įstaiga, teikianti PVM neapmokestinamas paslaugas, sveikatos priežiūros įstaiga, vykdanči PVM neapmokestinamą veiklą, ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema ir kt.).

Kita svarbi ir dažnai vartojama sąvoka kalbant apie asmenis, mokesčius PVM, yra **PVM mokėtojai**. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme pateikiama PVM mokėtojo sąvoka yra tokia: tai asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokį identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemas tikslais³⁰.

Tačiau tai labai neišsamus apibrėžimas. Iš esmės, PVM mokėtojai yra apmokestinamieji asmenys, kurie už vykdomą ekonominę veiklą – patiektas prekes bei suteiktas paslaugas – privalo skaičiuoti ir mokėti PVM bei registruotis PVM mokėtoju.

Apmokestinamiesiems asmenims, kurie valstybės teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas (žinoma, išskyrus atvejus, kai valstybės viduje tiekiamos tik tokios prekės arba teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą tenka

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-20.

²⁹ Europos Bendrijų Teisingumo Teismo byla C-16/00, *Cibo Participations*.

³⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505; 2005, Nr. 72-2590; 2006, Nr. 6-193, Nr. 82-3264.

pirkėjui), reikia registruotis PVM mokėtojais ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą. Ši nuostata netaikoma tada, kai bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 100 000 litų. PVM tokiu atveju turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta.

Užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju Lietuvoje privalo registruotis per valstybės teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, – per paskirtą Lietuvos Respublikoje esantį fiskalinį agentą (tai netaikoma tuo atveju, kai apmokestinamieji asmenys, įsikūrę kitose valstybėse narėse, PVM mokėtojais gali būti registruojami tiesiogiai). Užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis vykdo tik tokią veiklą, kuri nesukelia prievolės registruotis PVM mokėtoju (pavyzdžiui, tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios neapmokestinamos PVM arba nėra PVM objektas, arba yra apmokestinamos nuliniu PVM tarifu ir pan.).

Taip pat labai svarbi taisyklė numatyta dėl asmenų, kurie yra susiję tarpusavyje arba kontroliuojami vieno asmens. Tokiu atveju skaičiuojama bendra visų jų gauta (ar gautina) atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes arba suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių), ir jeigu ji viršija 100 000 litų ribą, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais (nepaisant to, kad kiekvieno iš tų asmenų atskirai gauta suma neviršijo 100 000 litų).

Kitas teisės aktuose numatytas atvejis, kai apmokestinamajam asmeniui, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju, taip pat juridiniam neapmokestinamajam asmeniui nustatoma prievolė registruotis PVM mokėtoju ne tik dėl prekių (paslaugų) tiekimo, bet ir dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės. PVM mokėtojais privalo užsiregistruoti tokie asmenys, kurie iš ES valstybių įsigyja prekes ir visų įsigytų prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė, neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino ES valstybėje, iš kurios prekės buvo atgabentos, per kalendorinius metus yra didesnė kaip 35 000 Lt.

PVM mokėtoju gali būti registruojami tokie prekes iš ES valstybių įsigyjantys Lietuvos asmenys (jeigu per kalendorinius metus viršijo ar numato viršyti 35 000 Lt ribą):

- ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, jeigu jie iš ES valstybių narių įsigyja prekes savo vykdomai ekonominei veiklai;
- juridiniai asmenys, vykdantys ekonominę veiklą, tačiau neįsiregistravę PVM mokėtojais, nes vykdo tokią veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM negali būti atskaitomas, arba atlygis iš vykdomos ekonominės veiklos per paskutinius 12 mėnesių nesiekė 100 000 Lt;

- fiziniai asmenys, vykdančys ekonominę veiklą (besiverčiantys individualia ar profesine veikla), tačiau neįsiregistravę PVM mokėtojais, nes atlygis iš jų vykdomos ekonominės veiklos per paskutiniuosius 12 mėnesių nebuvo didesnis negu 100 000 Lt;
- juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (tai galėtų būti įstaigos, organizacijos, viešosios įstaigos, biudžetinės organizacijos, t.y. tokie juridiniai asmenys, kurie vykdo teisės aktų nustatytas funkcijas).

PVM įstatyme nustatyta galimybė apmokestinamajam asmeniui savanoriškai registruotis PVM mokėtoju. Gali būti registruojami asmenys, kurie jau vykdo arba tik ketina vykdyti ekonominę veiklą ir jeigu jų atlygis gautas ar gautinas už vykdomą ekonominę veiklą per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršijo 100 000 Lt ribos. Tačiau jeigu planuojama vykdyti vien tik tokią veiklą, kurioje naudojamų prekių arba paslaugų pirkimo ar importo PVM negali būti atskaitomas, nerekomenduojama registruotis PVM mokėtoju. Yra numatyta išimtis, susijusi su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie verčiasi investicinio aukso tiekimu, nes jie turi teisę būti įregistruoti PVM mokėtojais (netgi neatsižvelgiant į tai, kad investicinio aukso tiekimas PVM neapmokestinamas). Savanoriškai registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje gali ir kitos ES valstybės narės PVM mokėtojas, vykdančis nuotolinę prekybą Lietuvoje, jeigu per kalendorinius metus neviršijama 125 000 Lt riba.

Privalantis registruotis ar savarankiškai besiregistruojantis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju. Detalesnes registravimosi PVM mokėtoju sąlygas, procedūras ir tvarką galima rasti ne tik PVM įstatyme, bet ir Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklėse, patvirtintose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko³¹.

2.3. Apmokestinimas PVM

Apmokestinimas turėtų būti nustatytas atsižvelgiant į jau aptartus, realiai egzistuojančius ir nustatytus (teisės aktuose) apmokestinimo principus. Atkreipiant dėmesį į pirmąjį principą – mokesčių mokėtojų lygybės principą – apmokestinimas yra vykdomas pagal jį. Mokesčių mokėtojai neskirstomi į kokias nors privilegijuotas asmenų grupes ir apskritai nėra diskriminuojami. Pagal antrąjį principą – teisingumo ir visuotinio privalomumo principą – PVM apmokestinami asmenys, kuriems nustatyta prievolė mokėti PVM, turi apskaičiuoti mokėtiną sumą, vadovaujantis nustatytomis taisyklėmis. Tad šis principas taip pat įgyvendintas. Labai

³¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 8 d. įsakymas Nr. VA-46 „Dėl Įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 55-1924, Nr. 113-4261.

svarbus yra trečiasis – apmokestinimo aiškumo principas, nes PVM yra gana sudėtingas. Tad siekiant aiškumo, centrinis mokesčių administratorius parengė PVM įstatymo komentarą, kurį galima rasti VMI internetinėje svetainėje, nuolat yra leidžiami informacinio pobūdžio leidiniai, informacija teikiama telefonu ir internetu. Taip pat konkrečios firmos organizuoja seminarus PVM mokantiems asmenims ir t.t. Ketvirtasis iš principų – turinio viršenybės prieš formą principas, PVM mokėjimo srityje yra reikšmingas, nes apmokestinimo PVM srityje egzistuoja įvairūs dokumentai, pavyzdžiui, PVM sąskaitos-faktūros, kurios turi tik joms būdingus rekvizitus. Tačiau ne visada tie rekvizitai būna teisingai nurodomi, kaip, pavyzdžiui, vienoje žymiausių analizuojamo laikotarpio (1999 – 2006) mokesčių bylų – vadinamojoje „Taujos“ byloje. Joje buvo išsamiai išanalizuotas turinio viršenybės prieš formą principas, kurį trumpai būtų galima aptarti taip: „Aplinkybė, kad mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje-faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savai nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atspindi buhalterinės apskaitos dokumentuose.” Taip pat „aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą- faktūrą dar pati savai nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, jog ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose.”³² Turinio viršenybės prieš formą principas yra aiškiai išnagrinėtas, tad nėra jokių kliūčių jį teisingai taikyti. Taigi apmokestinimo principai vykdant PVM apmokestinimą yra įgyvendinti ir toliau galima aptarti apmokestinimą PVM plačiau.

Nors apmokestinimas PVM prasideda pradėjus vykdyti ekonominę veiklą, teoriškai apmokestinimas turėtų būti nagrinėjamas nuo apmokestinimo momento. Šis momentas prasideda tada, kai kyla prievolė apskaičiuoti PVM. Šeštojoje PVM direktyvoje tai apibrėžiama taip: „apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos. Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos³³.

³² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skundą uždarajai akcinei bendrovei "Tauja", trečiajam suinteresuotam asmeniui Šiaulių apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai Nr. A-1-355-2004.

³³ Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31977L0388LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-28.

Bendroju atveju prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda už Lietuvos teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą, kai išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria informinamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Kitais atvejais prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

- 1) kai prekė perduodama ar paslauga suteikiama, arba
- 2) kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.

Sudėtingiau yra nustatyti apmokestinimo PVM momentą, kai tai susiję su užsienio apmokestinamuoju asmeniu. Tada prievolė apskaičiuoti PVM už užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą (jeigu apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas)), atsiranda įvykus vienam iš žemiau nurodytų įvykių (priklausomai nuo to, kuris įvyksta anksčiau):

- 1) kai pirkėjas (klientas) gauna apskaitos dokumentą, kuriuo informintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas;
- 2) kai pirkėjas (klientas) moka atlygį už patiektą prekę arba suteiktą paslaugą;
- 3) kito po mokestinio laikotarpio, kurį prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos, mokestinio laikotarpio paskutinę dieną, jeigu iki šios dienos neįvyko nei vienas iš šios dalies 1 ir 2 punktuose nurodytų įvykių.

Tai bendrieji apmokestinimo PVM atvejai, tačiau yra numatyta daugybė kitų atvejų, detalizuotų PVM įstatyme³⁴:

- prievolė apskaičiuoti PVM už prekes arba paslaugas, visiškai ar iš dalies atlyginamas prieš prekių perdavimą ar paslaugų suteikimą, atsiranda, kai gaunamas toks visiškas ar dalinis atlygis, jeigu pagal sandorio sąlygas šios prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos ne anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos;
- prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekės perduodamos;
- prievolė skaičiuoti PVM ilgalaikių paslaugų (t. y. paslaugų, kurios teikiamos tam tikrą tęstinį laikotarpį (telekomunikacijų, nuomos ar kt.) teikimo atveju, taip pat ilgalaikio elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos tiekimo atveju) atveju, atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria informinamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekis, o jeigu PVM sąskaita-faktūra neišrašoma, – kai gaunamas atlygis už per tą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį. Jeigu nurodytų paslaugų teikėjas arba prekių tiekėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, o apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda pagal jau minėtas taisykles;

³⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505; 2005, Nr. 72-2590; 2006, Nr. 6-193, Nr. 82-3264.

- prievolė apskaičiuoti PVM už prekę, suvartotą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, arba paslaugą, suteiktą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, atsiranda, kai tokia prekė suvartojama arba paslauga suteikiama;
- prievolė apskaičiuoti PVM už pasigamintą ilgalaikį materialųjį turtą atsiranda, kai pasigamintas turtas pradedamas naudoti PVM mokėtojo ekonominėje veikloje (arba pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju – kai šie darbai baigti);
- prievolė apskaičiuoti PVM už prekių tiekimą į kitą ES valstybę narę atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria įforminamas toks prekių tiekimas, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną;
- prievolė apskaičiuoti PVM už prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės atsiranda, kai šių prekių tiekėjas išrašo PVM sąskaitą-faktūrą, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną;
- prievolė apskaičiuoti importo PVM atsiranda, kai prekės ne iš Europos Bendrijų teritorijos įvežamos į Lietuvos Respublikos teritoriją;
- prievolė apskaičiuoti importo PVM už prekes, kurioms pagal atitinkamus ES teisės aktus yra taikomi importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos, nustatytos ES mastu, atsiranda tuo metu, kai atsiranda prievolė už jas apskaičiuoti importo muitus, žemės ūkio ar kitas rinkliavas.

PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, kurios tiekimas teisės aktų nustatyta tvarka turi būti įforminamas žemės ūkio produkcijos pirkėjo išrašoma PVM sąskaita-faktūra, turi teisę pasirinkti specialią apmokestinamojo momento nustatymo tvarką, pagal kurią prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda tada, kai sumokamas atlygis už ją. Jeigu atlygis mokamas dalimis, PVM apskaičiuojamas dalimis kiekvienos atlygio dalies sumokėjimo momentu. Kai už patiektą žemės ūkio produkciją turi būti mokamos subsidijos ar dotacijos, kurios įtraukiamos į apmokestinamąją žemės ūkio produkcijos vertę, PVM nuo šios apmokestinamosios vertės dalies apskaičiuojamas, kai pirkėjas sumoka atitinkamą sumą. Pasirinkimą taikyti šioje dalyje nustatytą specialią apmokestinamojo momento nustatymo tvarką PVM mokėtojas privalo deklaruoti vietos mokesčio administratoriui centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka ir ji taikoma apskaičiuojant PVM už žemės ūkio produkciją, kuri tiekama pradedant kitu mokesčiniu laikotarpiu nuo prašymo pateikimo dienos. PVM mokėtojas turi teisę šio pasirinkimo atsisakyti, tačiau ne anksčiau kaip praėjus 24 mėnesiams nuo to mokesčio laikotarpio, kurį ši tvarka buvo pradėta taikyti, pradžios, o PVM už žemės ūkio produkciją, kuri buvo patiekta, bet mokeskis nebuvo apskaičiuotas, apskaičiuojamas pirmąjį mokesčinių laikotarpi, nuo kurio vėl pradėta taikyti bendra apmokestinamojo momento nustatymo tvarka.

Svarbus ne tik pats apmokestinimas PVM, bet ir kokia nauda valstybei iš šio mokesčio. Tai geriausiai atspindi nacionalinis biudžetas, tad toliau bus nagrinėjama PVM įtaka biudžetui.

2.4. Apmokestinimo PVM išraiška nacionaliniame biudžete

Čia aptariamas laikotarpis bus 1999 - 2006 metai (kiek tai įmanoma, nes darbas parašytas dar nesibaigus minimiems metams). Toks laikotarpis pasirinktas neatsitiktinai, nes pagrindinis pasirinkimo kelrodis buvo naujos redakcijos PVM įstatymo įsigaliojimo data – 2002 metai. Siekiant aiškiau atskleisti gautų pajamų iš PVM tendencijas, bus aptariami 3 metai iki įsigaliojant ir 3 metai po įstatymo įsigaliojimo bei dabartinė situacija, atsižvelgiant į nūdienos aktualijas.

Apmokestinimas PVM bus nagrinėjamas atsižvelgiant į nacionalinį biudžetą, tačiau galima naudoti ir duomenis apie valstybės biudžetą, nes jie sutampa – tiksliau, ir viename, ir kitame biudžete galima atrasti tokio pat dydžio mokesťines pajamas iš PVM, nes šis mokestis nėra perskirstomas savivaldybėms, t.y. neturi tokio bruožo, kaip, pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokestis, kurio tam tikra dalis (kasmet Seimas Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme patvirtina konkretų dydį) yra skiriama savivaldybėms ir patenka į jų biudžetus. PVM yra vienas svarbiausių mokesčių valstybėje, bet ne tik todėl, kad yra griežtai prižiūrimas jo surinkimas, tačiau ir todėl, kad šis mokestis sudaro didelę dalį valstybės gaunamų mokesťinių pajamų. Atsižvelgiant į realiai surinktas pajamas, PVM galima išnagrinėti pajamų iš PVM įtaką visoms į nacionalinį biudžetą gautoms pajamoms³⁵ (žr.1 lentelę).

³⁵ Pateikiami duomenys iš Lietuvos Respublikos finansų ministerijos tinklalapio, <http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?pathid=29E33D70B175176F42256CBB003D5C88>, prisijungimo laikas: 2006-11-14.

1 lentelė. Pajamų iš PVM ir visų į nacionalinį biudžetą surinktų pajamų santykis

Metai	Visos realiai gautos nacionalinio biudžeto pajamos³⁶, tūkst. Lt	Visos realiai gautos pajamos iš PVM per metus, tūkst. Lt	PVM dalis visose gautose pajamose³⁷, proc.
1999 m.	5 944 580	3 466 571	58,3
2000 m.	5 780 725	3 419 415	59,1
2001 m.	6 344 789	3 511 812	55,3
2002 m.	8 900 299	3 809 678	42,8
2003 m.	9 624 765	3 822 994	39,7
2004 m.	10 404 222 (11 794 016)	3 930 11C	37,8 (33,3)
2005 m.	12 150 518 (14 153 088)	4 841 726	39,8 (34,2)

Pateikti duomenys rodo, kad PVM nuo 1999 metų iki 2004 metų kasmet buvo surenkama panašiai – tarp 3 000 000 tūkst. litų ir 4 000 000 tūkst. litų; šis skaičius padidėjo tik pirmaisiais metais po Lietuvos įstojimo į ES – 2005 metais, kai iš PVM buvo surinkta 4 841 726 tūkst. litų. Ši tendencija tęsiasi ir toliau, nes 2006 metais per I ketvirtį surinkta 1 610 488 tūkst. litų pajamų iš PVM, I pusmetį 3 012 543 tūkst. litų pajamų, o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius buvo gauta 4 706 014 tūkst. litų pajamų iš PVM – tai beveik tolygu visoms praėjusiais (2005 metais) metais gautoms pajamoms iš šio mokesčio. Taip pat reikia pažymėti, kad nors iš PVM gaunamos pajamos minimu laikotarpiu buvo gana stabilios, žymiai keitėsi jų dalis visose gautose pajamose (žr. 1 pav.). Literatūroje³⁸ yra teigiama, kad tokiu atveju, kai netiesioginiai mokesčiai sudaro didelę visų mokestinių įplaukų į biudžetą dalį, tai rodo, kad valstybė yra besivystanti. 1999-2001 metais pajamos iš PVM sudarė daugiau negu pusę visų į biudžetą gautų pajamų – tai iš tikrųjų tik patvirtino Lietuvos kaip besivystančios valstybės statusą. Laikui bėgant, pajamų iš PVM dalis visose pajamose mažėja – tai rodo ne tik valstybės sugebėjimą efektyviau išnaudoti alternatyvius pajamų šaltinius, bet ir tai, kad valstybė perėjo vystymosi etapą ir stabilizavo savo ekonomiką bei finansus.

Taip pat svarbu aptarti, kokie lūkesčiai buvo iš PVM, kokių pajamų iš jo tikėtasi ir kiek tai realiai buvo įvykdyta. Trumpai tai galima pavadinti apmokestinimo PVM įgyvendinimo analize.

³⁶ 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra pajamos, įskaitant ES paramą.

³⁷ 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra PVM dalis visose gautose pajamose, įskaitant ES paramą.

³⁸ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.

1999 metais buvo numatyta (pagal patikslintą planą, t.y. jau atsižvelgus į realius pokyčius ir situaciją) surinkti 3 924 940 tūkst. litų pajamų iš PVM, o realiai surinkta 3 466 571 tūkst. litų. Numatytas planas buvo įvykdytas tik 88,3 proc. Tai yra vienas žemiausių rodiklių nagrinėjamu laikotarpiu (1999 – 2006). 2000 metais pagal patikslintą planą turėjo būti surinkta 3 453 662 tūkst. litų, o realiai surinkta 3 419 415 tūkst. litų pajamų iš PVM. Tad įvertinus visus duomenis ir sumažinus lūkesčius, planas buvo įvykdytas beveik visiškai – 99 proc. 2001 metais buvo numatyta surinkti daugiau pajamų iš PVM negu 2000 metais – 3 698 478 tūkst. litų, o buvo surinkta 3 511 812 tūkst. litų, tačiau to nepakako įvykdyti planą, nes jis įvykdytas tik 95 proc. 2002 metais situacija pagerėjo ir planas įvykdytas beveik visiškai – 98,6 proc., nes surinkta 3 809 678 tūkst. litų iš numatytų 3 863 987 tūkst. litų. 2003 metais pasižymėjo gana neigiama PVM įtaka biudžetui, nes iš numatytų surinkti 4 183 592 tūkst. litų pajamų iš PVM, realiai surinkta tik 3 822 994 tūkst. litų, o tai yra tik 91,4 proc. pajamų, numatytų patikslintame plane. 2004 metais tęsėsi neįvykdomo metinio plano tradicija, nes pasibaigus metams paaiškėjo, kad iš prognozuotų surinkti 4 628 807 tūkst. litų pajamų, buvo surinkta tik 3 930 111 tūkst. litų iš PVM, o metinio plano įvykdymo procentas yra pats žemiausias minimu laikotarpiu – 84,9 proc. Po tokio prognozavimo ir realios situacijos neatitikimo, 2005 metais įvyko lemiamas lūžis, nes pagaliau metinis planas PVM surinkimo srityje buvo įvykdytas, ir įvykdytas ne 100 proc., o netgi 108 proc. Buvo numatyta gauti 4 484 928 tūkst. litų pajamų iš PVM, o gauta 4 841 726 tūkst. litų. Džiugu, kad tai nebuvo laikinas reiškinys, o virto besitęsiančia tendencija – štai 2006 metų I ketvirtį gauta 1 610 488 tūkst. litų pajamų (buvo numatyta 1 569 189 tūkst. litų) iš PVM ir tai sudarė 102,6 proc. prognozuotų pajamų iš PVM, I pusmetį surinkta 3 012 543 tūkst. litų pajamų (nors buvo prognozuota 2 939 181 tūkst. litų) iš PVM ir tai sudaro 102,5 proc. prognozuotųjų, o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius buvo gauta 4 706 014 tūkst. litų pajamų (pagal prognozę turėjo būti gauta 4 622 247 tūkst. litų) iš PVM ir planas įvykdytas 101,8 proc. Remiantis šiais duomenimis, galima drąsiai teigti, jog šių metų numatytas pajamų gavimo iš PVM planas bus įvykdytas ir netgi viršys lūkesčius.

3. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO AKCIZAIS TEISINĖ ANALIZĖ

3.1. Akcizai

Akcizas (lot. *accisus* – perkirptas, nukirstas) – netiesioginis prekybos mokestis, nustatomas kaip prekių ar paslaugų kainos dalis, dažniausiai taikomas prabangos prekėms – cigaretėms, alkoholiui, benzinui ir pan.³⁹

Literatūroje taip pat yra teigiama, jog akcizai nustatomi prekėms ir paslaugoms, kurios turi neelastingą paklausą (kaina didėja, o apmokestinamųjų objektų paklausos apimtis keičiasi nežymiai arba visai nesikeičia). Tad siekiant didesnių pajamų, valstybė gali padidinti tokių prekių ir paslaugų apmokestinimą (šiuo atveju – padidinti akcizus tam tikroms prekėms). Tačiau dėl to padidėtų prekių (ar paslaugų) kaina, o kartu atsirastų ir kitų nepageidaujamų reiškinių – pavyzdžiui, padaugėtų kontrabandos atvejų ir t.t. Taigi akcizų srityje yra labai svarbus ir būtinas atitinkamas valstybės dėmesys šiems mokesčiams, nesivaikant greito didelių pajamų surinkimo ar besąlygiško ES nurodymų vykdymo. Reikia paminėti, kad akcizais yra siekiama ne tik papildyti biudžetą lėšomis, bet ir apriboti kai kurių prekių vartojimą, pavyzdžiui, alkoholio arba cigarečių. Dar vienas iš akcizų šalininkų argumentų, norint pagrįsti akcizų egzistavimą ir netgi didinimą, yra tas, kad akcizais apmokestinamos ne pirmo būtinumo prekės ar paslaugos. Kita vertus, reikėtų nepamiršti, jog anksčiau (iki 2002 metų liepos 1 d.) akcizo objektu buvo ir elektros energija (ši nuostata vėl įsigalios nuo 2010 m. sausio 1 d.), kuri yra neišvengiama būtinybė šiais laikais. 2010 m. siejami su Ignalinos Atominės Elektrinės uždarymu, nes nuo tol elektros energija būtų tiekiamą iš kitų valstybių ir turėtų būti apmokestinama akcizo mokesčiu.

Akcizo mokestis Lietuvoje, kaip jau minėta, buvo įvestas kartu su bendroju akcizo mokesčiu (tuometiniu PVM) ir anksčiau vadintas individualiuoju akcizo mokesčiu. Vėliau Lietuvoje akcizų mokestį reglamentavo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, priimtas 1994 metų balandžio 12 d. ir įsigaliojęs 1994 metų gegužės 1 d. Šis įstatymas su pakeitimais galiojo iki naujosios redakcijos Akcizų įstatymo, priimto 2001 metų spalio 30 d., įsigaliojimo 2002 metų liepos 1 d. Tad, kaip galima suprasti, šį kartą buvo laikomasi Mokesčių administravimo įstatyme numatyto 6 mėnesių laikotarpio nuo įstatymo priėmimo iki įsigaliojimo (priešingai nei 1994 metų įstatymo atveju, kai įstatymas įsigaliojo per trumpesnę nei 3 savaitės laikotarpį). Naujausia Akcizų įstatymo redakcija susijusi su stojimu į ES, ji įsigaliojo nuo 2004 metų gegužės 1 d. Į šią

³⁹ Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas, 2001. P. 48.

įstatymo redakciją perkelta ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, didžioji dalis nuostatų. Pagrindinės akcizų sritį reglamentuojančios ES direktyvos yra:

- Tarybos 1992 m. vasario 25 d. direktyva (EEB) Nr. 92/12 dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų produktų laikymu, judėjimu ir kontrole;
- Tarybos 1992 m. spalio 19 d. direktyva (EEB) 92/83 dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo;
- Tarybos 1992 m. spalio 19 d. direktyva (EEB) 92/84 dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo;
- Tarybos 1992 m. spalio 19 d. direktyva (EEB) 92/79 dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo;
- Tarybos 1992 m. spalio 19 d. direktyva (EEB) 92/80 dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo;
- Tarybos 2003 m. spalio 27 d. direktyva (EB) 2003/96, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą.

3.2. Akcizus mokantys asmenys

Akcizo mokėtojai pagal ES direktyvą Nr. 92/12/EEB laikomi: įgaliotas sandėlio savininkas, registruotas prekybininkas ir neregistruotas prekybininkas. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą pagrindiniai akcizų mokėtojai yra apmokestinamųjų prekių sandėlių savininkai, registruoti ir neregistruoti prekybininkai. Toliau ir bus bandoma išaiškinti šių pagrindinių akcizų mokėtojų sąvokas.

Igaliotas sandėlio savininkas yra fizinis arba juridinis asmuo, valstybės narės atsakingos institucijos įgaliotas savo verslo kontekste gaminti, perdirbti, laikyti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamus produktus, taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą⁴⁰. Pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, *akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininku* laikomas 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 ES valstybių narių kompetentingos institucijos.

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

⁴⁰ Tarybos direktyva (EEB) Nr. 92/12 dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų produktų laikymu, judėjimu ir kontrole (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-29.

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 institucijos⁴¹. Viena iš esminių nuostatų yra ta, kad sandėlis negali būti įsteigtas nenurodant konkrečios patalpos ir/ar teritorijos ir jos adreso⁴².

Sandėlį įsteigti gali Lietuvos arba užsienio fizinis ar juridinis asmuo, jeigu yra tenkinamos teisės aktų⁴³ nustatytos sąlygos. Pavyzdžiui, steigti sandėlį kitai negu prekių gamybos, perdirbimo arba maišymo veiklai galima tik tokiais atvejais, jeigu vidutinė akcizų suma, apskaičiuota už vienu metu per dieną laikomą prekių kiekį, yra ne mažesnė, negu nustatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime⁴⁴. Pavyzdžiui, norint steigti sandėlį, kuriame taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą būtų saugomas etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai ir (ar) apdorotas tabakas, vidutinė vienu metu per dieną sandėlyje laikomų prekių akcizų suma turi būti ne mažesnė kaip 1 mln. litų. Taip pat yra sąlyga dėl sandėlio savininko, nes šis asmuo veiklą, susijusią su prekėmis, turi būti vykdeš ne trumpiau nei 12 mėnesių. Šis apribojimas netaikomas tais atvejais, kai mokesčių administratorius gali įsitikinti, kad asmens, pageidaujančio steigti sandėlį, deklaruojamas ketinamo laikyti prekių kiekis realiai atitinka nustatytus minimalius dydžius (asmuo pradėjo vykdyti veiklą, susijusią su prekėmis, dėl kito (kitų) tą veiklą vykdžiusio (vykdžiusių) asmens (asmenų) reorganizavimo ar pan.)⁴⁵.

Reikia pažymėti ir tai, kad jeigu sandėlyje yra (arba bus) gaminamos tam tikros prekės ir asmuo dėl to privalo steigti sandėlį, tačiau tokiame sandėlyje sandėlio savininkas norėtų saugoti dar ir kitas negu gaminamos prekės, tai tokias prekes saugoti sandėlyje galima, jeigu jos atitinka sąlygą, numatytą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime⁴⁶: prekių vienu metu per dieną turi būti nustatytas tam tikrą akcizų sumą (1 mln. litų, 2 mln. litų arba 100 000 litų) atitinkantis prekių kiekis.

⁴¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802; 2006, Nr. 17-599.

⁴² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-10.

⁴³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 17 d. įsakymas Nr. 157 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2490, Nr. 98-4390; 2004, Nr.72-2509.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2264, Nr.89-3788; 2003, Nr.14-545; 2004, Nr.58-2051.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-10.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2264, Nr.89-3788; 2003, Nr.14-545; 2004, Nr.58-2051.

Atitikus visas sąlygas yra išduodamas (o neatitikus jų gali būti ir panaikinamas) leidimas steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Beje, sandėlio savininkui išduodamas atskiras kiekvieno jo įregistruoto sandėlio leidimas, kuris galioja tol, kol nėra panaikinamas, t.y., kol sandėlis neišregistruojamas. Jeigu sandėlį įsteigia juridinis asmuo, tai tik šis asmuo, o ne jo dalyvis (akcininkas, narys, dalininkas ir pan.) ar direktorius, yra laikomas sandėlio savininku.

Registruotas prekybininkas pagal ES teisės aktus⁴⁷ yra įgalioto sandėlio savininko statuso neturintis fizinis arba juridinis asmuo, kuriam valstybės narės atsakingos institucijos suteikia teisę jo verslo kontekste gauti iš kitos valstybės narės akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus registruoto prekybininko apibrėžimas labai panašus į minėtąjį – tai asmuo, kuris nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas ir kuris teisės aktų nustatyta tvarka yra įsiregistravęs gauti iš kitos ES valstybės narės verslo tikslams akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Registruotais prekybininkais laikomi ir kitų ES valstybių narių asmenys, kuriuos registruotais prekybininkais pripažino tų valstybių kompetentingos institucijos.

Tad registruotu prekybininku gali būti bet koks Lietuvos ar užsienio asmuo – tiek fizinis, tiek ir juridinis. Registruotu prekybininku gali registruotis ir sandėlio savininkas, jeigu jis iš kitų ES valstybių verslo tikslais nori atsigabenti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, tačiau kurių, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, jis neturi teisės gauti kaip sandėlio savininkas. Taip atgabentų prekių sandėlio savininkas neturi teisės laikyti sandėlyje taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą⁴⁸.

Neregistruotas prekybininkas pagal ES teisinį reguliavimą yra įgaliotojo sandėlio savininko statuso neturintis fizinis arba juridinis asmuo, savo verslo kontekste turintis teisę kartais gauti iš kitos valstybės narės akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, galima konkrečiau apibrėžti neregistruoto prekybininko sąvoką – tai asmuo, kuris nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas ir nėra registruotas prekybininkas, ir kuris iš kitos ES valstybės narės verslo tikslais retkarčiais gauna akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Neregistruotais prekybininkais laikomi ir

⁴⁷ Tarybos direktyva (EEB) Nr. 92/12 dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų produktų laikymu, judėjimu ir kontrole (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-29.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-10.

kitų ES valstybių narių asmenys, kurie neregistruotais prekybininkais laikomi pagal tų valstybių narių teisės aktų reikalavimus.

Neregistruotu prekybininku, kaip ir akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininku bei registruotu prekybininku, gali būti Lietuvos ar užsienio asmuo - tiek fizinis, tiek ir juridinis. Tačiau visais atvejais toks asmuo turi būti įsiregistravęs mokesčių mokėtoju, turėti teisės aktų reikalaujamas licencijas ir akcizais apmokestinamas prekes gauti retkarčiais ir tik verslo tikslais. Kai asmuo akcizais apmokestinamas prekes iš kitų ES valstybių planuoja gauti nuolat, tada jis gali registruotis registruotu prekybininku. Taip pat yra ir tam tikros išimtys, pavyzdžiui, neregistruoto prekybininko statusą gali turėti ir sandėlio savininkas, kai jis verslo tikslais, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nori atsigabenti akcizais apmokestinamų prekių, kurių jis neturi teisės gauti kaip sandėlio savininkas (kaip jau minėta anksčiau).

Taip pat nustatytais atvejais akcizus turi mokėti kiti asmenys (kurių apmokestinimas bus aptartas kitame poskyryje):

- prekių importuotojai,
- prekių pardavėjai,
- ne Lietuvos Respublikoje įsikūrusio prekių pardavėjo fiskalinis agentas,
- asmenys, pardavę arba panaudoję prekes,
- asmenys, pagaminę akcizais apmokestinamas prekes,
- asmenys (įskaitant viešuosius juridinius asmenis), laikantys ar gaunantys akcizais apmokestinamas prekes,
- asmenys, laikantys nepaženklintas, tačiau privalančias būti paženklintomis, prekes.

3.3. Apmokestinimas akcizais

Apmokestinimą akcizais taip pat reikėtų pradėti nagrinėti atsižvelgiant į realiai Lietuvos Respublikos nustatytus (teisės aktuose) apmokestinimo principus. Pagal pirmąjį (mokesčių mokėtojų lygybės) principą, apmokestinimas akcizais vykdomas tinkamai. Viena iš šių principų atspindinčių apmokestinimo akcizais pusių yra paminėta jau pačiame akcizo apibrėžime – tai mokestis, kuris įtrauktas į kainą kaip jos dalis (galutinių vartotojų atžvilgiu). Akcizo mokėtojų atžvilgiu taip pat šis principas vykdomas tinkamai, nes nustatyti akcizų tarifai yra tokie patys visiems. Antrasis – teisingumo ir visuotinio privalomumo – principas gali būti diskusijų objektas. Kaip dr. E. Buškevičiūtė teisingai pastebėjo, iki naujojo Akcizų įstatymo įsigaliojimo Vyriausybei nepagrįstai buvo suteikta daug teisių ir laisvių nustatant akcizų apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus. Vyriausybė, turėdama šias teises, vadovavosi tik fiskaliniais interesais ir netgi apmokestino naujus objektus (cukrų, įvairius didelę

alkoholio koncentraciją turinčius produktus, kurie pagal pavadinimą nėra alkoholio gaminiai) ir be ekonominio pagrindimo ypač dažnai didino akcizų tarifus⁴⁹. Tad teisingumo principas buvo pažeidinėjamas. Tačiau dabar, galiojant ES direktyvoms ir naujam Akcizų įstatymui apmokestinimo akcizais srityje Lietuva vadovaujasi ES teise ir būtų gana sudėtinga šioje srityje veikti tik savo interesais. Taigi apmokestinimo akcizais teisingumas yra užtikrintas. Visuotinis privalomumas mokėti šį mokestį aptartas jau anksčiau – akcizai yra kainos už prekę dalis ir prekės pirkėjas (galutinis vartotojas) negali šios dalies nemokėti. Kalbant apie akcizus mokančius asmenis, jiems yra nustatyta prievolė mokėti akcizus. Trečiąjį iš apmokestinimo principų – apmokestinimo aiškumo principą – taip pat stengiamasi vykdyti, ir, kaip ir PVM atveju, yra parengtas centrinio mokesčių administratoriaus Akcizų įstatymo komentaras, kurį galima rasti VMI internetinėje svetainėje, yra leidžiami ir informacinio pobūdžio leidiniai, informacija teikiama telefonu ir internetu, organizuojami mokymai, siekiant kuo daugiau šiuos mokesčius mokančių asmenų informuoti apie teisingą akcizų sumokėjimą, deklaracijų pildymą ir t.t. Ketvirtasis – turinio viršenybės prieš formą – principas yra reikšmingas, nes apmokestinant akcizais yra naudojami įvairūs dokumentai: sąskaitos-faktūros, apmokestinamų prekių gabenimo dokumentai, deklaracijos ir t.t. Būna atveju, kai šių dokumentų rekvizitai neteisingai ar neaiškiai nurodyti, tada, vadovaujantis šiuo principu ir mokesčių administratorių nustatytais taisyklėmis, sprendžiama dėl turinio viršenybės formos atžvilgiu. Taigi šis principas taip pat įgyvendinamas. Galima daryti išvadą, kad apmokestinimo principai apmokestinant akcizais yra taikomi teisingai ir toliau pereiti prie paties apmokestinimo akcizais.

Apmokestinimas akcizais Lietuvos Respublikoje nagrinėjamas remiantis Akcizų įstatymo nuostatomis. Pagal šį teisės aktą, prievolė akcizo mokėtojui sumokėti akcizus už prekes, atsiranda tuo metu, kai susidaro tam tikros aplinkybės, pavyzdžiui:

- ✓ prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (t.y. už iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio išgabentas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, taip pat už prekes, registruoto arba neregistruoto prekybininko gautas iš kitos ES valstybės narės) tenka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkui, registruotam arba neregistruotam prekybininkui. Kitos ES valstybės narės akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas turi teisę Lietuvos Respublikoje paskirti fiskalinį agentą, kuriam pereina prievolė mokėti akcizus, kai iš šio savininko akcizais apmokestinamų prekių sandėlių prekės Lietuvos Respublikoje gaunamos registruotų arba neregistruotų prekybininkų;

⁴⁹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 114.

- ✓ prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, prarastas Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, taip pat už prarastas prekes, kurios buvo gabentos Lietuvos Respublikoje taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, arba už akcizais apmokestinamas prekes, sunaudotas Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, išskyrus atvejus, kai šios prekės panaudotos kitoms prekėms (kurios irgi yra akcizų objektas), gaminti ir pan., tenka apmokestinamų prekių sandėlio, kuriame jos prarastos ar sunaudotos, savininkui, o už taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gabenimo metu prarastas prekes – akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš kurio jos išgabentos, savininkui;
- ✓ prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, kurios buvo įsigytos ar importuotos be akcizų tam tikriems, nustatytiems tikslams, tačiau Lietuvos Respublikoje panaudotos kitiems tikslams tenka asmeniui, panaudojusiam akcizais apmokestinamas prekes kitaip, negu nustatyta akcizų lengvatos taikymo sąlygose, arba asmeniui, pardavusiam arba panaudojusiam nurodytus produktus;
- ✓ prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas Lietuvos Respublikoje ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, tenka asmeniui, pagaminusiam akcizais apmokestinamas prekes;
- ✓ prievolė mokėti akcizus už akcizais apmokestinamas prekes (kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas), atgabentas į Lietuvos Respubliką ir laikomas joje verslo tikslais arba atgabentas į Lietuvos Respubliką iš kitos ES valstybės narės viešųjų juridinių asmenų reikmėms tenka asmeniui, įskaitant viešuosius juridinius asmenis, laikančiam (gaunančiam) šias akcizais apmokestinamas prekes, o už akcizais apmokestinamas prekes, į Lietuvos Respubliką atgabentas iš kitos ES valstybės narės, kai jos prekių pardavėjo ar jo užsakymu kito asmens atgabenamos asmeniui, kuris nėra registruotas arba neregistruotas prekybininkas, arba ne į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, tenka prekių pardavėjui (ne Lietuvos Respublikoje įsikūręs prekių pardavėjas veikia per savo fiskalinį agentą);
- ✓ prievolė mokėti akcizus už laikomas banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios privalo būti paženklintos banderolėmis tenka asmeniui, kuris laiko šias prekes;
- ✓ prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda ir už į Lietuvos Respubliką importuojamas akcizais apmokestinamas prekes, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes, nustatyta tvarka nugabenamas į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, ir tenka importuotojui. *Importuotoju* laikomas asmuo, kuris turi sumokėti už prekes nustatytą

importo skolą muitinei arba turėtų sumokėti importo skolą muitinei, jeigu prekėms būtų nustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos.

Galima daryti pagrįstą išvadą, kad dauguma atvejų yra susiję su tam tikrų nustatytų procedūrų pažeidimais, tačiau jie taip pat yra priskiriami prie apmokestinimo akcizais atvejų, nes net ir padarius pažeidimus, akcizus mokantiems asmenims kyla prievolė sumokėti akcizus.

3.4. Apmokestinimo akcizais išraiška nacionaliniame biudžete

Akcizai taip pat yra reikšmingi mokesčiai valstybėje, nes sudaro nemažą dalį į nacionalinį (taip pat kaip ir į valstybės) biudžetą surenkamų pajamų. Aptariamas toks pats laikotarpis, kaip ir PVM atveju (1999 – 2006), nes 2002 metais taip pat įsigaliojo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (2004 m. šis įstatymas pakeistas naująja redakcija dėl Lietuvos stojimo į Europos Sąjungą). Visų Lietuvos netiesioginių mokesčių kontekste šis laikotarpis nagrinėti akcizus atrodo tinkamiausias.

Apmokestinimas akcizais taip pat bus nagrinėjamas atsižvelgiant į nacionalinį biudžetą, dėl jau 2 skyriuje minėtų priežasčių. Atsižvelgiant į realiai surinktas pajamas, galima atskleisti pajamų iš akcizų ir visų į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų santykį⁵⁰ (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Pajamų iš akcizų ir visų į nacionalinį biudžetą surinktų pajamų santykis

Metai	Visos realiai gautos nacionalinio biudžeto pajamos ⁵¹ , tūkst. Lt	Visos realiai gautos pajamos iš akcizų per metus, tūkst. Lt	Akcizų dalis visose gautose pajamose ⁵² , proc.
1999 m.	5 944 580	1 318 359	22,2
2000 m.	5 780 725	1 209 583	20,9
2001 m.	6 344 789	1 295 349	20,4
2002 m.	8 900 299	1 596 134	17,9
2003 m.	9 624 765	1 765 158	18,3
2004 m.	10 404 222 (11 794 016)	1 857 710	17,9 (15,8)
2005 m.	12 150 518 (14 153 088)	2 040 088	16,8 (14,4)

⁵⁰ Pateikiami duomenys iš Lietuvos Respublikos finansų ministerijos tinklalapio, <http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?pathid=29E33D70B175176F42256CBB003D5C88>, prisijungimo laikas: 2006-11-14.

⁵¹ 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra pajamos, įskaitant ES paramą.

⁵² 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra PVM dalis visose gautose pajamose, įskaitant ES paramą.

Pagal lentelės duomenis, minimu laikotarpiu surenkamų akcizų sumos augo (išskyrus situaciją 2000 metais, kai, lyginant su 1999 metais, pajamų iš akcizų buvo surinkta mažiau), kaip augo ir visų į biudžetą surenkamų pajamų suma. 2005 metais surenkant akcizus netgi buvo viršyta iki tol nepasiekta 2 000 000 tūkst. litų gautų pajamų suma. 2006 metais per I ketvirtį surinkta 556 292 tūkst. litų pajamų iš akcizų, I pusmetį 1 136 004 tūkst. litų pajamų, o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius buvo gauta 1 706 957 tūkst. litų pajamų iš akcizų. Tad jau galima teigti, jog 2006 metais surinkta akcizų suma tikrai viršys 2 000 000 tūkst. litų ribą ir kasmetinis pajamų iš akcizų augimas išliks.

Taip pat, atsižvelgiant į bendrą netiesioginių mokesčių įtakos biudžeto pajamoms mažėjimo tendenciją, reikia pažymėti, kad pajamos iš akcizų (kaip ir pajamos iš PVM), nors ir didėjo kartu didėjant visai gautų pajamų sumai, tačiau tikrai ne tokiais pat tempais, tad jų dalis visose gautose pajamose bėgant metams šiek tiek sumažėjo.

Kyla klausimas, ar mažėjant pajamų iš akcizų daliai visose biudžeto gautose pajamose, nesumažėjo pačių pajamų iš akcizų surinkimas (atsižvelgiant į numatytą metinį planą). 1999 metais tikėtasi gauti 1 486 322 tūkst. litų pajamų iš akcizų (pagal patikslintą planą), o realiai buvo gauta 1 318 359 tūkst. litų, tad lūkesčiai išpildyti (planas įvykdytas) tik 88,7 proc. Tai yra pats blogiausias rodiklis 1999 – 2006 metais (beje, PVM tais metais irgi buvo surinkta panašiu procentu). 2000 metais situacija pagerėjo ir iš planuotų 1 260 308 tūkst. litų buvo surinkta 1 209 583 tūkst. litų pajamų, t.y. numatytas planas įvykdytas 96 proc. 2001 metais buvo numatyta surinkti 1 284 159 tūkst. litų pajamų iš akcizų, o surinkta 1 295 349 tūkst. litų, t.y. planas įvykdytas daugiau negu visiškai – 100,9 proc. Beje, tie metai buvo geras pavyzdys, nes ir vėliau akcizų buvo surenkama daugiau nei 100 proc. – t.y. planas įvykdomas. 2002 metais buvo surinkta 1 596 134 tūkst. litų iš akcizų (tiksliau, kaip buvo išskirta nacionaliniame biudžete – akcizų iš pagrindinių akcizinių prekių grupių), o pagal planą turėjo būti surinkta 1 582 029 tūkst. litų ir vėl planas įvykdytas ir vėl daugiau nei 100 proc. – 100,9 proc. Beje, tais metais toks akcizų pervadinimas turėjo įdomių priežasčių. Tų metų nacionaliniame biudžete buvo išskirti ir kiti mokesčiai, panašūs į akcizus – kiti vidaus prekių ir paslaugų mokesčiai (kiti akcizai). Tačiau juk vidaus prekių ir paslaugų mokesčiais iki tol buvo laikomi PVM ir akcizai. Toks egzistavęs netiesioginių mokesčių išskyrimas buvo pažeistas tikriausiai todėl, kad 2002 metais buvo įvestas naujas mokestis – prekių apyvartos mokestis. Nors ir trumpai egzistavusio (nuo 2002 m. liepos 1 d. iki 2004 m. gegužės 1 d.), šio mokesčio pajamos turėjo surasti sau vietą nacionalinio biudžeto grafoje. Šio mokesčio trumpo egzistavimo priežastimi buvo Lietuvos įstojimas į ES, nes ES teisė draudžia apyvartos mokesčius ir kaip vieną, bendrą mokestį pripažįsta PVM.

2003 metais pajamų iš akcizų surinkta 1 765 158 tūkst. litų, nors buvo tikėtasi 1 714 948 tūkst. litų, tad vėl viršytas numatytas planas – surinkta 102,9 proc. pajamų. 2004 metais surinkta 1 857 710 tūkst. litų, o buvo prognozuojama surinkti 1 854 372 tūkst. litų pajamų iš akcizų, toliau tęsiama teigiama tradicija, nes metų prognozė įvykdyta 100,2 proc. 2005 metais gauta 2 040 088 tūkst. litų pajamų iš prognozuotų 1 972 440 tūkst. litų pajamų iš akcizų, tad planas įvykdytas 103,4 proc. Esant tokiam pastoviam kelerių metų pajamų iš akcizų surinkimo įvykdymui, galima būtų tikėtis gerų šio mokesčio surinkimo rezultatų ir ateityje, tačiau, pažvelgus į 2006 metų I ketvirčio duomenis, kai buvo gauta 556 292 tūkst. litų pajamų iš numatytų 557 421 tūkst. litų pajamų iš akcizų (įvykdyta 99,8 proc.), pažvelgus į I pusmetį, kai surinkta 1 136 004 tūkst. litų pajamų (nors buvo prognozuota 1 140 949 tūkst. litų – įvykdyta 99,6 proc.), o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius gauta 1 706 957 tūkst. litų pajamų iš akcizų, nors tikėtasi 1 717 038 tūkst. litų (planas įvykdytas 99,4 proc.), galima daryti išvadą, jog numatytas metų planas, jeigu ir bus įvykdytas, nesieks daugiau nei 100 proc. Tad pajamų surinkimas šiek tiek sulėtėjo. Ekonomistai aiškintų, jog tai šis procesas vyko pagal Lafero kreivę ir dabar, pasiekus atitinkamą tašką, pajamų tiek, kiek tai buvo anksčiau, nebus surenkama. Padėties nepagerins ir tiek ES, tiek ir Lietuvos užmojai padidinti akcizus, nes tada pajamų surinkimo efektyvumas, netgi atsižvelgiant į neelastingą akcizais apmokestinamų prekių paklausą, dar sumažės.

4. FIZINIŲ IR JURIDINIŲ ASMENŲ APMOKESTINIMO MUITAIS TEISINĖ ANALIZĖ

4.1. Muitai

Žodis „muitas“ yra kilęs iš slavų žodžio „myto“. Muitai yra priskiriami prie netiesioginių valstybės mokesčių, kuriais apmokestinamos prekės ir kiti daiktai, vežami per valstybės sieną⁵³.

Muitai yra viena seniausių mokesčių rūšių. Šie mokesčiai mokėti senovės Egipte, Romos imperijoje, Graikijoje, Kinijoje. Muitais apmokestindavo ne tik per valstybės sieną vežamas prekes, bet ir prekių judėjimą valstybės viduje tarp atskirų grafysčių⁵⁴. Lietuvoje muitai taip pat žinomi ir taikyti seniai – dar LDK laikais buvo sukurta visa muitų sistema, siekiant gauti pajamų iš muitų. Dabartiniiais laikais muitų sistemą kardinaliai pakeitė Lietuvos įstojimas į ES.

Dar 1990 metais buvo priimtas Lietuvos Respublikos laikinasis muitinės įstatymas, 1991 metais – Lietuvos Respublikos laikinasis muitų tarifų įstatymas. 1998 metais Lietuvos muitinės įstatymas buvo pakeistas naujai įsigaliojusio muitinės kodekso. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvos Respublikai tapus Europos Sąjungos nare, Lietuvos Respublikos muitų kodeksas neteko galios, nes jį pakeitė Europos Bendrijos muitinės kodeksas⁵⁵, taikytinas Lietuvos Respublikoje tiesiogiai⁵⁶. Taip pat neteko galios ir iki tol galioję Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymas, Lietuvos Respublikos antidempingo įstatymas, Lietuvos Respublikos protekciniių (apsaugos) priemoniių įstatymas ir kiti su jais susiję teisės aktai. Juos pakeitė ES teisės aktai:

- Europos Komisijos 1993 m. liepos 2 d. reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais);
- Tarybos 1983 m. kovo 28 d. reglamentas (EEB) Nr. 918/83, nustatantis Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą (su pakeitimais);
- Tarybos 1987 m. liepos 23 d. reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (su pakeitimais);
- Tarybos 1994 m. gruodžio 22 d. reglamentas (EB) Nr. 3295/94, nustatantis priemones, skirtas uždrausti suklastotas ir piratines prekes išleisti į laisvą apyvartą, jas eksportuoti, reeksportuoti ar taikyti sąlyginio neapmokestinimo procedūrą (su pakeitimais) bei Komisijos 1995 m. birželio 16 d. reglamentas (EB) Nr. 1367/95, nustatantis Tarybos

⁵³ Jakubčionis A. Lietuvos muitinės. Vilnius: Diemedis, 1999. P. 90.

⁵⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 155.

⁵⁵ Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

⁵⁶ A. Raišutis. Lietuvos Respublikos muitų teisės savarankiškumo problematika // *Jurisprudencija*. 2005, Nr. 70 (62). P. 77.

reglamento (EB) Nr. 3295/94, nustatančio priemonės, skirtas uždrausti suklastotas ir piratinės prekes išleisti į laisvą apyvartą, jas eksportuoti ir reeksportuoti arba taikyti joms sustabdymo procedūrą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais);

- Tarybos 1996 m. gruodžio 9 d. reglamentas (EB) Nr.338/97 dėl laukinės faunos ir floros rūšių apsaugos kontroliuojant jų prekybą (su pakeitimais) ir Europos Komisijos 2001 m. rugpjūčio 30 d. reglamentas (EB) Nr. 1808/2001, nustatantis išsamias Tarybos reglamento (EB) Nr. 338/97 dėl laukinės faunos ir floros rūšių apsaugos kontroliuojant jų prekybą įgyvendinimo taisykles (su pakeitimais);
- Tarybos 1997 m. spalio 6 d. reglamentas (EB) Nr. 2026/97 dėl apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Europos bendrijos narėmis nesančių valstybių (su pakeitimais);
- Tarybos 1997 m. kovo 13 d. reglamentas (EB) Nr. 515/97 dėl valstybių narių administracinių institucijų tarpusavio pagalbos ir dėl pastarųjų bei Komisijos bendradarbiavimo, siekiant užtikrinti teisingą muitinės ir žemės ūkio teisės aktų taikymą (su pakeitimais).

Dabar galiojančio Europos Bendrijos muitinės kodekso 2 straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad „Bendrijos muitinės veiklos taisyklės vienodai taikomos visoje Bendrijos muitų teritorijoje“⁵⁷. Muitų teritorija yra visos ES teritorija, kurioje egzistuoja muitų sąjunga – viena bendra prekybos zona, kurioje vyksta laisva visų prekių apyvarta, nesvarbu, ar jos pagamintos ES, ar importuotos iš už jos ribų. Čia muitas už iš trečiųjų valstybių importuojamas prekes sumokamas jas įvežant į ES, o vėliau, prekei judant tarp ES valstybių narių, nieko daugiau nereikia mokėti ir neatliekami jokie tikrinimai ES teritorijoje.

Norint sukonkretinti nustatytas taisykles, pagal ES teisės aktus priimti Lietuvos Respublikos teisės aktai, padedantys detaliau reglamentuoti jau minėtus ES reglamentus: Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1332 „Dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1252 "Dėl laisvo prekių judėjimo ir pasikeitimo informacija apie nacionalines priemones užtikrinimo“, Muitinės departamento direktoriaus įsakymais patvirtintos instrukcijos muitinės pareigūnams ir verslininkams ir t.t.

⁵⁷ Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

4.2. Muitus mokantys asmenys

Pagal Bendrijos muitinės kodeksą „asmuo“ suprantamas kaip fizinis asmuo, juridinis asmuo, asmenų bendrija, galinti atlikti teisinius veiksmus, tačiau neturinti juridinio asmens teisinio statuso, o „Bendrijoje įsteigti asmenys“ – kalbant apie fizinį asmenį, tai bet kuris asmuo, kuris nuolat ten gyvena, o kalbant apie juridinį asmenį arba asmenų bendriją, tai yra bet kuris asmuo, kuris Bendrijoje turi savo registruotą buveinę, centrinę būstinę arba nuolatinį verslo padalinį. Kalbant apie verslo subjektus, omenyje turimi juridiniai asmenys, kurie verčiasi bet kokia komercine, ūkine, finansine, profesine ar panašia veikla.

Literatūroje⁵⁸ yra teigiama, kad su prekių gabenimu per muitinę bei su muitinės formalumų atlikimu susijęs platus verslo subjektų ratas (nors su šiais procesais gali būti susiję ir fiziniai asmenys). Dažniausiai su šiais klausimais yra susiję:

- siuntėjai – verslo subjektai, pagal civilines-teisines sutartis (pirkimo-pardavimo, mainų, dovanojimo, nuomos ir kt.) perduodantys prekes ar produkciją;
- gavėjai – verslo subjektai, kurie įsigyja prekes (produkciją) nuosavybėn (pirkėjai) arba įgyja teisę jas naudoti ar jomis disponuoti;
- vežėjai – verslo subjektai, teikiantys krovinio gabenimo paslaugas;
- ekspeditoriai – verslo subjektai, ne tik teikiantys krovinio gabenimo paslaugas, bet ir atliekantys muitinės ir kitus formalumus;
- deklarantai – verslo subjektai, pateikiantys muitinės deklaraciją, arba verslo subjektai, kurių vardu ši deklaracija pateikiama (iš esmės deklarantai yra arba prekių gavėjai, arba muitinės tarpininkai – Lietuvos Respublikos verslo subjektai, kurie Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka pagal rašytines sutartis ar rašytinius įgaliojimus atstovauja kito verslo subjekto interesams atliekant muitinės formalumus);
- muitinės procedūros vykdytojai – asmenys, atsakingi muitinei už prekėms taikomas muitinės procedūros reikalavimų įvykdymą. Reikia žinoti, kad muitinio tranzito atveju tai yra vežėjas ar ekspeditorius. Muitinio sandėliavimo procedūros vykdytojas yra asmuo, kuris padėjo prekes į muitinės sandėlį ir, pateikdamas muitinės deklaraciją muitinio sandėliavimo procedūrai įforminti, įsipareigojo muitinei vykdyti su šia muitinės procedūra susijusius reikalavimus, arba asmuo, kuriam perduotos šio asmens teisės ir pareigos, t.y. šiuo atveju tai gali būti gavėjas ar muitinės sandėlis, kuris su gavėju sudaręs rašytinę sutartį dėl muitinio sandėliavimo procedūros vykdymo. Laikino įvežimo ar laikino išvežimo perdirbti procedūrų vykdytojai yra gavėjai, laikino išvežimo ar laikino išvežimo perdirbti procedūrų vykdytojai yra siuntėjai;

⁵⁸ Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius: MRU, 2006. P. 66-67.

- įgalioto siuntėjo statusas – muitinio tranzito procedūros vykdytojams, pageidaujantiems, kad jiems būtų suteikta teisė atlikti muitinio tranzito procedūras nepateikiant prekių ir atitinkamos tranzito deklaracijos išvykimo įstaigai, teritorinės muitinės, kurių veiklos zonoms priklauso jų buveinės, gali suteikti įgalioto siuntėjo statusą. Šiuo supaprastinimu gali būti leidžiama naudotis tokiems asmenims, kuriems jau išduotas leidimas naudotis bendrąja garantija arba atleidimu nuo prievolės pateikti garantiją;
- įgalioto gavėjo statusas – Lietuvos Respublikos ūkio subjektams, pageidaujantiems, kad jiems siunčiamos prekės, gabenamos taikant muitinio tranzito procedūrą, būtų pristatytos tiesiai į jų patalpas ar kitas šių asmenų pageidaujamas ir muitinei priimtinas vietas, nepateikiant prekių ir jas lydinių tranzito deklaracijos egzempliorių paskirties įstaigai, teritorinės muitinės, kurių veiklos zonoms priklauso šių ūkio subjektų buveinės, gali suteikti įgalioto gavėjo statusą.

Pagal Bendrijos muitinės kodekso trumpą komentarą⁵⁹, asmenimis, mokančiais muitus, t.y. muitinės prievolinkais, yra laikomas siauresnis asmenų ratas:

- asmuo, įvežęs prekes į Bendrijos muitų teritoriją arba asmuo, prisiėmęs atsakomybę už tolesnį jų gabenimą. Pagal anksčiau pateiktą skirstymą šie asmenys atitinka vežėjo ar ekspeditoriaus apibūdinimą;
- muitinės procedūros vykdytojas – sutampa su ankstesniu skirstymu;
- muitinės sandėlio savininkas – tai asmuo, kuriam leista turėti muitinės sandėlį. Jis atsako už tai, kad būtų užtikrinta, jog muitinės sandėlyje saugomos prekės nebūtų paimtos iš muitinės priežiūros, už išipareigojimų, susijusių su prekių, kurioms taikoma muitinio sandėliavimo procedūra, saugojimu, vykdymą bei leidime nurodytų ypatingų sąlygų laikymąsi⁶⁰;
- asmuo, vykdomas veiklą laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje;
- atstovas (muitinės tarpininkas) – taip pat jau minėtas ankstesniame skirstyme, kalbant apie deklarantus. Muitinės tarpininkas – tai Lietuvos Respublikos verslo subjektas, kuris Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka pagal rašytines sutartis ar rašytinius įgaliojimus atstovauja kito verslo subjekto interesams atliekant muitinės formalumus.

Tad siaurąją prasme šie asmenys ir bus laikomi asmenimis, mokančiais muitus, o anksčiau išvardintas subjektų ratas gali būti laikomas muitų mokėtojais plačiąją prasme, nes

⁵⁹ Lietuvos muitinė, http://www.cust.lt/miscdata/ES_muit_teise/BMK_naujared_20060403.pdf, prisijungimo laikas: 2006-11-22.

⁶⁰ Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

apima ir su muitinės procedūromis susijusius asmenis, padedančius asmenims, mokantiems muitus.

4.3. Apmokestinimas muitais

Apmokestinimas muitais turėtų būti nagrinėjamas pagal tokius pačius apmokestinimo principus, nustatytus Lietuvos Respublikos teisės aktuose, kaip ir kiti šiame darbe aptariami netiesioginiai mokesčiai. Pirmasis – mokesčių mokėtojų lygybės – principas yra toks pat dvilypis, kaip ir muitų mokėtojai: kalbant apie galutinius prekės vartotojus (pirkėjus), visi jie visada sumoka muitus, nes muitai jau įtraukti į prekės kainą; kalbant apie tikruosius muitus mokančius asmenis – jie turi griežtai nustatytas teises ir pareigas pagal ES ir Lietuvos teisės aktus ir bet kokia diskriminavimo apraiška būtų ne tik kad netinkama, bet ir neteisėta. Tad šio principo vykdymas yra užtikrinamas tiek Lietuvos Respublikos, tiek ir ES (kur labai griežtai žiūrima į bet kokią diskriminavimą) priežiūros dėka. Antrąjį principą – teisingumo ir visuotinio privalomumo principą taip pat stengiamasi vykdyti. Apmokestinimo muitais pagrindai nustatyti ES teisės aktais ir yra tokie patys visoje ES teritorijoje – tai teisinga. Šie aktai galioja vienodai visiems asmenims visoje ES – tai visuotinai privaloma. Trečiasis apmokestinimo principas – apmokestinimo aiškumo principas yra užtikrinamas ir Lietuvos, ir ES mastu. Ir kadangi už muitų administravimą yra atsakinga ne Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, o Lietuvos Respublikos muitinė (kaip mokesčių administratorius, Muitinės departamentas – kaip centrinis mokesčių administratorius, o teritorinė muitinė – kaip vietos mokesčių administratorius⁶¹), apmokestinimo muitais aiškinimas yra šios įstaigos pareiga. Lietuvos muitinės internetinėje svetainėje yra pateikiami informacinio pobūdžio pristatymai atskirais klausimais, informacija (ir lietuvių, ir užsienio kalbomis) yra teikiama telefonu ir internetu ir t.t. Beje, Europos Teisingumo Teismas išaiškino, kad verslininkai laikomi žinančiais savo veiklos srities aktus nuo jų paskelbimo Oficialiajame Leidinyje dienos (kaip ir Lietuvos Respublikos įstatymus – nuo paskelbimo „Valstybės žiniuose“ dienos). Muitų tarifų pakeitimai daromi nuo sausio 1 d. arba nuo liepos 1 d., apie juos Oficialiajame leidinyje turi būti paskelbta ne vėliau kaip likus 6 savaitėms iki jų įsigaliojimo⁶². Turinio viršenybės prieš formą principas kaip ketvirtasis apmokestinimo principas taip pat yra svarbus, nes apmokestinimas muitais susijęs su įvairiais dokumentais, kurių teisingumas yra tikrinamas. Esant netikslumams, šiuo principu turi būti vadovaujama, tačiau į tai kreipiamas didelis dėmesys, nes pasitaiko ir tokių atvejų, kai dokumentų duomenys yra tyčia klastojami. Tad kiekvienas muitinės pareigūnas turėtų

⁶¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, Nr. 116-4320, Nr. 171-6304, 2005, Nr. 76-2742, 2006, Nr. 119-4542.

⁶² Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius: MRU, 2006. P. 124.

gebėti nustatyti, pavyzdžiui, suklastotas prekių kilmės deklaracijas, kuriomis siekiama, kad būtų taikomas mažesnis tarifas negu tas, į kuris turi būti taikomas. Apmokestinimo principai apmokestinant muitais Lietuvoje yra įgyvendinami, o toliau apmokestinimas muitais bus aptariamasis išsamiau.

Apmokestinimas muitais ES nėra paprastas. ES yra sudariusi prekybos susitarimus, pagal kuriuos prekės iš kaimyninių valstybių, besivystančios ir sparčiai augančios ekonomikos valstybių gali būti įvežamos mokant mažesnę maitą, dažnai ir visai be maito. Šie susitarimai apima kitas Europos ekonominės erdvės šalis (Islandiją, Lichtenšteiną ir Norvegiją), Šveicariją, buvusias Britanijos, Prancūzijos ir Portugalijos kolonijas Afrikoje, Karibų jūros baseine ir Ramiajame vandenyne, aplink Viduržemio jūros baseiną esančias šalis, įskaitant Balkanus, ir šalis kandidates įstoti į ES (Rumuniją ir Bulgariją)⁶³. Susitarimuose nustatoma tarifinė kvota – iš anksto nustatytas prekių kiekis, kuris gali būti importuojamas į ES per tam tikrą laikotarpį, taikant mažesnius, nei nustatyta, arba nulinius maitus. Viršijus nustatytą kvotą, importuojamos prekės apmokestinamos Bendruoju maito tarifu.

Kai prekės bendruoju atveju apmokestinamos Bendruoju maito tarifu, jos deklaruojamos maitinei, o maitų mokėtojams atsiranda skola maitinei. Maitus reglamentuojančiuose teisės aktuose naudojamas terminas „skola maitinei“ yra asmens prievolė sumokėti pagal galiojančias Bendrijos nuostatas atitinkamoms prekėms taikomų importo maitų (importo skola maitinei) arba eksporto maitų (eksporto skola maitinei) sumą⁶⁴. Tad iš esmės, skola maitinei yra maitus mokančių asmenų mokestinė prievolė. Maitus sumokantys asmenys yra vadinami „skolininkais“ – tai bet kuris asmuo, kuris privalo sumokėti skolą maitinei. Sumokėjus skolą maitinei, sumokami maitai, o tai yra apmokestinimo muitais užbaigimas.

Aptariant apmokestinimą muitais (skolos maitinei atsiradimą), reikia išskirti 2 maitų rūšis, pagal kurias ir atsiranda apmokestinimas (skola maitinei): importo maitai ir eksporto maitai. Importo maitai yra maitai ir maitams, mokamiems už importuojamas prekes, lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai, importo privalomieji mokėjimai, nustatyti įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba konkrečią tvarką, kuri taikoma tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus. Eksporto maitai yra maitai ir maitams, mokamiems už eksportuojamas prekes, lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai, eksporto privalomieji mokėjimai, nustatyti įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba sudarius atitinkamus susitarimus, kurie taikomi tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio

⁶³ *Europos Sąjungos portalas*, http://europa.eu/pol/cust/overview_lt.htm, prisijungimo laikas: 2006-11-28.

⁶⁴ Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos maitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

produktus⁶⁵.

Bendrijos muitų kodekse⁶⁶ yra numatyti atskiri atvejai, susiję su importo muitų sumokėjimu ir su eksporto muitų sumokėjimu. Iš esmės mokamo importo ar eksporto maito sumą lemia muitų dydžio nustatymo taisyklės, kurios toms prekėms taikomos tuo metu, kai atsiranda skola muitinei (prievolė sumokėti maitus). Tačiau jei negalima nustatyti tikslaus laiko, kada atsirado skola muitinei, yra vadovujamasi taisykle, kad turi būti atsižvelgiama į laiką, kada muitinės įstaiga padarė išvadą, jog prekės pateko į atitinkamą situaciją, kai atsiranda skola muitinei. Pirmiausia bus aptarti su importo muitų sumokėjimu (importo skola muitinei) susiję atvejai, kai atsiranda importo skola muitinei (ši sąvoka bus vartojama kartu su sąvoka „prievolė sumokėti maitus“, nes šios dvi sąvokos iš esmės yra sinonimai):

- 1) importo skola muitinei (prievolė sumokėti maitus) atsiranda išleidžiant į laisvą apyvartą (išleidimas į laisvą apyvartą suteikia ne Bendrijos prekėms Bendrijos prekių muitinį statusą⁶⁷) importo maitais apmokestinamas prekes arba įforminant tokioms prekėms laikinojo įvežimo procedūrą, kurią atliekant prekės iš dalies neapmokestinamos importo maitais. Šiuo atveju skola muitinei (prievolė sumokėti maitus) atsiranda tuo metu, kai priimama atitinkama muitinės deklaracija, o skolininku (asmeniu, kuris turi sumokėti maitus) laikomas deklarantas. Jei asmuo yra netiesiogiai atstovaujamas, tai asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat yra laikomas skolininku (kai kuriais atvejais skolininku laikomas ir asmuo, kuris pateikė deklaracijai surašyti klaidingą informaciją, arba žinojo ar galėjo žinoti, kad informacija klaidinga);
- 2) importo skola muitinei (prievolė sumokėti maitus) atsiranda neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo maitais apmokestinamas prekes arba neteisėtai įvežant į kitą tos teritorijos dalį prekes, esančias laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje. Šiuo atveju įvykdytas teisės pažeidimas, o skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu. Skolininkais (asmenimis, kurie turi sumokėti maitus) laikomi asmenys, neteisėtai įvežę tokias prekes; asmenys, dalyvavę įvežant tokias prekes ir žinoję ar turėję žinoti, kad toks prekių įvežimas neteisėtas; asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba turėję žinoti, kad prekės buvo įvežtos neteisėtai;
- 3) importo skola muitinei (prievolė sumokėti maitus) atsiranda neteisėtai paimant iš muitinės priežiūros importo maitais apmokestinamas prekes. Šiuo atveju skola muitinei atsiranda prekių paėmimo iš muitinės priežiūros momentu. Skolininkais (asmenimis,

⁶⁵ Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

⁶⁶ Ten pat.

⁶⁷ Ten pat.

kurie turi sumokėti muitus) laikomi asmenys, paėmęs prekes iš muitinės priežiūros; asmenys, dalyvavę taip paimant prekes ir žinoję arba turėję žinoti, kad prekės paimamos iš muitinės priežiūros; asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba turėję žinoti, kad prekės buvo paimtos iš muitinės priežiūros; asmenys, turėję vykdyti prievoles, susijusias su laikinuoju prekių saugojimu arba su prekėms įformintos muitinės procedūros taikymu;

- 4) importo skola muitinei (prievolė sumokėti muitus) atsiranda neįvykdžius bent vienos iš prievolių, susijusių su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba nesilaikant reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą, arba taikant joms sumažintą ar nulinę importo maito normą dėl prekių galutinio vartojimo atvejais (išskyrus, kai nustatyta, kad minėti pažeidimai neturi esminės įtakos tinkamam laikinojo prekių saugojimo arba atitinkamos muitinės procedūros taikymui). Šiuo atveju skola muitinei gali atsirasti dviem momentais: arba tuo momentu, kai nustojama vykdyti prievolę, kurios nevykdymas sąlygoja skolos muitinei atsiradimą, arba tuo momentu, kai prekėms įforminama atitinkama muitinės procedūra, jeigu po to nustatoma, kad faktiškai nebuvo laikytasi reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant joms sumažintą arba nulinę importo maito normą dėl prekių galutinio vartojimo. Skolininku (asmeniu, kuris turi sumokėti muitus) laikomas asmuo, kuris esamomis aplinkybėmis turi vykdyti prievoles, susijusias su importo muitais apmokestinamų prekių laikinuoju saugojimu arba su joms įformintos muitinės procedūros taikymu, arba asmuo, kuris turi laikytis reikalavimų, kurių privaloma laikytis įforminant prekėms atitinkamą procedūrą;
- 5) importo skola muitinei (prievolė sumokėti muitus) atsiranda tada, kai importo muitais apmokestinamos prekės laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje vartojamos ar naudojamos ne tokiomis sąlygomis, kokios nustatytos pagal galiojančius teisės aktus. Tačiau jeigu prekės dingsta ir muitinei nepateikiamas priimtinas jų dingimo paaiškinimas, muitinė turi teisę laikyti tokias prekes suvartotomis arba sunaudotomis laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje. Skola atsiranda tuo momentu, kai prekės pradamos vartoti arba pirmą kartą panaudojamos ne tokiomis sąlygomis, kokios nustatytos pagal galiojančius teisės aktus. Skolininku (asmeniu, kuris turi sumokėti muitus) laikomas asmuo, kuris vartojo arba naudojo prekes, bei bet kurie asmenys, kurie dalyvavo jas vartojant ar naudojant ir žinoję arba turėję žinoti, kad prekės vartojamos arba naudojamos ne tokiomis sąlygomis, kokios nustatytos pagal galiojančius teisės aktus. Tačiau jeigu muitinė pripažįsta dingusias prekes suvartotomis arba sunaudotomis

laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje ir netaikoma anksčiau minėta nuostata, už skolos muitinei sumokėjamą atsakingu asmeniu laikomas paskutinis muitinei žinomas asmuo, turėjęs atitinkamas prekes.

Apžvelgus visus paminėtus atvejus, galima daryti išvadą, kad tikrąjį apmokestinimą muitais atspindi pirmasis atvejis, o visi kiti atvejai susiję su įvykdytais pažeidimais. Tačiau ir dėl įvykdytų pažeidimų kyla prievolė muitus mokantiems asmenims sumokėti muitus, tad ir tuos atvejus būtina priskirti prie apmokestinimo muitais atveju.

Su eksporto muitų sumokėjimu (eksporto skola muitinei) susiję tokie atvejai (juose minima eksporto skola muitinei ir prievolė sumokėti muitus yra sinonimai):

- 1) eksporto skola muitinei (prievolė sumokėti muitus) atsiranda, kai eksportuojamos iš Bendrijos muitų teritorijos eksporto muitais apmokestinamos prekės, kurioms įforminta muitinės deklaracija. Skola muitinei atsiranda tuo metu, kai priimama tokia muitinės deklaracija. Skolininku (asmeniu, kuris turi sumokėti muitus) laikomas deklarantas. Jei asmuo yra netiesiogiai atstovaujamas, tai asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat yra laikomas skolininku;
- 2) eksporto skola muitinei (prievolė sumokėti muitus) atsiranda, jeigu neiforminama muitinės deklaracija ir iš Bendrijos muitų teritorijos išgabenamos eksporto muitais apmokestinamos prekės. Skola muitinei atsiranda tuo metu, kai minėtos prekės faktiškai išgabenamos iš tos teritorijos. Skolininkas (asmuo, kuris turi sumokėti muitus) yra asmuo, kuris išgabeno prekes, ir taip pat asmenys, dalyvavę taip išgabenant prekes ir žinoję arba turėję žinoti, kad muitinės deklaracija, nors ir turėjo būti įforminta, nebuvo įforminta;
- 3) eksporto skola muitinei (prievolė sumokėti muitus) atsiranda, kai nesilaikoma reikalavimų, kurių turi būti laikomasi ir prekes leidžiama išgabenti iš Bendrijos muitų teritorijos visai arba iš dalies jų neapmokestinant eksporto muitais. Skola muitinei atsiranda tuo metu, kai prekės pristatomos ne į tą paskirties vietą, į kurią išsiunčiant jas buvo leista išgabenti iš Bendrijos muitų teritorijos, visai arba iš dalies neapmokestinant eksporto muitais, arba, jeigu muitinė neturi galimybių nustatyti laiko, kai prekės buvo pristatytos ne į tą vietą, tuo metu, kai baigiasi terminas, per kurį turi būti pateikti įrodymai, kad buvo laikytasi reikalavimų, kurių turi būti laikomasi tokiais prekių neapmokestinimo atvejais. Skolininku (asmeniu, kuris turi sumokėti muitus) laikomas deklarantas. Jei asmuo yra netiesiogiai atstovaujamas, tai asmuo, kurio interesais pateikiama muitinės deklaracija, taip pat yra laikomas skolininku.

Apžvelgus ir šiuos, su eksporto skola muitinei susijusius atvejus, taip pat galima pastebėti, jog tikrąjį apmokestinimą, kaip ir importo atveju, atspindi pirmasis atvejis, o kiti yra

susiję su padarytais pažeidimais. Tačiau ir už šiuos pažeidimus kyla prievolė sumokėti muitus, tad ir jie yra priskiriami prie apmokestinimo muitais atvejų.

4.4. Apmokestinimo muitais išraiška nacionaliniame biudžete

Apmokestinimas muitais, kaip ir apmokestinimas PVM ir akcizais, bus nagrinėjamas atsižvelgiant į nacionalinį biudžetą. Aptariant muitų įtaka nacionaliniam biudžetui, visų pirma, reikia pastebėti, kad muitai yra mokesčiai, kurie administruojami pagal Mokesčių administravimo įstatymą, o pagal teoriją, kaip jau minėta, jie priskiriami prie netiesioginių mokesčių. Tačiau pažvelgus į nacionalinį biudžetą, prie mokesčių pajamų muitų nėra. Vietoje jų yra išskirti tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai, bet tai yra tie patys muitų mokesčiai, nes Lietuvos muitinės pateikiamose metinėse ataskaitose⁶⁸ minint surinktus muitus, galima pamatyti tokias pat sumas, kaip ir nacionalinio biudžeto grafoje „Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai“. Kadangi tai tie patys mokesčiai, toliau jie bus trumpai vadinami muitais.

Tad atsižvelgiant į realiai surinktas pajamas, bus aptariamas pajamų iš muitų ir visų į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų santykis⁶⁹ (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Pajamų iš muitų ir visų į nacionalinį biudžetą surinktų pajamų santykis

Metai	Visos realiai gautos nacionalinio biudžeto pajamos ⁷⁰ , tūkst. Lt	Visos realiai gautos pajamos iš muitų per metus, tūkst. Lt	Muitų dalis visose gautose pajamose ⁷¹ , proc.
1999 m.	5 944 580	192 611	3,2
2000 m.	5 780 725	142 930	2,5
2001 m.	6 344 789	133 831	2,1
2002 m.	8 900 299	132 600	1,5
2003 m.	9 624 765	146 362	1,5
2004 m.	10 404 222 (11 794 016)	147 487	1,4 (1,3)
2005 m.	12 150 518 (14 153 088)	158 396	1,3 (1,1)

⁶⁸ Lietuvos muitinė, <http://www.cust.lt/lt/rubric?rubricID=607>, prisijungimo laikas: 2006-11-21.

⁶⁹ Pateikiami duomenys iš Lietuvos Respublikos finansų ministerijos tinklalapio, <http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?pathid=29E33D70B175176F42256CBB003D5C88>, prisijungimo laikas: 2006-11-14.

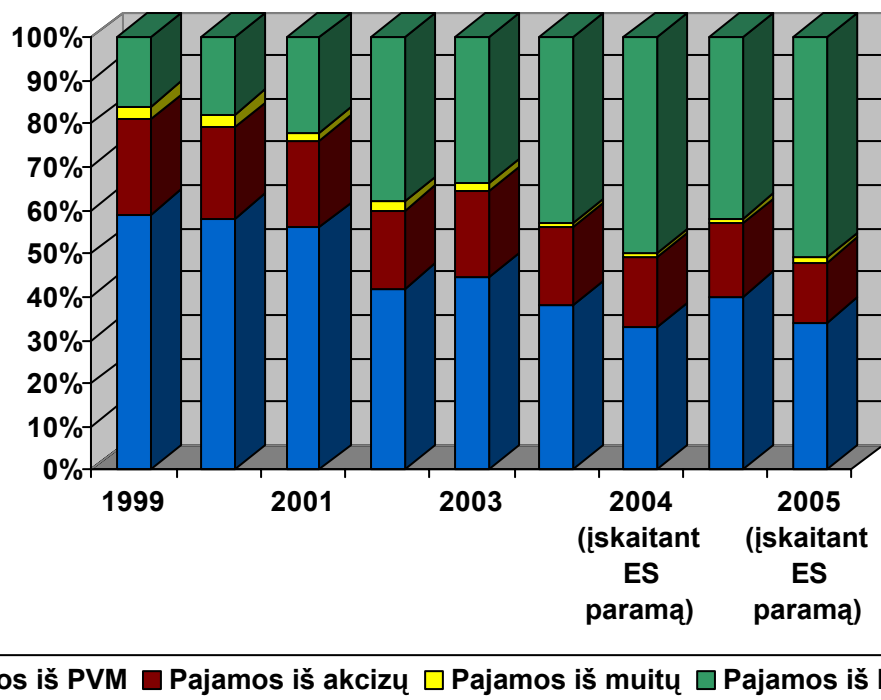
⁷⁰ 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra pajamos, įskaitant ES paramą.

⁷¹ 2004 ir 2005 metais skliausteliuose nurodyti duomenys yra PVM dalis visose gautose pajamose, įskaitant ES paramą.

Šioje lentelėje pateikiami duomenys parodo visiems netiesioginiams mokesčiams būdingą tendenciją – muitų, kaip ir PVM bei akcizų, dalis visose nacionalinio biudžeto pajamose bėgant metams mažėjo. Tačiau muitų dalis sumažėjo gerokai daugiau nei anksčiau minėtų mokesčių – beveik 2,5 karto nuo 1999 m. iki 2005 m. (nuo 3,2 proc. visų pajamų iki 1,3 proc.). Ir tokio sumažėjimo priežastimi negalima laikyti vien visos nacionalinio biudžeto pajamų sumos padidėjimo, nes pajamos iš muitų visu minimu laikotarpiu buvo gana nepastovios. Štai nuo 1999 metų pajamos iš muitų tik mažėjo, kol 2002 metais pasiekė žemiausią ribą. Po tokio ženkliaus sumažėjimo (per 3 metus – apie 60 000 tūkst. litų), iš muitų gaunamos pajamos pradėjo šiek tiek didėti. Ar ši tendencija išliko, galima išsiaiškinti apžvelgus 2006 metų duomenis. 2006 metų I ketvirtį iš muitų gauta 42 137 tūkst. litų pajamų, per I pusmetį – 82 671 tūkst. litų pajamų, o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius iš viso buvo gauta 130 213 tūkst. litų pajamų, tad galima teigti, jog per visus 2006 metus bus surinkta daugiau pajamų nei per 2005 metus ir pajamų iš muitų augimas (tiesa, labai nežymus) tęsis toliau.

Kadangi, kaip jau minėta, pajamos iš muitų buvo gana nepastovios minimu laikotarpiu, įdomu, ar jų buvo surenkama tiek, kiek tikėtasi pagal numatytą planą. 1999 metais buvo surinkta 192 611 tūkst. litų pajamų iš muitų, nors buvo planuota (pagal patikslintą planą) 251 250 tūkst. litų pajamų. Tad nors ir buvo surinkta didžiausia pajamų suma minimu laikotarpiu, ji sudarė tik 76,7 proc. numatytos sumos. Tai pats žemiausias rodiklis nagrinėjamu laikotarpiu tarp visų netiesioginių mokesčių Lietuvoje. 2000 metais iš muitų buvo surinkta 142 930 tūkst. litų pajamų, nors turėjo būti surinkta 152 655 tūkst. litų, tad planas vėl neįvykdytas (surinkta 93,6 proc. numatytų pajamų). 2001 metais, atsižvelgus į situaciją, buvo numatyta surinkti jau mažiau – 131 600 tūkst. litų, o surinkta 133 831 tūkst. litų pajamų. Planas pagaliau įvykdytas ir netgi viršytas – 101,7 proc. 132 600 tūkst. litų surinkta 2002 metais (pagal planą turėjo būti surinkta 119 000 tūkst. litų), numatytas planas įvykdytas 111,4 proc. 2003 metais iš muitų surinkta 146 362 tūkst. litų ir nors pajamos, lyginant su praėjusiais metais, padidėjo apie 14 000 tūkst. litų, buvo tikimasi didesnio augimo – iki 149 000 tūkst. litų, tad surinktos pajamos sudarė tik 98,2 proc. numatytųjų. 2004 metais buvo surinkta 147 487 tūkst. litų pajamų iš prognozuotų 159 350 tūkst. litų pajamų iš muitų ir metų prognozė įvykdyta 92,6 proc. 2005 metais iš muitų gauta 158 396 tūkst. litų pajamų, nors tikėtasi 173 213 tūkst. litų, o plano įvykdymas dar labiau sumažėjo – 91,4 proc. 2006 metais situacija muitų surinkimo srityje atrodo geresnė nei 2005 metais, nes jau I ketvirtį gauta 42 137 tūkst. litų pajamų (iš prognozuotų 37 762 tūkst. litų) ir planas įvykdytas 111,6 proc., per I pusmetį gauta 82 671 tūkst. litų pajamų iš numatytų 75 686 tūkst. litų ir tai yra 109,2 proc., o per 9 pirmuosius 2006 metų mėnesius iš muitų viso buvo gauta 130 213 tūkst. litų pajamų iš planuotų 109 963 tūkst. litų, o tai yra net 118,4 proc. numatyto plano.

Aptarus visus netiesioginius mokesčius atskirai ir nustačius gaunamų pajamų iš jų kitimą, galima apibendrinti gautus rezultatus ir pavaizduoti visų gaunamų pajamų iš netiesioginių mokesčių santykio su nacionalinio biudžeto pajamomis raidą:



1 pav. Nacionalinio biudžeto visų pajamų ir pajamų iš netiesioginių mokesčių santykis 1999-2005 metais

Pagal pateiktą paveikslėlį galima aiškiai matyti, kad pajamų dalis iš netiesioginių mokesčių, kurios 1999 metais sudarė didžiąją dalį nacionalinio biudžeto, laikui bėgant vis mažėjo. Štai 2004 m. ir 2005 m. pajamos iš netiesioginių mokesčių nacionaliniame biudžete (įskaitant Europos Sąjungos paramą) sudarė apie 50 proc. Tačiau 2005 metų nacionalinio biudžeto visų pajamų yra surinkta du kartus daugiau negu 1999 metų nacionalinio biudžeto pajamų – tad pajamos iš netiesioginių mokesčių didėjo, kartu didėjant ir pajamoms iš kitų šaltinių. Lietuva perėjo besivystančios valstybės etapą, kai didžiausią dalį surenkamų pajamų sudarė netiesioginiai mokesčiai (nes juos lengviau surinkti), ir, stabilizavusi savo ekonomiką ir finansus bei įstojusi į Europos Sąjungą, dabar gali būti vadinama išsivysčiusia valstybe, kuri surenka ne tik netiesioginius mokesčius, bet ir gauna nemažai pajamų iš kitų alternatyvių šaltinių.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Teorijoje dažniausiai išskiriami ir skirtinguose mokslininkų darbuose vienodai aiškinami tokie apmokestinimo principai: teisingumo principas, efektyvumo principas, aiškumo (paprastumo) principas.

2. Remiantis darbe atlikta analize, netiesioginių mokesčių apmokestinimas veikia ne pagal teorijoje minimus, bet pagal Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytus principus.

3. Europos Sąjungoje harmonizuoti visi netiesioginiai mokesčiai, tačiau PVM, akcizų ir muitų reguliavimas pagal ES teisės aktus skiriasi: PVM ir akcizai reguliuojami direktyvomis, o muitai – tiesiogiai reglamentais.

4. Toks PVM reglamentavimas lemia, kad nacionalinis teisinis reguliavimas tik papildo, konkretizuoja ar įgyvendina ES apibrėžtas teisės normas, tačiau joms neprieštarauja.

5. PVM dalis visose į nacionalinį biudžetą gautose pajamose 1999-2006 metų laikotarpiu mažėjo, tačiau PVM išliko vienu iš svarbiausių mokesčių pajamų šaltinių Lietuvoje.

6. Apmokestinimo akcizais Lietuvoje reglamentavimas ne tik kad atitinka ES teisės nuostatas, bet su jomis visiškai sutampa.

7. Pajamos iš akcizų minimu laikotarpiu (1999-2006) augo, tačiau akcizų pajamų dalis visose nacionalinio biudžeto pajamose kasmet mažėjo.

8. Pajamos iš muitų nėra tokios didelės, kaip iš kitų netiesioginių mokesčių – PVM ir akcizų, tačiau joms būtinas išskirtinis dėmesys, nes esant netinkamam teisiniam reguliavimui, šių pajamų surenkama mažiau nei planuojama.

9. Lietuvai įstojus į ES ir prisijungus prie muitų sąjungos, pajamos iš muitų į nacionalinį biudžetą padidėjo nežymiai, nes muitai nemokami vykdant prekybą tarp ES valstybių narių, o su prekiaujant su kitomis valstybėmis, su kuriomis ES sudariusi prekybos susitarimus, mokami mažesni muitai arba taikomas nulinis tarifas.

NAUDOTA LITERATŪRA

1. Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014; 1996, Nr. 64-1501, Nr. 122-2863.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243, Nr. 116-4320, Nr. 171-6304, 2005, Nr. 76-2742, 2006, Nr. 119-4542.
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505; 2005, Nr. 72-2590; 2006, Nr. 6-193, Nr. 82-3264.
4. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802; 2006, Nr. 17-599.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102, 1999, Nr. 110-3233.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2264, Nr.89-3788; 2003, Nr.14-545; 2004, Nr.58-2051.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 17 d. įsakymas Nr. 157 „ Dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 61-2490, Nr. 98-4390; 2004, Nr.72-2509.
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 8 d. įsakymas Nr. VA-46 „Dėl Įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 55-1924, Nr. 113-4261.
9. Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31977L0388LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-28.
10. Europos Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/02/04/31992R2913LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-26.

11. Europos Tarybos direktyva (EEB) Nr. 92/12 dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų produktų laikymu, judėjimu ir kontrole (su pakeitimais), *Europos Sąjungos teisės aktų paieškos portalas*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>, prisijungimo laikas: 2006-11-29.

2. Specialioji literatūra:

1. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
2. Jakubčionis A. Lietuvos muitinės. Vilnius: Diemedis, 1999.
3. Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938.
4. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: TIC, 2003.
5. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
6. Pajuodienė, G. M. Mokesčių sistemos išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993.
7. Povilauskienė D. Teisė ir muitinės veikla. Vilnius: MRU, 2006.
8. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
9. Tidikis R. Socialinių mokslų ir tyrimų metodologija. Vilnius: LTU, 2003.
10. Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: Žodynas, 2001.
11. Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Москва: НАЛОГ-ИНФО, 2005.

3. Periodinė ir kita literatūra:

1. Adomaitytė R. Pridėtinės vertės mokestis užsienio valstybėse // Mokslinės minties šventė – 2006: studentų tarptautinių mokslinių konferencijų pranešimai. Vilnius: MRU Leidybos centras, 2006.
2. Dubauskas M. Girtis nedideliais mokesčiais – per anksti // Lietuvos rytas, priedas Vartai, 2006 geg. 22, Nr. 19 (783).
3. Lukaševičius K. Verslas ir apmokestinimo tobulinimo strategija: daktaro dis. soc. mokslai: vadyba ir administravimas / Kauno technologijos universitetas, Kaunas, 1998.
4. Proliberali mokesčių sistema – ateities Lietuvai // Litas. 1997 rugpj. 19.
5. Raišutis A. Lietuvos Respublikos muitų teisės savarankiškumo problematika // Jurisprudencija. 2005, Nr. 70 (62).

6. Žėkienė O. Mokesčių sistemos Lietuvos Respublikoje kūrimo prielaidos // Apskaita ir kontrolė. 1996 lapkr. 20.

4. Teismų praktika:

1. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo byla C-291/92, Finanzamt Uelzen / Armbrrecht.
2. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo byla C-16/00 , Cibo Participations.
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skundą uždarajai akcinei bendrovei "Tauja", trečiajam suinteresuotam asmeniui Šiaulių apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai Nr. A-1-355-2004.

5. Duomenys iš interneto svetainių:

1. *Europos Sąjungos portalas*, http://europa.eu/pol/cust/overview_lt.htm, prisijungimo laikas: 2006-11-28.
2. *Lietuvos muitinė*, <http://www.cust.lt/lt/rubric?rubricID=607>, prisijungimo laikas: 2006-11-21.
3. *Lietuvos muitinė*, http://www.cust.lt/miscdata/ES_muit_teise/BMK_naujared_20060403.pdf, prisijungimo laikas: 2006-11-22.
4. *Lietuvos Respublikos finansų ministerija*, <http://www.finmin.lt/finmin/selectpage.do?pathid=29E33D70B175176F42256CBB003D5C88>, prisijungimo laikas: 2006-11-14.
5. *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-20.
6. *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo komentaras, parengtas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/7f17e09ec9cbde14c2256e2400333656/4358761c2dec497b422570eb004d66c3?OpenDocument>, prisijungimo laikas: 2006-11-10.

Temos pavadinimas: Fizinų ir juridinių asmenų apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais teisinė analizė

***Pagrindinės sąvokos:** netiesioginiai mokesčiai, apmokestinimo principai, fiziniai ir juridiniai asmenys, pridėtinės vertės mokestis, akcizai, muitai.*

***Santraukos turinys:** Šis darbas trumpai apžvelgia fizinų ir juridinių asmenų apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais. Apmokestinimas nagrinėjamas per apmokestinimo principus. Į apmokestinimą PVM, akcizais ir muitais žvelgiama per šiuos mokesčius mokančius asmenis.*

Santrauka

Netiesioginiais mokesčiais yra laikomi pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai. Apmokestinimas šiais mokesčiais skiriasi nuo apmokestinimo kitais mokesčiais, nes netiesioginius mokesčius sumoka galutiniai prekės ar paslaugos vartotojai, tačiau tikraisiais mokėtojais yra teisės aktuose numatyti fiziniai ir juridiniai asmenys. Fizinų ir juridinių asmenų apmokestinimą reikia pradėti nagrinėti apmokestinimo principų, kurie yra esminis apmokestinimo pagrindas. Nesutampant teorijai ir teisės aktams, išskiriami dveji apmokestinimo principai: teoriniai ir teisės aktuose numatyti principai. Šiame darbe atskiri netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai – analizuojami visų pirma per apmokestinimo principus, taip pat išskiriami mokesčius mokantys fiziniai bei juridiniai asmenys, aptariamas pats apmokestinimas, kuris siejamas ir su praktikoje realiai surenkamomis pajamomis iš atskirų netiesioginių mokesčių bei su bendromis netiesioginiams mokesčiams būdingomis tendencijomis Lietuvoje.

The topic of the work: The Legal Analysis of Taxation of Natural and Legal Persons on Indirect Taxes

The main concepts: indirect taxes, the principles of taxation, natural and legal persons, value added tax, excise, customs.

The content of summary: This work shortly views taxation of natural and legal persons on indirect taxes. The taxation is analysed through the principles of taxation. Taxation on VAT, excises and customs is analysed through the prism of the taxpayers.

Summary

Indirect taxes are value added tax, excise and customs. Taxation on these taxes is different than on the other taxes, because indirect taxes are paid by the person who pays the cost of the good or service, but collected from the real taxpayers – natural and legal persons, which are determined in the legal acts. The taxation of natural and legal persons begins from the principles of taxation, which are the basis of taxation. The principles of taxation are distributed into two groups: theoretical and determined in the legal acts, because of the collision of theory and legal acts. The indirect taxes – value added tax, excise and customs – are described through the principles of taxation. Also these taxes are analysed by their taxpayers – natural and legal persons, the procedure of taxation, the influence of the indirect taxes to the national budget and the main tendencies of all indirect taxes in Lithuania.