

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
TEISĖS FILOSOFIJOS KATEDRA

JŪRATĖ RAČIŪNAITĖ
TEISĖS IR VALDYMO VAKARINIŲ MAGISTRANTŪROS STUDIJŲ PROGRAMA

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO
SOCIALINIS VEIKSMINGUMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas:

Doc. dr. V. Šlapkauskas

VILNIUS, 2006

TURINYS

ĮVADAS	3
1. PVM ĮSTATYMO SOCIALINIO VEIKSMINGUMO SAMPRATA	5
1.1. Mokesčių ir mokesčių teisės samprata	5
1.2. Pridėtinės vertės mokesčio ir įstatymo samprata	15
1.3. Teisės socialinio veiksmingumo samprata	23
2. PVM ĮSTATYMO REGLAMENTAVIMO PAGRINDINIAI BRUOŽAI	29
2.1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo subjektų teisės ir pareigos	29
2.2. Pridėtinės vertės mokesčio apskaitos reglamentavimas	33
2.3. Europos sąjungos valstybių narių bendri PVM įstatymo reglamentavimo bruožai	40
3. PVM ĮSTATYMO ĮGYVENDINIMO TEISINĖS IR SOCIALINĖS PROBLEMOS	47
3.1. Selektivi PVM tarifo nustatymo politika ir jos įgyvendinimo problemos	47
3.2. PVM mokėjimo teisinės problemos	51
3.3. Mokestiniai ginčai dėl PVM atskaitos	55
3.3.1. Mokestinių ginčų komisija	55
3.3.2. Teismai	59
Išvados ir rekomendacijos	65
LITERATŪROS SĄRAŠAS	67
Teisės aktai:	67
Literatūra:	69
Interneto šaltiniai:	70
PRIEDAI	74

IVADAS

Temos aktualumas. „Visoje planetoje, turinčioje pavadinimą „Žemė“, ypatingai didelio dėmesio yra verti tikrai du visuotinio gėrio esmę sudarą dalykai: 1) Žmogaus kokybė ir 2) Žmogaus gyvenimo sąlygų kokybė“¹. Vienas iš svarbiausių valstybės uždavinių — rūpintis savo gyventojais, stengiantis sudaryti kuo geresnes gyvenimo ir veikimo sąlygas.

Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare ypatingai aktuali pasidarė europinė integracija, kuri yra didžiulis placdarmas šalies ekonomikai augti ir stiprėti. Šios integracijos esminis bruožas yra ekonominė integracija, kurios pagrindas yra bendra ES vidaus rinka, apibrėžta laisvu asmenų, prekių ir kapitalo judėjimu tarp šalių. Pagrindinis laisvo prekių ir paslaugų judėjimo užtikrinimo veiksnys yra jose taikomų mokesčių skirtumų, turinčių įtakos prekybai tarp valstybių narių, sumažinimas. Šie skirtumai sudaro nelygias konkurencines sąlygas ir yra kliūtis laisvam prekių bei paslaugų ir kapitalo judėjimui, taip pat veikia žmoniškųjų išteklių ir įmonių valdymo sprendimus.

Europos Sąjungos vidaus rinkoje tarpusavio prekybos kliūtys susidaro ir dėl šalių narių apmokestinimo instrumentarijais skirtumų, t. y. skiriasi mokesčių rūšys, jų elementai (apmokestinimo bazė, tarifai, lengvatos), mokesčio ėmimo būdai, nustatymo metodai bei mokesčių našta.

Tyrimo tikslas — atskleisti pridėtinės vertės mokesčio socialinį veiksmingumą, analizuojant jo teisinį reglamentavimą Lietuvos Respublikoje ir šio reglamentavimo įtaką pajamų surinkimui į nacionalinį biudžetą bei poveikį mokesčių subjektų gebėjimui ir norui jo laikytis.

Tyrimo objektas — ES teisės dokumentai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir poįstatyminiai aktai, reglamentuojantys vieną iš svarbiausių netiesioginių mokesčių — pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Tyrimo uždaviniai:

- 1) išnagrinėti mokesčių ir mokesčių teisės sampratą;
- 2) išnagrinėti pridėtinės vertės mokesčio kilmės ir įstatymo sampratą;
- 3) išnagrinėti teisės socialinio veiksmingumo sampratą;
- 4) išnagrinėti PVM subjektų teises ir pareigas;
- 5) išnagrinėti PVM apskaitos reglamentavimą;
- 6) aptarti bendruosius PVM reglamentavimo bruožus Europos Sąjungoje;
- 7) išanalizuoti PVM tarifo nustatymo politiką ir jos įgyvendinimo problemas;

¹ Statkevičius A. XXI-ojo a. filosofija ir pasaulėžiūra. Vilnius, 2004. P. 63.

- 8) išanalizuoti teises problemas, susijusias su PVM mokėjimu;
- 9) išanalizuoti PVM atskaitos ginčus, sprendžiamus ikiteisminėse ir teisminėse institucijose.

Tyrimo hipotezė — teisės normos, reglamentuojančios pridėtinės vertės mokestį, nesudaro tinkamų prielaidų PVM įstatymo socialinio veiksmingumo įgyvendinimui, nes jų keitimas ir naujų kūrimas nesiremia PVM įstatymo veikimo sociologine analize. Lietuvos mokesčių įstatymų kūrėjai teisinį įstatymą suvokia kaip suvereno valios išraišką ir PVM įstatymo veiksmingumą vertina pagal tai, ar pavyko surinkti planuotą mokesčių sumą į valstybės biudžetą.

Tyrimo metodai:

- 1) teisės, sociologijos, ekonomikos informacijos šaltinių analizės metodai;
- 2) logikos metodas, siekiant atskleisti matematinį tikslumą ir sąvokų grynumą;
- 3) leksinis metodas, siekiant iššifruoti PVM įstatymo teksto esminių žodžių reikšmę;
- 4) kiekybinė dokumentų turinio analizė;
- 5) kokybinė dokumentų turinio analizė;

Naudota literatūra ir šaltiniai:

- 1) Lietuvos Respublikos ir tarptautiniai teisės aktai, reglamentuojantys Pridėtinės vertės mokestį;
- 2) Lietuvos ir užsienio autorių teisės, teisės sociologijos, mokesčių, ekonomikos veikalai ir publikacijos periodiniuose leidiniuose;
- 3) Lietuvos mokslininkų darbai;
- 4) Lietuvos Respublikos valstybinių institucijų (Valstybinės mokesčių inspekcijos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, Lietuvos Respublikos Prokuratūros) internetinėse svetainėse skelbiami duomenys ir informacija.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, 3 skyriai, išvados ir rekomendacijos, santrauka lietuvių ir anglų kalba. Darbo pabaigoje pateikiamas literatūros sąrašas ir du priedai.

1. PVM ĮSTATYMO SOCIALINIO VEIKSMINGUMO SAMPRATA

1.1. Mokesčių ir mokesčių teisės samprata

Visuomenėje, kurioje civilizacijos raida grindžiama unikaliomis ir diena po dienos tobulėjančiomis technologijomis, leidžiančiomis „valdyti“ materialųjį pasaulį, žmonių santykiai, priešingai, tampa vis sudėtingesni. Dėl to teisei, siekiančiai įtvirtinti žmonių santykius ir būti visuomenės narių moralumo, kultūringumo garantu, palaikant jų tarpusavio solidarumą, kyla vis sudėtingesni uždaviniai. Svarbiausi žmonių tarpusavio kultūrinio bendradarbiavimo santykiai atsiranda, plėtojasi ir pasibaigia vadovaujantis pozityviosios teisės normų pagrindu. Profesorė M. Szyszkowska pabrėžia, kad kiekvienas individas pageidauja, jog teisė užtikrintų teisingumo jausmą². Prof. R.Z. Livšicas sako, jog teisė — tai sunormintas teisingumas, pajėgus įgyvendinti visuomeninį kompromisą³. Todėl būtina siekti pažangos teisės srityje siekiant, kad visuomenės narių tarpusavio santykiai būtų grindžiami kompromisinėmis teisės normomis. Tokių normų pagrindu bus skatinama kurtis visų visuomenės narių interesus užtikrinanti teisinė paslauga. Visuomenės narių tarpusavio paslaugai būtinas juridinis pagrindas — teisės norma, besiremianti bendrąja pamatine teisės norma, nes tik nuo konkrečios normos gali priklausyti visuomenės narių tarpusavio santykių teisinis turinys. Tauta valstybės konstitucijoje įtvirtina svarbiausius savo siekius, socialinio gyvenimo principus, kuriais remiantis turi būti kuriama visa pozityviosios teisės sistema.

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

Mokesčiai kaip pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas susijęs tiek su valstybės, tiek praktiškai su visų krašto ūkio subjektų ir gyventojų materialiniais interesais. Todėl teisė nustatyti valstybinius mokesčius turi tik įstatymų leidžiamosios valdžios institucija, veikianti visos valstybės (tautos) vardu. Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius nustato Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus. Mokesčius nustato valstybė. Tai reiškia, jog prievolė mokėti įstatymais nustatytus mokesčius atsiranda valstybės, o ne institucijos, atsakingos už mokesčio administravimą, atžvilgiu. Dėl to mokestis nėra ir negali būti susitarimo tarp valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo objektas.

² Szyszkowska M. Europejska filozofia prawa (2 wydanie). Warszawa: C.H.Beck, 1995. P 22.

³ Livsic P.3. Teorija prava. Moskva, 1994. P 75.

Mokesčiai iš pat pradžių buvo suprantami kaip atlyginimas už valstybės teikiamas paslaugas (pirmiausia už asmens ir jo turto saugumą). XIX a. pirmoje pusėje valstybinių funkcijų vykdymo išlaidas buvo priimta laikyti paslaugomis, o mokesčius — kaina už naudojimąsi tomis paslaugomis.

Apmokestinimo problemos domino ekonomistus, filosofus, valstybės veikėjus nuo senų laikų. Š. Monteskje manė, kad niekas nereikalauja tiek išminties ir proto, kaip nustatymas dalies, kurią valstybė atima iš savo piliečių ir kurią palieka. T. Hobsas mokesčius dar vadino piktosios ramybės arba taikos kaina. O vienas pagrindinių apmokestinimo teorijos kūrėjų A. Smitas sakė, kad mokesčiai tiems, kas juos sumoka — požymis ne vergystės, o laisvės šaltinis⁴.

XIX–XX a. įsigalėjus kapitalistinei ūkio tvarkai ir pasikeitus gyvenimo lygiui, ėmė formuotis valstybių mokesčių sistemos. Aktyviai buvo diskutuojama, kurie mokesčiai yra geresni — tiesioginiai ar netiesioginiai. Pirmieji mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius suskirstė fiziokratai XVIII a. Remdamiesi mokesčių perkėlimo teorija, tiesioginius mokesčius jie laikė „neperkeliamais“, nes juos sumokėdavo pats apmokestinamas subjektas, o netiesioginius sumoka asmenys, kuriems yra „perkelti“ šie mokesčiai. Kai kurie mokslininkai siūlė didinti netiesioginius mokesčius, nes tai yra naudinga valstybės išdui ir yra svarbus valstybės pajamų didinimo šaltinis. XIX a. pabaigoje mokesčiai virto teisine mokėjimo prievole ir praktiškai šia prasme išliko iki mūsų dienų⁵.

Valstybių gyvavimo istorijoje buvo daug ir įvairių mokesčių, jų surinkimo būdų ir, svarbiausia, paskirties. Iki šiol žinomiausios mokesčių teorijos yra šios⁶:

1. Mokesčiai — apmokėjimas už valstybės teikiamas paslaugas, t. y. kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą.

2. Mokesčiai — ekonomikos stabilizavimo priemonė, pateisina apmokestinimo netolygumą ir siekia mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo spartą bei pertvarkyti gamybos struktūrą.

3. Mokesčiai — pajamų išlyginimo įrankis. Tiesioginiams mokesčiams (pajamų palikimo, dovanojimo) taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę.

Apmokestinimo metodų raidoje galima išskirti tris pagrindinius etapus.

Pirmajame etape — nuo senovinio pasaulio iki viduramžių pradžios valstybė neturėjo savo finansinio aparato, kuris rinktų mokesčius. Ji nustatydavo tik sumą, kurią norėjo gauti, o surinkimą pavesdavo miestui arba bendrovei.

⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 11.

⁵ Ten pat, P. 12.

⁶ Ten pat, P. 15.

Antrajame etape, XVI a. prad. – XIX a., kai kuriose šalyse atsirado finansinės įstaigos, kurios prisiėmė dalį funkcijų. Valstybė nustatydavo mokesčių kvotas ir prižiūrėdavo, kaip surenkami mokesčiai.

Trečiajame etape — valstybė paėmė į savo rankas visas apmokestinimo funkcijas.

Lietuvoje mokesčiais labiau pradėta domėtis XIII a., kai formavosi Lietuvos valstybė. Seniausi mokesčiai Lietuvoje buvo natūriniai. Kęstučio laikais, pradėjus kaldinti Lietuvos pinigus, natūriniai mokesčiai pakeisti piniginiiais. Valstybės mokesčių sistema formavosi Didžiosios Lietuvos Kunigaikštystės laikais. XV a. pabaigoje Lietuva buvo viena pirmųjų Europos valstybių, pradėjusių sudarinėti biudžeto formos sąmatas. XVIII a. biudžeto pajamų ir išlaidų sąmatos ruoštos sistemingai. XVIII a. pabaigoje Rusijos imperijai okupavus didžiąją dalį Lietuvos, įsigaliojo Rusijos mokesčių sistema. Tačiau Lietuvai atkūrus valstybingumą, 1918 m., pradėjo formuotis nauja mokesčių sistema. 1919 m. sausio 23 dieną priimtas mokesčių įstatymas, vėliau kiti norminiai aktai mokesčių bei rinkliavų klausimais⁷.

Okupacijos laikais Lietuva neturėjo mokestinio savarankiškumo. Sovietiniais metais (1940–1989 m.) buvo sugriauta nepriklausomos tarpukario Lietuvos mokesčių sistema ir apie 91 proc. valstybės biudžeto pajamų sudarė įmonių ir organizacijų mokėjimai, o likusią dalį — gyventojų mokesčiai bei rinkliavos. Šalyje taikyta centralizuota apmokestinimo tvarka, nukreipta prieš privačią veiklą bei įtvirtinanti kolektyvinę priespaudą.

1990 m. Lietuvoje pradėjus formuotis rinkos santykiams, centralizuota apmokestinimo tvarka skubiai buvo keičiama į naujus mokestinius santykius.

Nustatant ir imant mokesčius turi būti garantuotos tam tikros mokėtojo teisės. D. Ruchovienė daktaro disertacijoje „Lietuvos mokesčių sistemos įtaka įmonių verslo kaštų strategijai“ nurodė keturias A. Smito suformuluotas mokesčių sistemos formavimo taisykles, kurios dažniausiai cituojamos:⁸

1. **Mokesčių kilmė ir tikslas.** Kiekvienas moka mokesčius pagal ūkinį pajėgumą, tai yra proporcingai tam pelnui, kurį mokėtojas gauna globojamas valstybės. Mokesčiai turi būti skirstomi vien ekonominiais sumetimais, be privilegijų ir luominių skirtumų, ne pagal socialinę mokėtojo padėtį, o pagal jo turtą ir gaunamą uždarbį.

2. **Apmokestinimo objektas.** Pajamos, grindžiamos keturiais šaltiniais — renta, pelnu, turtu ir darbo užmokesčiu.

3. **Mokėjimo terminai, būdai, suma.** Kiekvienas mokėtojas turi žinoti: kiek, kada ir koku būdu turės mokėti nustatytus mokesčius. Mokesčių aiškumas, griežtas jų dydis neleidžia savivaliauti valstybės išdo tarnautojams.

⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 18.

⁸ Ruchovienė D. Lietuvos mokesčių sistemos įtaka įmonių verslo kaštų strategijai: daktaro disertacija. Kaunas, 2000. P. 11.

4. **Mokėtojui patogias mokėjimo būdas.** Kiekvienas mokestis turi būti renkamas tuo laiku, toje vietoje ir tuo būdu, kuris mokesčių mokėtojui yra patogias. Patogus mokesčių mokėtojui laikas yra naudingas ir pačiam išdui, nes gaunama tai, kas išties priklauso.

Mokesčiai turi garantuoti tokias pajamas, kad jų įvedimas būtų pateisinamas. Remiantis šiuo teiginiu, vienas didelis mokestis (kuris tokiu atveju vadintųsi produktyviu) geresnis nei keli smulkūs mokesčiai.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nurodyta, kad mokestis — mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti.⁹ Mokesčių privalomumas reiškia ne tik prievolę mokėti mokestį, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktais nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Jeigu mokesčio mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo nustatytą mokestinę prievolę, jam gali būti taikomos įstatymo numatytos poveikio priemonės (priskaičiuojami delspinigiai, skiriamos baudos, taikomas priverstinis mokestinio išskolinimo išieškojimas, administracinės ar baudžiamosios sankcijos). Su mokesčių privalomumu glaudžiai siejasi individualiai neatlygintinas jų pobūdis. Mokestinės prievolės atsiradimas apskritai nesiejamas su tam tikrų paslaugų teikimu mokesčio mokėtojui (išimtį sudaro konsulinis bei žyminis mokestis, valstybės rinkliava).

Įstatymas mokestį apibūdina kaip mokesčio mokėtojo pinigine prievolę valstybei, t. y. kaip teisinį santykį tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės, kurio esmę sudaro mokesčio mokėtojo pareiga sumokėti nustatyto dydžio mokestį pinigais ir valstybės teisė reikalauti iš mokesčio mokėtojo (skolininko) tinkamai įvykdyti šią pareigą. Mokestis kaip pinigine prievolė reiškia, kad jis gali būti mokamas tik pinigais, išskyrus įstatymo numatytus atvejus. Pažymėtina, kad ir tada, kai mokestinis išskolinimas padengiamas turtu (akcijomis), pastarasis įvertinamas pinigais, o tai reiškia, kad mokestinis išskolinimas padengiamas pinigais ir mokestis išsaugo savo kaip pinigines prievolės formą.

Nurodyti požymiai būdingi visiems mokesčiams, todėl vadintini bendraisiais. Jų visuma leidžia apibrėžti mokestį kaip valstybės nustatytą privalomą pinigine mokėjimą į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir pinigų fondus. Atitinkamo dydžio mokestį privalo mokėti mokesčio mokėtojas įstatymo nustatyta tvarka.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymą mokesčio mokėtojas — asmuo, kuriam mokesčio įstatymas nustato prievolę mokėti mokestį. Mokesčio mokėtoju gali tapti tiek fizinis asmuo (individas), tiek juridinis asmuo, taip pat bet koks kitaip organizuotas teisės subjektas,

⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX–2112 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63–2243.

nepriklausomai nuo santykio su valstybe, nustačiusia mokesťį. Vienus mokesčius moka tik juridiniai asmenys, kitus moka tik fiziniai, trečius — įvairūs mokesčio mokėtojai (valstybės rinkliava).

Įvairių mokesčių rinkinys sudaro mokesčių sistemą. G. Pajuodienė teigia, kad mokesčių sistema — tai vienas su kitu susijusių mokesčių visuma. Ji formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius ir kartu laikantis tam tikrų apmokestinimo principų.¹⁰

Kad mokesčių teisė kaip šiuolaikinės teisės pavyzdys galėtų norminti žmonių elgesį ir derintų priešingus interesus, tampa vis aktualiau, kad joje vyrautų liepimai ir reikalavimai. Mokesčių teisė yra valstybės įgaliotų institucijų sukurtų teisės normų rinkinys. Tai pozityvioji teisė — teisėkūros kūrinys, kurį galima konstruoti, nepažeidžiant kitų teisių. Tačiau ji įtvirtina taisykles, kurios liepia ar draudžia ką nors daryti ir kurių vykdymas yra garantuotas valstybės prievarta. Kai yra technokratiškai sukurtos teisės normos, siaurėja moralinių nuostatų pasireiškimas, nes jos kyla ne iš žmonių suvokiamų ir pripažįstamų gyvenimo vertybių, o siekiant konkrečių valstybės tikslų, kurie dažniausiai būna susiję su valstybės galios stiprinimu. Dėl to vienas pagrindinių pozityviosios teisės požymių — privalomumas, kurį garantuoja organizuota valstybės prievarta. Kaip rašo A. Vaišvila, teisiniam pozityvizmui teisė — tai valstybės nustatytų ir valstybės valią išreiškiančių įpareigojančių teisės normų rinkinys. Čia postuluojuama tik pareiga paklusti pozityviosios teisės imperatyvams, o atsakymas į klausimą, kuo gali būti grindžiama būtinybė tą pareigą vykdyti, nebūtinai¹¹. Mokesčių teisė idealiai atitinka šį apibūdinimą.

Pagal juridinio pozityvizmo koncepciją viskas, ką valdžia nustato, vadinama teise. G. Radbruchas ją vadina „įstatymine neteise“, nes tokia teisė, yra pozityviosios teisės normomis juridizuota valdžia¹². Dėl savo imperatyvumo mokesčių teisei kaip pozityviajai teisei ypač svarbu, kad joje įtvirtintos nuostatos maksimaliai atspindėtų bendruosius visuomenės poreikius. Štai 1793 m. Prancūzijos Konstitucijos 4 punktą skelbė: įstatymas gali nustatyti tik tai, kas teisinga ir naudinga visuomenei.¹³ Tačiau iškyla neaiškumo problema, kas ir kaip galėtų identifikuoti tąjį teisingumą ir naudą. Nėra vienareikšmiško atsakymo, kokiomis vertybėmis ir įsitikinimais turėtų remtis teisėkūros atstovai, kad mokesčių teisė išreikštų visuomenės interesus.

Galima režiuruoti, kad mokesčiai šiuolaikinėje visuomenėje yra svarbi teisės sąvoka. Mokesčių privalomas sumokėjimas pagal galiojančius norminius aktus yra griežtai prižiūrimas valstybės institucijų ir, esant pažeidimams, sankcionuojamas valstybės prievarta. Mokesčių

¹⁰ Pajuodienė G.M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993. P. 4.

¹¹ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius, 2000. P. 80.

¹² Vaišvila A. Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje. Vilnius: Litimo, 2000. P. 60.

¹³ 1793 m. Prancūzijos Konstitucija (prancūzų k.) //

<http://www.conseilconstitutionnel.fr/textes/constitution/c1793.htm>; prisijungimo laikas: 2006-07-25.

įstatymai remiasi „klasikiniu“ teisės normos apibrėžiamu: tai teisėkūros subjektų suformuluota ar sankcionuota visuotinai privalomo elgesio taisyklė, garantuojama visuomeninio santykio dalyvių abipuse nauda ar valstybės prievarta ir pajėgi veikti tik kartu su kitomis teisės normomis.

Kad mokesčių teisė būtų veiksmingas socialinio reguliavimo įrankis, labai svarbu, kad jos įgyvendinimas būtų grindžiamas visuotinai pripažįstamais principais. Dėl to šių laikų pozityvistai papildo, atnaujina ir plėtoja teisinį pozityvizmą. Pavyzdžiui, H. Hartas sukyla prieš teoriją, kurios pagrindinė idėja yra ta, kad teisė yra suvereno valios pareiškimai arba grasinimais paremti įsakymai¹⁴. Oponuodamas ir papildydamas H. Harto teiginį, R. Dworkinas teisę supranta ne tik kaip pozityviosios teisės normas, bet ir kaip teisės principus, nes tais atvejais, kai nėra teisės normos, teismai privalo rasti išeitį — vadovautis teisės principais¹⁵.

Teisės principai dažniausiai pasireiškia kaip teisinės idėjos, kuriomis grindžiamos konkrečios teisės normose. Šios idėjos vystėsi ir tobulėjo būdamos kaip atspindys žmonių valios ir tradicijų, ėjusių iš kartos į kartą, siekiant žmonių gerovės, tarpusavio solidarumo, kuriamų įstatymų veiksmingumo. Veiksmingi įstatymai — tai teisiškai stiprios valstybės požymis, tai reikšmingi veiksniai, reguliuojantys daugelį valstybėje vykstančių procesų. Teisės principai, išvesti iš teisių ir pareigų vienovės, yra tos vienovės abstraktaus įgyvendinimo konkretizuoti pavidalai. Būdami tos vienovės įvairūs reiškimosi aspektai, jie tarpusavy susiję, papildo vienas kitą, egzistuoja konkrečios sistemos pavidalu. Dėl to teisės principų tikslas — visapusiškai išreikšti teisių ir pareigų vienovę, padaryti ją vaizdesnę, geriau suvokiamą ir lengviau pritaikomą teisiškai norminant įvairius gyvenimo reiškinius.

Bendrumo požiūriu teisės principus, taikomus mokesčių teisėje, mano galva, būtų galima suklasifikuoti¹⁶:

1. Bendrieji teisės principai
2. Teisės politikos principai
3. Mokesčių teisės principai
4. Apmokestinimo principai

1. Bendrieji teisės principai — būdingi visai teisės sistemai, persmelkia kiekvieną šaką, nurodo kaip formuluojamos teisės normos ir organizuojamas jų vykdymas, kad būtų apsaugotos pagrindinės žmogaus teisės. Remiantis bendraisiais teisės principais, suprantamos ir apibrėžiamos pagrindinės ir visuotinai pripažintos normos, kuriomis išreikštas teisės turinys, teisės bruožai, be to šios normos pasižymi aukščiausia, imperatyvine juridine galia. Principai yra teisės normos — pagrindai. Tai reiškia, kad jų pagrindu yra paremti šiuolaikinių santykių ir teisės sistema, reikalinga normaliam šios sistemos funkcionavimui ir vystymuisi. Bendrieji teisės

¹⁴ Hart H. L. A. Teisės samprata. Vilnius: Pradai, 1997. P. 88.

¹⁵ Dworkin R. Taking Rights Seriously. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1978. P. 189.

¹⁶ Selektiviai atrinkta autorės.

principai yra labiausiai apibendrintos normos, kurios koncentruota forma atspindi pagrindinį teisės turinį. Bendrųjų teisės principų turinys pasižymi stabilumu. Svarbi bendrųjų principų veikimo mechanizmo ypatybė yra ta, kad pareigos, kylančios iš šių principų yra visuotinės (*erga omnes*). Charakteringas bendrųjų teisės principų bruožas yra ir tai, kad jie veikia teisinius santykius pasiremdami ne tik teisiniu, bet ir moraliniu norminio reguliavimo mechanizmu. Bendrieji teisės principai atspindi ne bet kokius objektyviai apibrėžtus valstybės ir visuomenės reikalavimus, o tik jų pačių pagrindinius interesus. Bendrieji teisės principai yra istoriniai: jie atsiranda ir vystosi kartu su visuomenės istorija. Negalima jų laikyti amžiniais ir nesikeičiančiais. Principai atspindi ir įtvirtina teisinės sistemos charakteringus bruožus. Juose galima išžiūrėti visuomenės patirtį, žmonijos įgytą per visą istoriją. Šie principai pabrėžia visa, kas yra teisinga ir naudinga. Kaip bendruosius principus, labiausiai žinomus ir taikomus, reikėtų paminėti:

Socialinės laisvės principas. Jis užtikrina asmens socialinę apsaugą, suteikiama teisė pasirinkti darbo, veiklos formas, gyvenamąją vietą. Žmogus — ne priemonė, o tikslas, visi gimsta laisvi ir lygūs.

Socialinio teisingumo principas. Jis garantuoja atitikimą tarp tikslo ir pareigų, nusikaltimo ir bausmės, darbo bei atlyginimo. Įstatymas — tautos valia.

Lygybės prieš įstatymą principas. Garantuoja teisę į įstatyminę apsaugą nepriklausomai nuo kaltės, religijos, rasės.

Teisėtumo principas garantuoja teisės normų realizavimą, teisės principų veikimą. Teisėtumas — kai visi teisės subjektai savo veiklos srityje tiksliai ir besąlygiškai įgyvendina teisės normų paliepiamus. Teisėtumas pasireiškia tuo, kad įstatymai turi būti taikomi visuotinai; įstatymai visada išlaiko viršenybę kitų teisės aktų atžvilgiu.

Atsakomybės tik už kaltą veiką principas įtvirtina nuostatą, kad kaltė suprantama kaip pažeidimą padariusio asmens psichinis santykis su savo veiksmais ir jų padariniais. Atsakomybė skiriama tik tada, kai įrodyta, kad žmogus kaltas dėl teisės normų reikalavimo pažeidimo.

Bausmių apribojimo principas reiškia, kad baudžiamąsias priemones reikia naudoti tik esant realiai grėsmei visuomenei, kai nepakanka civilinių priemonių. Teisė neturi vien tik bauginti; visada, kai tik įmanoma, turi skatinti elgtis taip, kad teisės subjektai nepažeistų socialinės tvarkos.

Sąžiningumo principas, numatytas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 28 straipsnyje, yra būdingas visai teisės sistemai, tačiau ypatingai svarbus mokesčių teisėje. Juo turi vadovautis mokesčių mokėtojas, atlikdamas tik teisėtus mokesčių mokėjimo veiksmus, t. y. apskaičiuodamas ir mokėdamas mokesčius pagal mokesčių įstatymus ir nepažeisdamas jų reikalavimų. „Esant įstatymo neaiškumui jis turi būti aiškinamas pirmiausia teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodu. Neįmanoma nenustačius įstatymo tikslų, kurių siekta

priimant konkrečią teisės normą, nustatyti tikrąją tos normos prasmę. Ignoruoti teisės normos tikslus reikštų nepaisyti įstatymų leidėjo valios. Ši aiškinimo metodą lengviausia taikyti esant neabejotinų įrodymų, patvirtinančių įstatymo tikslus, pavyzdžiui, kai jie aiškiai suformuluoti įstatymo preambulėje ar atskiruose įstatymo straipsniuose arba juos galima aiškiai suvokti iš įstatymo pavadinimo ar turinio¹⁷

2. Teisės politikos principai:

Teisinio tikrumo principas užtikrina sąlygas, kad būtų pasiekti bendrieji įstatymo kaip socialinio regulatoriaus tikslai: laisvė, lygybė, teisingumas.

Objektyvumo principas suponuoja viešojo administravimo subjekto veiksmų nešališkumą ir objektyvumą, t. y. jis pabrėžia, kad mokesčių administratoriaus pagrindinė funkcija ir uždavinys yra padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas.

Realizmo principas suprantamas kaip galiojančių teisės aktų infliacijos priešnuodis. Neatsižvelgimas į realizmo principą lemia teisės autoriteto, pagarbos jai smukimą ir kaip to rezultatas — jos veiksmingumo apribojimą¹⁸.

Konstitucinio principo pagrindas yra prielaida, kad visuomenė priima teisę, kai ji atitinka šios visuomenės pripažįstamas pagrindines vertybes¹⁹.

Teisinės galios subordinacijos principas skelbia, kad teisiniai sprendimai neturi prieštarauti aukštesnės pakopos teisei, ypač konstitucinei teisei. Ši nuostata parodo, kaip reikėtų interpretuoti teisės normas ir suteikia galimybę jas parengti taip, kad būtų galima išvengti prieštaravimų ir dviprasmiškumų.

Laisvės principas reiškia, kad teisė turi užtikrinti piliečių veikimo laisvę. Remiantis šiuo principu, teisės normos turi būti nustatomos tada, kada abejojama, ar tokia teisė apskritai leistina. Nereikia nustatinėti teisių, jeigu nėra praktinės galimybės jas įgyvendinti.

Priešingų interesų derinimo principas reikalauja vengti tokių teisėkūros sprendimų, kurie neatitinka tautos ir valstybės interesų arba vienos socialinės grupės būklę pagerina kitų socialinių grupių padėties pabloginimo sąskaita; jis skatina parengti priešingų interesų derinimo procedūras, kurias taikant galima pasiekti socialinių grupių interesų kompromisinį susitarimą.

Teisės negaliojimo atgal principas. Teisės aktai turi įpareigoti ne nuo jų paskelbimo dienos, o po tam tikro nustatyto laiko, nes staigus teisės normų įvedimas gali sukelti padarinius, vertinamus kaip neteisinga bausmė.

3. Mokesčių teisės principai. PVM įstatymas kaip svarbi mokesčių teisės dalis yra ganėtinai specifinė teisinė sritis ir jo reglamentavimas bei įgyvendinimas paremtas, principais,

¹⁷ Paulauskas A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos // Teisė. 2004, Nr. 51. P. 10.

¹⁸ Šlapkauskas V. Sociologinė pagalba kaip teisėkūros kokybę lemiantis veiksnys // Jurisprudencija. 2004, T. 54(46). P. 58.

¹⁹ Ten pat.

kurie yra įvardinti įstatyme, siekiant pabrėžti jo paskirtį ir teisėkūros subjektų norą, įgyvendinti tiek formalųjį (teisinį), tiek socialinį (turiningąjį) veiksmingumą.

Mokesčių nustatymo tik įstatymu principas. Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje galioja principas, jog mokesčiai, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomi tik įstatymu. Šis principas reiškia, kad įstatymu, o ne žemesnės galios teisės aktais gali būti nustatomi pagrindiniai mokesčio elementai.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas: taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas: kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

Apmokestinimo aiškumo principas: mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.

Subsidiarumo ir proporcingumo principas — teisiniai sprendimai turi būti priimami tuo lygmeniu, kuriame jie yra veiksmingiausi. ES nesikiša į sprendimus, kurie gali būti sėkmingai priimti šalyse.

Turinio viršenybės prieš formą principas: mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.²⁰

Apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą principai yra pamatiniai argumentai aiškinant ir taikant PVM įstatymą, taip pat jais kaip esminiais remiasi visa mokesčių teisė. Jeigu teisėkūros subjektas nesugebėjo tiksliai ir vienareikšmiškai reglamentuoti mokesstinės prievolės, tai dėl to kilęs mokesstinis ginčas turi būti sprendžiamas mokesčių mokėtojo naudai. Mokesčių mokėtojai vykdo įvairias veiklas. Dėl to visas jas tiksliai ir detalai reglamentuoti yra praktiškai neįmanoma. Todėl svarbiausias tų veiklų rodiklis yra jų turinys, o ne būdai kaip buvo pasiekti rezultatai. Šis principas teisėkūroje ir teisės normų realiame taikyme leidžia suderinti du priešingų polių tikslus — mokesčių mokėtojams turėti teisę laisvai veikti ir mokesčių administratoriui vertinti šių veiksmų atitikimą galiojančioms teisės normoms.

Kadangi PVM įstatymo įgyvendinimas garantuotas valstybės prievarta, o demokratinėje visuomenėje ypatingai yra svarbu nepažeisti žmogaus teisių ir laisvių, tai valstybinę prievartą riboja ***teisinio apibrėžtumo principas:*** viešo administravimo subjektai, siekdami sudaryti sąlygas įgyvendinti žmogaus teises ir laisves, gali vykdyti veiklą tik savo kompetencijos ribose. Visi jų veiksmai ar sprendimai, priimti viršijant nustatytą kompetenciją, pripažįstami neteisėtais. Kad valstybės tarnautojai nepažeistų žmogaus teisių ir laisvių, šis principas yra Civilinio kodekso

²⁰ Valstybės žinios. 2004, Nr. 63–2243.

1.2. straipsnyje, kuris įtvirtina nesikišimo į privačius santykius reikalavimą. Taip pat Viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnio pirmosios dalies 1 ir 4 punktuose įtvirtinti įstatymo viršenybės bei draudimo piktnaudžiauti valdžia principai lemia, kad mokesčių administratoriaus veikla ribojama jam įstatymo priskirtos kompetencijos apimtimi.

4. Apmokestinimo principai. G. Pajuodienė knygoje „Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse“ cituoja Adamą Smitą, kuris suformulavo pageidaujamas mokesčių savybes. Jos tapo klasikiniiais apmokestinimo principais. Išskirtini tokie apmokestinimo principai²¹:

Teisingumo principas. Pagal šį principą mokesčius privalo mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis. Laikoma, kad kuo didesnę turtą asmuo turi, tuo daugiau valstybės paslaugų jis gauna, todėl už jas turi daugiau sumokėti. Tačiau neleistina, kad sumokėtas mokestis prilygtų mokėtojo gaunamai naudai. Apmokestinant reikia teisingai įvertinti mokėtojo gebėjimą mokėti mokestį (apmokestinimo teisingumą). Išskiriamas horizontalus ir vertikalus teisingumas. Horizontalus teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias pajamas ar turtą, būtų vienodai apmokestinami. Vertikalus teisingumas yra tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai (diferencijuotai).

Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus siekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai — jį skatintų²².

Administravimo paprastumo principas. Mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs. Nevertėtų mokesčio rinkti, jei jo administravimas kainuotų tiek pat ar daugiau nei mokestinės įplaukos į biudžetą. Toks požiūris negalioja, jei mokesčio funkcija — rinkos reguliavimas. Tada mokestinės įplaukos nėra tokios svarbios.

Mokestinių įplaukų produktyvumo bei elastingumo principas. Pagal šiuolaikinį vertinimą mokesčių sistema laikoma efektyvi, jei atitinka šiuos reikalavimus:

- Užtikrina reguliarių numatytų dydžių piniginių lėšų įplaukimą į biudžetą ir tų sumų atitinkamą didėjimą, didėjant apmokestinamoms pajamoms.
- Skatina reikiamą gamybinį aktyvumą ir asmeninį vartojimą.
- Suderina centrinės ir vietos valdžios interesus, formuojant jų biudžetų pajamas.

Atskirų mokesčių sistemų formavimo principai yra skirtingi ir daugeliu atvejų priklauso nuo valdžioje esančių partijų mokesčių politikos. Mokesčių sistemos skiriasi savo struktūra, mokesčių ėmimo būdais, tarifais, apmokestinimo bazėmis, mokesčių lengvatomis ir kitais elementais, atskirų valdžios lygių fiskalinėmis teisėmis.

²¹ Pajuodienė G.M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993. P. 5.

²² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 26.

Vadinasi tiek atskiri mokesčiai, tiek jų sujungimas į vieningą sistemą, vadinamą mokesčių sistema, yra reguliuojami mokesčių teisės. Jos veiksmingumas priklausys nuo to, kaip visuomenė pripažins vieno ar kito mokesčio reikalingumą bei pagrįstumą, remiantis kuriais bus siekiama naujos kokybės visuomeninių santykių.

1.2. Pridėtinės vertės mokesčio ir įstatymo samprata

Teisinės valstybės koncepcijos Lietuvoje kūrėjas prof. A. Vaišvila pažymi, kad teisinis įstatymas — tai valstybinės valdžios suformuluota, privaloma bendro pobūdžio taisyklė, atitinkanti prigimtines (konstitucines) žmogaus teises ir išreiškianti priešingų interesų kompromisą²³.

N. Makiavelis buvo įsitikinęs, kad moralinės ir politinės dorybės kyla iš įstatymo. Kai visuomenė pagenda, ji nebegali savęs reformuoti, ir vienas įstatymų leidėjas turi ją paimti į savo rankas. Anksčiau įstatymai buvo „rasti“ visuomenėje, dažniausiai sankcionuojant papročius, o N. Makiavelio nauja nuostata skatino leidėją imtis iniciatyvos, nes jis yra ne tik „valstybės, bet ir visuomenės su visomis jos moralinėmis, religinėmis ir ekonominėmis institucijomis architektas“²⁴.

Teisės viršenybės pripažinimas reikalauja įstatymą suprasti kaip teisinį, t. y. antrinį, teisės nulemtą reiškinių, kuris išreiškia ne bet kokia įstatymų leidėjo valią, o priklausančią nuo teisės vertinimo: kas yra teisinga ar neteisinga, prieštarauja ar atitinka teisės principams. Teisės viršenybė išliks tik tokiu atveju, jei dauguma, sprendama konkrečius klausimus, bus saistoma taisyklių, kurių ji negali keisti *ad hoc*.

Teisės ir įstatymo skyrimas pagrindžia dvi teisinio įstatymo funkcijas: vertybinę ir aiškinamąją. Per šias funkcijas įstatymas gali būti vertinamas kaip teisinis ar neteisinis. Įstatymams keliami tokie turinio reikalavimai: juose turi atsispindėti visuomenės bendras interesas — skirtingų socialinių interesų kompromisas. Teisinis įstatymas laikomas svarbia socialine vertybe. Nuo teisės sampratos priklauso objektyvus įstatymų leidybos pobūdis. Jam keliami reikalavimai lemia visuomeninio–politinio gyvenimo organizavimą, numatantį įstatymų leidybos tikslus, turinį ir panašiai²⁵.

Pridėtinės vertės mokestį išrado prancūzas M. Lore. 1954 metais jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose). Prancūzijoje galutinai PVM įvestas

²³ Vaišvila A. Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje. Vilnius: Litimo, 2000. P. 88.

²⁴ Makiavelis N. Rinktiniai raštai. Vilnius, 1992. P. 178.

²⁵ Beinoravičius D. Teisės ir įstatymo santykio raida modernėjančioje Europoje // Jurisprudencija. 2002, T. 34(26). P. 5–13.

tik 1968 m. ir sparčiai plito kitose šalyse. Vokietija tapo antrąja šalimi, kurioje įsigaliojo PVM (1963 m.). Prie šio mokesčio plitimo prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) 1967 m. balandžio mėnesį priimtos I ir III Direktyvos, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį²⁶.

Pagal vyraujančią PVM sampratą pridėtinės vertės mokestis yra apibūdinamas kaip bendro pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas, tačiau šio mokesčio samprata konkrečioje valstybėje gali būti skirtinga. Gali skirtis apmokestinamosios vertės skaičiavimo būdas, apmokestinimo etapų skaičius, galimybė mokestį perkelti vartotojui ir kiti požymiai.

Tarp Europos Sąjungos valstybių narių tokių skirtumų nėra, nes jose galioja viena PVM samprata, vadinama bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema. Ji įtvirtinta 1967 m. balandžio 11 d. priimtoje Pirmojoje Tarybos direktyvoje Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Tai esminė Europos Sąjungoje galiojančios bendrosios PVM sistemos nuostata, kurioje atsispindi pagrindiniai PVM principai:

- tai yra vartojimo mokestis;
- tai yra netiesioginis mokestis;
- tai yra bendro pobūdžio mokestis;
- jis mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape;
- jis renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę;
- jis yra tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių²⁷.

Pridėtinės vertės mokestis yra vartojimo mokestis, kuris yra įtraukiamas į prekių ir paslaugų kainą. Tačiau tai, kad PVM yra vartojimo mokestis, nereiškia, kad šiuo mokesčiu yra apmokestinamas pats faktinis vartojimas. Apmokestinti vartojimo yra beveik neįmanoma, nes tam reikėtų atlikti neįveikiamą užduotį, t. y. sukontroliuoti, kiek konkretus vartotojas per tam tikrą laiką pats suvartojo prekių ir panaudojo paslaugų. Dėl to pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas ne tiesiogiai pats vartojimas, bet asmens išlaidos, kurias jis patiria pirkdamas vartoti skirtas prekes ir paslaugas. Ši vartojimo samprata lemia teisinę PVM objekto išraišką.

²⁶ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 84.

²⁷ 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB //

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=402050; prisijungimo laikas: 2006-07-30.

Mokesčio objektas yra ne konkrečios prekės suvartojimas ar paslaugos panaudojimas, bet sandorio dėl šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vykdymas. Todėl mokesčio skaičiavimas grindžiamas ne suvartojimo kiekiu bet išlaidomis, kurias asmuo patyrė įsigydamas prekes ar paslaugas.

Valstybė surenka PVM ne tiesiogiai iš vartotojų, kuriems faktiškai tenka mokestinė našta, bet iš kitų asmenų, kurie mokesčio įstatymo požiūriu laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Dažniausiai jais prekės ar paslaugos pardavėjai, kurie mokestį surenka iš pirkėjų, įskaičiuodami jį į prekės ar paslaugos kainą. Atsižvelgiant į tai, kad PVM yra mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape, būtina užtikrinti, kad kiekvienas šiame gamybos ir prekybos procese dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo į biudžetą sumokėtų tik tą dalį iš pirkėjo surinkto mokesčio, kuri atspindi jo sukurtą pridėtinę vertę. Priešingu atveju PVM už tą pačią vartotojo įsigytą prekę ar paslaugą į valstybės biudžetą būtų sumokamas kelis kartus.

Pridėtinės vertės mokestį vienodai moka ir turtingi, ir vargingi visuomenės nariai. PVM jie sumoka įsigydami prekę ar paslaugą. Kadangi pajamas gauna valstybė, ji kaip įstatymų leidybos galią turintis subjektas nustato, kas ir koku tarifu turi būti apmokestinama PVM. Šios konkrečios srities reglamentavimas atrodytų netenkina klasikinių teisės normų reikalavimų. Atskirų individų santykiai dėl to nei pagerėja, nei pablogėja, daugelis jų net neįtaria, kad prekės ar paslaugos pirkimo ir pardavimo sandoryje veikia toks teisinis normatyvas. Socialinis veikimo mechanizmas pradeda veikti dviem pjūviais. Pirmasis — jei valstybės nustatytas PVM tarifas prekę pabrangins tiek, kad vis mažiau gyventojų ją galės įsigyti, pablogės tokių žmonių gyvenimo kokybė, o tuo pačiu jų socialinio saugumo jausmas bus žymiai menkesnis. Antrasis — pirkėjų sumokėtas PVM yra valstybės biudžeto pajamos, kurias ji skirsto atsižvelgdama į valstybės valdomų ir finansuojamų sričių reikšmę gyventojų socialiniam saugumui.

Istorijoje nėra žinoma atvejo, kad teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu. Tokį PVM populiarumą lėmė tai, kad kiekvienos valstybės vyriausybė siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o PVM tam yra parankus. Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti, ypač kai yra vienas tarifas²⁸.

Pridėtinės vertės mokestis Lietuvoje buvo pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 d.²⁹.

²⁸ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 84.

²⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija // <http://www.vmi.lt>; prisijungimo laikas: 2006-05-20.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX–751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi³⁰. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX–1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.

Apibūdinant PVM, kaip ir kitą mokestį, reglamentuotą įstatymo, įvertinami jo turinį nusakantys elementai: objektas, subjektas, apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė, skaičiavimo mechanizmas, tarifai, lengvatos ir kt. Pagrindinių PVM elementų aprašymai, remiantis 2002 m. kovo 5 d. PVM įstatymu Nr. IX–751, galiojančia redakcija nuo 2006 m. sausio 17 d. būtų šie³¹:

Mokesčio objektas — tai, kas yra apmokestinama: įvairių rūšių pajamos, prekės ir paslaugos, turtas. Dažnai mokesčio pavadinimą nulemia objekto pavadinimas. Pagal Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį Lietuvos teritorijoje, ir Lietuvos teritorijoje importuojamos prekės, jei apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiekia prekes ir teikia paslaugas. Ekonominė veikla pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 6 punktą nelaikoma:

1. Darbo veikla — darbas, atliekamas pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, kuri iš esmės atitinka darbo sutarties pagrindą sukuriama darbdavio ir darbuotojo santykius.

2. Valstybės ir savivaldybių veikla, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį Lietuvos teritorijoje iš kitos valstybės narės.

Prekių tiekimas yra:

1) prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas;

2) prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas;

³⁰ Lietuvos Respublikos Finansų ministerija // <http://www.vmi.lt>; prisijungimo laikas: 2006–05–20.

³¹ Lietuvos Respublikos Seimas // <http://www.lrs.lt>; prisijungimo laikas: 2006–05–20.

3) daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas;

4) pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimas tuo atveju, kai perleidžiamas pajus ar vertybinis popierius suteikia jo turėtojui teisę disponuoti nekilnojamuoju pagal prigimtį daiktu (ar jo dalimi) kaip jo savininkui, kai pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimo suma atitinka nekilnojamojo pagal prigimtį daikto rinkos kainą³².

Paslaugų teikimas yra bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris pagal šį Įstatymą nelaikomas prekių tiekimu. Tai nestandardizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas, nuoma, nematerialiojo turto ir turtinių teisių perdavimas, išskyrus atvejus, kurie laikomi prekių tiekimu, statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui), ir kitos įvairios paslaugos, įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėti³³.

Taip pat prekių tiekimu arba paslaugų teikimu už atlygį laikomas prekių ir paslaugų suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti ir ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimas.

Svarbus veiksnys lemiantis prekės ar paslaugos apmokestinimą PVM yra prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vieta. Tokių paslaugų, kaip kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašiai, įskaitant tokio pobūdžio renginių organizatorių paslaugas, suteikimo vieta laikoma faktinė tų paslaugų suteikimo vieta. Tačiau, tokios kaip konsultacinės, teisinės, audito, apskaitos, reklamos, telekomunikacijų, kilnojamųjų daiktų nuomos paslaugos ir kitos paslaugos, išvardintos PVM įstatymo 13 straipsnio 6 dalyje, laikomos suteiktomis ne Lietuvoje, jeigu šių paslaugų pirkėjas yra ne Lietuvoje įsikūręs apmokestinamasis asmuo. Tokiais atvejais laikoma, kad šios paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, tačiau prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM pereina pirkėjui ir toks PVM apmokestinimo procesas vadinamas „atvirkštiniu“³⁴.

Mokesčio subjektas — tai juridinis ar fizinis asmuo, kuris privalo mokėti nustatytą mokesťį pagal valstybės įstatymus. Pagal Lietuvos norminius dokumentus PVM turi mokėti apmokestinamieji asmenys. Apmokestinamasis asmuo — Lietuvos Respublikos ir užsienio juridiniai bei fiziniai asmenys, vykdančys bet kokią ekonominę veiklą. PVM mokėtoju fizinis asmuo gali tapti gaudamas pajamas, nesusijusias su darbo santykiais, o taip pat gaudamas autorinį atlyginimą. Apmokestinamieji asmenys PVM įstatyme skirstomi į atsiskleidusius ir neatsiskleidusius tarpininkus. Atsiskleidęs tarpininkas — apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita. Neatsiskleidęs

³² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751.

³³ Ten pat.

³⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751.

tarpininkas — apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita.

PVM mokėtojai svarbu žinoti prievolės atsiradimą apskaičiuojant PVM, t. y. **apmokestinamąjį momentą**. Jis yra svarbus nustatant, už kurį mokestinį laikotarpį turi būti apskaičiuotas ir PVM deklaracijoje deklaruojamas pardavimo PVM. PVM įstatymo 14 straipsnyje nurodoma, kad apmokestinimo momentas atsiranda, kai:

- išrašoma PVM sąskaita–faktūra prekių tiekimui ar paslaugos teikimui įforminti;
- pateikus prekes ar suteikus paslaugas (dokumentas dar neišrašytas);
- gaunamas atlygis;
- gaunami avansiniai mokėjimai;
- atsiranda importo skola muitinei (importo PVM);
- pasigamintas turtas pradedamas naudoti.

Apmokestinamosios vertės pagrindu yra skaičiuojama kiekviena mokėtina PVM suma, t. y. PVM tarifai yra išreikšiami kaip procentas nuo apmokestinamosios vertės. Apmokestinamąją vertę sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo. Į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami:

- visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;
- su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė;
- bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai.

Mokesčio tarifas — tai mokesčio dydis apmokestinimo vienetui (apmokestinimo sumai). Pridėtinės vertės mokesčio tarifai įvairiose valstybėse žymiai skiriasi. Paprastai yra taikomi keli PVM tarifai, priklausomai nuo apmokestinamų prekių ir paslaugų paskirties ir jų svarbos gyventojų socialinei gerovei. Tiek ekonominės, tiek politinės priežastys gali būti pagrindas nustatyti skirtingus PVM tarifus ir laikas nuo laiko juos keisti.

Lietuvoje standartinis PVM tarifas yra 18 proc. Lengvatiniai PVM tarifai yra 9, 5 ir 0 proc.

Lietuvoje prekių tiekimai ir paslaugų teikimai neapmokestinami PVM, yra susiję su sveikatos priežiūros prekėmis ir paslaugomis, socialinėmis paslaugomis ir socialinės paskirties prekėmis, švietimo ir mokymo paslaugomis, kultūra ir sportu, pašto paslaugomis, kredito įstaigų finansinėmis paslaugomis, draudimu ir kita veikla.

Pridėtinės vertės mokesčio **skaičiavimo mechanizmas** susideda iš šių etapų:

1. Parduodamas prekes ir paslaugas, pardavėjas (paslaugų teikėjas) nuo jų pardavimo kainos apskaičiuoja pridėtinės vertės mokestį (pardavimo PVM), taikydamas atitinkamą tarifą, kurį sumoka į valstybės biudžetą.

2. Jei PVM subjektas nupirkta prekes ir paslaugas naudoja PVM apmokestinamoms prekėms ir paslaugoms teikti, tai šią sumokėtą tiekėjui PVM sumą (pirkimo PVM) gali susigrąžinti iš biudžeto.

PVM skaičiavimo mechanizmas veikia taip, kad juridiniai ar fiziniai asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais, į valstybės biudžetą turi sumokėti tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir pirkimo PVM. Vadinasi PVM yra apmokestinamos tik tos prekės ir paslaugos, kurios skirtos galutiniam vartojimui, ir PVM sumokėjimo išlaidas patiria galutinis prekių ir paslaugų vartotojas. Įmonės, įsiregistravusios kaip PVM mokėtojos, atlieka tik šio mokesčio surinkėjo vaidmenį — pirkėjo sumokėtą PVM už įsigytas prekes ir paslaugas atitinkama tvarka perveda į biudžetą. Dėl to PVM mokėtojas turi teisę atskaityti už prekes sumokėtą pirkimo PVM tiek, kiek šios prekės ir paslaugos yra naudojamos jo apmokestinamų sandorių tikslams. Tai įtvirtinta įstatymuose, kurie reglamentuoja PVM.

Remiantis EEB Šeštąja PVM direktyva, PVM subjektas neturi teisės atskaityti pirkimo PVM tais atvejais, kai jis įsigyja prekes grynai asmeniniams tikslams. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme taip pat numatyti tam tikrus apribojimai dėl pirkimo PVM atskaitos. PVM subjektas neturi teisės atskaityti pirkimo PVM tais atvejais, kai jis įsigyja prekes ir paslaugas privatiems poreikiams tenkinti, t. y. jos nėra naudojamos apmokestinamuose sandoriuose³⁵. Šiame įstatyme yra numatyta ir daugiau aplinkybių, kuomet pirkimo PVM negali būti gražintas: kai prekės perduotos reklamos ir paramos tikslais viršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytus vertės dydžius. Iš apskaičiuotos pardavimo PVM sumos asmenys, esantys PVM mokėtojais, negali atskaityti (susigrąžinti iš biudžeto) pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, panaudotas:

- dovanoms, reprezentacijai ir įvairioms pramogoms;
- lengvųjų automobilių pirkimui, o taip pat už keleivių vežimo tokiais automobiliais paslaugas (pavyzdžiui, už taksi paslaugas)³⁶.

Kita svarbi PVM skaičiavimo taisyklė nustato, kad yra neatskaitomas pirkimo PVM, tenkantis PVM neapmokestinamoms prekėms gaminti ir paslaugoms teikti. Šiuo atveju skaičiuojant PVM apmokestinamai veiklai proporcingai tenkančią pirkimo ir importo PVM dalį (procentais), remiamasi atitinkamais praėjusių kalendorinių metų rodikliais, o jeigu praėjusių kalendorinių metų rodiklių nėra, — PVM mokėtojo prognozuojamais einamųjų kalendorinių

³⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, 58 str.

³⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, 62 str.

metų rodikliais, suderintais su vietos mokesčio administratoriumi. Nustatyta dalis naudojama visus einamuosius kalendorinius metus. Kalendoriniams metams pasibaigus, PVM apmokestinamai veiklai tenkanti pirkimo ir importo PVM dalis turi būti perskaičiuota atsižvelgiant į faktinius tų kalendorinių metų rodiklius ir PVM atskaita patikslinta. Kokią dalį įmonės pajamose sudaro PVM neapmokestinamos prekės ir paslaugos, tokia dalis pirkimo PVM negali būti priskiriama atskaitai.

Pridėtinės vertės mokesčio sistema taip pat numato penkias *specialias apmokestinimo PVM schemas*:

1. Kompensacinio PVM tarifo ūkininkams schema;
2. Turizmo paslaugų apmokestinimo schema;
3. Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų apmokestinimo schema;
4. Investicinio aukso apmokestinimo PVM schema;
5. Speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema³⁷.

Apibendrinant galima pasakyti, kad pridėtinės vertės mokesčiui yra būdingas daugiapakopiškumas, kuris numato prekių bei paslaugų apmokestinimą kiekvieno pirkimo–pardavimo metu. Teigiama, kad šis mokestis neturi įtakos mokėtojo elgsenai, nepažeidžia jo interesų dirbti, taupyti, sudaro sąlygas išvengti mokesčių nemokėjimo. PVM sumokėjimo išlaidas patiria galutinis prekių ir paslaugų vartotojas, o įmonės atlieka šio mokesčio surinkėjo vaidmenį — gautą iš pirkėjo PVM turi atitinkama tvarka pervesti į biudžetą. Būtent PVM dėka yra nesunku apmokestinti ne tik parduodamas prekes, bet ir teikiamas paslaugas, kas išplečia apmokestinimo bazės ribas. Priimdamos pridėtinės vertės mokestį valstybės siekia padidinti mokesčių įplaukas į biudžetą.

Galima būtų kelti PVM įstatymo suvaržymo idėją: kaip grąžinti šiam įstatymui objektyvumo požymius, padaryti jį priklausomą nuo teisės, t. y. teisiniu įstatymu. Teisinio pozityvizmo šalininkai savo teoriniuose svarstymuose kalbėdami apie teisę neperžengia įstatymų leidybos ribų: visa, kas yra teisė, yra susiję su teisės norma (teisiniai santykiai, subjektinės teisės), todėl teisė išvedama iš „teisės normos“ (normatyvizmas), t. y. įstatymų normos. Iš šių įstatymų normų atsiradusius santykius logiškai korektiška vadinti ne teisiniais, bet įstatymais pagrįstais santykiais. Normatyvizmas visą dėmesį skiria įstatymų formai (ryšiui su valstybe, oficialumui, visuotiniam privalomumui), todėl pozityvioji teisė yra valstybės išleistų, oficialių normų (įstatymų) išraiškos forma³⁸.

³⁷ Ten pat, XII skyrius.

³⁸ Beinoravičius D. Teisės ir įstatymo santykio raida modernėjančioje Europoje // Jurisprudencija. 2002, T. 34(26). P. 5–13.

Noras traktuoti pozityviają teisę kaip tarnaujančią visuomenės gerovei niekada nedingsta. Tomas Hobsas, skirdamas prigimtinius įstatymus ir pilietinius įstatymus, teigė, kad „pilietinis įstatymas kiekvienam pavaldiniui yra tos taisyklės, kurias valstybė jam pateikė žodžiu, raštu ar kitu pakankamu jos valios ženklu, kad naudotųsi jomis, kai reikia atskirti, kas teisinga ar neteisinga, t. y. kas prieštarauja ar neprieštarauja taisyklei“³⁹. Žmonėms teisingumas siejasi su patiriamu komfortu ir to užtikrinama gerove. Džonas Ostinas, 1832 m. išleidęs knygą „Jurisprudencijos paskaitos, arba pozityviosios teisės filosofija“, nesiejo įstatymų tikslų su įstatymų leidėjo įpareigojimu siekti visuotinės gerovės. Jis teigė, kad principinis skiriamasis teisinės sistemos požymis yra ne įprotis paklusti bet kokiai žmogaus nustatytai viršenybei, o suvereno, kuriam įprastai paklūsta didžioji dalis visuomenės žmonių, buvimas⁴⁰. Dž. Ostinas teigė, kad taisyklė visuomenėje yra teisiškai pagrįsta (ji yra įstatymas), jei ji yra suvereno įsakymas, paremtas sankcijos baime. Jo supratimu įstatymas yra suvereno valios išraiška, kuri atspindi suvereno pasirinkimą. Tai yra „grynasis“ pozityvizmas teisėje. Šis požiūris visiškai atitinka Lietuvos mokesčių įstatymų kūrėjų teisės suvokimą, nes jų sukurtų įstatymų efektyvumas vertinamas skaičiavimais, kaip pavyko pasiekti tikslą, t. y. surinkti planuotą mokesčių sumą į valstybės biudžetą.

1.3. Teisės socialinio veiksmingumo samprata

Šiuolaikiniame pasaulyje, kuris pagrįstas atitinkama civilizacijos raida, individai gyvena visuomenėje. Dėl to, siekiant mažinti jų tarpusavio priešišumą ir didinti solidarumą, atsiranda socialinio reguliavimo būtinybė. „Socialinio reguliavimo būtinas įrankis yra socialinės normos, kurios individą skatina pasirinkti elgesio modelį, nebūtinai atitinkantį jo tikslus ir pasirinktas priemones jiems siekti“⁴¹. Dabartyje vis daugiau socialinių normų tampa teisės normomis, kuriomis taip pat siekiama socializuoti visuomenę ir užtikrinti tų normų socialinį veiksmingumą. Kaip teigia L. Fulleris teisė yra „mechanizmas, kuris pajungia individo elgesį normų valdžiai.“⁴²

Teisės socialinis veikimas — tai teisės poveikio visuomeniniam gyvenimui, žmonių sąmonei ir elgesiui atsiradimas, procesas ir jo rezultatas. Teisė sukuriama arba savaimingai atsiranda socialinėje erdvėje ir joje vienokiu ar kitokiu laipsniu įgyvendinama. Teisės įgyvendinimas pasireiškia konkrečiais poveikio visuomeniniam gyvenimui, žmonių sąmonei ir elgesiui rezultatas. Liberalios demokratinės visuomenės teisėkūros subjektui ir, apskritai, visuomenei rūpi, kad teisės socialinis veikimas būtų veiksmingas — duotų kuo daugiau teigiamų

³⁹ Hobbes T. Leviatanas. Vilnius, 1999. P. 143.

⁴⁰ Austin J. Lectures on Jurisprudence and the Philosophy of Positive Law. St. Clair Shores, MI: Scholarly Press, 1977 // <http://www.utm.edu/research/iep/l/legalpos.htm>; prisijungimo laikas: 2006-07-28.

⁴¹ Šimašius R. Teisėnis pliuralizmas: daktaro disertacija. LTU, 2002. P. 75.

⁴² Fuller L. The Morality of Law. New Haven: Yale University Press, 1964. P. 103.

ir kuo mažiau neigiamų rezultatų⁴³. T. Hobsas sakė, kad teisė yra socialinis reiškinys, o visuomenėje pirminis elementas yra žmogus, todėl reikia rasti pagrindines žmogaus prigimties ypatybes, kurias nustatčius galima kurti visą tikros teisės sistemą. Šį darbą turi atlikti valstybė, kuri nustato visuomenines sutartis žmonių gerovei užtikrinti — iš žmogaus–žvėries padaryti tikrą žmogų⁴⁴. T. Hobso manymu, teisė suteikia laisvę elgtis arba nesielgti, o įstatymas, atvirkščiai, įpareigoja atitinkamai elgtis arba nesielgti, todėl teisė skiriasi nuo įstatymo taip, kaip laisvė skiriasi nuo įpareigojimo. Teisė, T. Hobso nuomone, yra laisvė, kurios neįtakoja pilietinis įstatymas, o pilietinis įstatymas yra įpareigojimas, kuriuo atimama prigimtinės teisės siūloma laisvė. Žmogus turi sutikti ir savanoriškai atsisakyti teisės, jei taip pažeidžia kitų žmonių interesus, ir naudotis laisve tik tiek, kiek tai netrukdo kitų žmonių laisvei ir gerovei. Įstatymų matas turi būti taisyklė: nedaryk kitam to, ko nenorėtum, kad tau darytų⁴⁵.

Bendriausiu teisinio pozityvizmo požiūriu teisės veiksmingumas apibrėžiamas kaip teisės normų faktinio poveikio (rezultato) ir teisėkūros subjekto įsivaizduojamo (planuojamo) teisės normų įgyvendinimo rezultato (arba teisės normų paskirties) santykis⁴⁶. Teisės veiksmingumo sąvoka siejama su formaliu veiksmingumu, socialiniu veiksmingumu, veiksmingumu kaip teisei keltų tikslų pasiekimu, t. y. siektų ir pasiektų tikslų santykiu⁴⁷. Formalusis teisės veiksmingumas rodo, kad akcentuojami teisės normų įgyvendinimo rezultatai. Veiksmingu teisės normų aktu laikomas toks normų akto poveikis, kuris atitinka planuotus jo rezultatus. Kaip teigia V. Šlapkauskas: „palankiausia teisės normų akto įgyvendinimo situacija, kai mažiausiomis sąnaudomis pasiekiami planuoti jo tikslai“⁴⁸. Socialinis (turingasis) teisės veiksmingumas rodo, kad yra pasiekti šių teisės normų socialiniai tikslai⁴⁹.

Teisės socialinis veiksmingumas — tai tas tikrasis žmogaus teisių saugos, socialinio stabilumo laipsnis (padariniai), kurį lemia visa teisinio poveikio žmonių elgesiui priemonių sistema. Jis suprantamas kaip integralus rodiklis, kuris išreiškia:

- 1) veikiančios teisės palaikomą visuomenės santykinį stabilumą ir integralumą;
- 2) realiai pasiektus asmenybes, socialinių grupių ir valstybės interesų dermės rezultatus nuolatinės socialinės kaitos sąlygomis⁵⁰.

Ganėtinai plačiai yra išvyravusi tradicija teisės turinį analizuoti moraliniu, politiniu, ekonominiu požiūriu, o veiksmingu ar neveiksmingu laikyti teisės įgyvendinimą. Jei teisė

⁴³ Šlapkauskas V. Teisės socialinio veikimo modeliavimas ir jo ribos: sociologinis požiūris // *Jurisprudencija*. 2004, T. 51(43). P. 5–16.

⁴⁴ Hobbes T. *Leviatanas*. Vilnius: Pradai, 1999. P. 143.

⁴⁵ Ten pat, P. 141

⁴⁶ Šlapkauskas V. Teisės socialinio veiksmingumo sampratos tyrimas // *Filosofija, sociologija*. 2002, Nr. 1. P. 47.

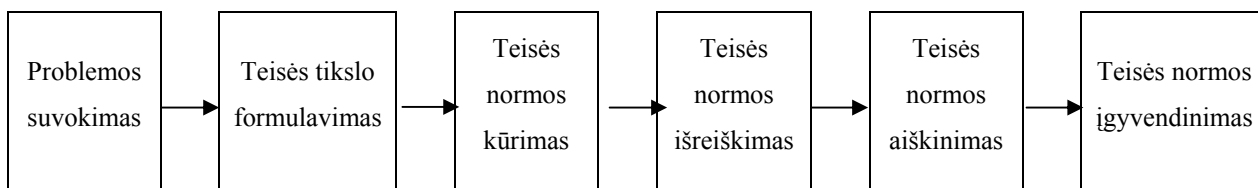
⁴⁷ Šimašius R. Teisėkūra ir teisės socialinis veiksmingumas // *Jurisprudencija*. 2004, T. 54(46). P. 63.

⁴⁸ Šlapkauskas V. Teisės socialinio veiksmingumo sampratos tyrimas // *Filosofija, sociologija*. 2002, Nr. 1. P. 48.

⁴⁹ Vaišvila A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000. P. 372.

⁵⁰ Šlapkauskas V. *Teisės sociologijos pagrindai*. Vilnius, 2004. P. 605.

vertiname kaip įrankį, tai teisėkūros subjektas, siekiantis įtvirtinti veiksmingą ir efektyvią teisę, turi atkreipti dėmesį į procesą, kuris vyksta teisei veikiant žmogaus elgesį.



Analitiškai žiūrint į teisės socialinį veiksmingumą, pirmiausia būtina pasiekti, kad tinkamos teisinės idėjos būtų išreikštos tinkamomis teisės normomis. Nagrinėjant teisės socialinį veiksmingumą, pirmiausia kyla teisės tikslų, turinio ir formos problemos, su kuriomis yra susijęs teisėkūros, o ne teisės įgyvendinimo procesas. Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad teisės veiksmingumas ir teisės įgyvendinimo veiksmingumas nėra tas pats. Tai, kad teisės socialinis veiksmingumas yra esminė problema, sprendžina teisėkūros metu, parodo R. Coase atlikta analizė: teisių ir pareigų persiskirstymas gali įvykti nepriklausomai nuo to, kaip šios teisės ir pareigos yra nustatytos teisės normų aktais, tačiau dėl sąnaudų, susijusių su persiskirstymu, tai gali neįvykti, o efektyviausias persiskirstymas yra tuomet, kai teisės normos iš karto tinkamai paskirsto teises ir pareigas⁵¹.

Įsigalėjus demokratinėms visuomenėms ir jų valstybėms, išryškėjo teisės socialinė paskirtis: apsaugoti žmogaus teises ir laisves bei laiduoti teises sąlygas visuomenės pažangos raidai. Šios teisės socialinės paskirties neatitinka teisinio pozityvizmo teorijų pagrindu susiformavusios teisės veiksmingumo sampratos. Teisinio pozityvizmo nuostatos apibrėžia teisės veiksmingumo ribas ir dažnai jas susieja su valstybės aparato veiklos efektyvumu. O socialinės sąlygos ir veiksniai, į kuriuos įtraukiami ir žmonių elgesio motyvai bei jų požiūris į teisę, suprantami kaip trikdžiai. Trikdžius reikia teisinėmis priemonėmis įveikti arba į juos atsižvelgti, siekiant įgyvendinti teisėkūros subjekto iškeltus tikslus. Šiuolaikinės teisės socialinio veiksmingumo sampratos kriterijai turėtų būti žmogaus teisių apsaugos (teisinės socialinės paskirties) užtikrinimo laipsnis, visuomenės grupių interesų dermės ir jų teisinio įgyvendinimo galimybių laipsnis, bendruomenišką visuomenės raidą skatinančių teisinių priemonių apimtis. Šios sampratos požiūriu teisės normų aktų turinys turi atitikti visuomenės narių lūkesčius, socialinius interesus. Vienas svarbiausių teisės socialinio veiksmingumo kriterijų turėtų būti visuomenės santarvės užtikrinimas. Teisės socialinis veiksmingumas turi būti suprantamas kaip integralus rodiklis, kuris išreiškia visuomenės teisinės kultūros laimėjimus nuolatinės socialinės kaitos sąlygomis⁵².

⁵¹ Šimašius R. Teisėkūra ir teisės socialinis veiksmingumas // Jurisprudencija. 2004, T. 54(46). P. 64.

⁵² Šlapkauskas V. Teisės socialinio veiksmingumo sampratos tyrimas // Filosofija, sociologija. 2002, Nr. 1. P. 51.

„Socialinis teisės veiksmingumas, jei jis atitinka teisės adresatų lūkesčius, taip pat gali būti įvardijamas kaip teisės naudingumas. Teisės, kaip ir bet kurio kito reiškinio, veiksmingumas neišvengiamai matuojamas ekonominiais (plačiąja prasme) kriterijais, vertinant, kiek pasistūmėta tikslo link. Kitaip tariant, teisė yra socialiai veiksminga, jei ji padeda priartėti prie tikslo, ir yra socialiai neveiksminga, jei nepadeda. Šia prasme teisės veiksmingumas yra tapatus teisės rezultatyvumui. Teisės rezultatyvumas, savo ruožtu, gali būti matuojamas kaip siektų ir pasiektų rezultatų santykis arba vertinamas kaip kryptingumas arba tikslingumas, t. y. vertinamas ne tiek kiekybiniais, kiek kokybiniais kriterijais — kaip artėjimas prie siektų tikslų. Be rezultatyvumo daugeliu atvejų būtinas ir teisės efektyvumo kriterijus, kuriuo įvertinama, ar teisė efektyviai padeda priartėti prie tikslo, ar ne. Tiesa, efektyvumas neretai sutapatinamas su veiksmingumu ir daugumos teisės sociologų nagrinėjamas taip, tarsi tai būtų detalizuotas, sukonkretintas veiksmingumas. Vartojant efektyvumo sąvoką, kitaip nei ekonomikoje, teisėje daugumą autorių sąnaudų neįvertina. Atsižvelgiant į dažniausiai ignoruojamas sąnaudas, tinkamas variantas būtų efektyvumo, kaip veiksmingumui netapačios sąvokos supratimas. Tokiu būdu efektyvumo sąvoka atskleistų naują aspektą į teisės socialinį vertinimą — ar sąnaudos, skirtos rezultatui pasiekti, vertos šio rezultato, kiek sąnaudų prirėkė siekiant šio rezultato, ar nebuvo kitų alternatyvų, kurios leistų pasiekti tokį patį arba panašų rezultatą su mažesnėmis sąnaudomis⁵³. Pusiausvyros siekis išreiškia nuolatinę darnos, harmonijos paiešką, kuri yra svarbi visais žmogaus būties lygiais — asmeniniu, šeimos, bendruomeniniu visuomeniniu, politiniu⁵⁴.

Teisės socialinį veikimą būtina nagrinėti sociologinėje perspektyvoje, kurioje išryškėja socialinių neteisinių normų ir pozityviosios teisės normų konkurencija, įvairių socialinių sąlygų ir veiksnių įtaka teisiniam reguliavimui. Teisės socialinio veikimo modeliavimas — tai realių socialinių procesų ir su jais susijusių teisės būvių teisės atsiradimo ir įgyvendinimo etape analitinis tyrimas, leidžiantis prognozuoti teisės veiksmingumą. Sociologiniu požiūriu teisės socialinio veikimo „teisės atsiradimo ir teisės įgyvendinimo“ etape modelio sandarą išreiškia šie elementai:

1. Socialinio valdymo sistemos (valstybinio valdymo aparatas, nevalstybinio valdymo sistemos); šiuo lygmeniu sukuriamos arba sankcionuojamos savaiminiu būdu atsiradusios teisės normos.
2. Socialiniai veiksniai (ekonominiai, politiniai, demografiniai, situaciniai veiksniai, galintys ir padėti, ir trukdyti įgyvendinti teisės normas).

⁵³ Šimašius R. Teisėkūra ir teisės socialinis veiksmingumas // *Jurisprudencija*. 2004. T. 54(46). P. 64.

⁵⁴ Baublys L. Antikinė teisingumo samprata ir jos įtaka vakarų teisės tradicijai. Vilnius, 2005. P. 43.

3. Teisinės informacijos perdavimo sistemos (įvairaus pobūdžio informacinės, vertybinės, socialinės, psichologinės sistemos, kurios ne tik perduoda informaciją, bet ir per jas vyksta komunikacija).

4. Reguluojamos socialinės sistemos (per teisinę sąmonę asmenybė, grupė, bendruomenė, visuomenė patiria teisės poveikį).

5. Teisėto ir socialiai aktyvaus elgesio padariniai⁵⁵.

Galima daryti prielaidą, kad visi žmonės siekia teisingo kitų elgesio su juo. Vadinas, mes turim kelti teisingumo sąvokos supratimą. „Teisingumas — tai pamatinis visuomeninio gyvenimo principas, nurodantis tam tikras — dorovines, teises, ekonomines, politines žmonių elgesio ribas ir galimybes⁵⁶. Lietuvos Respublikos Aukščiausiasis Teismas konstatuoja, kad „teisingumas gali būti įgyvendinamas tik užtikrinant interesų pusiausvyrą bei išvengiant socialinio gyvenimo nestabilumo. Teisingumo negalima pasiekti pripažįstant tik vieno asmens interesus ir neigiant kito asmens teisėtus interesus“⁵⁷.

„Egzistuoja labai daug socialinių, asmenybinių ir socialinių psichologinių veiksnių, keičiančių teisės poveikių efektyvumą. Kai kuriuos iš jų galima sugrupuoti į formalių ir materialių veiksnių grupes. Formalių veiksnių grupei priskiriama: teisės žinių apimtis, teisės supratimo laipsnis, galiojančių teisės normų su teisės spragomis interpretacijos, teisės normų kintamumas, nesuderinamumas ir daugiaprasmiškumas, atitinkamų interpretacinių šaltinių egzistavimas. Materialių veiksnių grupei priskiriami teisėto elgesio modelio motyvai, implikuoti teisės normoje. Jų pripažinimas ar nepripažinimas visuomenėje ir tam tikrose jos grupėse susijęs su vyraujančia vertybių sistema, kurią saugo valstybė, išleisdama teisės normas. Visiškai pagrįstai galima kelti prielaidą, kad esant *etatistinei* teisės sampratai teisėkūros subjektai gali savivaliauti teisės aktų kūrimu: savo politiniams tikslams suteikdami teisės formą, jie savęs nesusieja nei su tiesiogine politine, nei su teisine atsakomybe už jų realizavimo žalingus socialinius padarinius. Priešingai — teisinė atsakomybė uždedama tik teisės normų realizavimo adresatams ir šitaip jie įtraukiami arba verčiami įsitraukti į visuomenei nenaudingų interesų realizavimą. Iš čia kyla visuomenės teisinės sąmonės žalojimo, jos teisinio nihilizmo ir tokios teisės neveiksmingumo pagrindinis šaltinis. Pilietinei visuomenei svarbesnė yra ne formalioji, o turiningoji socialinio veiksmingumo pusė. Taigi, kalbant apie kieno nors socialinį veiksmingumą, akcentuojami du jo sąryšingi aspektai:

⁵⁵ Šlapkauskas V. Teisės socialinio veikimo modeliavimas ir jo ribos: sociologinis požiūris // Jurisprudencija. 2004, T. 51(43). P. 5–16.

⁵⁶ Baublys L. Antikinė teisingumo samprata ir jos įtaka vakarų teisės tradicijai. Vilnius, 2005. P. 33.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Aukščiausiojo Teismo 2002 m. sausio 21 d. nutartis civ. b. Nr. 3k-3-146/2002 // <http://www.lit.litlex.lt/paieska/doc.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-03.

1) tokia veikimo paskirtis, kuri ne tik negriauna bendruomeniškų visuomenės vertybių ir ryšių, bet, priešingai, juos atitinka ir iš tokios intencijos kylantis veikimas įgyvendina bendruomeninius interesus;

2) pats veiksmingumas, kaip geras veikimas, paveikus.

Antruoju aspektu akcentuojama veikimo kultūra — žmogaus ir visuomenės kryptingos veiklos laimėjimų sistema: kvalifikuotumas, organizuotumas, produktyvumas (rezultatyvumas), techninis aprūpinimas, visuomeninis išsipareigotumas. Teisė yra viena svarbiausių demokratinės visuomenės vertybių, kurios paskirtis apsaugoti žmogaus teises bei laisves ir laiduoti teises sąlygas visuomenės pažangos raidai. Vadinasi, teisės socialinio veiksmingumo sąvoka aprėpia ne tik pasiekimą tokių planuotų rezultatų, kurie neprieštaruoja teisės socialinei paskirčiai, bet ir gavimą tokių šalutinių rezultatų, kurie nesukelia neigiamų padarinių, nepakerta visuomenės narių tikėjimo pagrindinėmis socialinėmis vertybėmis⁵⁸.

Kaip sakė išminčius Salonas, „geri įstatymai yra tvarkos ir teisybės žymė“. Tad siekiant užtikrinti teisės socialinį veiksmingumą, pirminis yra teisėkūros, o ne teisės įgyvendinimo procesas⁵⁹.

Teisės socialinis veiksmingumas yra matuojamas dydis. Tam taikomi efektyvumo kriterijai — tai tikslingų poveikių rezultatyvumo matai. Veikiančios teisės sistemos teisinį jautrumą labiausiai lemia jos ir visuomenės ekonominės ir socialinės organizacijos atitikimas. Teisės socialinė paskirtis — apsaugoti žmogaus teises ir laisves bei laiduoti teises sąlygas visuomenės pažangos raidai. Tai reiškia, kad teisė turi praktiškai spręsti svarbiausią visuomenės problemą: derinti individualumą ir socialumą, laisvę ir tvarką. Tad vienas svarbiausių teisės socialinio veiksmingumo kriterijų turėtų būti visuomenės santarvės užtikrinimo laipsnis⁶⁰.

⁵⁸ Šlapkauskas V. Teisės socialinio veiksmingumo sampratos tyrimas // Filosofija, sociologija. 2002, Nr. 1. P. 50.

⁵⁹ Šimašius R. Teisėkūra ir teisės socialinis veiksmingumas // Jurisprudencija. 2004, T. 54(46). P. 72.

⁶⁰ Šlapkauskas V. Teisės sociologijos pagrindai. Vilnius, 2004. P. 606.

2. PVM ĮSTATYMO REGLAMENTAVIMO PAGRINDINIAI BRUOŽAI

2.1. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo subjektų teisės ir pareigos

Nagrinėjant PVM įstatymo veikimą ir nustatant teises ir pareigas, reikia kalbėti apie dvi PVM subjektų kategorijas — PVM mokėtojai ir PVM nemokėtojai.

Pirmasis PVM įstatymas 1993 m. gruodžio 22 d. Nr. I–345 buvo parašytas taip, kad jį perskaitęs kiekvienas išsilavinęs asmuo galėjo teisingai suvokti jo reglamentuojamą ir taikomą sritį. Štai 6 straipsnis apibrėžė, kad PVM neskaičiuoja ir nemoka į biudžetą asmenys, kurių pajamos (įplaukos) už realizuotas prekes ir suteiktas paslaugas, neįskaitant daugiau kaip metus naudoto ilgalaikio turto pardavimo, sudaro ne daugiau kaip 10 tūkst. litų per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių). Šių asmenų sumokėtas PVM už įsigytas prekes, gautas paslaugas jiems nekompensuojamas. Kad teisės subjektas sugebėtų įvertinti šio straipsnio reglamentuojamą pareigą, jis turi žinoti, kas yra „prekė“. Vėl nesunku buvo rasti šį atsakymą 2 straipsnyje. „Prekė“, kaip mokesčio objektas, yra daiktai, numizmatinės paskirties pinigai, visų rūšių energija, nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę ir „paslaugą“ 3 straipsnis. Paslaugos, kaip mokesčio objektas, yra visų rūšių darbai, patarnavimai ir kita apmokama veikla, išskyrus atliekamą darbavimui pagal darbo sutartį. Importuojamos prekės, kaip mokesčio objektas, yra ne Lietuvos prekės, dėl kurių pagal Lietuvos Respublikos muitinės kodeksą (toliau — Muitinės kodeksas) atsiranda importo skola muitinei. 6 str. tęsinys pateikė atsakymą ir tiems asmenims, kurių pajamos (įplaukos), nurodytos šio straipsnio pirmojoje dalyje, sudaro nuo 10 tūkst. litų iki 100 tūkst. litų per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių), suteikiama teisė registruotis mokesčio mokėtojais, jeigu to pageidauja. Šie asmenys PVM moka į biudžetą (PVM gražinamas jiems iš biudžeto) pradėdami nuo kito mėnesio po registracijos. Jeigu per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) šių asmenų pajamos (įplaukos), nurodytos šio straipsnio pirmojoje dalyje, viršija 100 tūkst. litų, tai PVM mokėtojais įsiregistravę asmenys pradėdant tuo mėnesiu, kurį viršijo, PVM turi skaičiuoti ir mokėti į biudžetą bendra tvarka. Asmenys, neįsiregistravę PVM mokėtojais, pradėdant tuo mėnesiu, kurį jų pajamos (įplaukos), nurodytos šio straipsnio pirmojoje dalyje, viršijo 100 tūkst. litų, nuo viršijančios sumos, o vėlesniais mėnesiais nuo kiekvieną mėnesį gautų pajamų (įplaukų) už realizuotas prekes ir suteiktas paslaugas PVM turi apskaičiuoti ir mokėti į biudžetą iki kito po ataskaitinio mėnesio 25 dienos. PVM mokėtojų registravimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais ir tvarka PVM mokėtojai gali būti išregistruojami iš PVM mokėtojų registro. Išregistruotų PVM mokėtojų pakartotinio įregistravimo PVM mokėtojais tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.

Asmenys, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM mokėtojai, privalo registruotis valstybinėje mokesčių inspekcijoje kaip PVM mokėtojai⁶¹. Valstybinė mokesčių inspekcija Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka gali įregistruoti ir naujai įsisteigusias įmones, numatančias, kad jų realizacinės pajamos PVM įstatymo viršys 6 straipsnyje nustatytą sumą.

Registruotis Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taip pat turi ūkininkai, kuriems taikomas PVM kompensacinis tarifas.

Asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai, neturi teisės šio mokesčio imti iš prekių pirkėjų (paslaugos gavėjų)⁶².

Mokesčio laikotarpiui pasibaigus, PVM mokėtojai privalo sumokėti į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos PVM sumos už parduotas prekes bei suteiktas paslaugas ir atskaitomos PVM sumos⁶³.

Viskas buvo konkrečiu ir aišku. Svarbiausia buvo laiku sugebėti susipažinti su atskirų straipsnių pakeitimais ir juos vykdyti. Per 98 mėn. trukusį pirmojo PVM įstatymo galiojimo laikotarpį buvo atlikti 154 pakeitimai, t. y. 1,57 pakeitimo per mėnesį. Tačiau šis pakankamai gražus teisėkūros pavyzdys nuo 2002 m. birželio 30 d. neteko galios ir dabartiniai PVM subjektai turi vadovautis žymiai komplikuotesniu pareigų ir teisių, susijusių su šio mokesčio mokėjimu, nustatymu.

Apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju gali būti registruojamas savanoriškai ir privalomai. Apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu bendra atlygio, vykdant ekonominę veiklą, už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas suma per paskutinius 12 mėnesių viršijo 100 tūkst. litų⁶⁴. Atlygis pagal PVM įstatymą visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų ir trečiosios šalies. Tačiau, skaičiuojant nurodytą 100 tūkst. litų sumą, neatsižvelgiama į:

- 1) atlygį už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kuriam naudojamų prekių ir paslaugų pirkimo ir importo PVM pagal PVM įstatymo nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;

- 2) atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;

- 3) gautus avansus;

⁶¹ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX–751, 7 str.

⁶² Ten pat, 8 str.

⁶³ Ten pat, 15 str.

⁶⁴ Ten pat, 71 str. 2 d.

4) atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla⁶⁵.

Užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra, — per paskirtą Lietuvos Respublikoje esantį fiskalinį agentą. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais gali būti registruojami tiesiogiai.

PVM mokėtojais registruotis privalo apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ir neprivalo būti įregistruoti PVM mokėtojais dėl šalies teritorijoje vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, taip pat juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje įsigyjantys prekes iš kitos valstybės narės. Registruotis PVM mokėtoju neprivaloma, jeigu visų įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35 tūkst. litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šią ribą viršyti⁶⁶.

Lietuvos Respublikos asmuo, vykdamas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą, turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, kai minėtos registravimosi ribos neviršijamos⁶⁷.

Užsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo privalo⁶⁸: tvarkyti apskaitą ir turėti visus šio įstatymo reikalaujamus dokumentus; laikytis šio įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimų dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo informinimo; teikti šio įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir šio įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą mokėtiną PVM ir avansinius PVM mokėjimus.

Jei asmuo neužsiregistruoja PVM mokėtoju, kai nustatytos bendro atlygio už vykdomą ekonominę veiklą ribos yra viršijamos, privalo laikydamasis nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju ir teikti centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apskaitą⁶⁹.

Jeigu asmuo nevykdo ekonominės veiklos arba atlygis už ją yra mažesnis nei nustatytos ribos, jis gali žinoti, gali ir nežinoti apie PVM įstatymą ir jo veikimą, tačiau šio įstatymo

⁶⁵ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, 71 str. 2 d.

⁶⁶ Ten pat, 71(1) str.

⁶⁷ Ten pat, 72 str.

⁶⁸ Ten pat, 77 str.

⁶⁹ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, 92 str.

nuostatų nė vienu atveju nepažeis, nes jam neatsiras pareiga vykdyti PVM apskaitą ir mokėti į biudžetą PVM. Tačiau, jeigu jis pagal PVM įstatymo nuostatas, yra PVM mokėtojas kaip užsiregistravęs savanoriškai, arba jam atsiranda pareigos, susijusios su PVM mokėjimu, šį įstatymą privalo žinoti puikiai ir jo laikytis. Dėl to valstybė lyg atsižvelgdama į žmogaus teises ir laisves, leidžia jam pasirinkti būti ar ne PVM mokėtoju. Čia jau galima išvelgti šio įstatymo socialinio veiksmingumo apraiškos mechanizmą. Asmuo (tiek fizinis, tiek juridinis) gali pasirinkti būti ar ne PVM mokėtoju. Tačiau ši pasirinkimo laisvė galioja iki tam tikros ribos. Nebūdamas PVM mokėtoju asmuo paranda teisę į gražintiną iš biudžeto PVM. Asmuo, mokesčių administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įgyja teisę į PVM atskaitą, t. y. jei jis vykdo ekonominę veiklą ir prekes bei paslaugas ne tik perka, bet ir parduoda, skaičiuojamas santykis tarp pirkimo ir pardavimo PVM. Jei pardavimo PVM (mokėtinas valstybei) yra mažesnis už pirkimo PVM (gautiną iš valstybės), šį skirtumą valstybė jam gražina. Šis PVM mokėjimo-gražinimo mechanizmas skatina ekonominę veiklą, kuri visuomet veda prie visuomenės socialinės gerovės, ir įtvirtina PVM įstatymo socialinio veiksmingumo reiškimąsi.

Vadinasi, pirmiausia kiekvienam subjektui reikia sugebėti atsakyti sau į klausimą: ar aš esu PVM mokėtojas. PVM įstatyme 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX–751 pagrindinėse sąvokose (2 str.) yra apibrėžta, kad PVM mokėtojas — asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokią identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemas tikslais. Kyla klaidinanti iliuzija, kad mokesčių administratorius turi pasirūpinti subjektui suteikti šį identifikacinį numerį ir jei jis iki šiol šio numerio neturi, jam PVM įstatymo normos nėra taikomos. Dabar galiojantis PVM įstatymas Nr. IX–751 parengtas taip, kad tik perskaičius jį ir valstybinės mokesčių inspekcijos paruoštą įstatymo komentarą, galima teisingai atsakyti į esminį klausimą: ar aš esu PVM mokėtojas; suprasti dėl to atsirandančias pareigas ir teises.

Yra keletas objektyvių priežasčių, dėl kurių Lietuvos teisėkūros subjektai turėjo išleisti naują PVM įstatymą. Esminė jų — siekimas sukurti įstatymą, kuris maksimaliai apibrėžtų visas sąvokas ir reglamentuojamas sritis, kurios galioja Europos Sąjungos teisėje. Taip buvo siekiama sudaryti sąlygas iki įstojimo į ES pradėti mokytis suprasti ir taikyti teisę, kurios daugelis normų ir sąvokų yra visiškai naujos, ir kad ūkio subjektai turėtų šiek tiek laiko „pasitreniruoti“ pradedant ją taikyti; kad kuo mažiau iškiltų neaiškumų ir problemų Lietuvai tapus ES nare. Šis toliaregiškas sprendimas tikrai pasiteisino ir subjektai, kurie savo veikloje taikė įstatymą Nr. IX–751 iki Lietuvai tampa ES nare, nepatyrė didelio šoko įsigaliojus 2004 m. sausio 15 d. „Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX–1960 pakeitimo ir papildymo įstatymui“, kuris harmonizavo Lietuvos PVM įstatymą su šeštąja tarybos direktyva Nr. 77/338/EEB. Mokesčių harmonizavimo sampratą pateikė E. Buškevičiūtė. Mokesčių harmonizavimas — tai procesas,

kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių⁷⁰.

Pagrindinis mokesčių harmonizavimo tikslas ES šalyse — sugriauti visus barjerus ir pašalinti kliūtis valstybių-narių ekonominiuose santykiuose ir, žinoma, išvengti dvigubo apmokestinimo. Tačiau trečiųjų šalių atstovai nepalankiai vertina šį procesą. JAV Heritage fondo vyresnysis analitikas Danielis Mitchelas įspėjo, kad ES numatytas mokesčių harmonizavimas kenkia šalių tarptautiniam konkurencingumui ir stabdo pasaulinę ekonomikos plėtrą. „Tarptautinės biurokratijos siekis uždrausti mokesčių konkurenciją yra pasaulio ekonomikai ir tarptautinei prekybai žalingas atsakas į globalizaciją“, — tvirtina D. Mitchelas⁷¹. Pasak jo ES, neįžvelgdama į tarptautinės prekybos ir konkurencijos privalumus, stengiasi suvienodinti mokesčių sistemas ir sudaryti kartelį tarp aukštus mokesčius įvedusių valstybių. Ekspertas tvirtina, kad mokesčių konkurenciją tarp šalių slopinantys projektai yra nepalankūs žmonėms ir ekonominiam valstybių augimui, nes užkerta kelią mokesčių mažėjimui ir varžo laisvą kapitalo judėjimą. Mokesčių harmonizavimas riboja valstybių suverenumą bei valdžios teisę reguliuoti vidaus ekonominę politiką.

Tiek mokesčių harmonizavimo šalininkai, tiek priešininkai turi svarių argumentų, kurie kartais pasitarnauja teisėkūros subjektams inicijuojant įstatymų pakeitimus. Tačiau ūkio subjektams svarbiausia yra teisingai suprasti veikiančius įstatymus ir sugebėti vykdyti savo pareigas bei įgyvendinti įtvirtintas teises.

Apibendrinant galima teigti, kad teisių ir pareigų vienovė PVM įstatyme nėra klasikinės išraiškos, t. y. pareigų yra žymiai daugiau nei teisių. Dėl to kiekvienas subjektas, norėdamas pasinaudoti jam suteikiamomis teisėmis, pirmiausia turi įvykdyti daugybę pareigų.

2.2. Pridėtinės vertės mokesčio apskaitos reglamentavimas

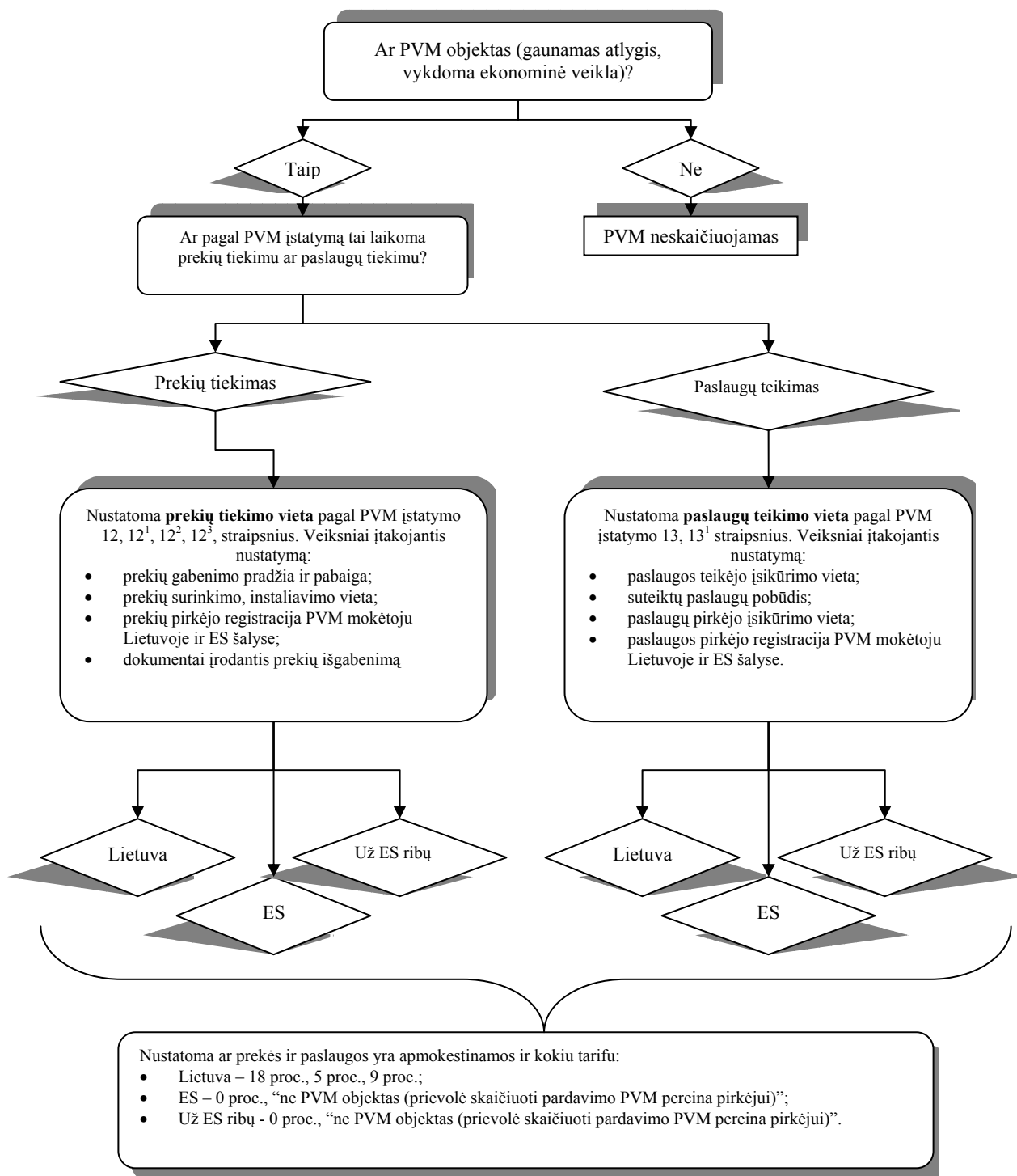
Siekiant, kad PVM įstatymas būtų vienu iš teisėkūros subjektų siekiamo teisės socialinio veiksmingumo garantų, reikia aiškiai reglamentuoti PVM apskaitą. PVM apskaita yra susijusi su PVM mokėtojų išipareigojimais valstybei mokėti mokesčius pagal juos reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus.

Nustatant prekių ir paslaugų apmokestinimą PVM labai svarbu pirmiausia nustatyti ar tai yra PVM objektas (gaunamas atlygis, vykdoma ekonominė veikla), toliau nustatyti prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietą (Lietuva ar ES). Neigiamas atsakymas reiškia, kad PVM objekto nėra ir PVM įstatymo nuostatos toliau netaikomos. Jei PVM objektas yra, jį reikia

⁷⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 272.

⁷¹ Pažangos inkaras ir valstybių konkurencija. „MG Baltic“ naujienos, 2002 m. gruodžio 12 d. // <http://www.mgbaltic.lt/?obj=newsWebCat&action=showOnenews&id=5&view=news-26k>; prisijungimo laikas: 2006-10-14.

identifikuoti kaip prekę ar paslaugą. Šis specifikavimas yra svarbus, nes prekei taikomos vienokios PVM tarifo nustatymo sąlygos, o paslaugai — kitokios. Sprendimo priėmimo dėl prekių ir paslaugų apmokestinimo PVM procesas pavaizduotas 1 paveiksle.

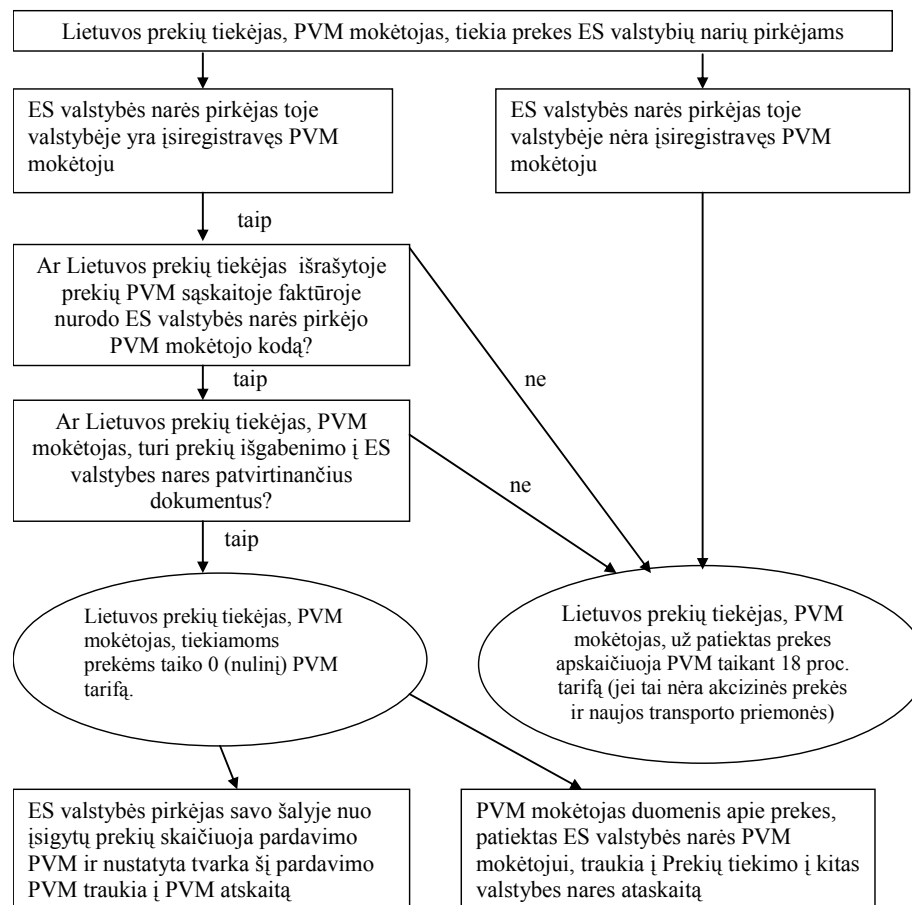


1 pav. Sprendimo priėmimo dėl prekių ir paslaugų apmokestinimo PVM procesas⁷²

1 paveiksle pavaizduota bendras sprendimo priėmimo procesas, nes nagrinėjant tą patį prekių tiekimą į ES esant įvairiems veiksniams galimi keli sprendimo dėl apmokestinimo variantai, kaip pavaizduota 2 paveiksle. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos prekės,

⁷² Tumkienė V. Pridėtinės vertės mokesčio apskaita ir kontrolė: magistro baigiamasis darbas. Vilnius, 2006. P. 9.

teikiamos (parduodamos ar kitaip perleidžiamos) kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabena iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena (49 str.). Lietuvos subjektui svarbiausia yra žinoti pirkėjo, registruoto ES valstybėje, PVM kodą⁷³.



2 pav. Prekių tiekimo į Europos Sąjungos valstybes nares apmokestinimo schema⁷⁴

Kad teisingai ir laiku būtų apskaičiuotas PVM, labai svarbu teisingai ir laiku įforminti prekių (paslaugų) pirkimo ir pardavimo dokumentus. Tik tinkamai įforminti apskaitos dokumentai įgyja juridinę galią ir yra pagrindas apskaičiuoti prekių (paslaugų) pardavimo PVM ir turėti teisę atgauti pirkimo PVM iš biudžeto. Iki Lietuvai tampa ES nare, apskaitos dokumentai, kuriais buvo galima įforminti prekių pardavimą ir paslaugų teikimą, buvo gaminami ir parduodami valstybės įpareigotos institucijos. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvoje pasikeitė PVM sąskaitų faktūrų išrašymo tvarka — atsižvelgiant į ES teisės aktų reikalavimus buvo atsisakyta griežtos atskaitomybės sąskaitų faktūrų blankų. Įmonės dabar gali išrašyti jų pačių pasirinktos formos sąskaitas, kurioms turi būti suteikti unikalūs numeriai didėjančia seka,

⁷³ ar prekių tiekėjas yra kitoje ES valstybėje įsiregistravęs PVM mokėtoju, galima pasitikrinti Europos Komisijos interneto svetainėje <http://europa.eu.int/vies/>

⁷⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija. PVM taikymo schemas ir pavyzdžiai // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1017073>; prisijungimo laikas: 2006–09–03.

naudojant vieną ar keletą serijų, kurios PVM mokėtojų pasirinkimu gali būti sudaromos iš raidinių simbolių arba skaitmenų. PVM mokėtojas privalo užtikrinti PVM sąskaitos faktūros numerio unikalumą, t. y. keliose PVM sąskaitose faktūrose negali būti nurodomas tas pats numeris. PVM sąskaitos faktūros privalo turėti visus privalomus rekvizitus, nurodytus PVM įstatymo 80 straipsnyje:

1. PVM sąskaitos-faktūros išrašymo data.
2. PVM sąskaitos-faktūros serija ir numeris, leidžiantys identifikuoti PVM sąskaita-faktūrą.
3. Prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas.
4. Prekių arba paslaugų pirkėjo PVM mokėtojo kodas, kurį jis nurodė išsigydamas prekes ar paslaugas. Jeigu Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas šalies teritorijoje, pirkėjo PVM mokėtojo kodas (jei pirkėjas registruotas PVM mokėtoju) nurodomas visais atvejais.
5. Prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir buveinė arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo).
6. Prekių arba paslaugų pirkėjo (kliento) pavadinimas arba vardas, pavardė (jeigu tai fizinis asmuo) ir adresas.
7. Tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas.
8. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo data, jeigu ji nesutampa su PVM sąskaitos-faktūros išrašymo data. Jeigu PVM sąskaita-faktūra įforminamas avanso gavimas, — avanso gavimo diena, kai ji nesutampa su PVM sąskaitos-faktūros išrašymo data.
9. Tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos vieneto kaina (be PVM), taip pat nuolaidos, neįtrauktos į vieneto kainą.
10. Tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų, apmokestinamų taikant vienodą tarifą, apmokestinamoji vertė;
11. PVM tarifas (tarifai).
12. PVM suma nacionaline valiuta.
13. Nuoroda į atitinkamą PVM įstatymo arba Šeštosios Direktyvos nuostatą, kai:
 - įforminamos prekės ir paslaugos, kurios neapmokestinamos, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą arba už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM tenka pirkėjui;
 - taikoma speciali turizmo paslaugų apmokestinimo PVM schema arba speciali naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo PVM schema.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. PVM mokėtojai privalo tvarkyti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 21 d. įsakymo Nr. VA–55 nustatyta tvarka turi būti registruojamos išrašytos ir gautos PVM sąskaitos faktūros. Gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą turi tvarkyti apmokestinamieji asmenys, gaunantys prekes ir/ar paslaugas, kurių tiekimas ir/ar teikimas, taip pat avanso sumokėjimas, turi būti įforminamas PVM sąskaita faktūra. Išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrą turi tvarkyti prekes tiekiantys ir paslaugas teikiantys apmokestinamieji asmenys (pardavėjai), apmokestinamieji asmenys (pirkėjai), kurie už prekių tiekėją arba paslaugų teikėją (pardavėją) išrašo PVM sąskaitą faktūrą, bei kiti asmenys, kurie pagal PVM įstatymo nuostatas privalo išrašyti PVM sąskaitas faktūras.

Lietuvai tapus ES nare, Lietuvoje veikiančioms subjektams reikia deklaruoti duomenis, susijusius ne tik su vidaus rinka, bet ir su ES šalių rinka. Dėl to nuo 2004 m. gegužės 1 d. pasikeitė PVM deklaracijos forma FR0600 (žiūrėti priede Nr. 1) ir atsirado naujų privalomų ataskaitų. Palyginus su senąja PVM deklaracijos forma FR0335, dabar galiojanti yra supaprastinta, reikšmingai sumažintas laukelių skaičius ir įvesti nauji laukeliai, skirti teikti informaciją apie prekių tiekimą ES valstybių narių PVM mokėtojams, prekių įsigijimus iš valstybių narių (kurie yra PVM objektas), trikampės prekybos sandorius. Be naujos PVM deklaracijos formos, nuo 2004 m. gegužės 1 d. atsirado dvi naujos ataskaitos:

1. Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaita (FR0564) (žr. 2 priedą) — tai prekių, parduodamų į kitas ES valstybes nares ten esantiems PVM mokėtojams ir apmokestinamų 0 proc. PVM tarifu, ataskaita, kurią pildo prekių pardavėjas. Šioje ataskaitoje pateikiama informacija apie kitų ES šalių PVM mokėtojus, kuriems per kalendorinį ketvirtį buvo parduotos prekės, nurodant parduotų prekių vertę ir pirkėjų PVM mokėtojų kodus, duomenis grupuojant pagal atskirus pirkėjus.

2. Svarbus informacijos šaltinis apie prekybinius sandorius tarp ES šalių yra *Intrastat ataskaita*. Jos tikslas — teikti informaciją apie prekių srautus tarp Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių. Pildomos dviejų rūšių ataskaitos: Intrastat ataskaita išvežimas (forma UPS–01) — pildoma išvežus prekes į kitą ES šalį; Intrastat ataskaita įvežimas (forma UPS–02) — pildoma atsivežus prekes iš kitos ES šalies.

Tinkamas pardavimo ir pirkimo dokumentų įforminimas dar negarantuoja teisingos PVM apskaitos. Ne mažiau svarbu yra tiksliai ir teisingai apskaityti pirkimo ir pardavimo PVM. PVM įstatymo 78 straipsnis įpareigoja visus juridinius bei fizinius asmenis, vykdančius bet kokią ekonominę veiklą tvarkyti apskaitą (apmokestinamieji asmenys) teisės aktų nustatyta tvarka ir tokiu būdu, kad iš jos duomenų būtų galima teisingai nustatyti šio asmens prievolės, susijusias su PVM. Įstatymas taip pat nustato reikalavimą, kad jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo ne tik

PVM apmokestinamąją veiklą, bet ir PVM neapmokestinamąją, t. y. tokią kuri nesuteikia teisės į PVM atskaitą, tai apmokestinamasis asmuo privalo atskirai tvarkyti prekių (paslaugų), skirtų veiklai, kuriai galima PVM atskaita ir atskirai — prekių (paslaugų), skirtų veiklai, kuriai PVM atskaita negalima, apskaitą. PVM įstatymo yra nustatyti šie privalomi PVM apskaitos registrai, žr. 1 lentelę.

1 lentelė. Privalomi PVM apskaitos registrai⁷⁵

Eil. Nr.	Privalomas PVM apskaitos registras	PVM įstatymo Nr. IX-751 straipsnis	Kiti teisės aktai
1.	Įsigytų prekių (paslaugų) pardavimo PVM registravimo žurnalas	64 str. 3 d.	VMI prie FM 2004-02-23 įsakymas Nr. VA-19
2.	Išvežamų prekių į kitą Europos Sąjungos valstybę, kurioje bus atliekami šių prekių aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir (arba) perdirbimo darbai, su sąlyga, kad tos prekės bus grąžinamos atgal į Lietuvą, apskaitos registras	78 str. 3 d.	VMI prie FM 2004-03-01 įsakymas Nr. VA-27
3.	Prekių, su kuriomis laikinai kitoje Europos Sąjungos valstybėje bus teikiamos paslaugos, apskaitos registras	78 str. 3 d.	VMI prie FM 2004-03-01 įsakymas Nr. VA-27
4.	Prekių, laikinai išvežamų iš Lietuvos ne ilgesniam kaip 24 mėnesių laikotarpiui į kitą Europos Sąjungos valstybę, jeigu šioms prekėms, jei jos būtų importuojamos iš trečiosios valstybės kitoje valstybėje narėje, galėtų būti įforminta laikinojo įvežimo muitinės procedūra, kurią taikant prekės visai neapmokestinamos importo muitais, apskaitos registras	78 str. 3 d.	VMI prie FM 2004-03-01 įsakymas Nr. VA-27
5.	Įvežtų iš kitų Europos Sąjungos valstybių į Lietuvą kitoje Europos Sąjungos valstybėje registruoto PVM mokėtoju asmens ar jo užsakyto - kito asmens prekių, kurioms bus teikiamos vertinimo, jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir kt.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugos, apskaitos registras	78 str. 4 d.	VMI prie FM 2004-03-01 įsakymas Nr. VA-27
6.	Gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrai	78 str. 5 d.	VMI prie FM 2004-04-21 įsakymas Nr. VA-55

Tikrinimo metu mokesčių administratorius negavęs šių privalomų registrų duomenų, gali priskaičiuoti papildomas mokėtinas PVM sumas į biudžetą.

Kiekviena įmonė gali savarankiškai nusistatyti apskaitos organizavimo ir vykdymo politiką. Svarbiausia, kad apskaita užtikrintų tikslų ir teisingą finansinių duomenų surinkimą. Įmonė pagal savo vykdomos veiklos specifiką ir finansines galimybes naudoja apskaitos programą(-as), kuri padeda įgyvendinti šį uždavinį.

⁷⁵ Sudaryta autorės remiantis: Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 78 (1, 2, 3, 4, 6 dalies) straipsnio komentaro (paaiškinimo). Mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos raštas Nr. (18.2-31-2)-R-2965, 2006 m. balandžio 3 d. // <http://comments.vmi.lt>; prisijungimo laikas: 2006-04-11.

Norint užpildyti PVM deklaraciją, įmonė iš apskaitos duomenų turi gauti tokią informaciją:

1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai Lietuvoje:

– visų sandorių, apmokestintų 18, 9 ir 5 proc. PVM tarifais, apmokestinamosios vertės bendra suma bei pardavimo PVM sumos;

– PVM neapmokestinamų tiekimų apmokestinamosios vertės suma;

– suvartojimo privatiems poreikiams apmokestinamosios vertės suma bei pardavimo PVM suma atskirai pagal taikomą tarifą;

– ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo apmokestinamosios vertės suma bei pardavimo PVM suma;

– tiekimų, kuriems taikoma speciali apmokestinimo schema, maržos apmokestinamosios vertės suma bei pardavimo PVM suma.

– pardavimo PVM sumos atskiriamos pagal 18, 9 ir 5 proc. tarifus.

2. Kitų prekių tiekimo (įsigijimo) ir paslaugų teikimo sandorių:

– patiektų ir iš Europos Bendrijų teritorijos išgabentų prekių (eksportas, PVM — 0 proc.) apmokestinamosios vertės suma;

– ES valstybių narių PVM mokėtojams patiektų ir iš Lietuvos išgabentų prekių (PVM — 0 proc.) apmokestinamosios vertės suma;

– kitų patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, apmokestinamų pagal 0 proc. apmokestinamosios vertės suma;

– iš ES valstybių narių įsigytų prekių, kurių įsigijimo vieta laikoma Lietuva, apmokestinamosios vertės suma bei apskaičiuotas pardavimo PVM;

– iš ES valstybių narių įsigytos prekės, kurios iš karto patiektos kitos ES valstybės narės PVM mokėtojui (trikampė prekyba);

– už Lietuvos ribų patiektos prekės ir suteiktos paslaugos, kurių pirkimo (importo) PVM atskaitomas.

3. Pirkimo ir importo PVM:

– nurodoma įsigytų prekių ir paslaugų viso pirkimo PVM suma;

– sumokėtas per mėnesį importo PVM suma;

– importo PVM, kurio įskaitymą kontroliuoja mokesčių inspekcija, suma;

– atskaitomas pirkimo ir importo PVM sumos (pirkimo ir importo PVM sumos sumažintos neleistiniais atskaitymais, kaip, pavyzdžiui, prekės sunaudotos reprezentacijai).

Remiantis mokesčių administratoriaus rekomendacijomis bei PVM deklaracijos pildymo taisyklių reikalavimais 2 lentelėje pateikiamas sąlyginis buhalterinių sąskaitų sąrašas, kurį būtų tikslinga naudoti pardavimo ir pirkimo PVM apskaitai.

2 lentelė. PVM apskaitai skirtų buhalterinių sąskaitų sąrašas⁷⁶

Eil. Nr.	Ūkinio įvykio aprašymas	Sąskaitos pavadinimas	Sąskaitos Nr.
1.	PVM subjektas, vykdamas mišrią veiklą, turi vesti atskirą prekių/paslaugų pirkimo PVM apskaitą	Pirkimo PVM, susijęs su apmokestinama PVM subjekto veikla	2585
		Pirkimo PVM susijęs, su neapmokestinama PVM subjekto veikla	2586
		Pirkimo PVM susijęs, su mišria PVM subjekto veikla	2587
2.	Pirkėjo apskaičiuotas pardavimo PVM, kuris vadinamas „atvirkštiniu PVM“	„Atvirkštinis“ pardavimo PVM	4181
3.	Importo PVM apskaita	Gautinas importo PVM	2588
		Mokėtinas importo PVM	4182
4.	Neatskaitomo arba tikslinamo pirkimo PVM apskaita pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas	Neatskaitomas PVM priskiriamas leidžiamiems atskaitymams	6901
		Neatskaitomas PVM priskiriamas neleidžiamiems atskaitymams	6902
5.	Mokėtino PVM sąskaitos pagal tarifus	Pardavimo 18 proc. PVM	4188
		Pardavimo 5 proc. PVM	4185
6.	PVM uždarymo sąskaitos	Balansinė gautino PVM sąskaita	2589
		Balansinė mokėtino PVM sąskaita	4189

Pagal Pelno mokesčio įstatymo 24 straipsnį⁷⁷ PVM sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, kai apskaičiuotos nuo leidžiamų atskaitymų, todėl 2 lentelės 4 eilutėje neatskaitomo PVM sąskaita išskirta į dvi dalis: leidžiami ir neleidžiami atskaitymai. Atsižvelgiant į tai, kad įstatymu nėra reglamentuota PVM uždarymo operacija, kiekvienas PVM subjektas gali taikyti savą PVM apskaitos ir duomenų, reikalingų PVM deklaracijai parengti, kaupimo procedūrą. Autorė yra įdiegusi PVM uždarymo (gautino ir mokėtino) sąskaitas (x lentelės 6 eilutė). Jų balansinis likutis kiekvieno PVM deklaravimo laikotarpio pabaigoje parodo įmonės įsipareigojimo biudžetui statusą.

2.3. Europos sąjungos valstybių narių bendri PVM įstatymo reglamentavimo bruožai

Ekonominės integracijos pagrindas yra bendra vidaus rinka, kuri remiasi laisvu asmenų, prekių ir paslaugų bei kapitalo judėjimu tarp šalių. Apyvartos mokesčių suderinimas ir bendrosios PVM sistemos įvedimas Bendrijos mastu buvo numatytas nuo pat Europos ekonominės bendrijos sukūrimo pradžios. Siekiant sukurti bendrąją rinką, kurioje vyktų sveika

⁷⁶ Sudaryta autorės.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=260022; prisijungimo laikas: 2006-04-03.

konkurencija ir kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos savybes, visos Bendrijos mastu reikėjo pradėti taikyti tokius apyvartos mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, kurie neiškreiptų konkurencijos sąlygų ir nesudarytų kliūčių laisvam prekių ir paslaugų judėjimui.

Kaip numato EB steigimo sutarties 93 straipsnis, Taryba priima apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo nuostatas, kurios yra būtinos užtikrinti, kad per 14 straipsnyje nustatytą terminą bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka⁷⁸. Mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje susijęs su fundamentaliomis problemomis. Neįmanoma harmonizuoti mokesčių tarifų, kol nėra visiškai harmonizuotos mokesčių sistemos, o to ES nuostatos nenumato. ES mokesčių politikos tikslas nėra įvesti bendrus mokesčius. Vis dėlto, įmanoma pasiekti, kad mokesčių derinimas ir koordinavimas progresuotų. Progresas mokesčių koordinavime yra esminis dalykas, siekiant panaikinti vieningos rinkos kūrimo užbaigimo ir tinkamo jos funkcionavimo kliūtis. Dėl to mokesčių koordinavimas yra gyvybiškai svarbi priemonė, norint išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo bei nesąžiningos konkurencijos. Tai reiškia taip pat tinkamo vieningos rinkos funkcionavimo, o kartu ir Europos ekonomikos konkurencingumo stiprinimą. EB sutarties 90 straipsnis draudžia bet kokią mokesčių diskriminaciją, kuri — tiesiogiai ar netiesiogiai — suteiktų nacionaliniams produktams pirmenybę prieš produktus iš kitų valstybių narių.

PVM — pirmasis mokestis, kurį buvo numatyta harmonizuoti. 1967 m. balandžio 11 d. buvo priimta Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. Šiomis direktyvomis visoms valstybėms narėms buvo nurodyta iki 1970 m. sausio 1 d. panaikinti daugiapakopius mokesčius ir įdiegti bendrąją PVM sistemą.

Pirmosios PVM direktyvos pasirodė nepakankamos, kad užtikrintų bendros ir konkurencijos neiškreipiančios PVM sistemos funkcionavimą. Direktyvose buvo numatyta didelė pasirinkimo laisvė, todėl valstybėse narėse įgyvendintos PVM sistemos gana smarkiai skyrėsi. Dėl to reikėjo detaliau suderinti PVM reglamentuojančius nacionalinius teisės aktus. 1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo „Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas“. Šia direktyva buvo detaliai reglamentuoti visi pagrindiniai PVM apskaičiavimo ir mokėjimo klausimai: nustatytas mokesčio objektas, neapmokestinamųjų tiekimų sąrašas, apmokestinamoji vertė, apmokestinimo momentas, galimi tarifai, teisė į PVM

⁷⁸ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis //

http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.rezult_1?p_nr=&p_nuo=&p_iki=&p_org=&p_drus=&p_kalb_id=&p_title=Konsoliduota proc.20Europos proc.20Bendrijos proc.20steigimo proc.20sutartis; prisijungimo laikas: 2006-09-14.

atskaitą. Joje numatomi tikslai, kuriuos valstybės narės privalo pasiekti, tačiau jos gali pačios pasirinkti šių tikslų įgyvendinimo būdus priimdamos nacionalinius įstatymus.

Lietuvos Respublikoje Šeštąją PVM direktyvą įgyvendina Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuriuo ir turi vadovautis mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius. Vis dėlto ši taisyklė nėra absoliuti. Jei direktyvos nuostatos nėra išsamiai ir teisingai įgyvendinamos nacionaliniuose teisės aktuose ir nebūtų galimybės tiesiogiai remtis direktyvos nuostatomis, šios direktyvos efektyvumas būtų smarkiai ribotas. Dėl to Europos Teisingumo teismas yra ne kartą konstatavęs, kad bylinėjantis su valstybe tam tikros direktyvos nuostatos turi tiesioginį veikimą. Tiesiogiai konkrečia direktyvos nuostata galima pasiremti tik esant tam tikroms prielaidoms. Pirma, ši direktyvos nuostata turi būti netinkamai arba ne laiku įgyvendinta nacionaliniuose teisės aktuose. Antra, ši nuostata, atsižvelgiant į byloje nagrinėjamą klausimą, turi būti besąlyginė ir tiksliai apibrėžta. Jei abi šios sąlygos yra įvykdytos, teismas byloje gali pritaikyti direktyvos nuostatą, nepaisydamas kitaip tą patį klausimą reglamentuojančio nacionalinio teisės akto. Pagrindinis praktinis Europos Bendrijos teisės šaltinis PVM srityje yra ETT bylų praktika. Šio Teismo praktika nuolat plėtojama. Dėl konkrečios direktyvos nuostatos aiškinimo Teismas gali būti priėmęs kelis preliminarinius nutarimus. Juose pateikti direktyvos nuostatos aiškinimai gali skirtis, atsižvelgiant į bylos aplinkybes. Be to, neretai vėlesniame nutarime pateiktas išaiškinimas papildo anksčiau priimtuose nutarimuose pateiktus išaiškinimus.

PVM srityje ne mažiau svarbus teisės šaltinis yra teisės principai. Jie padeda užpildyti esamas reglamentavimo spragas ir teisingai suprasti teisės aktuose nustatytas taisykles. Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. ETT itin dažnai remiasi iš bendrosios PVM sistemos prigimties išvestu **fiskalinio neutralumo principu**. Šios principo esmė nurodyta Pirmosios PVM direktyvos preambulėje: <...daugumoje valstybių narių galiojančios kaupiamosios daugiapakopės mokesčių sistemos pakeitimas bendraja pridėtinės vertės mokesčio sistema, net jeigu tuo pačiu metu nebus suderinti mokesčio tarifai ir atleidimo nuo mokesčio atvejai, sudarys sąlygas neutraliai konkurencijai, nes kiekvienoje šalyje panašioms prekėms teks vienoda mokesčių našta, nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio, o tarptautinėje prekyboje prekėms tenkanti mokesčių našta bus žinoma, todėl bus galima užtikrinti tos naštos subalansavimą...>⁷⁹. Fiskalinio neutralumo principo turinį sudaro keli draudimai. Šis principas draudžia PVM atžvilgiu skirtingai traktuoti tarpusavyje konkuruojančias panašias prekes ar paslaugas bei

⁷⁹ Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB.

tapačius sandorius vykdančius ūkio subjektus. Šis principas taip pat draudžia dvigubą apmokestinimą⁸⁰. 1987 m. Komisija pasiūlė pirmą žingsnį link apmokestinimo mokesčių kilmės principo (apmokestinimas šalyje, kurioje parduodama), remiantis kliringo sistema, skirta reikšmingo įplaukų judėjimo tarp valstybių narių prevencijai. Vis dėlto, nesugebėjimas susitarti dėl kliringo sistemos arba dėl tarifų sulyginimo sustabdė bet kokią greitesnį ėjimą šia kryptimi. Todėl buvo priimtas laikinas sprendimas, **derinantis mokesčių kilmės ir apmokestinimo vietoje principus**, ir įgalinantis panaikinti kontrolę prie sienų. Laisvas prekių judėjimas Bendrijoje yra svarbus tuo, kad prekybos tarp valstybių narių negalima traktuoti kaip importo ar eksporto. Sienos pervažiavimas nelaikomas apmokestinamu įvykiu: atsakomybė už mokesčių numatoma sandoriais, kadangi jos reglamentavimas priklauso nacionalinei sistemai.

Vieninga Europos rinka buvo užbaigta 1993 m. sausio 1 d. Nuo šios datos prekės, asmenys, paslaugos ir kapitalas gali laisvai judėti Europos Sąjungoje. Valstybių narių įmonėms prekiaujant vienai su kita, PVM mokamas toje valstybėje narėje, į kurią prekės atvežamos (apmokestinimo vietoje principas) pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas. Prekes tiekiančios įmonės apmokestinamos nuliniu tarifu. Gaunančios prekes įmonės grąžina mokesčius už kitoje valstybėje narėje pirktas prekes. **Kilmės šalies principas** reiškia, kad pardavimo pridėtinės vertės mokesčiu bus apmokestinamas prekės ar paslaugos šalyje, kurioje yra tiekiamos; pardavimai traktuojami kaip vietiniai sandoriai. **Apmokestinimo vietoje principas** reiškia, kad anksčiau taikytas importo PVM Europos Sąjungoje buvo pakeistas įgijimo mokesčiu. Eksportuojamos prekės ir toliau bus atleidžiamos nuo mokesčio kilmės šalyje. Įgijimo mokestis turi būti mokamas įplaukas kontroliuojančioms institucijoms toje šalyje, į kurią prekės įvežamos. Įgijimo mokesčių turi mokėti pirkėjas, kuris gali šį mokestį deklaruoti kaip indėlio PVM.

Mokėtina PVM suma nustatoma taikant **tarifus**. PVM tarifus nustato pačios valstybės narės, tačiau standartinis tarifas, taikomas prekių ir paslaugų tiekimui bei prekių importavimui, turi būti vienodas, siekiant, kad būtų laikomasi neutralumo reikalavimų. Valstybėms narėms leidžiama taikyti padidintus ar sumažintus tarifus tam tikroms prekių kategorijoms. 1992 m. buvo priimta direktyva Nr. 92/111/EEB⁸¹ dėl PVM tarifų suderinimo. Ši direktyva, numatanti minimalių tarifų sistemą, sąlygojo tai, kad nuo 1993 m. sausio 1 d. standartinis tarifas negali būti nustatytas mažesnis nei 15 proc. Vis dėlto, valstybėms narėms buvo suteikta galimybė taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus — ne mažesnius nei 5 proc. ar didesnius — tam tikroms prekių ir

⁸⁰ Ygeia C-394/04, Jyske Finans C-280/04, Cookies World C-155/01.

⁸¹ Tarybos direktyva 92/111/EEB // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37991; prisijungimo laikas: 2006-10-17.

paslaugų kategorijoms, nurodytoms šeštosios direktyvos H priede. Šalims narėms leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą šiais atvejais⁸²:

- 1) maisto produktams (įskaitant gėrimus, tačiau neįtraukiant alkoholinių gėrimų), skirtiems žmonėms ir gyvūnams;
- 2) vandens tiekimui;
- 3) medicininės paskirties produktams, naudojamiems sveikatos priežiūrai, ligų prevencijai ar gydymui, įskaitant produktus, naudojamus kontracepcijai ir sanitarinei priežiūrai;
- 4) įrangai, skirtai neįgaliesiems;
- 5) keleiviniam transportui;
- 6) knygoms;
- 7) kultūrai — teatrams, cirkams, mugėms, laisvalaikio parkams, koncertams, muziejams, zoologijos sodams, parodoms;
- 8) rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų autoriniam atlyginimui;
- 9) sportui ir sportiniams renginiams;
- 10) gyvenamųjų namų statybai, renovacijai, remontui, priežiūrai ir valymui;
- 11) žemės ūkio produkcijai;
- 12) gyviems augalams;
- 13) apgyvendinimo viešbučiuose paslaugoms;
- 14) restoranų paslaugoms;
- 15) labdarai;
- 16) laidojimo paslaugoms;
- 17) medicininei ir stomatologinei priežiūrai;
- 18) namų ruošos paslaugoms;
- 19) gatvių valymui ir atliekų tvarkymui;
- 20) elektros, dujų tiekimui ir šildymui;
- 21) tam tikroms pašto paslaugoms.

Iš šio baigtinio sąrašo kiekviena šalis-narė gali, atsižvelgdama į savo piliečių gyvenimo sąlygas ir poreikius, siekiant užtikrinti kuo didesnę socialinę saugumą, savarankiškai nustatyti kokioms prekėms ir paslaugoms ir kokio tarifo taikys lengvatinį PVM. Lietuvos dabar galiojančio PVM įstatymo 19 str. numato, kad:

Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas:

- 1) keleivių vežimo;

⁸² Terra B., Kajus J. A Guide to the European VAT directives. Volume 1. Introduction to European VAT and other indirect taxes 2006. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006. P. 790.

2) knygoms, laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto;

3) vaistams (įskaitant veterinarinius), priemonėms, naudojamoms kontracepcijai, sanitarinės (higienos) apsaugos gaminiams moterims, specialios paskirties kūdikių maisto produktams, specialios medicininės paskirties maisto produktams bei medicininės paskirties kūno ir dantų priežiūros priemonėms, taip pat medicinos įrangai, pagalbos priemonėms ir kitiems medicinos prietaisams, skirtiems tiesiogiai asmens sveikatos sutrikimams palengvinti ir (arba) gydyti. Šiame punkte nurodytų prekių, kurioms taikomas lengvatinis PVM tarifas, grupes tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė;

4) turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms;

5) ekologiškiems maisto produktams;

6) šviežiai atšaldytai mėsei ir valgomiems subproduktams;

7) šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams;

8) žemės ūkio bendrovių ir kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) — žemės ūkio subjektų paslaugos žemės ūkiui, teikiamoms savo nariams (pagal šio Įstatymo 1 priede patvirtintą žemės ūkio paslaugų sąrašą);

9) gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims;

10) visų rūšių meno ir kultūros bei sporto renginių (įskaitant mugių, parodų, cirko renginius), taip pat muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų, kuriems netaikomos šio įstatymo 23 straipsnio nuostatos, lankymui;

11) rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo (aktoriaus, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito asmens, vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius) teikiamos kūrybos ar atlikimo paslaugos ir paslaugos, už kurias šiems asmenims mokamas honoraras, kaip jis apibrėžtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme.

Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis.

Kaip matyti iš aukščiau pateiktų sąrašų, Lietuva daugiausia taiko mažiausią leistiną lengvatinį 5 proc. tarifą, tačiau ne visoms galimoms prekėms ir paslaugoms. Atsižvelgiant į Lietuvos gyventojų finansines galimybes ir būtiniausio poreikio prekes ir paslaugas, patartina

būtų svarstyti įstatymo pakeitimą, dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo laidojimo paslaugoms bei elektros, dujų tiekimui ir šildymui.

Tačiau kuo daugiau lengvatų, tuo didesnė tikimybė, kad vieną dieną gali paaiškėti, jog PVM surenkama per mažai. O to rezultatas gali būti toks, kad bus užsimota padidinti standartinį PVM tarifą. Žvelgiant į PVM tarifo kitimo dinamiką ES šalyse, matome, kad dauguma dabartinių ES šalių pradžioje įsivedė labai nuosaikaus dydžio PVM tarifus (tai vyko apie 1968–1970 m.): Danija, Didžioji Britanija ir Vokietija pradėjo nuo 10, Švedija — nuo 11, Italija ir Olandija — nuo 12, Austrija — nuo 16 proc. Kuo anksčiau įsivedė, tuo mažesnis tarifas buvo. Paskui ėjo tarifų kėlimo dvidešimtmetis: po truputį, po vieną du procentinius punktus mokestį kėlė visos jį taikančios šalys. Šiandien PVM tarifų vaizdas visai kitoks: Švedija ir Danija turi 25, Suomija — 22, Belgija — 21, Austrija, Italija — 20 proc. PVM tarifą⁸³.

Lietuvoje standartinis PVM tarifas įvestas ir nekeistas — 18 proc. Mėgstantiems pasiremti užsienio šalių praktika Lietuvos politikams ir nuolat per mažu perskirstymo lygiu besiskundžiantiems socialinės orientacijos ekonomistams PVM tarifo kėlimas gali pasirodyti itin patrauklus. Juk šį mokestį pakėlus vos vienu procentiniu punktu, biudžeto pajamos galėtų gauti iki kelių šimtų milijonų litų papildomų įplaukų.

Taigi, nors PVM standartiniai tarifai ir skirtingi, tačiau jų skaičiavimo mechanizmas yra identiškas visose ES valstybėse narėse. PVM subjektai, kurie išgabeną savo prekes į kitas ES valstybes, gali naudotis teise į nulinį tarifą tik tais atvejais, kai pirkėjas yra toje valstybėje registruotas PVM mokėtojas, nes toks pirkėjas turi pareigą sumokėti PVM savo šalyje. Pirkėjo valstybė narė, nekontroliuojanti prekių judėjimo savo pasienyje, privalo turėti informaciją, kokių prekių įsigijo jos subjektai, kad galėtų patikrinti, ar jie apskaičiavo privalomus mokėti mokesčius. Ši informacija gaunama iš pardavėjų, kurie įpareigoti kas ketvirtį pateikti specialias deklaracijas apie tai, kokiems kitų valstybių PVM mokėtojams yra patiekę prekių su 0 proc. PVM tarifu ir kokia bendra jų vertė. Šių deklaracijų duomenys talpinami į specialią informacinę sistemą VIES (Value added tax Information Exchange System), per kurią ja keičiamasi tarp valstybių narių.

⁸³ Nuo 2005 m. liepos 1 d. ES taikomi standartiniai ir sumažinti PVM tarifai // http://europa.eu/abc/travel/shop/index_lt.htm; prisijungimo laikas: 2006–08–29.

3. PVM ĮSTATYMO ĮGYVENDINIMO TEISINĖS IR SOCIALINĖS PROBLEMOS

3.1. Selektivi PVM tarifo nustatymo politika ir jos įgyvendinimo problemos

Mokesčių sistema, kad ji būtų efektyvi, turėtų remtis lėšų surinkimo, o ne reguliavimo vaidmeniu ir tuo pačiu darytų minimalią įtaką mokesčių mokėtojams. Joje turėtų būti taikomi teisingumo, vienkartinio apmokestinimo, skaidrumo, visuotinum ir automatiškumo principai. Ir, žinoma, visa tai vainikuotų mokesčių surinkimo administravimo pigumas. Iš PVM gaunamos pajamos, nežiūrint daug mažesnio tarifo, negu tiesioginių pajamų mokesčių, sudaro daug didesnę biudžeto pajamų dalį. Lietuvoje PVM pagalba surenkama 44 proc. nacionalinio biudžeto⁸⁴. Todėl, tinkamai sutvarkius PVM tarifo nustatymo politiką, galima jį palikti pagrindiniu biudžeto lėšų surinkimo įrankiu.

Kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo veikimas būtų socialiai efektyvus, t. y. sąnaudos, skirtos rezultatui pasiekti, būtų vertos to rezultato, tai galima reguliuoti PVM tarifo nustatymu. PVM yra automatiškai veikiantis ir sunkiau pritaikomas ekonomikai reguliuoti. Tačiau taikomi PVM tarifai gali įtakoti vienu ar kitu prekių ir paslaugų pasiūlą ar paklausą. Nors prekių ir paslaugų kainas reguliuoja rinka, tačiau kokią kainą mokės galutinis prekės pirkėjas ar paslaugos gavėjas priklauso nuo to, kiek pirkinys bus pabrangintas priskaičiuotu PVM. Kiekvienos valstybės teisėkūros subjektai, nustatydami PVM tarifus, bando rasti palaimingą pusiausvyrą tarp valstybės noro kuo daugiau šio mokesčio surinkti į biudžetą ir gyventojų galimybių sąžiningai mokėti šį mokestį ir gebėti užtikrinti savo socialinius poreikius.

Iš visoje mokesčių sistemoje veikiančių mokesčių PVM — perspektyviausias mokestis. Dėl to jo tobulinimui ir reikia skirti daugiausia dėmesio ir pastangų. Visų pirma, būtina panaikinti PVM lengvatas bei išimtis, kurios apsunkina PVM administravimą bei sumažina jo efektyvumą (išskyrus atvejus, kai paslaugų apmokestinimas PVM būtų pernelyg komplikotas ir sunkiai įgyvendinamas). Būtina išlaikyti vieningą mokesčio tarifą, užkertant galimybes šį mokestį paversti reguliuojančiu. Europos Sąjungos valstybės narės turi taikyti ne mažiau kaip 15 proc. pridėtinės vertės mokestį. Direktyva teigia, kad šalis gali turėti vieną arba du lengvatinius tarifus, ne mažesnius nei 5 proc. proc., ir visai neapmokestinti kai kurių paslaugų.

Dabar Lietuvos Respublikoje taikomi nulinis, 5, 9 ir 18 proc. PVM tarifai. Atrodytų viskas logiška, kad tarifų yra keletas, nes viskas daroma mokesčio mokėtojo naudai ir gerovei, siekiant šio mokesčio efektyvumo ir teisingumo išlaikymo. 18 proc. PVM tarifas buvo nustatytas kaip standartinis tarifas ir jis taikomas nuo pat PVM įvedimo. Lengvatinis ir minimaliausias

⁸⁴ Lietuvos Respublikos 2002–2005 metų valstybės biudžeto vykdymo ataskaitos // <http://www.finmin/content/documents.jsp?doclocator>; prisijungimo laikas: 2006–07–18.

5 proc. PVM tarifas gali būti taikomas baigtiniam prekių ir paslaugų sąrašui. Galima sutikti su šio tarifo taikymo griežtu reglamentavimu. Tačiau kaip socialinė blogybė čia pasireiškia selektyvi politika - daugelis sąlygų ir daugybė prekės ar paslaugos specifikacijų, kurias nustato ne viena valstybės institucija. Pavyzdžiui, kol Lietuva nebuvo ES nare, vaistai nebuvo apmokestinami PVM. Nuo 2004-05-01 buvo pradėtas taikyti lengvatinis PVM tarifas vaistams (įskaitant veterinarinius), priemonėms, naudojamoms kontracepcijai, sanitarinės (higienos) apsaugos gaminiams moterims, specialios paskirties kūdikių maisto produktams, specialios medicininės paskirties maisto produktams bei medicininės paskirties kūno ir dantų priežiūros priemonėms, taip pat medicinos įrangai, pagalbos priemonėms ir kitiems medicinos prietaisams, skirtiems tiesiogiai asmens sveikatos sutrikimams palengvinti ir (arba) gydyti. Tačiau ne visoms čia išvardintoms prekėms galima taikyti 5 proc., o tik toms, kurioms taikomą lengvatini PVM tarifą patvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė (Valstybinė vaistų kontrolės tarnyba — VVKT). Ši sąlyga sunkina teisingo PVM tarifo taikymą ir sudaro sąlygas korupcijai, siekiant kad parduodama prekė būtų įtraukta į šį sąrašą. Taip pat vaistinių darbuotojai gali suklysti, skaičiuodami pardavimo PVM, jei atsižvelgs tik į parduodamos prekės paskirtį ir nepatikrins, ar ji yra vaistų registre.

5 proc. lengvatinis tarifas buvo nustatytas knygoms, laikraščiams ir žurnalams, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija. Valstybėje, kuri rūpinasi aukšta visuomenės kultūra ir morale (net liberalių pažiūrų nuostatos neturėtų skatinti leisti viską, kas tik egzistuoja socialinėje erdvėje), apskritai, turėtų būti draudžiama platinti erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius ir tuomet neliktų šios išlygos ir PVM taikyme. Ši nuostata galiojo nuo 2003-01-01 pagal 2002-03-05 Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą Nr. IX-751 iki 2004-04-30, panaikinta 2004-01-15 Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. IX-1960. Dabar 5 proc. PVM tarifas galioja knygoms (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, hidrografijos arba panašias schemas, tačiau išskyrus gaublius, kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius), laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto. (galioja nuo 2004-05-01 pagal 2004-01-15 LR įstatymą Nr. IX-1960). Sąlyga — mokama reklama — vėl yra manipuliacinis elementas, norint tokią spausdintą produkciją apmokestinti vienu ar kitu PVM tarifu. Jeigu leidėjas apskaičiuos, kad jam labiau apsimoka dėti nemokamą reklamą ir taip įgyti teisę taikyti lengvatini PVM tarifą, jis taip ir darys. Mokesčių administratorius turės gaišti daug

laiko, siekdama įvertinti šių sąlygų atitikimą. Dėl to galimybė taikyti lengvatinį tarifą išpildant tokias sąlygas kelia daug abejonių dėl tarifo efektyvumo.

Siekiant visuomenės socialinio saugumo ir kad kuo daugiau gyventojų galėtų pilnai patenkinti savo pagrindinius poreikius, vienas iš kurių yra maistas, galima diferencijuoti PVM tarifus. Šeštosios Tarybos direktyvos H priede yra nurodyta, kad lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas maisto produktams, įskaitant gėrimus, tačiau neįtraukiant alkoholinių gėrimų, skirtiems žmonėms ir gyvūnams. Lietuvoje, kur žmonių perkamoji galia nėra didelė, tokia PVM lengvata būtų labai patraukli. Tačiau teisėkūros subjektai nusprendė, kad lengvatinis 5 proc. PVM tarifas gali būti taikomas šviežiai atšaldytai mėsei ir valgomiems subproduktams (išskyrus naminių paukščių mėsą ir jų valgomus subproduktus), jei jie atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus, jeigu tokie standartai yra patvirtinti (galioja nuo 2005–06–09 pagal 2005–05–26 LR įstatymą Nr. X–225); šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams, jei jie atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus, jeigu tokie standartai yra patvirtinti (galioja nuo 2005–06–09 pagal 2005–05–26 LR įstatymą Nr. X–225); gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims, jeigu jos atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus, jeigu tokie standartai yra patvirtinti (galioja nuo 2005–06–09 pagal 2005–05–26 LR įstatymą Nr. X–225). Nepaisant to, kad šis maisto produktų sąrašas yra labai trumpas, dar ir jiems yra keliami reikalavimai, kuriuos atitikti yra pakankamai sudėtinga, nes, visų pirma, atitinkamos institucijos turi parengti ir patvirtinti standartus, susietus su galiojančiu PVM įstatymu. Antra, sąžiningas šių prekių pardavėjas turi gauti atitinkamus sertifikatus, kurie patvirtintų kokybės atitikimą galiojantiems standartams ir tuomet jis galėtų taikyti 5 proc. PVM tarifą. Trečia, mokesčių administratorius, tikrindamas PVM skaičiavimo teisingumą, yra priverstas vertinti ne tik PVM skaičiavimo aritmetiką, tačiau ir būti produktų kokybės ekspertu. Todėl kyla pagrįstas įtarimas, kad tokios sąlygos nėra naudingos ir PVM efektyvumas yra abejotinas. Kodėl teisėkūros subjektai įstatymo įgyvendinimą padaro tokį sudėtingą, kad teisės vaidmuo, siekiant padėti individams koordinuoti veiksmus taip, kad būtų sprendžiama interesų konfliktų problema, tampa labai problematiškas? Dėl to galima manyti, kad nuoroda į Lietuvos standartų atitikimą yra sąlyga, leidžianti valstybės institucijoms manipuliuoti PVM tarifo taikymu, t. y. nepatvirtinti standartų ir taip apriboti lengvatinio PVM tarifo taikymą. Tai ir korupcijos galimybė.

Džiugu, kad Lietuvos teisėkūros subjektai ėmė galvoti ir apie kultūrinius visuomenės poreikius. Nuo 2006–01–17 lengvatinis 5 proc. PVM tarifas pradėtas taikyti visų rūšių meno ir kultūros bei sporto renginių (įskaitant mugių, parodų, cirko renginius), taip pat muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų, kuriems netaikomos šio įstatymo 23 straipsnio nuostatos,

lankymui; (papildyta 2006–01–12 LR įstatymu Nr. X–487). Teisėkūros subjektai turėjo kilnų tikslą — padidinti kultūrinių renginių lankymo galimybę mažesnes pajamas gaunantiems gyventojams. Jie manė, kad sumažinus PVM tarifą, atitinkamai sumažės ir paslaugos kaina. Tačiau žymiai daugiau iš šios pataisos pasipelnė kultūrinių renginių organizatoriai, t. y. jiems sumažėjo mokėtinas į biudžetą PVM, o bilietų kainos pasikeitė žymiai mažiau nei skirtumas tarp standartinio ir lengvatinio PVM tarifų. Vadinas, pataisos efektyvumas nebuvo toks, kokio tikėjosi teisėkūros subjektai.

Visai neseniai buvo praplėsta lengvatinio tarifo taikymo sritis ir dar vienoje kultūros srityje. Rašytojai, kompozitoriai bei atlikėjai (aktorius, dainininkas, muzikantas, dirigentas, šokėjas ar kitas asmuo, vaidinantis, dainuojantis, skaitantis, deklamuojantis arba kitaip atliekantis literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius), kurių teikiamos kūrybos ar atlikimo paslaugos ir už kurias šiems asmenims mokamas honoraras, skaičiuoja ir moka 5 proc. PVM. Taikoma nuo 2006–07–27⁸⁵.

9 proc. lengvatinio tarifo taikymo sritis yra dar siauresnė. Jis taikomas tik gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis (galioja nuo 2004–05–01 pagal 2004–01–15 LR įstatymą Nr. IX–1960). Ir vėl neapseita be selektyvių šio tarifo taikymo sąlygų.

Dėl to vertinant PVM įstatymo socialinį veiksmingumą, pirmiausia kyla jo tikslų ir turinio problemos, su kuriomis yra susijęs teisėkūros, o ne teisės įgyvendinimo procesas. Tai reiškia, kad PVM įstatymo veiksmingumą nulemia visų pirma teisėkūra ir teisinė politika, kuri įtakoja teisės poveikio socialiniams santykiams pobūdį bei teisės veiksmingumo perspektyvas.

Stebint kaip po truputį plečiama lengvatinio PVM tarifo taikymo bazė, peršasi išvada, kad teisėkūros subjektai šią sritį laiko kaip įrankį, kuriuo galima manipuluoti visuomenės pasitikėjimu ir pagarba. Šia selektyvia politika iš dalies bandoma patenkinti daugelio visuomenės grupių interesus ir slopinti atsirandančius nesutarimus, nepamirštant apie valstybės institucijų norą gauti kuo daugiau įplaukų į biudžetą. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, kurį moka visi be išimties vartotojai, jo tarifų keitimas keliais procentiniais punktais turi didelį tiek finansinį, tiek ir socialinį poveikį visuomenei.

Negalima vienareikšmiškai teigti, kad selektyvi PVM tarifo nustatymo politika yra veiksminga ar žalinga. Mokesčių ekspertai teigia, kad pridėtinės vertės mokestis yra labiausiai harmonizuotas visoje ES⁸⁶ ir kelia mažiausiai keblumų dėl konkurencingumo ir kitų ekonominių gerovę užtikrinančių veiksnių. Europos Sąjungos valstybės narės turi taikyti ne mažiau kaip

⁸⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo įstatymas 2006 m. liepos 19 d. Nr. X–801 // http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280592; prisijungimo laikas: 2006–09–15.

⁸⁶ UAB „GlaxoSmithKline Lietuva“ pasiruošimo Lietuvos narystei ES ataskaita. Ernst&Young Baltic, 2004. P. 21.

15 proc. pridėtinės vertės mokestį. Pastebima, kad pridėtinės vertės mokestis yra vis labiau apauginamas lengvatomis. Tokios lengvatoms mokestį daro vis sudėtingesnį, sukuriama ekonominiai iškreipimai ir mokestinės spragos, apsunkina bendrą mokesčių tarifų mažinimą. Siekiant vienodų konkurencijos sąlygų tikslinga nustatyti visoms prekėms ir paslaugoms vienodą 18 proc. mokesčio tarifą ir nesiekti jo sumažinimo jokioms sritims⁸⁷. Tačiau siekiant socialinio teisingumo, galima PVM įstatymą traktuoti kaip socialinio teisingumo ir veiksmingumo siekiamybės įrankį, nes „teisingumo sfera apima teisinę tvarką, kaip norminę subjektų veiksmus reguliuojančią sistemą, ji turi būti siejama su gėrybių bei naštų geru padalijimu bei išlyginimu“⁸⁸.

3.2. PVM mokėjimo teisinės problemos

Teisės formalaus veiksmingumo požiūriu galima teigti, kad PVM įstatymas yra efektyvus, nes sąnaudos, kurių reikia rezultatui pasiekti, nekelia kitų alternatyvų paieškos, kurios leistų pasiekti tokį patį ar panašų rezultatą, problemos. Vadinasi, iš esmės PVM skaičiavimo ir mokėjimo mechanizmas veikia. Tačiau jo veikimą dažnai pažeidžia PVM grobstymas.

PVM grobstymas Lietuvoje prasidėjo įvedus PVM mokėjimo ir jo gražinimo iš valstybės biudžeto mechanizmą. Teisėsaugos pareigūnų duomenimis⁸⁹ Lietuvoje per PVM gražinimo mechanizmą iš valstybės buvo pagrobta keliasdešimt milijonų litų. Teismuose kasmet nagrinėjama nemažai PVM grobstymo bylų, o FNTT pareigūnai ir toliau atskleidžia naujas finansines machinacijas⁹⁰.

Pridėtinės vertės mokesčio grobstymų tyrimas keletą metų yra prioritetinga prokuratūros veiklos sritis. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 metais sudarė nuolatinę valstybės ekonominės, finansinės kontrolės ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimo koordinavimo komisiją, kurios veikloje dalyvauja Generalinės prokuratūros prokuroras, Finansų ministerijos, Muitinės departamento, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos, Vyriausybės Ekonominės analizės departamento atstovai.

2005 metais Generalinė prokuratūra išanalizavo PVM grobimų metodus, kurie parodyti 3 paveiksle.

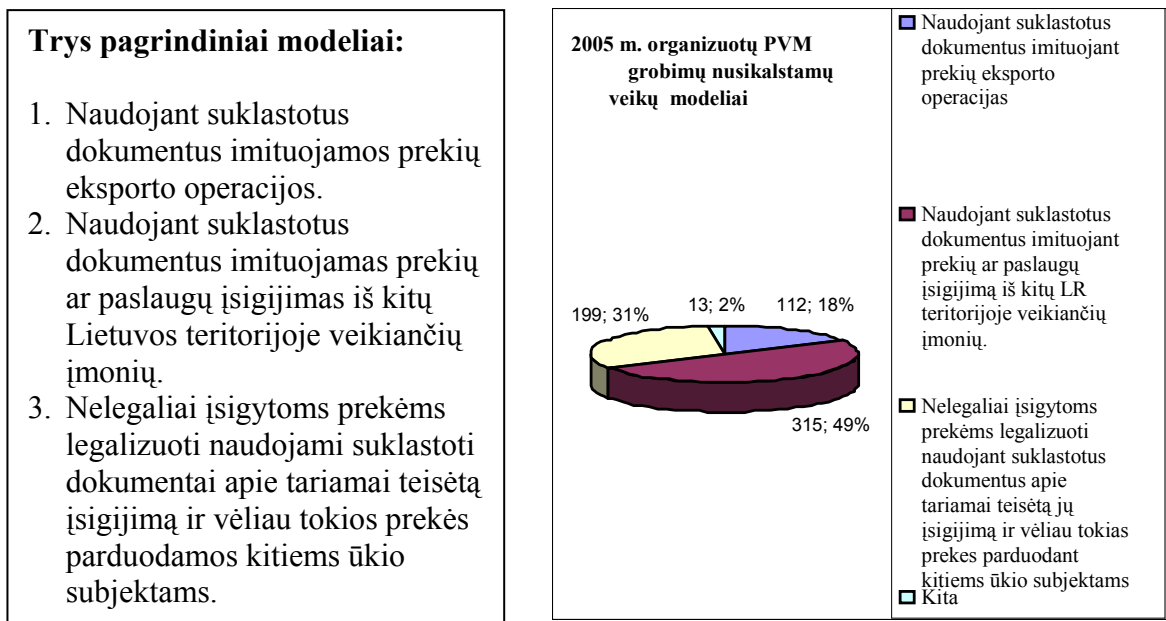
⁸⁷ LLRI pozicija dėl mokesčių mažinimo tempo, galimybių ir poreikio // http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/llri_pozicija_del_mokesciu_mazinimo_tempo_galimybiu_ir_poreikio/3195; prisijungimo laikas: 2006–11–04.

⁸⁸ Dreier R. *Recht und Gerechtigkeit*. Kriele M. *Theorie des Rechts*. Stuttgart, 1991. P. 101.

⁸⁹ Navickaitė L. PVM išlieka sukčių taikiniu //

http://www.info.lt/index.php?page=naujienos&view=naujiena_arch&id=57846; prisijungimo laikas: 2006–10–28.

⁹⁰ Ten pat.



3 pav. PVM grobstymo modeliai⁹¹

PVM grobstymo modeliai nuolat kinta priklausomai nuo naujų teisės aktų, reglamentuojančių PVM mokėjimą ir grąžinimą. 1996–1999 m. labiausiai buvo paplitusios fiktyvių prekių eksporto operacijos, kai klastojant dokumentus sukuriama realiai neegzistuojantis prekių eksportas. Pasienio policijos postuose įrengus vaizdo stebėjimo sistemas, šis modelis buvo patobulintas ir per valstybės sieną ėmė važiuoti tušti ar menkaverčių prekių prikrauti vilkikai, o suklastotuose dokumentuose būdavo nurodoma, kad gabenami didelės vertės kroviniai. Todėl norisi paklausti institucijų, atsakingų už prekių eksporto įforminimą ir patikrinimą: kodėl atsainiai buvo tikrinami kroviniai, vežami per Lietuvos Respublikos sieną, kodėl nebuvo domimasi šių krovinių siuntėjų ir gavėjų realiu egzistavimu ir jų veiklos legalumu? Taip vadinamos kiauros valstybės sienos buvo visiems žinoma vieša paslaptis, tačiau teisėsaugos subjektai tam didelio dėmesio neskyrė. Vadinasi, asmeniniai interesai buvo svarbiau už valstybės interesus.

PVM grobstytojai užčiuopė aukso gyslą, norėjo vis daugiau pasipelnyti iš valstybės biudžeto. Nuo 1999 metų PVM grobstytojai vis labiau ėmė skverbtis į prekybos medieną, metalais, naftos produktais, paslaugų teikimo sritis. Labiausiai paplito PVM grobstymo modelis, kai dažniausiai vogta, neteisėtai iškiršta ar kontrabandos būdu iš trečiųjų valstybių atgabenta mediena pigiai perkama iš privačių asmenų, o suklastotuose dokumentuose nurodoma, kad ji įgyta iš legalių Lietuvos medienos įmonių. Tokių neegzistuojančių sandorių mokesčiai nemokami, o už apgaule įteisintą medieną susigražinamas nesumokėtas PVM. Šis grobstymo

⁹¹ Lietuvos Respublikos prokuratūros 2005 m. veiklos ataskaita // http://www.lrgp.lt/?item=stat_dok; prisijungimo laikas: 2006–10–14.

modelis taip pat taikomas prekyboje naftos produktais, metalais, žuvis pramonės produkcija. Vadinasi, ir vėl PVM grobstytojams pasitarnavo blogai saugoma valstybės siena. Už šimtus tūkstančių ar net milijonus litų kišenėje ar lengvojo automobilio bagažinėje neįmanoma įvežti prekių. Taip pat, nelegaliai iškirstas miškas neatauga per keletą mėnesių ar metų, kad būtų galima nuslėpti tokį faktą.

Jau keletą metų populiariausias išlieka PVM grobstymo modelis, kai suklastotos PVM sąskaitos-faktūros įtraukiamos į realiai veikiančių įmonių buhalterines apskaitas ir mokesčių administratoriui teikiamas PVM deklaracijas. Šio modelio esmę sudaro tai, kad realiai veikiančios įmonės vadovai, siekdami mažinti gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų kaštus, samdo nelegalius darbuotojus, perka kontrabandos ar kitokiu neteisėtu būdu rinkoje atsiradusias žymiai pigesnes žaliavas už grynuosius ir į įmonės buhalterinę apskaitą neįtrauktus pinigus. Fiktyvios sąskaitos-faktūros paprastai išrašomos tariamai veikiančiai įmonei už greitai suvartojamas prekes (pvz., reklaminiai lankstinukai) ar sunkiai patikrinamas paslaugas (pvz., aplinkos tvarkymo, reklamos, pervežimo darbai) ir bankiniais pavedimais ar pagal kasos išlaidų orderius grynaisiais pinigais daromi mokėjimai. Išgryninti pinigai pasidalinami pagal iš anksto sutartas proporcijas. Asmenys, turintys tariamai veikiančias įmones ir išrašantys realiai veikiančioms įmonėms suklastotas PVM sąskaitas-faktūras, paprastai kontroliuoja nuo keliolikos iki keliasdešimt tokių įmonių.

Visi šie PVM grobstymo modeliai buvo sugalvoti ir taikyti dėl to, kad už PVM įstatymo įgyvendinimą atsakingos valstybės institucijos atmetinai atliko savo funkcijas. Buvo žiūrima tik į popierinę sandorių pusę, nepasidomint realiu tokių sandorių egzistavimu ir ūkio subjekto techninėmis, finansinėmis galimybės atlikti tokius sandorius. Teisėkūros subjektai apibrėžė PVM mokėjimo grąžinimo mechanizmą, kuris būtų socialiai veiksnus ir efektyvus tik tuomet, kai visi PVM subjektai yra sąžiningi. Tačiau sąžiningumo kriterijus yra sąlyginis, ir jo egzistavimas priklauso nuo daugelio veiksnių

Kadangi PVM grobstymas yra kompleksinė problema, tai su juo kovoja ne tik teisinės institucijos. Šios blogybės mastus stengiasi mažinti ir mokesčių administratorius. Valstybinė mokesčių inspekcija kaip prioritetines PVM kontrolės vykdymo sritis yra išskyrusi PVM mokėtojų kontrolę ir PVM apskaičiavimo ir mokėjimo kontrolę. Priešregistracinė kontrolė vykdoma mokesčių mokėtojui registruojantis PVM mokėtoju. Po to tęsiama tolesnė jo veiklos rezultatų stebėseną/vertinimas, kuri užtikrinama mokesčių inspekcijos rizikos valdymo sistema.

PVM kontrolė yra sudėtinga ir kompleksinė sistema, kurios veikimo efektyvumas susijęs su teisinga PVM kontrolės strategija. Lietuva adaptavo kitų valstybių geriausią praktiką ir išskyrė šias pagrindines PVM kontrolės strategijos kryptis:

1. Priešregistracinė kontrolė — būsimų PVM mokėtojų rizikingumo įvertinimas ir adekvačių poregistracinės kontrolės priemonių parinkimas. Šios kontrolės tikslas yra užkirsti kelią patekimui į PVM sistemą asmenų, kurie vėliau gali būti panaudoti nusikalstamais tikslais.

2. Poregistracinė kontrolė apima rizikingiausių PVM mokėtojų nustatymą ir atranką kontrolės veiksmams bei efektyvų įtariamų su PVM susijusio sukčiavimo atvejų tyrimą.

3. Bendradarbiavimas su kitomis įstatymus įgyvendinančiomis institucijomis (Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba, Muitinės departamentu ir kt.).

4. Administracinis bendradarbiavimas nustatant ir tiriant PVM sukčiavimo atvejus, įskaitant veiksmų koordinavimą tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu.

5. Pagalba sąžiningiems mokesčių mokėtojams ir bendradarbiavimas su verslo struktūromis⁹².

Būsimo PVM mokėtojo rizikos vertinimu pagrįsta priešregistracinė kontrolė leidžia užkirsti kelią patekti į PVM sistemą asmenims, kurie nevykdo ir neketina vykdyti ekonominės veiklos, o PVM mokėtojo kodo siekia turėdami tikslą grobstyti valstybės biudžeto lėšas ar padėti nesąžiningiems mokesčių mokėtojams išvengti mokesčių mokėjimo. Pasak Valstybinės mokesčių inspekcijos PVM kontrolės skyriaus vedėjos L. Sinkevičienės „pasaulinė praktika rodo, kad „silpnos“ mokesčių mokėtojo registravimo kontrolės pasekmė yra palankių sąlygų sudarymas egzistuoti nesąžiningam ir neteisėtam verslui, jam plėtoti, dėl to didėja sukčiavimo mastas ir žala biudžetui“.

Poregistracinės kontrolės vykdymo metu nustačius tik bandymus grobstyti PVM reikėtų suspenduoti tokiam PVM mokėtojui PVM grąžinimą iki to momento, kol bus surinkti įrodymai apie jo veiklos legalumą ir pagrįstą PVM grąžinimą.

Sklandus valstybės institucijų, kontroliuojančių valstybės finansus ir mokesčių mokėjimą, bendradarbiavimas užtikrintų efektyvią kontrolės veiklą, kai kiekviena institucija vykdo tam tikras funkcijas, kurios nustatytos ar reglamentuojamos keitimosi informacija bei bendradarbiavimo tiriant bei atskleidžiant finansinius nusikaltimus susitarimais.

Veikiant Europos Sąjungos rinkai vis didesnę svarbą įgauna tarptautinis mokesčių administratorių bendradarbiavimas, t. y. poreikis keistis surinkta informacija apie ūkio subjektus. Yra svarbu, kad visi ES šalių subjektai sudarytų sandorius kainomis, kurios atitiktų realias rinkos kainas. Ši sąlyga yra esminė teisingam PVM skaičiavimui ir mokėjimui. Mokesčių administratorius turėtų būti pirmasis patarėjas ir pagalbininkas sąžiningiems mokesčių mokėtojams, kurie moka vertinti mokesčių administratoriaus pastangas ir vengia piktnaudžiauti jo pasitikėjimu.

⁹² Miniotaitė J. Vakcina nuo PVM grobstymo: mokesčių administratorius įgyvendina naują PVM kontrolės strategiją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 5. P. 36–39.

Kontrolės sistema turi būti grindžiama adekvačių kontrolės procedūrų parinkimu, t. y. kontrolės priemonės teikiama nauda turi būti didesnė už jos kontroliuojamos rizikos potencialią žalą, o racionalaus žmogiškųjų išteklių panaudojimo požiūriu — skiriami ištekliai turi būti proporcingi rizikai.

Lietuvai įstojus į ES ir atsivėrus sienoms, PVM grobstymo modeliai įgyja tarptautinį pobūdį ir atsiveria dar platesnės galimybės. Su PVM sukčiavimu (grobstymu) susijusios kontrolės problematika yra susijusi su grandinės ar karuselės principu egzistuojančiu sukčiavimu, kurio pasekmės, nesiiimant reikiamų priemonių šiam reiškiniui apriboti laiku, atneša milžiniškus nuostolius ne tik nacionaliniu, bet ir ES lygiu. Dėl to tiek verslo partneriai, tiek ir mokesčių administratorius turėtų vykdyti užsienio partnerių legalumo patikrinimą. Tik esant įvairiais lygiais vykdomų veiksmų organizuotam ir sisteminiam valstybės institucijų bendradarbiavimui galima pasiekti geriausių rezultatų kovojant su PVM grobstymu.

3.3. Mokestiniai ginčai dėl PVM atskaitos

3.3.1. Mokestinių ginčų komisija

Mokestinių ginčų komisija yra alternatyvi mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, t. y. mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę pasirinkti, ar paduoti skundą dėl mokestinio ginčo Komisijai, ar tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

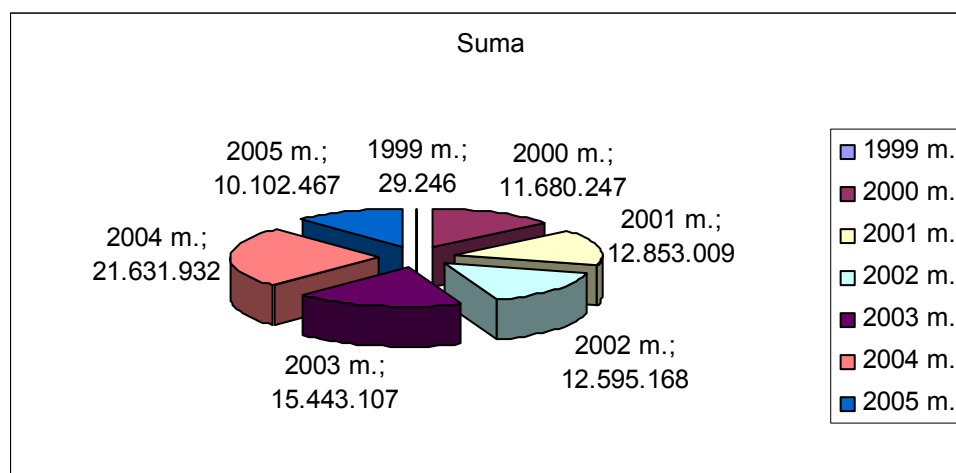
Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės įsteigta 1998–12–03 Vyriausybės nutarimu Nr. 1396 nagrinėti ginčus tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus. Komisija, vykdydama ikiteisminę administracijos veiksmų teisėtumo kontrolę, yra vienas iš asmens (mokesčių mokėtojo) teisių apsaugos nuo neteisingų ir neteisėtų valdininkų (mokesčių administratoriaus pareigūnų) sprendimų mokestinės prievolės apimtyje garantų. Tokiu būdu Komisija veikia kaip kvaziteisminė institucija, vykdydama administraciniam teismui būdingą ginčo sprendimo funkciją. Įsteigta vykdomosios valdžios institucijos ir būdama jos reguliavimo sferoje, Komisija vykdo teisminei valdžiai būdingą funkciją. Mokesčių administravimo įstatyme (Žin., 2004, Nr. 63–2243) bei Komisijos nuostatuose (Žin., 2004, Nr. 1362–4946) įtvirtintas Komisijos tikslas — objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Nagrinėdama mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių administratoriaus ir įvairiose ūkinės komercinės veiklos sferose veikiančių subjektų, Komisija turi būti objektyvi ir nešališka, todėl jos pagrindinė veikla (mokestinių ginčų nagrinėjimas) yra veikiami ekonominių veiksnių tik tiek, kiek šie veiksniai gali daryti įtaką mokestinių ginčų atsiradimui.

Tarp socialinių veiksnių, turinčių įtakos Komisijos veiklai, paminėtini mokesčio bei su juo susijusių prievolių suvokimas ir jų vertinimas. Mokesčių administravimo sistemos pasikeitimai ir naujų mokesčius reguliuojančių teisės aktų taikymas, pereinamojo laikotarpio problemos (teisės taikymo prasme), iki bus suformuota teismų praktika, taip pat darys įtaką naujų mokestinių ginčų atsiradimui 2006–2008 metais⁹³.

Su mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą apimties ir šios teisės įgyvendinimo sąlygomis susiję mokestiniai ginčai kiekvienas metais sudaro reikšmingą dalį visų Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nagrinėjamų mokestinių ginčų. Žr. 3 lentelę.

3 lentelė. Mokestiniai ginčai dėl PVM atskaitos

Metai	Suma, Lt	Lyginamasis proc. su kitais mokesčiais	Bauda, Lt	Lyginamasis proc. su kitais mokesčiais	Delspinigiai, Lt	Lyginamasis proc. su kitais mokesčiais
1999	29 246	48,4	15 002	25,4	7 208	63,9
2000	11 680 247	21,9	2 335 727	28,8	780 889	5,9
2001	12 853 009	29,0	1 049 810	11,3	2 232 432	3,5
2002	12 595 168	26,8	2 611 024	32,2	2 096 166	18,5
2003	15 443 107	45,9	3 481 500	45,0	2 084 657	33,1
2004	21 631 932	43,4	4 583 234	48,6	4 770 192	43,2
2005	10 102 467	58,1	2 850 576	60,9	2 313 557	46,2
VISO:	84 335 176		16 926 872		14 285 102	



(Šaltinis: Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės metinės veiklos ataskaitos)

Beveik ketvirtadalis mokestinių ginčų, kylančių dėl PVM atskaitos rodo, kad šio mokesčio teisinis reglamentavimas turi būti tobulinamas. Mokesčių mokėtojai PVM įstatymo nuostatas supranta ir taiko vienaip, o mokesčių administratorius – kitaip. Komisijos sprendimai yra susiję su PVM mokėtojo subjektinės teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu, kai mokesčių

⁹³ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006–2008-ųjų metų strateginis veiklos planas // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2006–10–17.

administratorius mokesčių mokėtojo ar jo sutarties šalies buhalterinės apskaitos dokumentus pripažindavo neturinčiais juridinės galios. Šios kategorijos mokestiniuose ginčiuose komisija rėmėsi Mokesčių administravimo įstatyme Nr. IX–2112 įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu. Tai reiškia, kad sprendžiant PVM atskaitos klausimą pirmenybė yra teikiama prekės įsigijimui ir su ja susijusios pridėtinės vertės realizavimui. Todėl vien šios teisės realizavimo trūkumai (pvz., PVM sąskaitos faktūros rekvizitų trūkumai) patys savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu PVM mokėtojas sugeba įrodyti teisėtą PVM atskaitos prielaidą. Bet 2001 metais Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos sprendime administracinėje byloje Nr. A⁷–453/2000 buvo suformuluota, jog bet koks PVM sąskaitos faktūros rekvizito nebuvimas ar jo netikrumas (pvz., kai tokį buhalterinės apskaitos dokumentą pasirašo ne pirkėjas ar pardavėjas darbuotojas) reiškia, kad PVM sąskaita faktūra neturi juridinės galios, dėl ko pirkėjas negali atskaityti pirkimo PVM. Tokios pozicijos laikėsi tiek pats Teismas (2002–04–04 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶–330/2002, 2003–02–04 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰–124–03), tiek Komisija, tiek mokesčių administratorius.

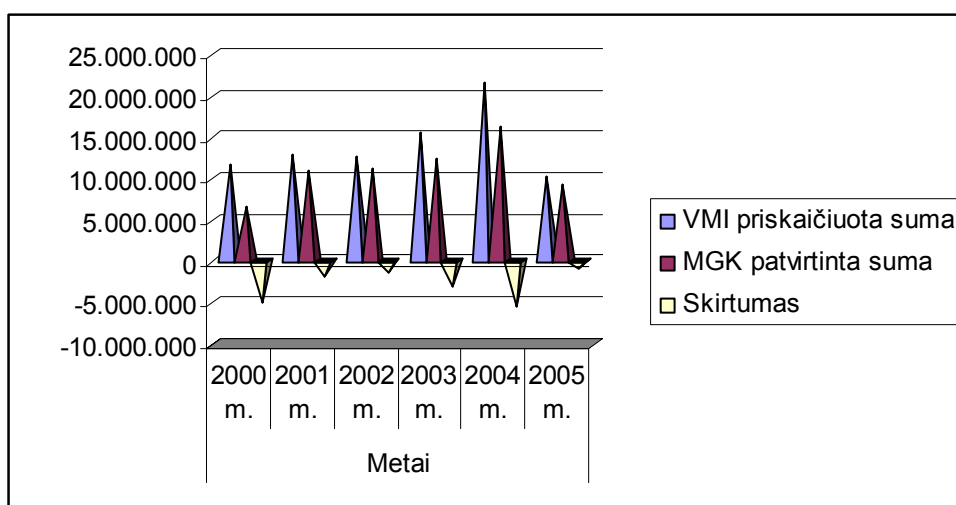
Tačiau nuo 2004 metų vidurio Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, nagrinėjant tokio pobūdžio mokestinius ginčus, pastebėtas pasikeitimas, kurį galutinai įtvirtino Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2004–10–27 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹–355/2004. (plačiau šią nutartį žr. 3.3.2). Šia nutartimi iš esmės buvo pasisakyta dėl mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą principinių nuostatų ir jų įgyvendinimo tvarkos. Dėl to Mokestinių ginčų komisijos sprendimai, kuriais mokestinis ginčas buvo išnagrinėtas iki Vyriausiojo administracinio teismo 2004–10–27 nutarties paskelbimo, buvo panaikinti ir mokesčių mokėtojų skundai dažniausiai buvo perduodami mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Tokiais atvejais mokesčių administratorius būdavo įpareigojamas mokesčių mokėtojo skundą išnagrinėti atsižvelgiant į minėtos plenarinės sesijos nutartyje suformuluotas teisės aiškinimo bei taikymo šios kategorijos bylose taisykles ir nustatyti, ar byloje esančių įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri yra užfiksuota mokesčių mokėtojo buhalterinės apskaitos dokumentuose, ir, pripažinus ūkinę operaciją įvykusia, ar mokesčių mokėtojas buvo sąžiningas (*Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005–01–12 nutartyje (adm. b. Nr. A⁸–51/2005); Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005–04–08 nutartyje (adm. b. Nr. A²–431/2005); etc.*).

Mokesčių administratorius, tikrindamas, ar teisingai ūkio subjektas vykdo pareigas, numatytas PVM įstatyme, dažnai vadovaujasi siaura ir griežta logika, kuri neatitinka šio darbo 1.1 skyriuje aprašytų principų. Komisija ginčytinas situacijas vertina objektyviai ir nešališkai, todėl jos pozicija dažnai nesutampa su valstybinės mokesčių inspekcijos pozicija konkrečiau

ginčio atžvilgiu. Šią situaciją akivaizdžiai iliustruoja valstybinės mokesčių inspekcijos priskaičiuotos ir Komisijos patvirtintos PVM sumos skirtumas (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. Valstybinės mokesčių inspekcijos priskaičiuota ir MGK patvirtinta PVM suma

	Metai						
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	VISO
VMI priskaičiuota suma, Lt	11 680 247	12 853 009	12 595 168	15 443 107	21 631 932	10 102 467	84 305 930
MGK patvirtinta suma, Lt	6 645 168	10 995 449	11 186 450	12 237 346	16 079.270	9 122 843	66 266 528
Skirtumas, Lt	-5 035 078	-1 857 560	-1 408 718	-3 205 761	-5 552 662	-979 624	-18 039 403



Skirtingas PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nuostatų aiškinimas kelia problemas. Mokestinių ginčų komisija paprastai vadovaujasi Vyriausiojo administracinio teismo nutartimis, bet „besiformuojanti ir dėl to kartais besikeičianti administracinių teismų praktika, lemia, jog dalis Komisijos sprendimų būna visiškai panaikinti ar iš dalies panaikinti arba gražinti iš naujo nagrinėti atsižvelgiant į naujai besiformuojančią teismų praktiką“⁹⁴.

Mokestinių ginčų komisijos darbą sunkina ir tai, kad „dalis Komisijos sprendimų buvo iš dalies panaikinti mokestinį ginčą nagrinėti perduodant mokesčių administratoriui iš naujo, atsižvelgiant į tai, kad ginčą nagrinėjant administraciniam teisme buvo pateikti nauji įrodymai, kurie nebuvo vertinti ginčą nagrinėjant ikiteismine tvarka. Vilniaus apygardos administracinis teismas administracinėje byloje Nr. I⁹-932-04 padarė išvadą, jog „nei Mokesčių administravimo įstatymas, nei Administracinių bylų teisenos įstatymas mokesčių mokėtojui nedraudžia skundo nagrinėjimo metu teismui pateikti naujus įrodymus“⁹⁵.

⁹⁴ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 metų komisijos veiklos analizė 2006–02–24 Nr. VN-2 // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

⁹⁵ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita 2005–03–01 Nr. VN-2 // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

Tačiau nepaisant visų procesinių ir teisinių nesklaidumų, kurie tiesiogiai trukdo Komisijos darbui, galima teigti, kad Mokestinių ginčų komisija yra svarbi ikiteisminė institucija, į kurią kreipiasi ūkio subjektai, nesutikdami su mokesčių administratoriaus sprendimais. Kaip teigiama Komisijos metinėje veiklos ataskaitoje⁹⁶, mokesčių mokėtojai per 2004 m. skundė Valstybinės mokesčių inspekcijos priimtus sprendimus tiesiogiai teismui 3 atvejais. Kitaip tariant, Komisija nagrinėjo net 99,3 proc. visų mokesčių mokėtojų skundų, kuriais skundžiami Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimai dėl mokestinių ginčų. 2005 metais Komisija nagrinėjo 97 proc. visų mokesčių mokėtojų skundžiamų Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimų⁹⁷. Todėl patartina kreiptis į teismą tada, kai išsemiamos visos mokestinio ginčo ikiteisminio nagrinėjimo galimybės.

3.3.2. Teismai

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo⁹⁸ ir Administracinių bylų teisenos įstatymo⁹⁹ nuostatomis, skundus dėl centrinio mokesčių administratoriaus arba Mokestinių ginčų komisijos sprendimo dėl mokestinio ginčo nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas (pirmoji instancija) ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (apeliacinė instancija).

Šiame skyriuje bus išanalizuotos nutartys, kurias priėmė Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, nes būtent jo priimtose nutartyse formuoja mokestinių bylų praktiką. Parinktos bylos atspindi būdingiausias situacijas, dėl ko kyla ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir PVM mokėtojo dėl PVM atskaitos.

BYLA 1. Dėl ūkinės operacijos turinio faktinio pagrįstumo. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2004–10–27 išnagrinėjo mokestinę bylą, kurioje VMI patikrinimo metu mokesčių mokėtojui neleido daryti PVM atskaitos ir traukti išlaidų į sąnaudas pagal PVM sąskaitas faktūras dėl to, kad, Valstybinės mokesčių inspekcijos požiūriu, šių sąskaitų faktūrų rekvizitas „ūkinės operacijos turinys“ neteisingas, nes realiai ūkinės operacijos nebuvo (**2004–10–27** nutartis administracinėje byloje Nr. **A1–355/2004**). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad aplinkybė, jog mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė

⁹⁶ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 metų veiklos ataskaita 2005–03–01 Nr. VN–2 // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

⁹⁷ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 metų veiklos ataskaita 2006–02–24 Nr. VN–2 // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX–2112 159 str. 4 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=285921; prisijungimo laikas: 2006–10–20.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas 1999 m. sausio 14 d. Nr. VIII–1029 15 str. 1 d. 4 p. // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=284278; prisijungimo laikas: 2006–10–20.

operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą.

Mokesčių administratorius, sprenddamas teisės į PVM atskaitą klausimus, taikė sąžiningumo kriterijų, neretai nukrypdamas nuo Teismo reikalavimo pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumu ir bandydamas iš karto perkelti įrodinėjimo našta mokesčių mokėtojui. Prekių įsigijimo dokumentų turėjimo bei pačių prekių patekimo į civilinę apyvartą aplinkybių teisėtumo įtaka apmokestinimui PVM ir teisės į PVM atskaitą įgyvendinimui yra susijusi su fiskalinio neutralumo principo taikymu, pagal kurį apmokestinant PVM neleidžiama daryti takoskyros tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių bei teisėtų (teisėtai įsigytų ar sukurtų) ir neteisėtų (neteisėtai įsigytų ar sukurtų) prekių, išskyrus prekes, kurių apyvarta draudžiama.

Pridėtinės vertės mokesčio sistemos esmę atskleidžia EB 1967 m. balandžio 11 d. pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB (CELEX Nr. 31967L0227) dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. Direktyvos 2 straipsnis nurodo, jog „Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo, atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms, nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama PVM dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims“. Aplinkybė, kad PVM turi būti proporcingas galutinei vartotojui pateikiamos prekės ar paslaugos kainai lemia, jog mokestis, kuris sumokėtas visuose civilinės apyvartos etapuose iki galutinio prekės ar paslaugos pardavimo, turi būti atskaitomas. Priešingu atveju būtų paneigiama pati Įstatymo 1 str. įtvirtinta PVM esmė: PVM mokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje už įsigijamas prekes ir paslaugas (Įstatymo 12 str. 1 d.), o vėliau su šiomis prekėmis ar paslaugomis sukūrus pridėtinę vertę atskaitomas jis (Įstatymo 16 str.), todėl apmokestinant prekių ar paslaugų teikimą kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir uždraudus atskaitą, sukurta pridėtinė vertė būtų apmokestinama ne vieną, o galimai daugiau kartų. Dėl šios priežasties *teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų*¹⁰⁰.

Teismas padarė išvadą, kad realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti informinimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. Pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė atskaityti PVM tampa absoliuti ir

¹⁰⁰ Administracinė byla Nr. A1–355/2004 // <http://www.lvat.lt/?item=nutart&lang=1>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teismas išdėstė poziciją, jog teigiant priešingai būtų iškreipta apmokestinimo PVM esmė bei paneigtas dvigubo apmokestinimo draudimo principas. Be to, Teismas pasisakė, jog aplinkybė, kad prekė yra galimai neteisėtai patekusi į civilinę apyvartą (pvz., kontrabanda atgabentos prekės) nedaro įtakos šios prekės vertinimui mokeschine prasme. Teismas pabrėžė, jog mokesčių administratorius, norėdamas paneigti teisę į PVM atskaitą, turi įrodyti ne tai, kad prekių ankstesnė apyvarta nėra patvirtinta buhalterinės apskaitos dokumentais, ir ne tai, kad prekė yra neteisėtai patekusi į rinką, bet tai, kad nebuvo realaus prekių ir paslaugų teikimo kaip PVM objekto, t. y. parduodant prekes ar teikiant paslaugas nebuvo sukurta pridėtinė vertė, o tuo pačiu nėra minėtosios teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidos.

Taip pat šia nutartimi, vertinant mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, greta objektyvaus kriterijaus (ūkinės operacijos turinys) buvo išskirtas ir subjektyvus kriterijus — mokesčių mokėtojo sąžiningumas. Mokesčių mokėtojo veiklos sąžiningumo kriterijaus, kaip būtinos sąlygos PVM atskaitai, išskyrimas teismų praktikoje susijęs su atskira kategorija mokesčių ginčų, kuriuose įvairiais būdais buvo bandoma paneigti pirkėjų, įsigijusių prekes ar paslaugas iš neteisėtą veiklą vykdančio, nesąžiningo pardavėjo, teisę į PVM atskaitą.

BYLA 2. Dėl PVM sąskaitos faktūros rekvizitų. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ir kitose bylose laikosi pozicijos, kad formalūs PVM sąskaitos faktūros rekvizitų trūkumai nedaro įtakos PVM sąskaitos faktūros juridinei galiai. Vienoje byloje mokesčių mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą PVM pagal PVM sąskaitą faktūrą, išrašyta data, kai jos dar nebuvo įsigijęs šią sąskaitą išrašęs asmuo. Teismo nuomone, vien neteisingas datos nurodymas negali būti pakankamas pagrindas pripažinti apskaitos dokumentą neturintį juridinės galios (2004–07–14 nutartis, administracinėje byloje Nr. A^{II}–654/2004). Teismas konstatavo, kad „mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos dėl pardavėjo tinkamo mokesčio įstatymų reikalavimų atliekant ūkinės operacijas vykdymo kontrolės kyla ne iš įstatyme imperatyviai jam nustatytos prievolės kontroliuoti ūkinės operacijos partnerį, bet iš mokesčių mokėtojo teisių vykdant mokesčines prievoles valstybei turinio, priklausomo nuo šio partnerio veiklos teisėtumo“¹⁰¹.

BYLA 3. Dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo. Mokesčių mokėtojas įtraukė į PVM atskaitą PVM pagal PVM sąskaitą faktūrą, išrašytą už tarpininkavimo paslaugas, tačiau nenurodė paslaugų kiekio ir kainos. Teismas pripažįsta, kad ūkinės operacijos matavimo rodikliai, pagal įstatymą, yra matavimo vienetai, kurie turi būti nurodyti PVM sąskaitoje. Tačiau objektyviai ne visais atvejais galima nurodyti tarpininkavimo paslaugų matavimo vienetą. Todėl, vertinant šį įstatymo reikalavimą loginiu bei teleologiniu aspektais, galima konstatuoti, jog šis

¹⁰¹ Administracinė byla Nr. A11–654/2004 // <http://www.lvat.lt/?item=nutart&lang=1>; prisijungimo laikas: 2006–10–15.

rekvizitas yra privalomas visais atvejais, kai paslauga gali būti vertinama matavimo vienetais. Tačiau, kai konkrečiai paslaugai joks visuotinai pripažįstamas mato vienetas negali būti pritaikytas, šios grafos neužpildymas negali būti vertinamas kaip įstatymo reikalavimų pažeidimas (**2004-07-01** sprendimas, administracinė byla Nr. **A⁷-607-04**). Vertindama šią ūkinę operaciją ir iš jos kylančias mokestines prievoles, teisėjų kolegija pažymėjo, jog turinio viršenybės prieš formą principas, įtvirtintas nuo 2004-05-01 įsigaliojusiam Mokesčių administravimo įstatyme, turi būti taikomas ir šiems santykiams, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 168 str. 3 d. (2004-04-13 Nr. IX-2112), nes vertinant priešingai būtų pažeisti mokėtojų lygybės ir teisingumo principai.

BYLA 4. Dėl mokesčių mokėtojo sąžiningumo. Tuo atveju, kai byloje esantys įrodymai patvirtina ūkinę operaciją realiai įvykusia, tačiau mokesčių mokėtojas, atlikdamas šią ūkinę operaciją, elgėsi nesąžiningai, t. y. žinojo ar turėjo galimybę žinoti, kad jo sutarties partneris ar ankstesnis prekių pardavėjas už konkrečią ūkinę operaciją sukurtą pridėtinę vertę nesumokėjo ar nesumokės pridėtinės vertės mokesčio, toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Teismas yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriui nepateikus įrodymų, keliančių **pagrįstą abejonę** mokesčių mokėtojo sąžiningumu, mokesčių mokėtojas laikytinas sąžiningu ir neturi pareigos papildomai įrodinėti savo sąžiningumo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo **2005-05-11** nutartis administracinėje byloje Nr. **A¹⁵-538/2005**).

Šioje byloje mokesčių administratorius pateikė pakankamai įrodymų apie pareiškėjo sutartinio partnerio neteisėtą veiklą ir PVM mokesčio nesumokėjimą, tačiau byloje nėra įrodymų, keliančių pagrįstą abejonę pareiškėjo sąžiningumu. Todėl įrodinėjimo našta apie tai, kad pareiškėjas nežinojo ar neturėjo galimybės žinoti, jog pardavėjo veikla buvo neteisėta, šioje teisinėje situacijoje negali būti perkelta pareiškėjui. Tai reiškia, jog pareiškėjas laikytinas sąžiningu ir neturi pareigos papildomai įrodinėti savo sąžiningumo. Jei byloje nustatytos faktinės aplinkybės patvirtina, kad pirkimo-pardavimo sandoriai buvo realūs, jie buvo įforminti tinkamai, o mokesčių administratoriui nepateikus įrodymų, keliančių abejonių pareiškėjo sąžiningumu, laikytina, jog pareiškėjas buvo sąžiningas ir dėl to teisėjų kolegija sprendžia, kad pareiškėjas turi teisę į PVM atskaitą.

Reikia pažymėti, kad iki šios nutarties paskelbimo ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos ir administraciniai teismai iš esmės vadovavosi 2001 metais Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos sprendime (administracinė byla Nr. **A⁷-453/2000**) išdėstytais motyvais. Pagal šią nutartį teisė į PVM atskaitą buvo paneigiama nustačius praktiškai bet kokio PVM sąskaitos faktūros rekvizito nebuvimą ar jo netikrumą, sąlygojantį PVM sąskaitos faktūros juridinės galios nebuvimą.

BYLA 5. Dėl pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo subjektinės teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas subjektinės teisės į PVM atskaitą atsiradimą sieja su reikalavimu atlikti šiuos veiksmus: 1) PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); 2) sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti. Iš to darytina išvada, kad įstatymu nustatyta elgesio taisyklė — reikalavimas atlikti prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmus, sudaro PVM mokėtojo subjektinės teisės — teisės į PVM atskaitą atsiradimo turinį.

Subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti, be minėtų turinio reikalavimų, yra numatyti ir atitinkami formos reikalavimai. Teisė į PVM atskaitą atsiras tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turės įstatymo nustatyta tvarka išduotą ir nustatytos formos prekių įsigijimo PVM sąskaitą–faktūrą, kurioje išskirta pirkimo PVM suma, o PVM mokėtojas nurodytas pirkėju. PVM mokėtojo subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti būtina minėtų turinio ir formos požymių visuma. Teismas pažymėjo, kad vienas iš demokratinio valstybės administravimo principų, įtvirtintų viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte, yra objektyvumo principas, reiškiantis, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Tai reiškia, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Kadangi mokesčio administratorius yra viešojo administravimo subjektas, todėl minėti principai yra taikytini ir mokesčio administratoriaus priimamiems sprendimams. Mokesčio administratoriaus priimami sprendimai mokesčių mokėjimo klausimais turi būti objektyvūs, t. y. sprendimų išvados turi būti pagrįstos nešališkai surinktais objektyviais įrodymais. Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad mokesčio administratoriaus sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais (2003–10–16 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸–953–2003).

BYLA 6. Dėl atvejų, kai įtrauktas į apskaitą pridėtinės vertės mokestis neatskaitomas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 62 straipsnyje nustatyti atvejai, kai neatskaitomas pirkimo ir importo PVM bei pirkimo ir importo PVM atskaita apribota. Vienas iš tokių atvejų — PVM už prekes ir paslaugas, panaudotas dovanoms, reprezentacijai, įvairioms pramogoms. Įvairūs daiktai, įteikti kaip prizai organizuotų akcijų ir žaidimų laimėtojams, negali būti traktuojami kaip prekės, panaudotos reprezentacijai, nes tiek pagal galiojusio Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 12 punktą, tiek pagal galiojančio Pelno mokesčio įstatymo 22 straipsnio 2 dalį reprezentacinėmis sąnaudomis laikomos lėšos, kurias ūkio subjektas skiria naujiems verslo ryšiams su kitais subjektais sukurti arba esamiems ryšiams pagerinti, kurios patiriamos konkrečių asmenų naudai. Įvertinus tai, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nepateikia

reprezentacinių sąnaudų sąvokos, o Pelnų mokesčio įstatymo bei galiojusio Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo normos, taip pat kaip ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo normos, yra mokesčių teisės dalis, reprezentacinės sąnaudos, taikant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, aiškintinos taip pat, kaip ir Pelnų mokesčio įstatyme bei galiojusiame Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme. (2004-04-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-281-2004). Įvairūs daiktai, kuriuos PVM subjektas įteikė kaip prizus organizuotų akcijų ir žaidimų laimėtojams, negali būti traktuojami ir kaip prekės, panaudotos įvairioms pramogoms, kadangi byloje nėra duomenų, kad pareiškėjas būtų organizavęs pramoginius renginius, kurių sudėtinė dalis būtų buvusi aukščiau minėtų įvairių daiktų dalinimas ar pan. Vertinant tarp PVM mokėtojo, kaip akcijų ir žaidimų organizatoriaus, ir akcijų / žaidimų laimėtojų susiklosčiusius santykius CK normų, reglamentuojančių dovanojimo teisinius santykius, aspektu, negalima išvada, jog organizuotų akcijų ir žaidimų laimėtojams įteikti prizai buvo dovanos. Pagal byloje esančius įrodymus darytina išvada, kad pareiškėjas organizavo akcijas ir žaidimus, grindžiamus atsitiktinumu, kurių metu buvo galima laimėti įvairios vertės daiktus. Jeigu organizuotos akcijos ir žaidimai padidino prekių pardavimą, o tų akcijų ir žaidimų laimėtojams kaip prizai įteikti įvairūs daiktai (automobiliai, motoroleriai, televizoriai, mobilieji telefonai ir kt.) negali būti traktuojami kaip prekės, panaudotos reprezentacijai, įvairioms pramogoms ar dovanoms. Todėl darytina išvada, jog PVM mokėtojo organizuotų akcijų ir žaidimų laimėtojams kaip prizai įteikti įvairūs daiktai buvo panaudoti PVM apmokestinamai veiklai. Svarbu ir tai, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 5 d. numato, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Apibendrinant aptartas bylas, reikia pažymėti, kad teismas formuoja teisminę praktiką, kuri įtvirtina socialinio teisingumo nuostatas. Pagrindinis dėmesys kreipiamas į objektyvius, o ne formalius dalykus. Ypač svarbi yra mokesčių mokėtojo veiklos sąžiningumo kriterijaus nuostata. Tai reiškia, kad sąžiningi PVM mokėtojai gali pasinaudoti savo teisėmis apginti pagrįstus interesus ir nebūti baudžiami dėl neesminių formalių trūkumų.

Išvados ir rekomendacijos

Išvados:

1. Mokesčiai yra valstybės funkcijų įgyvendinimo finansinis pagrindas, kuris grindžiamas valstybės teikiamomis savo visuomenės nariams paslaugomis politinių, ekonominių ir socialinių santykių srityse. Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis: **fiskaline ir perskirstomąja**. Mokesčiai yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis. Gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų ir veiklos sričių.

2. Siekiant iš mokesčių teisės sukurti veiksmingą socialinio reguliavimo įrankį, labai svarbu, kad jos įgyvendinimas būtų grindžiamas visuotinai pripažįstamais principais: socialinės laisvės, lygybės prieš įstatymą, teisėtumo, sąžiningumo, priešingų interesų derinimo, teisingumo ir pan. Taip pat turi būti garantuotos atitinkamos mokėtojo teisės nustatant ir imant mokesčius. Kiekvienas mokėtojas turi žinoti: kiek, kada ir koku būdu turės mokėti nustatytus mokesčius. Kiekvienas mokestis turi būti renkamas tuo laiku, toje vietoje ir tuo būdu, kuris mokesčių mokėtojui yra patogiausias.

3. Mokesčių mokėtojai užsiima daugybe veiklų ir dėl šios įvairovės neįmanoma visų veiklų tiksliai ir detalai reglamentuoti. Todėl svarbiausias kiekvienos veiklos rodiklis turi būti jos turinys, o ne būdai, kuriais buvo pasiekti rezultatai. Turinio viršenybės prieš formą principas teisėkūroje ir teisės normų realiame taikyme leidžia suderinti dvi teises: mokesčių mokėtojų teisę laisvai veikti ir mokesčių administratorių teisę vertinti šių veiksmų atitikimą galiojančioms teisės normoms.

4. Lietuvos mokesčių įstatymų kūrėjai teisinį įstatymą suvokia kaip suvereno valios išraišką. Todėl PVM įstatymo veiksmingumas vertinamas remiantis vedama mokesčių surinkimo apskaita: pavyko ar nepavyko surinkti planuotą mokesčių sumą į valstybės biudžetą.

5. ES valstybėms narėms taikomi bendri PVM įstatymo reglamentavimo bruožai. Tai reiškia, kad PVM skaičiavimo mechanizmas yra identiškas. Skiriasi tik PVM tarifai, kurie kiekvienai valstybei suteikia lankstumą jos vykdomoje socialinėje ir ekonominėje veikloje. Standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15%. Leistini vienas arba du lengvatiniai tarifai, ne mažesni nei 5 % ar didesni. Tačiau lengvatiniai tarifai gali būti taikomi baigtiniam prekių ir paslaugų sąrašui. Lietuvoje taikomi 5% ir 9% lengvatiniai tarifai.

6. Selektivi PVM tarifo nustatymo politika ši mokesčių daro vis sudėtingesnį. Atsiranda daug sąlygų ir prekių bei paslaugų specifikacijų, kurias reglamentuoja ne viena valstybės institucija. Lengvatinio PVM tarifo taikymo bazė tampa manipuliacinio visuomenės pasitikėjimu įrankiu. Šia selektyvia politika bandoma patenkinti visuomenės grupių interesus ir slopinti

atsirandančius nesutarimus, nepamirštant pagrindinio tikslo – gauti kuo daugiau įplaukų į valstybės biudžetą.

7. Sudėtingas PVM skaičiavimo ir atskaitos mechanizmas yra pagrindinė priežastis kilti daugybei mokestinių ginčų. Mokesčių mokėtojui sunku nustatyti ir įvertinti visas reglamentuotas sąlygas, kurios įtakoja PVM skaičiavimą ir mokėjimą.

8. PVM mokėjimo teisinių problemų analizė atskleidė, kad PVM grobstymas yra išskirtinai rimta teisinė problema, su kuria kovoti darosi vis sunkiau. Sudėtingėja PVM grobstymo modeliai, kurie įgyja tarptautinį pobūdį. Dėl to su PVM sukčiavimu (grobstymu) susijusi kontrolė turi būti vykdoma kompleksiskai ir bendradarbiaujant ne tik su atitinkamomis Lietuvos institucijomis, bet ir su ES valstybėmis narėmis.

9. Mokestinių ginčų komisija yra svarbi ikiteisminė institucija, į kurią kreipiasi ūkio subjektai, nesutikdami su mokesčių administratoriaus sprendimais. Komisija, vykdydama ikiteisminę mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumo kontrolę, yra vienas iš asmens (mokesčių mokėtojo) teisių apsaugos nuo neteisingų ir neteisėtų valdininkų (mokesčių administratoriaus pareigūnų) sprendimų garantų mokestinės prievolės apimtyje.

10. Mokestinių ginčų, išnagrinėtų teismine tvarka, nutarčių analizė atskleidė, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kaip apeliacinė instancija, vadovaujasi objektyvumo, sąžiningumo, turinio prieš formą viršenybės principais, kurių įgyvendinimas prisideda prie mokesčių teisės socialinės paskirties realizavimo – saugoti teisės subjektų teises ir laisves. Teismas pradėjo reikalauti, kad mokesčių administratorius pateiktų įrodymus, keliančius pagrįstą abejonę mokesčių mokėtojo sąžiningumu ir įtvirtino nuostatą, kad mokesčių mokėtojas neturi pareigos papildomai įrodinėti savo sąžiningumo. Mokesčių administratorius yra įpareigotas sprendimų išvadas pagrįsti nešališkai surinktais objektyviais įrodymais.

Rekomendacijos:

1. Atsižvelgiant į Lietuvos gyventojų finansines galimybes ir poreikį įsigyti būtinausio poreikio prekes ir paslaugas, patartina svarstyti įstatymo pakeitimą dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo laidojimo, elektros ir dujų tiekimo bei šildymo teikimo paslaugoms.

2. Siūlau panaikinti PVM lengvatas bei išimtis, kurios apsunkina PVM administravimą bei mažina jo efektyvumą.

3. Mokesčių administratorius, siekdamas įgyvendinti veiksmingą PVM įstatymo socialinį veikimą, turėtų pabrėžtinai vadovautis įstatymo viršenybės, sąžiningumo, proporcingumo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio apibrėžtumo principais.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės aktai:

1. Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimas Nr. 780 // http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=260699; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
2. Dėl pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2004 m. kovo 1 d. įsakymas Nr. VA–29 // <http://nauja.vmi.lt>; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
3. Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimas Nr. 861 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=250554; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
4. Lietuvos Respublikos audito įstatymas 1999 m. birželio 15 d. Nr. VIII–1227 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=270620; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–574 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224416; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
6. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–575 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=224420; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
7. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo“ 1994 m. balandžio 7 d. Nr. I–423 // <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=5762>; prisijungimo laikas: 2006–05–03.
8. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo“ 1994 m. liepos 20 d. Nr. I–567 // <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=58111>; prisijungimo laikas: 2006–05–03.
9. Lietuvos Respublikos įstatymas „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymo pakeitimo“ 1994 m. kovo 24 d. Nr. I–412 // <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=5750>; prisijungimo laikas: 2006–05–03.

10. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX–2112 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231855; prisijungimo laikas: 2006–04–03.
11. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX–675 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=260022; prisijungimo laikas: 2006–08–03.
12. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 1993 m. gruodžio 22 d. Nr. I–345 // <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=163423>; prisijungimo laikas: 2006–07–26.
13. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX–751 // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=269228; prisijungimo laikas: 2006–06–23.
14. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=402050; prisijungimo laikas: 2006–06–03.
15. 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB „Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiu, suderinimo. Bendra PVM sistema: vieningas įvertinimo pagrindas“ // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=373210; prisijungimo laikas: 2006–08–22.
16. 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB// http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37991; prisijungimo laikas: 2006–10–17.
17. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume)// http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.rezult_l?p_nr=&p_nuo=&p_iki=&p_org=&p_drus=&p_kalb_id=1&p_title=konstitucija&p; prisijungimo laikas: 2006–08–22.
18. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas 2004 m. sausio 15 d. Nr. IX–1960// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.rezult_l?p_nr=ix-1960; prisijungimo laikas: 2006–07–22.
19. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.rezult_l?p_nr=&p_nuo=&p_iki=&p_org=&p_drus=&p_kalb_id=1&p_title=Konsoliduota%20Europos%20Bendrijos%20steigimo%20sutartis; prisijungimo laikas: 2006–07–22.

20. Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas 1999 m. sausio 14 d. Nr. VIII–1029// http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.rezult_l?p_nr=viii-1029; prisijungimo laikas: 2006–09–20.

Literatūra:

21. Baublys L. Antikinė teisingumo samprata ir jos įtaka vakarų teisės tradicijai. Vilnius: MRU, 2005.
22. Beinoravičius D. Teisės ir įstatymo santykio raida modernėjančioje Europoje // Jurisprudencija. 2002, T. 34(26).
23. Blikštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti (1). Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2.
24. Blikštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti (2). Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 4.
25. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
26. Dreier R. Recht und Gerechtigkeit. Kriele M. Theorie des Rechts. Stuttgart, 1991.
27. Dworkin R. Taking Rights Seriously. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1978.
28. Fuller L. The Morality of Law. New Haven: Yale University Press, 1964.
29. Hart H.L.A. Teisės samprata. Vilnius: Pradai, 1997.
30. Hobbes T. Leviatanas. Vilnius: Pradai, 1999.
31. Livsic P. Teorija prava. Moskva, 1994.
32. Makiavelis N. Rinktiniai raštai. Vilnius, 1992.
33. Miniotaitė J. Vakcina nuo PVM grobstymo: mokesčių administratorius įgyvendina naują PVM kontrolės strategiją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 5. P.
34. Pajuodienė G.M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993.
35. Paulauskas A. Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos // Teisė. 2004, Nr. 51.
36. Ruchovienė D. Lietuvos mokesčių sistemos įtaka įmonių verslo kaštų strategijai: daktaro disertacija, Kaunas, 2000.
37. Ruso Ž.Ž. Rinktiniai raštai. Vilnius, 1979.
38. Statkevičius A. XXI-ojo amžiaus filosofija ir pasaulėžiūra. Vilnius, 2004.
39. Szyszkowska M. Europejska filozofia prava (2 wydanie). Warszawa: C.H. Beck, 1995.
40. Šimašius R. Teisinis pliuralizmas: daktaro disertacija. LTU, 2002.

41. Šimašius R. Teisėkūra ir teisės socialinis veiksmingumas // Jurisprudencija. 2004, T. 54(46).
42. Šlapkauskas V. Teisės sociologijos pagrindai. Vilnius, 2004.
43. Šlapkauskas V. Teisės socialinio veikimo modeliavimas ir jo ribos: sociologinis požiūris // Jurisprudencija. 2004, T.51(43).
44. Šlapkauskas V. Sociologinė pagalba kaip teisėkūros kokybę lemiantis veiksnys.// Jurisprudencija 2004, t.54(46).
45. Šlapkauskas V. Teisės socialinio veiksmingumo sampratos tyrimas // Filosofija, sociologija. 2002, Nr. 1.
46. Terra B., Kajus J. A guide to the European VAT directives. Volume 1. Introduction to European VAT and other indirect taxes. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.
47. Terra B., Kajus J. A guide to the European VAT directives. Volume 2. Cases on European VAT 1970–2005. Part 1 — Cases 9/70 to C–437/97. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.
48. Terra B., Kajus J. A guide to the European VAT directives. Volume 3. Cases on European VAT 1970–2005. Part 2 — Cases from C–12/98. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.
49. Terra B., Kajus J. A guide to the European VAT directives. Volume 4. Integrated text of the Sixth VAT Directive. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2006.
50. Tumkienė V. Pridėtinės vertės mokesčio apskaita ir kontrolė: magistro baigiamasis darbas. Vilnius, 2006.
51. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000.
52. Vaišvila A. Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje. Vilnius: Litimo, 2000.
53. Valstybės žinios. 2004, Nr. 63–2243.

Interneto šaltiniai:

54. 1793 m. Prancūzijos Konstitucija (prancūzų k.) // <http://www.conseilconstitutionnel.fr/textes/constitution/c1793.htm>
55. Austin John. Lectures on Jurisprudence and the Philosophy of Positive Law. St. Clair Shores, MI: Scholarly Press, 1977 // <http://www.utm.edu/research/iep/l/legalpos.htm>
56. LLRI pozicija dėl mokesčių mažinimo tempų, galimybių ir poreikio // http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/llri_pozicija_del_mokesciu_mazinimo_tempo_galimybiu_ir_poreikio/3195

57. Navickaitė L. PVM išlieka sukčių taikiniu // http://www.info.lt/index.php?page=naujienos&view=naujiena_arch&id=57846
58. Valstybinė mokesčių inspekcija. PVM taikymo schemas ir pavyzdžiai // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1017073>
59. Pažangos inkaras ir valstybių konkurencija. „MG Baltic“ naujienos, 2002 m. gruodžio 12 d. // <http://www.mgbaltic.lt/?obj=newsWebCat&action=showOnenews&id=5&view=news - 26k>
60. Varneckienė M. Apgaulingos laisvos sąskaitos faktūros vilionės. Mokesčių žinios. 2004–07–05 // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1003492>
61. Valstybinė mokesčių inspekcija. Būsimų verslo partnerių patikimumo patikrinimo rekomendacijos // <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=1008171>
62. Nuo 2005 m. liepos 1 d. ES taikomi standartiniai ir sumažinti PVM tarifai // http://europa.eu/abc/travel/shop/index_lt.htm
63. VIES duomenų bazė // http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm
64. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas // <http://www.lvat.lt/?item=nutart&lang=1>
65. Mokestinių ginčų komisija // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=klausimai>
66. Lietuvos Respublikos Prokuratūra // <http://www.lrgp.lt/?item=istorija&lang=1>

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮSTATYMO SOCIALINIS VEIKSMINGUMAS

SANTRAUKA

Pagrindinės sąvokos: mokesčiai, mokesčio objektas, mokesčio subjektas, mokesčio tarifas, pridėtinės vertės mokestis (PVM), bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema, teisės socialinis veikimas, teisės socialinis veiksmingumas, pridėtinės vertės mokesčio apskaita, mokestinis ginčas.

Šiame darbe siekiama atskleisti pridėtinės vertės mokesčio įstatymo socialinį veiksmingumą.

Pirmoje darbo dalyje atskleidžiama mokesčių ir mokesčių teisės samprata. Parodoma, kad jų veiksmingumas priklauso nuo to, kaip visuomenė supranta ir pripažįsta mokesčio reikalingumą bei jo nustatymo pagrįstumą. Išnagrinėtos pridėtinės vertės mokesčio, PVM įstatymo ir teisės socialinio veiksmingumo sampratos. Teisės socialinis veikimas parodomas kaip teisės poveikio žmonių sąmonei ir elgesiui atsiradimas, procesas ir jo rezultatas.

Antroje darbo dalyje nagrinėjami PVM įstatymo reglamentavimo pagrindiniai bruožai. Išnagrinėjamos PVM įstatymo subjektų teisės ir pareigos. Analizuojami pridėtinės vertės mokesčio apskaitos reglamentavimo esminiai bruožai ir jų sąsaja su Europos Sąjungos valstybių narių bendromis PVM reglamentavimo nuostatomis.

Trečiojoje - praktinėje darbo dalyje, analizuojama selektyvi PVM tarifo nustatymo politika ir dėl to kylanti problema. Parodoma, kad dažnas PVM įstatymo atskirų straipsnių ar dalių keitimas yra manipuliacinis mechanizmas, sunkinantis teisingą įstatymo laikymąsi. Pateikiama PVM mokėjimo teisinių problemų analizė, parodant, kad PVM grobstymas yra problema, su kuria kovoti darosi vis sunkiau. Sudėtingėja PVM grobstymo modeliai, kurie įgyja tarptautinį pobūdį. Dėl to su PVM sukčiavimu (grobstymu) susijusi kontrolė turi būti vykdoma kompleksiskai ir bendradarbiaujant su ES valstybėmis narėmis. Analizuojami mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus ginčai, kylantys dėl PVM atskaitos. Pateikiama ginčų, sprendimų ikiteisminėse ir teisminėse institucijose analizė, pabrėžiant pagrindines ginčų kilimo priežastis ir priimtų sprendimo motyvus.

EFFICIENCY OF THE LAW ON VALUE ADDED TAX

SUMMARY

Keywords: Tax, Tax object, Tax subject, Tax rate, Value Added Tax (VAT), general VAT system, social treatment of the Law, efficiency of the Law, VAT accounting, Tax litigation.

This dissertation is aimed at exploring the efficiency of the Law on VAT.

The first chapter is dealing with the concepts of the taxes and taxation laws. It is argued that their efficiency is determined by the extent the society understands and recognises the necessity of a particular tax and the justification of its size. The chapter also analyses the concepts of VAT, VAT Law and the efficiency of the legislation.

Social operation of the law is described as the emergence, the process and the result of its effect on people's consciousness and behaviour.

The second chapter deals with key features of the VAT Law regulation. Rights and duties of those affected by the VAT Law are discussed. The key features of the regulation of the VAT accounting and their relationship with the principles of the EU member states VAT regulations are analysed.

The third chapter is devoted to analysing a selective policy of the VAT setting and the related problems. It is argued that frequent changes in the VAT Law articles and sections is a manipulative mechanism which aggravates the proper observance of the Law. Based on the analysis of the legal problems related to the VAT payment, it is shown that VAT fraud is a problem which is increasingly difficult to fight. VAT fraud models are becoming increasingly complex and international in nature. For this reason, VAT fraud control must be conducted in collaboration with EU member states. The chapter ends with discussion of the disputes between taxpayers and tax administrator regarding the VAT accounting. Disputes which have been dealt with outside and inside the court are analysed, pointing out reasons behind these disputes and motives behind their resolutions.

PRIEDAI

Pridėtinės vertės mokesčio deklaracija (FR0600)

Pildyti tik didžiosiomis spausdintinėmis raidėmis

FR0600 Versija **01**

Forma patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos
prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
viršinininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymu Nr. VA-29

S
p
a
u
d
a
s

Pildo AVMI darbuotojas

1 Pavadinimas/
Vardas, pavardė

2 Mokesčių mokėtojo
identifikacinis numeris
(kodas)

3 PVM mokėtojo
kodas

4 Buveinės
adresas

5 El. pašto adresas
ar telefonas

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO DEKLARACIJA

6 Pildymo data Registracijos Nr.

7 Mokesstinis
laikotarpis nuo iki 8 Pirminė Patikslinta

9 Deklaracija Mokesstinio
laikotarpio Išregistruojamo iš PVM mokėtojų ar likviduojamo
asmens paskutinio mokesčio laikotarpio 10 Pagrindinė vykdomos veik-
los rūšis (pagal EVRK)

I. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai Lietuvoje

Apmokestinamoji vertė (Lt)

11 PVM apmokestinami tiekimai
(18, 9 ir 5 proc.)

12 PVM neapmokestinami
tiekimai

13 Suvartojimas privatiems
poreikiams

14 Ilgalaikio materialiojo turto
pasigaminimas

15 Tiekimų, kuriems taikoma
speciali apmokestinimo
schema, marža

II. Kiti prekių tiekimo (įsigijimo) ir paslaugų teikimo sandoriai

Apmokestinamoji vertė (Lt)

16 Pateiktos ir iš Europos Bendri-
jų teritorijos išgabentos prekės
(eksportas, PVM - 0 proc.)

17 ES valstybių narių PVM
mokėtojams pateiktos ir iš
Lietuvos išgabentos prekės
(PVM - 0 proc.) *

18 Kitos pateiktos prekės ir su-
teiktos paslaugos, apmokes-
tinamos pagal 0 proc. *

19 Iš ES valstybių narių įsigytos
prekės, kurių įsigijimo vieta
laikoma Lietuva

20 Iš ES valstybių narių įsigytos
prekės, kurios iš karto
pateiktos kitos ES valstybės
narės PVM mokėtojui
(trikampė prekyba)

21 Už Lietuvos ribų pateiktos
prekės ir suteiktos
paslaugos, kurių pirkimo
(importo) PVM atskaitomas

III. Pirkimo ir (arba) importo PVM

(Lt)

22 Įsigytų prekių ir paslaugų
pirkimo PVM

23 Sumokėtas importo PVM

24 Importo PVM, kurio įskaitymą
kontroliuoja VMI

IV. PVM atskaitos dalis (procentais)

25 Kalendorinių metų proporcinis
PVM atskaitos procentas

V. Pardavimo PVM, PVM atskaita, mokėtinas (grąžintinas) PVM

(Lt)

26 18 proc. pardavimo PVM

27 9 proc. pardavimo PVM

28 5 proc. pardavimo PVM

29 Pirkėjo apskaičiuotas iš kitų ES
valstybių narių įsigytų prekių
pardavimo PVM

30 Atskaitomas pirkimo ir importo
PVM

31 Mokėtinas į biudžetą arba
grąžintinas iš biudžeto (-) PVM
(24+26+27+28+29-30)

Vadovas
(asmuo)

Vyr. buhalteris
(buhalteris)

(parašas) (vardas, pavardė)

(parašas) (vardas, pavardė)

* Pridedamos naujų transporto priemonių tiekimo į kitas ES valstybes nares dokumentų kopijos

8 186039 793198

Nuo 2005 m. liepos 1 d. ES taikomi sumažinti ir standartiniai PVM tarifai

Šalies kodas	Šalis	Sumažintas PVM tarifas	Standartinis PVM tarifas
A	Austrija	10	20
B	Belgija	6	21
CY	Kipras	5	15
CZ	Čekija	5	19
D	Vokietija	7	16
DK	Danija	-	25
E	Ispanija	7	16
EST	Estija	5	18
F	Prancūzija	5,5	19,6
FIN	Suomija	8/17	22
GB	Jungtinė Karalystė	5	17,5
GR	Graikija	9	19
H	Vengrija	5/15	25
I	Italija	10	20
IRL	Airija	13,5	21
L	Liuksemburgas	6	15
LT	Lietuva	5/9	18
LV	Latvija	5	18
M	Malta	5	18
NL	Nyderlandai	6	19
P	Portugalija	5/12	21
PL	Lenkija	7	22
S	Švedija	6/12	25
SK	Slovakija	-	19
SLO	Slovėnija	8,5	20