

**LIETUVOS TEISĖS UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
MUITINĖS VEIKLOS KATEDRA**

VAIVA PARULIENĖ

Strateginio valdymo ir politikos fakulteto Teisės ir valdymo studijų programos neakivaizdinis sk.

**MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO LIETUVOS RESPUBLIKOS
MUITINĖJE TEISINIS REGLAMENTAVIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Doc.dr. Vladas Rimkus

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS	5
1. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO SAMPRATA	7
Mokesčių samprata, požymiai ir funkcijos	7
Mokesčių administravimo samprata ir principai	10
LR muitinė - mokesčius administruojanti institucija	19
2. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO LIETUVOS RESPUBLIKOS MUITINĖJE TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	24
Mokesčių administravimo muitinėje teisės šaltiniai	24
Muitinės administruojamų mokesčių teisės aktų sistema	27
Muito mokestis	29
Akcizo mokestis	41
Pridėtinės vertės mokestis	47
3. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO MUITINĖJE PROBLEMŲ IR REZULTATŲ ANALIZĖ .	53
Mokesčių administravimo muitinėje problemos	53
Lietuvos Respublikos muitinės administruojamų mokesčių statistinė analizė	60
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	67
LITERATŪRA	69
SANTRAUKA	76
PRIEDAI	78

PRIEDŲ SĄRAŠAS

- 1 priedas.** Europos Bendrijos Nuosavų išteklių administravimo schema
- 2 priedas.** LR Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarime Nr. 1016 ir Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti apmokestinimo principai
- 3 priedas.** Prekių įvežimo be importo maito ir kitų mokesčių kiekiai
- 4 priedas.** Akcizų objektų ir tarifų palyginimas
- 5 priedas.** Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašas
- 6 priedas.** Tarifinių kvotų administravimas
- 7 priedas.** Antidempingo procedūra
- 8 priedas.** Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų kaita
- 9 priedas.** Mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų struktūra 1999–2006 m.
- 10 priedas.** Anketa
- 11 priedas.** Lietuvos maitinės administruojamų mokesčių indėlis į valstybės biudžetą 2000–2006 m.
- 12 priedas.** Įmonių ūkinės komercinės veiklos tikrinimai 2006 m. sausio–rugsėjo mėn.
- 13 priedas.** VMI ir maitinės surinktų mokesčių palyginimas
- 14 priedas.** Akcizais apmokestintų prekių išleidimas į laisvą apyvartą
- 15 priedas.** Lengvųjų automobilių (KN 8703) importas

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Lietuvos maitinės administruojami maitai ir mokesčiai	28
2 lentelė. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys maitų administravimą Lietuvos maitinėje ..	29
3 lentelė. „Meursing“ lentelė	36
4 lentelė. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2002 m.	48
5 lentelė. Prekių grupės, kurioms apskaičiuoti importo mokesčiai labiausiai padidėjo 2005 m. gruodžio–2006 m. rugpjūčio mėn.	62

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Ūkio subjektų ūkinės komercinės veiklos patikrinimo metu nustatyti pažeidimai	39
2 pav. Mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų struktūra	47
3 pav. EB teisės aktų taikymo sudėtingumas	54
4 pav. Mokesčių administravimo problemos	55
5 pav. Muitinės administruojamų mokesčių indėlis į nacionalinį biudžetą 2002-2006 m.	59
6 pav. Muitinės administruojamų mokesčių struktūra	61

IVADAS

Muitinei pavesta išskirtinė funkcija – užtikrinti, kad būtų laikomasi tarptautinę prekybą reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų, bei surinkti nustatytus importo ir eksporto muitus ir kitus mokesčius, tuo pat metu efektyviai taikant muitinės priežiūros priemones. Lietuvos muitinė yra atsakinga už jos kompetencijai priklausančių mokesčių – maitų, akcizų bei pridėtinės vertės mokesčio – teisingą apskaičiavimą, įregistravimą, apskaitymą, surinkimą, kontrolę ir pervedimą į Valstybės išdą. Administruodama mokesčius muitinė savo veiklą grindžia Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos tarptautinėmis sutartimis, Europos Bendrijos maitų teisės aktais, Mokesčių administravimo įstatymu, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, Akcizų įstatymu, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymu, kitais Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktais.

Lietuvos integracija į Europos Sąjungą 2004 metais, didėjanti prekybos globalizacija bei būtinybė gerinti verslo sąlygas įpareigoja Lietuvos muitinę tobulinti esamus ir ieškoti efektyvesnių mokesčių administravimo būdų. Mokesčių už importuojamas prekes apskaičiavimas ir surinkimas priklauso nuo mokesčių administravimą reglamentuojančios teisinės bazės, teisės aktų įgyvendinimo praktikos. Mokesčių administravimą reglamentuojantys teisės aktai turi padėti muitinei realizuoti svarbias mokesčių fiskalinę bei reguliavimo funkcijas, tačiau neturi sudaryti papildomų, verslą ribojančių kliūčių sąžiningam verslininkui. Mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo tobulinimas padės efektyviau kovoti ne tik su vengimu mokėti mokesčius, gerinti jų surinkimą, bet, sudarydamas vienodas konkurencijos sąlygas, gerins verslo aplinką, verslininkų aptarnavimo kokybę ir trukmę.

Vertinti muitinės administruojamų mokesčių teisės sistemą, jos privalumus ir trūkumus yra gana sudėtinga be statistinių ir faktinių duomenų analizės, todėl darbe apžvelgiami muitinės mokesčių surinkimo rezultatai, jų indėlis formuojant valstybės biudžeto mokestines pajamas bei teisės aktų tiesioginė įtaka importo mokesčių surinkimui.

Darbo objektas – mokesčių administravimo muitinėje teisinis reglamentavimas, apimantis ne tik mokesčių nustatymą įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymą.

Darbo tikslas – nustatyti mokesčių administravimo muitinėje teisinio reglamentavimo poveikį muitinės administruojamų pajamų surinkimui, nustatyti ir išanalizuoti aktualiausias teorines ir praktines mokesčių administravimo muitinėje srities problemas ir ieškoti tų problemų sprendimo būdų.

Magistro baigiamojo darbo **hipotezės**. Lietuvai tapus ES nare:

1) dėl teisinio reglamentavimo pokyčių verslininkai nepakankamai gerai žino ir supranta pasikeitusius teisės aktus, susijusius su muitinės veikla, tačiau palankiai vertina muitinės pastangas supaprastinti ir pagreitinti muitinės kontrolę;

2) sumažėjo muitinės surenkamų importo muitų ir kitų mokesčių indėlis formuojant valstybės biudžeto pajamas.

Darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti mokesčių funkcijas ir reikšmę bei mokesčių administravimo sampratą ir principus, nustatyti jų įtvirtinimą teisės normomis.

2. Nustatyti ir atskleisti svarbiausius mokesčių administravimo muitinėje teisinio reglamentavimo pokyčius Lietuvai įstojus į ES, jų svarbą ir įtaką mokesčių surinkimui.

3. Nustatyti problemas, kylančias verslininkams deklaruojant prekes muitinėje, apskaičiuojant mokėtinus mokesčius ir juos sumokant, atlikti šių problemų įvertinimą ir bandyti ieškoti jų sprendimo būdų.

4. Atlikti muitinės administruojamų mokesčių praktinį-statistinį tyrimą, nustatyti ir aiškinti pokyčių priežastis teisiniu požiūriu.

Tyrimo metodai. Tiriant įvairius mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo aspektus naudojami anketinis, mokslinės literatūros, dokumentų bei Muitinės departamento pateiktų statistinių muitinės veiklos rodiklių analizės - empiriniai tyrimo metodai. Gautų empirinių tyrimo duomenų bei faktų skaitant literatūrą ir sukauptų idėjų apibendrinimui bei analizei panaudoti teoriniai, loginiai metodai: apibendrinimo, istorinis ir kritikos metodai, pasitelkus kiekybinę, sistemine ir lyginamąją analizę. Tai įgalino mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo esmę ir problemas suvokti sisteminiu ir kompleksiniu požiūriais.

Taikant *apibendrinimo* metodą daromi apibendrinimai, išvados, padedančios aiškiau suvokti nagrinėjamus teorinius ir praktinius mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo aspektus bei problematiką. Baigiamajame darbe naudotas *istorinis* metodas padės apžvelgti mokesčių teisės normų derinimo su *acquis communautaire* raidą. *Kritikos* metodas pasitelkiamas, siekiant atskleisti teisinio reglamentavimo ir teisės normų spragas. *Kiekybinės* analizės metodas padeda analizuoti muitinės surenkamų mokesčių svarbą bei indėlį į valstybės biudžetą. Mokesčių administravimo teisinis reglamentavimas buvo analizuojamas kaip visuma elementų, sudarančių sistemą, ir kaip procesas, kurį įtakoja visuma veiksnių, todėl darbe taikomas *sisteminės analizės* tyrimo metodas. *Lyginamosios analizės* metodas taikomas gilinantis į teisės normų pokyčius mokesčių administravimą reglamentuojančiuose teisės aktuose nuo 2004 m. gegužės 1 d., t. y. nuo Lietuvos narystės ES dienos.

1. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO SAMPRATA

1.1. Mokesčių samprata, požymiai ir funkcijos

Valstybės pareiga yra vykdyti visas tas veiklas, kurių pasiūlos be prievartos nesulauktume iš privačių asmenų. Pavyzdžiui, šiems asmenims nenaudinga organizuoti apsaugą nuo užsienio užpuolimo ir išlaikyti armiją, karo laivyną, oro pajėgas, organizuoti civilinę gynybą bei slaptųjų tarnybų veiklą. Taip pat privatūs asmenys vargiai imtųsi palaikyti vidaus saugumą ir išlaikyti policiją, teismus. Be to, minėtose veiklos srityse privatūs asmenys dažnai gali būti ir nepatikimi.

Valstybė turi vykdyti ir kai kurių produktų gamybą, teikti komercines paslaugas, kurių privati įmonė nebus suinteresuota arba nesugebės teikti. Pavyzdžiui, tiesti kelius, tiltus, kanalus, statyti uostus, elektrines, juos prižiūrėti.

Socialinės paslaugos, kurių imasi valstybė, negali būti visiškai paliekamos privatiems asmenims, nes dažnas jų neturės intereso teikti šias paslaugas arba tam neturės lėšų, arba jų teikiamų paslaugų sąlygos (ypač tarifai) nebus priimtini vartotojams. Tai reiškia, kad valstybei reikia rūpintis piliečių bendra gerove, t.y. statyti ligonines, mokyklas, tiesti gatves, kelius, kad piliečiai galėtų užsiimti visuomeniniais ar ūkiniais reikalais, įrengti parkus, žaidimų aikšteles ir pan. Tokių paslaugų nauda vertine išraiška sunkiai apskaičiuojama. Tačiau gerai organizuotas piliečių švietimas, rūpinimasis jų sveikata bei gerove yra labai reikšmingas ir efektyvus, nes didina krašto bendrijos produktyvumą.

Aišku, kad valstybės funkcijų vykdymui reikia didelių finansinių išteklių, kurių svarbiausias šaltinis, žinomas nuo seniausių laikų, yra mokesčiai.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnį mokestis – tai „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“. „Mokesčio“ sąvoka apima ir minėto įstatymo 13 straipsnyje nurodytas įmokas ir rinkliavas. Mokesčių **privalomumas** reiškia ne tik prievolę mokėti mokestį, bet ir pareigą griežtai laikytis teisės aktų nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, t. y. mokestinė prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka. Jeigu mokesčio mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo nustatytą mokestinę prievolę, jam gali būti taikomos įstatymo numatytos poveikio priemonės (priskaičiuojami delspinigiai, taikomos priverstinis mokestinio įsiskolinimo 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 mokesčiai, valstybės rinkliava). Įstatymas mokestį, tarp jų mokestį už

importuotas prekes, apibūdina kaip **piniginę prievolę** valstybei, t. y. kaip teisinį santykį tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės (šiuo atveju įgaliota muitinė), kurio esmę sudaro mokesčio mokėtojo pareiga sumokėti nustatyto dydžio mokesčių pinigais ir valstybės teisė reikalauti iš mokesčio mokėtojo arba importuotojo (skolininko) tinkamai įvykdyti šią pareigą. Mokestis, kaip piniginė prievolė, reiškia, kad jis gali būti mokamas tik pinigais, išskyrus įstatymo nustatytus atvejus.

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 ir kitus privalomus mokėjimus nustato tik Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus¹. Konstitucinis Teismas, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, yra konstatavęs, kad joje įtvirtinta, kokia teisės akto forma nustatomi mokesčiai: mokesčius gali nustatyti tik įstatymas². Ši nuostata įtvirtinta ir Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas *tik įstatymu*. Mokesčio įstatymas – Lietuvos Respublikos įstatymas, kuris nustato Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus³.

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 20 d. nutarimu Nr. 276 patvirtintos įmonių finansinių prievolių mokėjimo bankroto procedūrų metu tvarkos 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir 1992 m. rugsėjo 15 d. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (su 1994 m. gegužės 19 d. pakeitimais ir papildymais) 6 straipsnio 7 dalies 2 punktui“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 37-1259; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 55-2199.

² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos Žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos Konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“//Valstybės žinios. 1996, Nr. 25-630; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 91-2533.

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

Teoretikai ir praktikai anksčiau ir dabar įvairiai vertina valstybių mokesčių sistemas bei atskirus mokesčius ar jų elementus. Tačiau iki šiol žinomiausios mokesčių teorijos yra šios⁴:

Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas.

Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė.

Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Pirmosios teorijos šalininkai įrodinėja, kad mokesčiai yra kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. Pirmieji šią mokesčių teoriją propagavo A.Smitas ir D.Rikardas. Po Antrojo pasaulinio karo apie mokesčius panašiai aktyviai samprotavo Dž.Bjukanenas ir DŽ.Hiksas bei kiti mokslininkai. Jie manė, kad valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o mokesčiai yra kaina už vyriausybės veiklą, vidinę ramybę ir saugumo garantiją.

Pagal mokesčių teoriją „Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė“ pateisinamas apmokestinimo netolygumas ir siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą. Šios mokesčių teorijos pradininkas yra ekonomistas Dž.Keinsas, išdėstęs savo koncepciją 1936 m. išleistoje knygoje "Bendroji užimtumo, procento ir pinigų teorija". Jis teigia, kad siekiant sureguliuoti paklausą su pasiūla, reikia mažinti mokesčius tiems gamintojams, kurie gamina deficitinę produkciją, teikti jiems lengvatinius kreditus ir didinti mokesčius tiems, kurie gamina nepaklausią rinkoje produkciją. Paklausa, dengiama mokesčiais ir vyriausybės paskolomis, turėtų didinti gamybą, mainus, užimtumą. Dž.Keinsas pasiūlė priklausomybę: $\text{santaupos} + \text{mokesčiai} = \text{investicijos} + \text{valstybės išlaidos}$, pasisakė už progresinį pajamų apmokestinimą, kartu tvirtino, kad šalies ūkio ateitis priklauso nuo valstybinių ir privatinų investicijų apimties suderinimo, teikiant pirmenybę privačiai iniciatyvai.

Reformistinės teorijos "Mokesčiai - pajamų išlyginimo įrankis" šalininkai yra Ž.Furasjė, S.Kuznecas, R.Tiboldas ir kiti ekonomistai. Jie įrodinėja, kad tiesioginiams mokesčiams (pajamų, palikimo, dovanojimo) taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Tokiu būdu per mokesčius būtų perskirstomos nacionalinės pajamos iš turtingųjų neturtingiesiems. Be to, reformistinės teorijos šalininkai siūlo kuo mažiau apmokestinti verslininkus, siekiant skatinti gamybos plėtojimą.⁵

Remiantis šiomis teorijomis, išskiriamos trys svarbiausios mokesčių funkcijos:

✓ **fiskalinė** – gauti pajamų, reikalingų valstybės (savivaldybių) funkcijoms vykdyti. Pagal bendrą taisyklę (su įstatymuose numatytais išimtimis) mokesčiais surinktos lėšos neturi tikslinės

⁴ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P.22.

⁵ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P.15-17.

paskirties – jos įskaitomos į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir naudojamos pagal to biudžeto patvirtintas išlaidų sritis Respublikos ar savivaldybių reikmėms tenkinti;

✓ **perskirstomoji** – mokesčiai paskirstomi ir kaupiami remiantis Biudžeto sandaros ir kitais mokesčių įstatymais, o gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos, perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų;

✓ **reguliavimo** (kartais dar vadinama ekonomine, ribojamąja arba skatinamąja).

Nustatydamas skirtingus mokesčio tarifus, valstybė gali skatinti spartesnę atskirų ūkio šakų vystymą; nustatydamas skirtingus tarifus atskiroms prekių grupėms – reguliuoti tų prekių vartojimą ir pan. Taigi priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti krašto ekonomikos spartesnę plėtojamą arba stagnaciją bei smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir net daryti poveikį demografiniams procesams. Šiuo atveju ir pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija.⁶

Galima teigti, kad mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet galingas ekonomikos reguliavimo įrankis.

1.2. Mokesčių administravimo samprata ir principai

Lotyniškos kilmės žodis **administravimas** (*administratio*) bendriausia prasme reiškia tvarkyti, valdyti. Lietuvos administracinėje teisėje administravimo terminą dar tarpukariu vartojo M. Romeris, apibrėždamas juo vyriausybės vykdomąją funkciją. Šiandien viešojo administravimo samprata yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme, kur ji apibrėžiama kaip įstatymais ar kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ar vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti.

Ypatinga mokesčių padėtis formuojant valstybės pajamas objektyviai reikalauja sukurti bendrą mokesčių valdymo (administravimo) sistemą. Dabartiniu metu galiojantis Mokesčių administravimo įstatymas buvo priimtas 2004 m. balandžio 13 d. ir įsigaliojo nuo Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje dienos, t. y. nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas pakeitė iki tol galiojusį, tačiau nebeatitikusį mokesčių politikos tendencijų senąjį Mokesčių administravimo įstatymą⁷. Naujuoju įstatymu buvo siekiama mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykius pakylėti į naują lygmenį, pabrėžiant tarpusavio bendradarbiavimą, pakeičiant mokesčių administratoriaus veiklos prioritetus – vietoj anksčiau įteisinto mokesčių surinkimo funkcijos

⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.17-18.

⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.

prioriteto pirmenybę teikiant savanoriškam mokesčių mokėjimui skatinti, visapusiškai pagalbai mokesčių mokėtojui įstatymo laikymosi srityje ir suteikiant, kiek objektyviai įmanoma, mokesčių administravimo procedūroms daugiau lankstumo.

Mokesčių teisės teorijos šaltiniuose „mokesčių administravimo“ sąvoka suprantama ir aiškinama plačiaja ir siaurąja prasmėmis. *Siaurąja* prasme „*Mokesčių administravimas* – mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas“⁸. *Plačiaja* prasme *mokesčių administravimas* – „kompetentingų valstybės (savivaldybės) institucijų praktinė veikla nustatant ir surenkant mokesčius“.

Mokesčius reglamentuojantys įstatymai bei lydimieji teisės aktai priklauso viešajai teisei. Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.1 straipsnį viešoji teisė reglamentuoja santykius, „kurie tiesiogiai atsiranda, kai valstybės institucijos atlieka valdžios funkcijas (realizuojamas pavaldumas) arba įstatymų nustatytas asmenims pareigas valstybei, ar jos taiko įstatymų nustatytas administracines ar baudžiamąsias sankcijas, įskaitant valstybės mokesčių, kitų privalomų rinkliavų ar įmokų valstybei ar jos institucijoms, valstybės biudžeto santykius“.

Santykiai, atsirandantys viešosios teisės pagrindu, yra administracinio pobūdžio, pagrįsti vienos santykio šalies (dalyvio) pavaldumu kitai. Todėl jiems sureguliuoti yra taikomas administracinis-teisinis reguliavimo (subordinacijos) metodas⁹. Jis pasireiškia mokesčių teisės normose, apibrėžiančiose mokestinę prievolę, t. y. pareigą mokėti nustatyto dydžio mokestį ir laikytis mokesčio mokėjimo tvarkos, įvykdymą užtikrinančias priemones (ekonominės sankcijas), mokesčių teisinių santykių subjektų statusą, mokesčių mokėtojų atsakomybę, mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką ir kitus klausimus.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 127 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato tik Seimas¹⁰. Ši nuostata įtvirtinta ir Mokesčių administravimo įstatymo 3

⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁹ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo civilinių bylų, kylančių iš mokestinių teisinių santykių, nagrinėjimo teismuose apžvalga//Teismų praktika. 1998, Nr.8.

¹⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 20 d. nutarimu Nr. 276 patvirtintos įmonių finansinių prievolių mokėjimo bankroto procedūrų metu tvarkos 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir 1992 m. rugsėjo 15 d. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (su 1994 m. gegužės 19 d. pakeitimais ir papildymais) 6 straipsnio 7 dalies 2 punktui“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 37-1259; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 55-2199.

straipsnio 2 dalyje, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas *tik įstatymu*. Įstatymas numato galimybę mokesčio mokėtoją, mokesčio bazę, mokesčio tarifus, mokesčio lengvatas, ekonomines sankcijas (baudas ir delspinigius) už mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimus, mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką nustatyti lydimajame teisės akte.

Mokesčių administravimo įstatymas nurodo, kad mokesčių įstatymus įgyvendinančius lydimuosius teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas, – Finansų ministerija. Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik išakmiai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais.

Mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnyje akcentuojamas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo **bendradarbiavimo principas**. Mokesčių administratorius privalo teikti mokesčių mokėtojui visapusišką pagalbą mokesčių įstatymų laikymosi ir teisių įgyvendinimo srityje, stengtis, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Jis privalo užtikrinti mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą valstybės mastu, teikti mokesčių mokėtojui kokybiškas paslaugas, pagal kompetenciją priimdamas norminio pobūdžio teisės aktus, išklausti mokesčių mokėtojų ar jų interesams atstovaujančių asociacijų nuomonę.

Mokesčių administravimo įstatymas atskiroms subjektų kategorijoms (kredito įstaigoms, registrus tvarkančioms įstaigoms, notarams, vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkams) nustato specialias pareigas teikti tam tikrą informaciją, kurios reikia mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti. Tokiu būdu mokesčių administravimas apima ne tik mokesčio administratoriaus, tiesiogiai už mokesčių surinkimą ir kontrolę atsakingos institucijos, bet ir kitų vykdomosios valdžios institucijų bei teismų praktinę veiklą.

Lietuva nuo 2004 m. gegužės 1 d. kaip pilnateisė Europos Sąjungos (toliau – ES) šalis narė dalyvauja formuojant ES biudžetą, t. y. ne tik gauna finansinę paramą iš ES biudžeto, kuri skiriama daugeliui Lietuvos ūkio sričių, bet ir administruoja Europos Bendrijų (toliau – EB) nuosavus išteklius ir moka Lietuvos įmokas į ES biudžetą. EB nuosavus išteklius, įskaitomus į ES biudžetą, sudaro:

- 1) tradiciniai nuosavi ištekliai¹¹;

¹¹ „Tradicinius nuosavus išteklius sudaro: 1) pajamos, gautos iš rinkliavų, priemokų, papildomų arba kompensacinių išmokų, papildomų sumų arba koeficientų ir kitų mokesčių, kuriuos Bendrijų institucijos yra nustačiusios arba nustatys

2) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) nuosavi ištekliai (PVM apmokestinimo bazė neturi viršyti 50 proc. bendrųjų nacionalinių pajamų (toliau – BNP));

3) BNP nuosavi ištekliai, kurie gaunami visų valstybių narių BNP, nustatytoms pagal Tarybos reglamentą Nr. 1287/2003/EB, taikant tarifą, nustatomą laikantis ES biudžeto sudarymo tvarkos ir atsižvelgiant į visų kitų ES biudžeto pajamų sumą.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. spalio 3 d. nutarimu Nr. 1218 „Dėl atsakomybės už Europos Bendrijų nuosavus išteklius paskirstymo valstybės institucijoms ir įstaigoms patvirtinimo“ pagrindinės institucijos, atsakingos už EB nuosavų išteklių sritį, yra Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, Žemės ūkio ministerija ir Statistikos departamentas. Šios institucijos ir įstaigos atlieka EB nuosavų išteklių prognozę, apskaičiavimą, surinkimą, mokėjimą į ES biudžetą ir kontrolę¹². Informacijos ir pinigų srautų schemos tarp atsakingų valstybės institucijų ir įstaigų bei ES institucijų pavaizduotos 1 priede.

Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos ir jos teisinių pagrindų reformavimo tikslas – sukurti darnią, šiuolaikinę Europos Sąjungos reikalavimus atitinkančiais mokesčių įstatymais pagrįstą mokesčių sistemą, kuri skatintų sparčią šalies ekonomikos raidą, užtikrintų stabilias valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamas, teisingą bei proporcingą mokesčių naštos paskirstymą, sąžiningą konkurenciją. Tokie tikslai jau buvo numatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 1016 patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje, pagal kurią „įstatymai turi būti rengiami ir mokesčiai administruojami vadovaujantis teisingumo, lygybės, neutralumo, aiškumo, viešumo ir administravimo veiksmingumo principais, t. y. mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių paskirstymą“. Vėliau minėtas nuostatas pakartojo Vyriausybės 2001–2004 ir 2004–2008 metų programų įgyvendinimo priemonės.¹³

V.Mikelėno teigimu¹⁴, „principas, kaip pagrindinė idėja, nuostata, gali būti tiek faktinis, tiek teisinis. Faktinis principas tampa teisiniu, kai jo esmė, turinys įtvirtinami konkrečiose teisės

prekybai su valstybėmis ne narėmis pagal bendrąją žemės ūkio politiką; 2) pajamos, gautos iš įnašų ir kitų mokesčių, numatytų ES bendro cukraus rinkų organizavimo principuose; 3) pajamos, gautos iš Bendrojo muitų tarifo muitų ir kitų muitų, kuriuos Bendrijų institucijos yra nustačiusios arba nustatys iš prekybos su valstybėmis ne narėmis.“

Pagal: Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. spalio 3 d. nutarimą Nr. 1218 „Dėl atsakomybės už Europos Bendrijų nuosavus išteklius paskirstymo valstybės institucijoms ir įstaigoms patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003, Nr. 94-4253.

¹² Detalios darbo procedūros, informacijos ir pinigų srautų schemos tarp atsakingų valstybės institucijų ir įstaigų bei ES institucijų aprašytos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 12 d. įsakymu Nr.1K-084 „Dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių administravimo darbo procedūrų vadovo patvirtinimo“// Valstybės žinios. 2004, Nr. 40-1310.

¹³ Lietuvos Respublikos vyriausybės 2001 m. spalio 4 d. nutarimas Nr. 1196 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001–2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 86-3015; Lietuvos Respublikos vyriausybės 2005 m. kovo 24 d. nutarimo Nr. 315 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004–2008 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ aktualii redakcija nuo 2006 06 29//Valstybės žinios. 2005, Nr. 40-1290.

¹⁴ Mikelėnas V. Civilinis procesas. – Vilnius: Justitia, 1997.T.1. P. 57.

normose. Tik tada galima kalbėti apie vieno ar kito principo pažeidimą, pasireiškiantį konkrečios normos pažeidimu“. Tačiau „teisės normose ne visada įmanoma išvelgti labai aiškiai suformuluotą vieną ar kitą principą, juo labiau – tikslų principo pavadinimą. Dažnai konkretaus principo įvardijimas ar jo buvimas apskritai nustatomas tik analizuojant ir aiškinant teisės normų visumą“.

Pagrindiniai teisės principai įtvirtinti LR Konstitucijoje, todėl Konstitucija gali būti traktuojama ne tik kaip kitų teisės šakų formavimosi branduolys ir prielaida, bet ir kaip tiesioginio taikymo teisės aktas¹⁵.

Mokesčių teisė, kaip ir kitos teisės šakos, reglamentuodama jos sričiai priskirtus santykius, išplėtoja konstitucinius principus. Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame Mokesčių administravimo įstatyme tiesiogiai buvo įtvirtinti tik tarptautinių sutarčių viršenybės (4 straipsnis) ir mokesčių mokėtojų lygybės (3 straipsnis) principai, o kiti principai buvo nurodyti prie atskirų įstatymo teisės normų. Naujojo Mokesčių administravimo įstatymo¹⁶ 5-10 straipsnių nuostatos įtvirtina tarptautinių sutarčių viršenybės ir apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus. *Pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai*, kuriems neturi prieštarauti joks mokesčių teisės aktas, pagal Mokesčių administravimo įstatymą yra:

- mokesčių mokėtojų lygybės principas;
- teisingumo ir visuotino privalomumo principas;
- apmokestinimo aiškumo principas;
- turinio viršenybės prieš formą principas.

Tarptautinių sutarčių viršenybės principas. 1969 m. Vienos konvencijos dėl sutarčių teisės 27 straipsnis nustato, kad „šalis negali remtis vidaus teisės nuostatomis tam, kad pateisintų tai, kad ji nesilaikė sutarties“. Tarptautinės teisės viršenybės tarptautiniuose santykiuose principą akivaizdžiai patvirtina tarptautinė teisminė ir arbitražinė praktika¹⁷.

Europos Teisingumo Teismas *Simmenthal* byloje pabrėžė, kad Europos Bendrijos teisės akto viršenybė taikoma nacionaliniams aktams, priimtiems tiek iki atitinkamo EB akto įsigaliojimo,

¹⁵ Birmontienė T., Jarašiūnas E., Kūris E. ir kt. Lietuvos konstitucinė teisė. – Vilnius: MRU leidybos centras, 2001. P.33.

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

¹⁷ Tarptautinis Teisingumo Teismas 1988 m. *Konsultacinėje išvadoje dėl Arbitražinio įsipareigojimo pagal 1947 m. Jungtinių Tautų Būstinės susitarimą aiškinimo* nurodė:

„[...] tarptautinė teisė yra viršesnė už nacionalinę teisę. Šį principą įtvirtino teisminiai sprendimai jau nuo tų senų laikų, kai 1872 metų rugsėjo 14 dieną buvo priimtas arbitražinis sprendimas *Alabama* byloje tarp Didžiosios Britanijos ir Jungtinių Valstijų ir buvo dažnai primenamas nuo tada, kai Nuolatinis Tarptautinio Teisingumo Teismas Graikų-bulgarų „bendrijų“ byloje nustatė, kad:

„Tai yra visuotinai pripažintas tarptautinės teisės principas, kad santykiuose tarp valstybių, sutarties dalyvių, vidaus teisės nuostatos negali būti viršesnės už sutarties nuostatas (P.C.I.J., Series B, No.17, p. 32)“.

Pagal: Vadapalas V. Tarptautinė teisė: Bendroji dalis. – Vilnius: Eugrimas, 1998. P. 48.

tiek ir vėliau¹⁸. Šioje byloje Europos Teisingumo Teismas pabrėžė nacionalinių teismų pareigą taikyti visą Bendrijos teisę, o ypač – nepaisyti bet kokios nacionalinės teisės normos, kuri galėtų trukdyti įgyvendinti Bendrijos teisėje numatytas asmenų teises. Pareiga nepaisyti prieštaraujančio nacionalinės teisės akto aiškiau buvo nurodyta *Factortame* byloje¹⁹. Minėti sprendimai rodo nenukrypstamą Europos Teisingumo Teismo poziciją palaikant tarptautinių sutarčių viršenybės prieš nacionalinę teisę principą.

LR Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalis nustato, kad „tarptautinės sutartys, kurias ratifikavo Lietuvos Respublikos Seimas, yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis“. Remiantis Konstitucinio Teismo išvadomis, tarptautinės sutartys Lietuvos teisinėje sistemoje turėtų būti taikomos dviem lygiais: ratifikuotos tarptautinės sutartys – kaip įstatymai, o ratifikavimo nereikalaujančios tarptautinės sutartys – kaip teisės aktai, turintys žemesnę negu įstatymai teisinę galią.

LR Konstitucinis aktas, priimtas 2004 m. liepos 13 d. įstatymu Nr. IX-2343 „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“, įtvirtino nuostatą, kad „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus“.

Daugelyje LR įstatymų yra panašios nuorodos į tarptautines sutartis: „jei Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys nustato kitokias taisykles negu šis įstatymas, ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, taikomos tarptautinės sutarties taisyklės“. Tokia nuoroda yra ir Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse. Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje muitų atžvilgiu įtvirtinta Bendrijos teisės aktų viršenybės principas, nurodant, kad „šio straipsnio 1 dalies nuostatos taikomos tiek, kiek neprieštarauja Bendrijos muitų teisės aktams“.

Mokesčių mokėtojų lygybės principas. Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs“. Šio

¹⁸Byla 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal* [1978] ERC 629. “Pagal Bendrijos teisės viršenybės principą santykis tarp Sutarties nuostatų bei institucijų priimtų tiesiogiai taikomų aktų, viena vertus, ir valstybių narių nacionalinės teisės, antra vertus, yra toks, kad šios nuostatos ir aktai dėl savo įsigaliojimo ne tikta automatiškai daro netaikytinomis bet kurias tuo metu galiojančias nacionalinės teisės normas, prieštaraujančias minėtoms Sutarties nuostatomis bei institucijų aktams, bet tiek, kiek šios nuostatos bei aktai yra valstybių narių teritorijoje galiojančios teisės sistemos sudedamoji dalis ir turi viršenybę šioje sistemoje – užkerta kelią priimti naujus nacionalinės teisės aktus tokius, kad jie būtų nesuderinami su Bendrijos nuostatomis.”

Pagal: Tatham A. *Europos Sąjungos teisė*. – Vilnius: Eugrimas, 1999. P. 56-57.

¹⁹Byla C-213/89 R. *Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd.* [1990] ERC I-2433. Ši byla buvo susijusi su laikinu nacionalinės teisės normos netaikymu, o Bendrijos teisės viršenybės principas tam tikromis aplinkybėmis gali reikalauti, kad valstybės narės panaikintų prieštaraujantį teisės aktą, o ne vien tik netaikytų jo. (Pagal: Tatham A. P. 58.)

straipsnio antroji dalis yra pirmosios išvestinė, nes neleidžia pažeisti lygiateisiškumo nustatydamą, kad „žmogaus teisių negalima varžyti ir teikti jam privilegijų dėl jo lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų pagrindu“. Šiomis Konstitucijos nuostatomis yra įtvirtintas visų asmenų lygybės principas, kurio turi būti laikomasi ir leidžiant įstatymus, ir juos taikant. Žmogaus teisių varžymas dėl jo lyties, rasės, tautybės ir pan. ir yra diskriminavimas, kurį draudžia tiek Konstitucija, tiek Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. Lygiateisiškumas reiškia diskriminavimo draudimą ir reikalavimą, kad vienodos situacijos būtų vertinamos vienodai, nebent dėl labai svarbių ir objektyvių priežasčių būtų pakankamo pagrindo vertinti jas skirtingai²⁰.

Mokesčių mokėtojų lygybės principo esmė ta, kad mokesčių įstatymai neturi sudaryti išskirtinių apmokestinimo sąlygų atskiriems mokesčių mokėtojams, priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio, nuo mokesčio mokėtojo statuso ir pan. Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų sąlygų yra lygūs²¹. Praktinis šio principo įgyvendinimas turėtų reikšti maksimalų mokesčių lengvatų taikymo apribojimą.

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas reiškia, kad mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos, o mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos biudžetinę sistemą, nurodančios valstybės biudžeto pajamų formavimo šaltinius, kartu įtvirtina visuotinio privalomumo principą - konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnį mokesstinė prievolė suprantama kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti, laiku sumokėti mokesťį ir su juo susijusias sumas į biudžetą bei vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

Teisingumo siekis įtvirtintas Konstitucijos preambuleje. Konstitucijos 30 straipsnio 1 dalis nustato, kad asmuo, kurio konstitucinės teisės ir laisvės pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. Nuo teisingumo principo neatsiejamas yra ir konstitucinis teisinės valstybės principas.

Mokesčių sistemos teisingumas reiškia, jog ši sistema turi būti organizuota taip, kad užtikrintų teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą tarp atitinkamo mokesčio mokėtojų, juridinių asmenų ir pan., siekiant, kad kiekvienas subjektas perduotų valstybei atitinkamą dalį savo pajamų. Teisingumo principas yra universalus, juo turi būti vadovaujamosi ir kuriant mokesčių teisę,

²⁰ Lietuvos civilinio kodekso komentaras, I dalis. – Vilnius: Justitia, 2001.P.61.

²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

ir ją įgyvendinant. Teisingumo principas reiškia ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos teisės pažeidimui, turi atitikti teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti.

Vienas esminių demokratinės valstybės bruožų yra tas, kad teisingumą vykdo tik teismai. Šis principas įtvirtintas ne tik LR Konstitucijos 109 straipsnio 1 dalyje, bet ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio nuostatose, įtvirtinančiose asmens teisę į nepriklausomą ir nešališką teismą, bei 1948 m. gruodžio 10 d. JT Generalinės Asamblėjos priimtos Visuotinės žmogaus teisių deklaracijos 10 straipsnyje, kuriame nustatyta: „Kiekvienas žmogus, remdamasis visiška lygybe, turi teisę į tai, kad jo bylą viešai ir teisingai išnagrinėtų nepriklausomas ir bešališkas teismas, kuris nustatytų jo teises ir pareigas ar jam pareikšto kaltinimo pagrįstumą“.

Galima teigti, kad įtvirtintas mokesčių teisės normose teisingumo principas taikomas tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratoriaus atžvilgiu:

- mokesčių mokėtojai atsako už tai, kad valstybei būtų atiduota (sumokėta) teisinga mokesčių dalis,
- mokesčių administratorius apmokestinamas turi atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą susimokėti mokesťį.

Aiškumo principas. Mokesčių sistemos aiškumas reikalauja, kad įstatymai ir kiti teisės aktai sudarytų bendrą suderintą sistemą, neprieštarautų vieni kitiems, būtų aiškūs ir nedviprasmiški.

Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas skelbia, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai turi būti aiškiai apibrėžti, o Įstatymo 3 str. 5 dalyje įtvirtinta, kad visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Mokesčių administravimo įstatyme įstatymų leidėjui nustatytas reikalavimas užtikrinti, kad mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokesťį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos. Šios normos tikslas – mokesčių teisinių santykių dalyviams turi būti skirta pakankamai laiko pasirengti naujoms apmokestinimo sąlygoms ir tvarkai.

Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad teisinis reguliavimas visais atvejais turi būti aiškus, jis negali kelti dviprasmybių, todėl sąvokos teisės aktuose turi būti vartojamos tiksliai, pagal jų tikrąją prasmę.²²

²² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. vasario 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinių pensijų įstatymo 11 straipsnio 4 dalies, Lietuvos Respublikos asmenų, nukentėjusių nuo 1939-1990 metų okupacijų,

Problematiška yra tai, kad mokesčių įstatymų projektus Lietuvos Respublikoje rengia Finansų ministerija, juos svarsto ir priima Seimas. Įstatymuose ne visada pavyksta reglamentuoti visų ekonomikoje vykstančių procesų visumą. Kadangi įstatymai dažniausiai būna parašyti sudėtinga teisine kalba, įstatymų komentarai dažniausiai parengiami jau įsigaliojus atitinkamam įstatymui, t. y. paprastai vėluoja, todėl atsiranda galimybė mokesčių mokėtojams tam tikrą laikotarpį juos interpretuoti savaip. Be to, nors mokesčių įstatymų projektus rengia Finansų ministerija, išaiškinimus (kommentarus) pavedama parengti kitai institucijai (pagal Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 1 dalį) ir, suderinus su Finansų ministerija, teikti ir skelbti visuomenei. Nors apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas nėra laikomas teisės akto galią turinčiu dokumentu ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę, tačiau autoriaus manymu, įstatymų paaiškinimus turėtų rengti teisės aktų rengėjai kompetentingos institucijos teikimu, kad aiškinant teisės aktą nebūtų iškraipyti jį rengiant numatyti tikslai ir uždaviniai. Teisinis aiškinimas privalo būti darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių. Teisės aktai turi būti nustatyta tvarka paskelbiami, o galimybę su jais susipažinti turi turėti visi teisinių santykių subjektai.

1998 m. buvo numatyta pradėti rengti Mokesčių kodeksą, kuris turėjo apimti visus mokesčių įstatymus ir įstatymų taikymo procedūras, kuris, deja, neparengtas iki šiol. Todėl siūlytume parengti Mokesčių kodeksą, susisteminantį mokesčių teisės normas, kurios šiuo metu yra įtvirtintos Mokesčių administravimo bei kituose mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose.

Turinio viršenybės prieš formą principas reiškia, kad mokesčių teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai.

Taikant turinio viršenybės prieš formą principą (pagal Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnį), kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus, pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Turinio viršenybės prieš formą principu siekiama užkirsti kelią veiksams (sandoriams, ūkinėms operacijoms), kurie tiesiogiai nepažeidžia jokių teisės aktų, tačiau kurių pagrindinis ir vienintelis

teisinio statuso įstatymo 8 straipsnio 3 dalies 2 punkto atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 3 d. nutarimu Nr. 829 „Dėl 1939-1990 metų okupacijų represinių struktūrų, tarnybų ir pareigų, kurias ėjusiems asmenims neskiriamos nukentėjusiųjų asmenų valstybinės pensijos, sąrašo patvirtinimo“ patvirtinto sąrašo“ 1939-1990 metų okupacijų represinės struktūros, tarnybos ir pareigos, kurias ėjusiems asmenims neskiriamos nukentėjusiųjų asmenų valstybinės pensijos“ 9 bei 12 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos valstybinių pensijų įstatymo 11 straipsnio 4 daliai“//Valstybės žinios. 2000, Nr. 14-370.

tikslas – mokestinės naudos, kurios nenumatė ir neketino suteikti įstatymų leidėjas, susikūrimas. Mokesčių administratoriui turi rūpėti ne teisinis sandorio tarp šalių galiojimas, o jo mokestinės pasekmės ir reikšmė.

„Kai mokesčių administratoriaus pareigūnų veikla formaliai teisėta, tačiau prieštarauja nurodytiems principams, minėta tvarka galima apeliuoti ir tokius mokesčių administratoriaus veiksmus ar neveikimą, kurie konkretaus mokėtojo atžvilgiu iš esmės nėra teisingi“²³. Neteisėtos mokesčių administratoriaus veiklos atveju mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti tokia veika padarytos turtinės ir neturtinės žalos atlyginimo.

1.3. LR muitinė - mokesčius administruojanti institucija

Kaip nurodo mokesčių administravimo įstatymas, mokesčio administratorius yra ne asmuo, o institucija, kurios kompetentingi pareigūnai atlieka mokesčių administravimą. *Mokesčių administratorius* – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga arba institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje²⁴.

Svarbu yra tai, kad nuo 2004 m. gegužės 1 d. Muitinės departamentui suteiktas centrinio administratoriaus statusas. Iki 2004 m. balandžio 30 d. pagal galiojusį Mokesčių administravimo įstatymą administruojant muitus buvo taikomos tik minėto įstatymo normos, reglamentuojančios mokesčio mokėtojo turto arešto tvarką, o kitus importo mokesčius pagal minėtą įstatymą muitinė administravo tik tiek, kiek buvo pavesta pagal LR muitinės kodeksą, Pridėtinės vertės mokesčio, Akcizų, Cukraus mokesčio ir Prekių apyvartos mokesčio įstatymus. Todėl centrinio administratoriaus statuso suteikimas Muitinės departamentui (vietos mokesčių administratoriaus statusas – teritorinėms muitinėms) suteikė teisę administruojant muitinės kompetencijai priskirtus importo mokesčius vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis. Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje išvardytus mokesčius, išskyrus muitus, administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI), o Lietuvos muitinė administruoja muitus bei iš dalies pridėtinės vertės mokesčių ir akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus²⁵.

Lietuvos muitinė yra valstybės institucija, įsteigta prie Finansų ministerijos, finansuojama iš valstybės biudžeto ir kitų lėšų bei atskaitinga finansų ministrui. Ją sudaro Muitinės departamentas,

²³ Majauskas P. *Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos*//Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2004, Nr. 7-8, P.90.

²⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

²⁵ Ten pat.

teritorinės muitinės ir specialiosios muitinės įstaigos, kurios yra juridiniai asmenys, turintys savo sąskaitas bankuose, antspaudus ir bendrą simboliką.

Muitinė, administruodama mokesčius, vadovaujasi Mokesčių administravimo įstatymu ir jį taiko atsižvelgdama į ypatumus ir išimtis, numatytus Europos Bendrijos muitų teisės aktuose ir jų taikymo tvarką reglamentuojančiuose Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Mokesčių administravimo įstatymas taip pat įtvirtina muitinės, kaip mokesčių administratoriaus, funkcijas, teises bei pareigas, kurias detalizuoja ir muitinės bei jos pareigūnų teisinį statusą reglamentuoja Muitinės įstatymas bei Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statutas. 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas nustato Lietuvos Respublikos muitinės paskirtį, veiklos principus ir teisinius pagrindus, funkcijas, struktūrą, veiklos organizavimą, finansavimą, bendradarbiavimo su valstybės ir savivaldybės institucijomis ir įstaigomis, kitais asmenimis, Europos Bendrijos ir užsienio valstybių institucijomis pagrindus, Lietuvos muitinės pareigūnų įgaliojimus, teises, pareigas, garantijas ir atsakomybę, iš trečiųjų šalių importuotų ir į trečiąsias šalis eksportuojamų prekių muitinės priežiūros tvarką, muitinės administruojamų mokesčių taikymo tvarką, taip pat užsienio prekybos statistinių duomenų rinkimo ir apdorojimo tvarką. Lietuvos muitinė yra atsakinga už jos kompetencijai priklausančių mokesčių teisingą apskaičiavimą, įregistravimą, apskaitymą, surinkimą, kontrolę ir pervedimą į Valstybės išdą.

Muitinės administruojamos valstybės biudžetui priklausančios įmokos kiekvieną darbo dieną pervedamos į Valstybės išdo sąskaitą²⁶. Muitinės departamentas finansų ministro nustatyta tvarka pateikia Finansų ministerijai mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaitą (1-VP forma) ir nepriemokų pažymą.²⁷

Nuo 2004 m. sausio 1 d. muitinėje pradėta taikyti Lietuvos muitinės administruojamų biudžeto mokesčių pajamų apskaita bei Pavyzdinis sąskaitų planas, o nuo įstojimo į ES dienos Lietuvos muitinė pradėjo administruoti ES Tradicinių nuosavų išteklių (toliau – TNI) muitų dalį ir vykdo šių išteklių nustatymą ir apskaitą vadovaudamasi Europos Komisijos Generalinio biudžeto direktorato reikalavimais, t. y. Europos Sąjungai priklausanti suma turi būti nustatoma iš karto, kai įvykdomos muitinės taisyklių nustatytas sumų įskaitymas į sąskaitas ir skolininko informavimo sąlygos²⁸. Taikant minėtus reikalavimus atitinkančius apskaitos principus Lietuvos muitinėje

²⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. birželio 20 d. įsakymas Nr. 1K-169 „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 60-2732.

²⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. sausio 29 d. įsakymas Nr. 1K-019 „Dėl mokesčių ir kitų įmokų į valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetus apyskaitos“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 13-519, Nr. 47-2082; 2004, Nr. 15-478; 2004, Nr.83-3026; 2005, Nr.23-752; 2006, Nr. 3-66.

²⁸ Europos Komisijos Generalinio biudžeto direktorato reikalavimai pagrįsti 2000 m. rugsėjo 29 d. Tarybos sprendimu Nr. 597 dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos (2000/597/EC, Euratom), 2000 m. gegužės 22 d. Tarybos

biudžeto mokesčių administravimui srityje bei šių principų įgyvendinimui, Lietuvos muitinei iškilę būtinybė tobulinti kompiuterizuotą mokesčių apskaitos ir kontrolės informacinę sistemą. Muitinės informacinių sistemų dalių, būtinų integracijai į Europos Sąjungą, įdiegimas vykdomas pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą priemonių planą²⁹.

Atkreiptinas dėmesys dėl muitinės administruojamų mokesčių pervedimo Valstybės išdui tvarkos, patvirtintos finansų ministro 2003 m. birželio 20 d. įsakymu Nr. 1K-169, kuris nurodo, kad mokėjimų pavidimai vykdomi į teritorinių muitinių sąskaitas. Sumokėtų importo mokesčių administravimas muitinėje nuo 2004 m. gegužės 1 d. pasikeitė, ir pagal Muitinės departamento direktoriaus 2005 m. balandžio 5 d. įsakymą Nr. 1B-242 Valstybės išdui priklausančias įmokas surenka ne teritorinės muitinės, o Muitinės departamentas. Todėl minėta finansų ministro patvirtinta tvarka atitinkamai turėtų būti koreguojama įpareigojant Muitinės departamentą perversi muitinėje atsiradusius įpareigojimus (surinktų importo mokesčių įmokas) valstybės biudžetui.

Muitinės departamentas, kaip centrinis mokesčių administratorius, pagal kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- 1) organizuoja mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą;
- 2) suderinęs su Finansų ministerija teikia apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus;
- 3) nustato mokesčių mokėtojų aptarnavimo prioritetus ir procedūras;
- 4) vietos mokesčių administratoriui nustato mokesčių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- 5) nustato mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių grąžinimo (įskaitymo) procedūras;
- 6) nustato mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras;
- 7) kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti importo ir eksporto muitai ir kiti muitinės administruojami importo ir eksporto mokesčiai, ar teisingai pritaikytos mokesčių lengvatos;
- 8) nustato mokesčių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras;
- 9) nagrinėja mokesčių ginčus;

reglamentu Nr. 1150/2000, įgyvendinančiu sprendimą 94/728/EB, Euratom dėl Bendrijos nuosavųjų išteklių sistemos (2000/1150/EC, Euratom), 1997 m. kovo 27 d. Komisijos sprendimu Nr. 245, nustatančiu šalių narių informacijos apie nuosavųjų išteklių sistemą pateikimo Komisijai tvarką (97/245/EC, Euratom), Tarptautiniais viešojo sektoriaus apskaitos standartais.

²⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 20 d. nutarimas Nr. 243 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. vasario 13 d. nutarimo Nr. 167 „Dėl priemonių integruotai muitinės informacinei sistemai įdiegti plano patvirtinimo“ pakeitimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 19-823.

- 10) atstovauja valstybės interesams teismuose ir kitose institucijose;
- 11) kaupia ir apibendrina geriausių įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius – teritorines muitines;
- 12) Lietuvos Respublikos Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu priima mokesčių įstatymų lydimuosius teisės aktus bei rengia jų projektus;
- 13) priima įstatymų lydimuosius teisės aktus, kurių leidimas priklauso centrinio mokesčių administratoriaus kompetencijai;
- 14) teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo, mokesčių administravimo gerinimo;
- 15) bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis bei kitomis įstaigomis ir institucijomis;
- 16) kaip kompetentinga institucija bendradarbiauja su užsienio valstybių mokesčių administracijomis (kompetentingomis institucijomis);
- 17) koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratorių (teritorinių muitinių) darbui bei periodiškai įvertina jų darbo rezultatus.

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, *privalo*:

- 1) skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą;
- 2) nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių;
- 3) tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų;
- 4) pagal savo kompetenciją ginti teisėtus valstybės interesus;
- 5) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- 6) naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis;
- 7) atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą;
- 8) vykdyti kitas Mokesčių administravimo ir kituose įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose nustatytas pareigas.³⁰

Mokesčių mokėtojas, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, turėtų savanoriškai vykdyti savo pareigas ir netrukdyti įgyvendinti mokesčių administratoriaus pareigų ir teisių. Nors Mokesčių administravimo įstatymo 35 straipsnis numato mokesčių administratoriaus atsakomybę: „mokesčių administratorius, savo neteisėtais veiksmais ar neveikimu padaręs žalos mokesčių mokėtojui, privalo ją atlyginti įstatymų nustatyta tvarka“, tačiau dar negalima teigti, kad mokesčių įstatymai mokesčių mokėtojui suteikia pakankamą jų interesų apsaugą mokesčių

³⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

administravimo srityje. Kaip rodo praktika, mokėtojai dažnai nežino įstatymų jiems nustatytų teisių ir mažai naudojami suteiktomis galimybėmis.

Išvados.

1. Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas ekonomikos reguliavimo įrankis jos rankose. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali užsitikrinti pajamas, reikalingas valstybės funkcijoms vykdyti, perskirstyti gautas į biudžetą gautas lėšas tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų ir tokiu būdu skatinti krašto ekonomikos spartesnę plėtoją arba stagnaciją bei smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir net daryti poveikį demografiniams procesams.

2. Tiesioginis teisinių principų įvardijimas mokesčių teisėje - tai veikiau teorinis dalykas, nes yra ir daugiau bendrųjų principų, taikomų mokesčių teisinio reglamentavimo ir muitinės veiklos srityje. Tačiau aiškus mokesčių administravimo principų reglamentavimas laikytinas naudingą, nes suteikia teisinį pagrindą mokesčių administravimo procedūrų lankstumui ir prireikus gali tapti papildomu teisiniu argumentu mokesčių mokėtojui ginant savo interesus.

3. Mokesčių teisės aktų projektus paprastai rengia Finansų ministerija, o išaiškinimus (komentarų) pavedama parengti kitai institucijai (pagal Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 1 dalį) ir, suderinus su Finansų ministerija, teikti ir skelbti visuomenei. Nors apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas nėra laikomas teisės akto galią turinčiu dokumentu ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę, tačiau autoriaus manymu, įstatymų paaiškinimus taip pat turėtų rengti teisės aktų rengėjai, kad aiškinant teisės aktus nebūtų nukrypstama nuo pirminių tikslų ir uždavinių.

4. Reikėtų susisteminti mokesčių teisės normas, kurios šiuo metu yra įtvirtintos Mokesčių administravimo bei kituose mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose, tuo tikslu siūlytume parengti Mokesčių kodeksą.

2. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO LIETUVOS RESPUBLIKOS MUITINĖJE TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

2.1. Mokesčių administravimo muitinėje teisės šaltiniai

Mokesčių teisės šaltinis apibrėžiamas kaip kompetentingos institucijos nustatyta tvarka priimtas norminis teisės aktas, įtvirtinantis teisės normas, reguliuojančias visuomeninius mokestinius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu. Lietuvoje tokius teisės aktus gali priimti Seimas, Vyriausybė, Konstitucinis Teismas, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija bei Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos. Pagal teisinę galią mokesčių teisės šaltiniai skirstomi į Lietuvos Respublikos Konstituciją, Konstitucinio Teismo nutarimus, Europos Sąjungos teisės aktus, tarptautines sutartis, įstatymus ir juos įgyvendinančius lydimojus teisės aktus. Pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį gali būti skiriami bendrieji, bendrieji finansų ir mokesčių teisės bei specialieji mokesčių teisės šaltiniai, kurie reguliuoja išimtinai mokestinius santykius. Ypatinę vietą tarp specialiųjų mokesčių teisės šaltinių užima Mokesčių administravimo įstatymas. Kaip pagrindinis mokesčių teisės šaltinis šis įstatymas kompleksiskai reguliuoja mokestinius santykius, įtvirtindamas pagrindines mokesčių teisės nuostatas, taikytinas visiems mokesčiams. Tai yra pamatas kitiems teisės aktams apmokestinimo klausimais priimti. Kiekvienas mokesčio įstatymas ar jį įgyvendinantis apmokestinimo teisės aktas būtinai:

- 1) apibrėžia mokesčių mokėtojus ir asmenis, atleistus nuo mokesčio mokėjimo;
- 2) nustato apmokestinimo objektą ir mokesčio bazę;
- 3) įtvirtina mokesčio dydį (tarifą);
- 4) nustato mokesčio mokėjimo taisykles bei mokesčio lengvatas.³¹

Specialiuoju mokesčių teisės šaltiniu Mokesčių administravimo įstatymas pripažįsta ir Bendrijos muitų teisės aktus bei tarptautines sutartis. Tarptautinės sutartys pagal savo juridinę galią nėra vienareikšmės. Kaip skelbia LR Konstitucijos 138 straipsnis, LR Seimo ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Respublikos teisinės sistemos dalis ir turi įstatymo galią, tokias sutartis turi atitikti visi kiti teisės aktai. Šių sutarčių bei Bendrijos muitų teisės aktų prioritetą vidaus mokesčių įstatymų atžvilgiu įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnis, kaip jau minėta skyrelyje 1.2. „Mokesčių administravimo samprata ir principai“.

³¹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė.- Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.34-36.

Pastarųjų metų Lietuvos mokesčių teisės sistemos pokyčiai siejami su Lietuvos pasirengimu narystei ir narystei Europos Sąjungoje. 2002 m. gruodžio 13 d. Lietuva buvo pakviesta ES Viršūnių Tarybos stoti į ES. Tačiau Lietuvos muitinės teisinės bazės derinimas buvo pradėtas kur kas anksčiau, kai 1995 m. birželio 12 d. Lietuva su Europos Sąjunga (tuo metu – Europos Bendrijomis) pasirašė Europos (asociacijos) sutartį, kurios 69 straipsnis nustato, kad Lietuva sieks, jog jos įstatymai būtų laipsniškai suderinti su Bendrijų teise. Sutarties 70 straipsnyje tarp daugelio išvardytų pagrindinių teisinio reguliavimo sričių, kur toks suderinimas turi būti atliktas, yra paminėtas muitų įstatymas bei netiesioginis apmokestinimas. Tarptautine teisine prasme įsipareigojimas derinti nacionalinę teisę pirmiausia turėjo apimti 1995 m. Europos viršūnių taryboje patvirtintos Baltosios knygos nurodomus Europos Bendrijų teisės aktus. Ši *Baltoji knyga* yra asocijuotų Vidurio ir Rytų Europos valstybių pasirengimo narystei strategijos, kurią 1994 m. gruodį priėmė Europos viršūnių taryba Esene, dalis. *Baltoji knyga* nustato pagrindines kiekvieno vidaus rinkos sektoriaus priemones ir siūlo seką, kuria įstatymų derinimas turėtų būti vykdomas, t. y. dėmesys sutelkiamas į tuos teisinius aktus, kurie yra esminiai vidaus rinkai funkcionuoti.

Europos (asociacijos) sutarties 69 ir 70 straipsniai neapsiriboja tik Baltosios knygos direktyvomis, bet nurodo iš esmės visą *acquis communautaire*³², su kuriuo Lietuva turi laipsniškai suderinti savo nacionalinę teisę. Europos (asociacijos) sutartis buvo Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuota, todėl ji yra Lietuvos teisės sudėtinė dalis. Vadinasi, visos *acquis communautaire* inkorporavimas į Lietuvos nacionalinę teisę ir vykdymas yra privalomas ne tik pagal tarptautinę, bet ir pagal Lietuvos teisę.

Atsižvelgiant į stojimo partnerystės Lietuvai prioritetus, Europos Komisijos rekomendacijas ir į Nacionalinės teisės derinimo darbų programą, 1998 m. parengta Lietuvos nacionalinė *acquis* perėmimo programa. 1999 m. patobulinus nacionalinės teisės derinimo ir ES *acquis* įgyvendinimo darbų planavimą, Lietuvos nacionalinė ACQUIS perėmimo programa tapo Lietuvos pasirengimo ES programa³³. Galima išskirti 3 derybines pozicijas su ES, susijusias su mokesčiais:

1. Mokesčiai (10 derybinis skyrius);

³² *acquis communautaire* (iš pranc. pažodžiui „Bendrijos įgytis“) – ES teisės visuma, apimanti Europos Bendrijų ir ES sutartis, Bendrijos sudarytas tarptautines sutartis su trečiosiomis valstybėmis ir tarptautinėmis organizacijomis, taip pat ES institucijų priimtus teisės aktus bei Europos Bendrijų Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Ši ES teisės visuma tampa privaloma valstybėms, įstojusioms į ES.

³³ Lietuvos Respublikos Seimo 1999 m. gegužės 27 d. nutarimas Nr. VIII-1205 „Dėl prioritetinių įstatymų projektų, susijusių su Nacionaline ACQUIS priėmimo programa, bei suvestinių prioritetinių priemonių, spartinančių Lietuvos pasirengimą narystei Europos Sąjungoje, 1999 metų I–III ketvirčių planų, rengimo ir priėmimo paspartinimo“//Valstybės žinios. 1999, Nr. 49-1577.

2. Muitų sąjunga (25 derybinis skyrius);
3. Finansinės ir biudžetinės nuostatos (29 derybinis skyrius).

Lietuva pritarė ES *acquis* finansinėms ir biudžetinėms nuostatomis, muitų sąjungos bei mokesčių nuostatomis ir jas pradėjo įgyvendinti nuo įstojimo į ES dienos.

1957 m. Romos Sutarties dėl Europos Bendrijos įsteigimo 10 straipsnyje įtvirtinta nuostata³⁴ įpareigoja, kad tiek pirminė Europos Sąjungos teisė (steigimo ir kitos konstitucinės sutartys), tiek antrinė (reglamentai ir direktyvos) būtų inkorporuotos į kiekvienos valstybės narės nacionalinę teisę. Tačiau ES nėra bendros mokesčių politikos - kiekvienai ES narei palikta teisė turėti savarankišką nacionalinę mokesčių sistemą, kuri remiasi ES direktyvomis, reglamentais. Nuostatomis, teikiamomis minėtuose teisės aktuose, siekiama užtikrinti laisvą prekių judėjimą Bendrijų viduje. Mokesčių reguliavimo pamatas – diskriminacijos Europos Sąjungoje uždraudimas³⁵ ir nuostatos dėl teisės aktų, skirtų netiesioginiams mokesčiams harmonizuoti.

Mokesčių klausimus ES Steigimo sutartyse tiesiogiai reglamentuojantys straipsniai visų pirma susiję su bendrai rinkai itin svarbiais prekių ir paslaugų mokesčiais – esminis prekių ir paslaugų judėjimo užtikrinimo veiksnys yra 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 darbo išteklių ir įmonių sprendimus. Kadangi netiesioginiai mokesčiai (muitai, akcizai ir pridėtinės vertės mokestis) įeina į prekių ir paslaugų kainas dedamuoju jų elementu, šių mokesčių formų harmonizavimas yra vienas principinių tikslų skatinant tarptautinę prekybą ir šalinant daugelį nuo seno egzistavusių protekcinį priemonių. **Harmonizavimas** - tai toks ES teisinių priemonių pagalba siekiamas suderinamumo lygis, kai ES lygiu sukuriama vienodos teisinės prielaidos (pagrindai), kuriais remiantis vyksta tolesnis reglamentavimas nacionaliniu lygiu.

Svarbiausias ES bendrosios rinkos elementas yra Muitų sąjunga. Tai sistema, kuria užtikrinamas laisvas prekių judėjimas – viena iš keturių bendrosios rinkos laisvių. Ši Muitų sąjunga turi du aspektus:

➤ vidinį aspektą, t. y. tarp valstybių narių importuojamoms ir eksportuojamoms prekėms uždraudžiami muitų mokesčiai, taip pat kiti mokėjimai, turintys tokį poveikį;

³⁴ “Kad užtikrintų šios Sutarties ir Bendrijos institucijų nustatytų pareigų vykdymą, valstybės narės imasi visų atitinkamų bendrų ar specialių priemonių.”

Pagal: Konsoliduota Europos Bendrijos Steigimo Sutartis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 2-2.

³⁵ Diskriminacijos uždraudimas reiškia, kad valstybės narės neapmokestina kitos šalies narės prekių vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms, ir neapmokestina kitos šalies narės prekių vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą.

Pagal: Buškevičiūtė E. 2005.P.279.

➤ išorinį aspektą, t.y. prekybiniuose santykiuose su trečiosiomis šalimis nustatomi bendri muitų tarifai.³⁶

Šiame skyriuje bus analizuojamos mokesčių teisės normos, susijusios su išoriniu aspektu, t. y. su muitinės kompetencijai priskirtų mokesčių administravimu.

Mokesčių administravimo muitinėje teisinis reglamentavimas vykdomas ES ir Lietuvos priimtomis teisės normomis, kurios nustato muitinių teisinių santykių dalyvių privalomo ir leistino elgesio ribas. Šiuolaikinėms demokratinėms valstybėms būdinga tai, kad teisinio reglamentavimo poveikis muitinių santykių subjektams daromas pasitelkiant ne tik įstatymo normomis nustatytas visuotinai privalomas elgesio taisykles, bet ir bendruosius teisės principus, teismų praktiką bei teisės doktriną.

Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Galima teigti, kad mokesčių santykių teisinis reglamentavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas.

2.2. Muitinės administruojamų mokesčių teisės aktų sistema

Iki Lietuvos įstojimo į ES prekių importu buvo laikomas prekių įvežimas į Lietuvos Respublikos muitų teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. prekių importą į Lietuvos Respubliką ir eksportą iš jos reglamentuoja Europos Tarybos bei Komisijos reglamentai, Lietuvos Respublikos įstatymai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai ir kiti teisės aktai. Vienas pagrindinių šios srities dokumentų yra Europos Tarybos reglamentas Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą. Jis nustato prekių importo, eksporto ir tranzito procedūras, kontrolės priemonių taikymą, muitų tarifus ir tarifinius prekių klasifikavimus. Ne mažiau svarbus Komisijos reglamentas Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas. Taigi prekių importu nuo Lietuvos įstojimo į ES dienos laikoma:

1) ne Bendrijos prekių įvežimas į Europos Bendrijų teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai;

³⁶ Tatham A. Europos Sąjungos teisė. –Vilnius: Eugrimas, 1999.P.107.

2) Bendrijos prekių įvežimas į Europos Bendrijų teritoriją iš trečiųjų teritorijų (teritorijų, nepriklausančių Bendrijos muitų teritorijai, apibrėžtai EB muitinės kodekso 3 straipsnyje) arba jų įvežimą sukėlę veiksmai³⁷.

Lietuvos Respublikos muitinės administruojamų mokesčių sistemą sudaro muitinės kompetencijai priskirti importo ir eksporto muitai ir mokesčiai, pavaizduoti 1 lentelėje.

1 lentelė. Lietuvos muitinės administruojami muitai ir mokesčiai

Mokestis	Pajamos į valstybės biudžetą	
	iki įstojimo į ES	po įstojimo į ES
Muito mokestis , reglamentuojamas Europos Bendrijos muitinės kodeksu (iki 2004 m. gegužės 1 d. – Lietuvos Respublikos muitinės kodeksu)	LR	ES (išskyrus 25 proc. administravimo išlaidoms)
Akcizai už importuotas prekes (mokestis įvestas 1994 m. balandžio 12 d. įstatymu);	LR	LR
Cukraus mokestis už importuotas prekes (administruojamos skolos muitinei, atsiradusios nuo 2002 m. liepos 1 d. iki 2004 m. gegužės 1 d.)	LR	ES (išskyrus 25 proc. administravimo išlaidoms)
Prekių apyvartos mokestis už importuotas prekes (administruojamos skolos muitinei, atsiradusios nuo 2002 m. liepos 1 d. iki 2004 m. gegužės 1 d.)	LR	LR
Pridėtinės vertės mokestis už importuotas prekes	LR	LR/ES

Lietuvos muitinės administruojami mokesčiai yra valstybės mokestinių pajamų dalis, kurią sudaro įmokos iš importo bei eksporto muitų, akcizų, pridėtinės vertės mokesčio ir kitų rinkliavų. Mokestinėms pajamoms taip pat priskiriami baudos ir delspinigiai dėl išvardytų muitų ir rinkliavų nemokėjimo ar mokėjimo ne laiku bei delspinigiai už laikinai įvežtas perdirbti prekes. Lietuva, pagal ES reikalavimus įgyvendindama išpareigojimus mokesčių srityje, priėmė du naujos redakcijos įstatymus – Akcizų ir Pridėtinės vertės mokesčio. Šie įstatymai parengti pagal ES *acquis* reikalavimus. Taip pat Lietuva turi vadovautis ES priimtu Mokesčių etikos kodeksu, kitaip vadinamomis verslo apmokestinimo taisyklėmis, kurios ir reikalauja, jog nebūtų diskriminacinių ar konkurencinių iškreipimų ir būtų užtikrintas bendrosios rinkos funkcionavimas.

Muitinės administruojamų mokesčių teisės aktų sistemą sudaro importuojamų ir eksportuojamų prekių mokesčius reglamentuojantys įstatymai bei šių įstatymų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai. Muitinės administruojamų mokesčių – muitų, akcizų ir PVM – sumokėjimą

³⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

reglamentuoja Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarka (LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 15 d. nutarimo Nr. 414 aktuali redakcija).

Toliau šiame darbe plačiau aptarsime kiekvieną muitinės administruojamą mokestį atskirai, pateikdami jų teisinį reglamentavimą bei kitus muitinės esminius pokyčius, susijusius su prekių importo mokesčiais po Lietuvos įstojimo į ES. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. muitinė administruoja 3 pagrindinius mokesčius: muitą, akcizą ir PVM už importuojamas prekes.

2.2.1. Muito mokestis

Lietuvai įstojus į ES daugelis nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą, nustojo galios. Todėl nuo 2004 m. gegužės 1 d. muitų teisės aktais laikomi „Europos Bendrijos muitų teisės aktai bei Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių ir Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatos, už kurių įgyvendinimą atsakinga muitinė, taip pat teisės aktai, kuriuos muitinė leidžia naudodamasi jos veiklą reglamentuojančių teisės aktų jai suteiktais įgaliojimais, ir įgyvendinant Lietuvos Respublikos tarptautines sutartis muitinės sudaryti susitarimai su kitų valstybių muitinėmis“³⁸. Muitinė Bendrijoje veikia pagal bendrą teisinę sistemą, pagrįstą bendromis teisės aktų taikymo nuostatomis ir Bendruoju muitų tarifu.

Remiantis ES teise, nacionaliniai muitų teisės aktai negali kartoti ar perteikti tiesiogiai taikomų ES teisės aktų – reglamentų - nuostatų, negali jiems prieštarauti, tačiau gali reglamentuoti dalykus, kurių nereglamentuoja ES teisės aktai, arba detaliau apibrėžti ES teisės aktų nuostatų taikymą. Lietuvai įstojus į ES daugelis iki tol galiojusių nacionalinių teisės aktų, reglamentuojančių muitinės veiklą, nustojo galios.

2 lentelė. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys muitų administravimą Lietuvos muitinėje

Teisės aktai, galioję iki įstojimo į ES	Teisės aktai, galiojantys po įstojimo į ES
LR muitinės kodeksas	1. Tarybos reglamentas (EEB) 1992 m. spalio 12 d. Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą 2. Komisijos reglamentas (EEB) 1993 m. liepos 2 d. Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas
LR muitų tarifų įstatymas	1. Tarybos reglamentas (EEB) 1987 m. liepos 23 d. Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl bendrojo muitų tarifo 2. Tarybos reglamentas (EEB) 1983 m. kovo 28 d. Nr. 918/83, nustatantis Bendrijos

³⁸ Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517.

	atleidimo nuo muitų sistemą
Kompensacinių muitų įstatymas	Tarybos reglamentas (EB) 1997 m. spalio 6 d. Nr. 2026/97 dėl apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių
Antidempingo įstatymas	1. Tarybos reglamentas (EB) 1995 m. gruodžio 22 d. Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo importo dempingo kaina iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių 2. Tarybos reglamentas (EB) 1998 m. balandžio 27 d. Nr. 905/98, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių 3. Tarybos reglamentas (EB) 2000 m. spalio 9 d. Nr. 2238/2000, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių
Protekcinį (apsaugos) muitų įstatymas	1. Tarybos reglamentas (EEB) 1994 m. gruodžio 22 d. Nr. 3285/94 dėl bendrų importo taisyklių ir Reglamento (EB) Nr. 518/94 panaikinimo 2. Tarybos reglamentas (EB) 1994 m. kovo 7 d. Nr. 519/94 dėl bendrų importo iš tam tikrų trečiųjų šalių taisyklių ir Reglamentų (EEB) Nr. 1765/82, Nr. 1766/82 ir Nr. 3420/83 panaikinimo
Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarka (patvirtinta LR Vyriausybės 1996 06 24 nutarimu Nr. 748)	1. LR mokesčių administravimo įstatymas IX-2112 (įsigaliojo nuo 2004 05 01) 2. Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. birželio 24 d. nutarimo nr. 748 „Dėl mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“ pakeitimo (Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos redakcija patvirtinta LR Vyriausybės 2004 04 15 nutarimu Nr. 414)

Kaip matome iš 2 lentelės, nacionalinius teisės aktus, galiojusius iki įstojimo į ES, pakeitė Europos Tarybos ir Komisijos reglamentai, kurie visoms ES valstybėms narėms taikomi tiesiogiai.

Pagal naujojo Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį į administruojamų mokesčių sąrašą yra įtraukti ir muitai. Nuo Lietuvos įstojimo į ES dienos neteko galios Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas ir pradėti tiesiogiai taikyti Bendrijos muitų teisės aktai, kurie reglamentuoja ne visus procedūrinius klausimus (pavyzdžiui, nepriemokų išieškojimo taisyklių nustatymas yra nacionalinės teisės dalykas), todėl administruojant muitus taip pat taikomas Mokesčių administravimo įstatymas, t. y. tiek, kiek jo nuostatos neprieštarauja Bendrijos muitinės kodeksui ir jo pagrindu priimtiems lydimesiems teisės aktams.

LR muitinės kodekse muitai buvo apibrėžti kaip mokesčiai už importuojamas prekes arba susiję su importu, išskyrus apmokėjimą už suteiktas paslaugas. Pagal EB muitinės kodeksą importo muitais laikomi:

- muitai ir muitams, mokamiems už importuojamas prekes, lygiaverčio poveikio privalomieji mokėjimai,
- žemės ūkio mokesčiai ir kiti importo privalomieji mokėjimai, nustatyti įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba konkrečią tvarką, kuri taikoma tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus.³⁹

³⁹ Tarybos reglamentas (EEB) 1992 m. spalio 12 d. Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą
http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35216&p_query=&p_tr2=2 prisijungimo laikas: 2006-10-10.

Muitas – tai mokestis, kurį reikia sumokėti tuomet, kai prekės yra importuojamos į Europos Bendrijos teritoriją arba eksportuojamos iš jos. Muitai yra netiesioginiai mokesčiai valstybei, kuriais apmokestinamos į Lietuvos Respublikos teritoriją importuojamos prekės iš trečiųjų šalių. Kaip matome iš naujosios importo muitų sampratos, muitus nuo Lietuvos įstojimo į ES papildė importo muitai, įgyvendinantys žemės ūkio politiką.

Bendra Muitų sąjungos teisinė bazė, pagrįsta bendromis taikymo nuostatomis, yra Bendrijos muitinės kodeksas – muitų teisės normų rinkinys, reglamentuojantis muitų politikos įgyvendinimą. Jis apjungia visus Bendrijos muitinės įstatymus į bendrą visumą.

Bendrijos muitinės kodekso taikymo sritis apibrėžiama trimis principais:

1) Bendrijos muitinės kodeksas yra taikomas *Bendrijos muitų teritorijoje*. Visų teisės sričių teisės aktams svarbu apibrėžta teritorija, kurioje jie bus taikomi.

2) Bendrijos muitinės kodeksas yra taikomas *vykdant prekybą prekėmis*.

3) Bendrijos muitinės kodeksas yra taikomas *muitams*, t. y. jo nuostatos nėra taikomos akcizams ir PVM.

Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo tvarką detalizuoja Komisijos reglamentas Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas. 2004 m. spalio 27 d. priimtas LR Vyriausybės nutarimas Nr. 1332, kuriuo patvirtintos Bendrijos muitinės kodekso ir Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės. Šios taisyklės reglamentuoja prekių kilmės, prekių vertės, prekių pateikimo muitinei ir laikinojo saugojimo, prekių muitinio statuso ir tranzito bei kitų nuostatų taikymą.

ES valstybių narių prekyba su trečiosiomis šalimis remiasi tarifinėmis ir netarifinėmis reguliavimo priemonėmis. Bendroji prekybos politika nustato muito mokesčių, mokamų už į Bendriją importuotas prekes, tarifines normas bei išimtis, taip pat draudimus ir apribojimus. Normos priklauso nuo ekonominio gaminių „jautrumo“ ir yra Bendrijos ekonominių interesų apsaugos priemonė. Importuojant prekes per išorines Bendrijos sienas, skolos muitinei atsiradimo atveju teisiškai privalomi sumokėti muitai apskaičiuojami remiantis Europos Bendrijų muitų tarifu. Jį naudodama Bendrija taiko tokį principą, kad importuojamos prekės turi sąžiningai ir lygiaverčiai konkuruoti Bendrijos rinkoje su Bendrijos prekėmis.

Europos Bendrijų muitų tarifą sudaro:

1) Kombinuotoji prekių nomenklatūra (toliau – KN);

2) bet kuri kita nomenklatūra, visai arba iš dalies sudaryta remiantis Kombinuotąja nomenklatūra arba ją papildanti bet kuriais skirsniais, kuri įsteigta tam tikrų sričių dalykus

reglamentuojančių Bendrijos teisės aktų nuostatomis ir skirta naudoti taikant muitų tarifų priemones, susijusias su prekyba prekėmis;

3) mokesčių normos ir kiti rodikliai, paprastai taikomi Kombinuotojoje prekių nomenklatūroje nurodytoms prekėms, susiję su:

a) muitais ir

b) žemės ūkio produktų išlyginamaisiais mokesčiais ir kitais importo mokesčiais, nustatytais įgyvendinant bendrąją žemės ūkio politiką arba sudarius atitinkamus susitarimus, kurie taikomi tam tikroms prekėms, gaunamoms perdirbant žemės ūkio produktus;

4) preferencinių muitų tarifų priemonės, nustatytos sutartimis, kurias Bendrija yra sudariusi su tam tikromis šalimis arba šalių grupėmis ir kuriose joms suteikta teisė naudotis preferenciniu muitų tarifų režimu;

5) preferencinių muitų tarifų priemonės, kurias Bendrija vienašališkai taiko tam tikroms šalims, šalių grupėms arba teritorijoms;

6) autonominės muitų suspendavimo priemonės, kuriomis sumažinami tam tikroms prekėms nustatyti importo muitai arba nuo jų atleidžiama;

7) kitos muitų tarifų priemonės, nustatytos kitų Bendrijos teisės aktų.⁴⁰

Šiuo metu ES yra sukaupta informacinė duomenų bazė – Integruoto tarifo sistema TARIC, kurioje pateikta apibendrinta informacija apie ES taikomas tarifinio reguliavimo priemones. Be tarifinio reguliavimo, ES narių prekyba su trečiosiomis šalimis reguliuojama ir kitomis priemonėmis. Yra taikomos antidempingo, protekcinės, kompensacinės priemonės, kiekybiniai apribojimai, įvairūs veterinarinių, fitosanitarinių, produktų saugos standartų reikalavimai ir pan.

Teisinis TARIC pagrindas yra Tarybos 1987 m. liepos 23 d. reglamentas Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987/09/07), ir Komisijos 2003 m. rugsėjo 11 d. reglamentas Nr. 1789, iš dalies pakeičiantis Tarybos reglamento Nr. 2658/87 I priedą „Kombinuotoji nomenklatūra“.

TARIC yra Europos Komisijos Muitų ir mokesčių sąjungos Generalinio direktorato (DG TAXUD) tvarkoma informacinė sistema, kur viename elektroniniame 18000 eilučių leidinyje sutalpinta daugiau nei 4000 Bendrijos įstatyminių aktų. TARIC duomenų bazę kasdien tvarko TARIC ekspertai. Jie analizuoja paskelbtus arba rengiamus skelbti teisės aktus bei verčia juos į TARIC koncepcijas, kurios duomenų fiksavimo priemonėmis ir būdais fiksuojamos TARIC

⁴⁰ Tarybos reglamentas (EEB) 1992 m. spalio 12 d. Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą
//http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=35216&p_query=&p_tr2=2 prisijungimo laikas: 2006-10-10.

duomenų bazėje. Šis teisės aktų nuostatų „vertimo“ procesas vadinamas integravimu į TARIC. Naujausia informacija nacionalinėms muitinių administracijoms yra siunčiama kasdien.⁴¹

Lietuvoje muitai apskaičiuojami muitinės deklaracijose naudojant Integruotos mokesčių informacinės sistemos dalies Mokesčių skaičiavimo modulį pagal deklaracijų apdorojimo sistemos (sistemų) pateiktą informaciją ir iš LITAR gautą informaciją. Integruotas tarifas LITAR – informacijos apie ES bei nacionalinius maitus ir mokesčius bei kai kuriuos draudimus ir apribojimus rinkinys, sudarytas ir tvarkomas kaip kompiuterinė duomenų bazė. Integruotą tarifą sudaro Europos Bendrijos integruoto tarifo TARIC duomenys, papildyti duomenimis apie muitinės administruojamus mokesčius (akcizą ir PVM).

LITAR yra instrumentas, skirtas ES tarifinės ir kai kurios netarifinės informacijos bei nacionalinių mokesčių (akcizo bei PVM) tarifų informacijos paieškai, tačiau kompiuterinė duomenų bazė nėra teisės aktas, todėl LITAR neturi savarankiško teisinio statuso. Norintys pasitikslinti muitų ar mokesčių tarifus bei jų taikymo sąlygas, turėtų ieškoti atitinkamo teisės akto (ES reglamento, LR akcizų ar PVM įstatymo ir pan.). Tačiau platus informacinių sistemų taikymas – vienas svarbiausių ES muitų politikos principų. Moderni integruota muitinės informacinė sistema, turinti sąsajas su ES duomenų bazėmis, sudaro galimybę operatyviai teikti duomenis vartotojams, didinti surenkamos statistinės informacijos patikimumą, mažina muitinės formalumų atlikimo trukmę ir gerina klientų aptarnavimą.

Prekių klasifikavimas. Prekės klasifikuojamos pagal TARIC nomenklatūrą. TARIC kodą sudaro 10 skaitmenų. Tam, kad būtų galima taikyti specialias bendrijos taisykles, kurios nebuvo užkoduotos arba užkoduotos tik iš dalies (9 ir 10 skaitmenų kodo lygiu), taikomas papildomas keturženklis skaitmeninis raidinis kodas, kuriuo žymima:

- ✓ antidempingo ir kompensaciniai muitai,
- ✓ žemės ūkio komponentai,
- ✓ farmacinės medžiagos,
- ✓ žuvies referencinės kainos,
- ✓ tam tikros kitos importo arba eksporto priemonės (prekių transportavimo būdas).

10-ties skaitmenų TARIC ir, kur reikia, papildomi kodai, taikomi visoms prekėms, importuojamoms iš Bendrijai nepriklausančių šalių. Eksportuojamoms prekėms naudojami aštuonių skaitmenų kodai ir, kur reikia, papildomi kodai.

⁴¹ TARIC turinys yra prieinamas verslo visuomenei ir kitiems suinteresuotiems asmenims tokiais būdais:

- Metinė publikacija Oficialiame Europos Bendrijos leidinyje, serijoje C;
- TARIC duomenų bazė atnaujinama kiekvieną dieną adresu internete:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/lt/tarhome.htm

Nacionalinis papildomas Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodas naudojamas importuojant akcizais apmokestinamas ir lengvatiniu PVM tarifu apmokestinamas prekes (žr. 5 priedą).

Bendrojo muitų tarifo muitai ir mokesčiai – tai muitai ir mokesčiai, nurodyti 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl muitų tarifų ir statistikos nomenklatūros ir bendrojo muitų tarifo I priedo antrojoje dalyje⁴², išskyrus muitus ir mokesčius, taikomus pagal muitų tarifų kvotas. Kvotos skirstomos į tarifines ir netarifines. **Tarifinė kvota** – ES teisės aktais nustatytas tam tikras prekių kiekis (vertė), kuris gali būti importuotas nustatytu laikotarpiu mokant mažesnę negu bendrasis (preferencinis) muitas. Tuo tarpu **netarifinė** kvota – ES teisės aktais nustatytas tam tikras prekių kiekis, kurį leidžiama importuoti. Tarifinės kvotos skirstomos į:

1) *pirmumo*, kurios skirstomos chronologine tvarka pagal muitinės deklaracijos kvotuojamų prekių išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai įforminti priėmimo datą. Jas administruoja Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinis direktoratas (DG TAXUD) ir Muitinės departamentas;

2) *licencinės* - skirstomos pagal išankstines importo licencijas. Jas administruoja Europos Komisijos Žemės ūkio generalinis direktoratas (DG AGRI) ir Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos arba atitinkamais atvejais kitos įgaliotos institucijos.

Išsamiau tarifinių kvotų administravimo tvarka aprašyta 6 priede.

Be bendrųjų muitų, kuriais siekiama reguliuoti užsienio prekybą ir gauti pajamų į Bendrijų biudžetą, gali būti taikomi ir antidempingo, kompensaciniai arba protekciniai muitai ar protekcinės priemonės.

Antidempingo muitai yra viena iš keleto prekybinės apsaugos priemonių, kurias, esant apibrėžtoms sąlygoms, leidžia taikyti Pasaulio prekybos organizacijos nuostatos. Nustatyta, jog į kitą valstybę įvežamos produkcijos kainos yra dempingo kainos tada, kai jos yra mažesnės nei tikroji prekės vertė. Kitaip tariant, į kitą valstybę įvežama produkcija yra parduodama mažesne kaina nei vidaus rinkoje. Antidempingo muitas gali būti taikomas bet kuriai dempingo kaina importuojamai prekei, kurią išleidus laisvai cirkuliuoti Bendrijoje būtų padaryta žala⁴³. Tokie muitai skaičiuojami ir renkami nepriklausomai nuo kitų importui taikomų muitų ir mokesčių. Kiekvienai

⁴²OL L 256, 1987 09 07.P. 1. Reglamentas su paskutiniais pakeitimais, padarytais Reglamentu (EB) Nr. 2031/2001 (OL L 279, 2001 10 23.P.1.).

⁴³Tarybos reglamentas (EB) 1995 m. gruodžio 22 d. Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo importo dempingo kaina iš Europos Bendrijos narėms nesančių valstybių// <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=44066&Condition2=prisijungimo laikas: 2006-10-14>.

antidempingo procedūros stadijai nuo inicijavimo iki taikymo pabaigos (žr. 7 priedą) aktuali informacija suvedama į TARIC duomenų bazę.

Kompensacinis muitas gali būti įvestas norint atlyginti subsidiją, tiesiogiai ar netiesiogiai užsienio valstybės suteiktą bet kurios prekės, kuriai leidus laisvai judėti Bendrijoje būtų padaryta žalos, gamybai, eksportui ar pervežimui. Teisinis pagrindas - Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2026/97 1997 m. spalio 6 d. dėl apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Europos bendrijos narėmis nesančių valstybių.

Antidempingo ir kompensacinių muitų apskaičiavimo pagrindas - prekių muitinė vertė arba kiekis.

Protekciniai muitai, numatyti Tarybos reglamente Nr. 3285/94, taikomi importuojamoms prekėms, kurių gamybą norima plėsti vietoje, bet dėl jų importo vietiniai gamintojai patiria juos žlugdančią užsienio įmonių konkurenciją. Protekcinės priemonės - įteisintos apsaugos priemonės, kurių reikalauja Bendrijos interesai ir kurios taikomos tik išimties tvarka ir tik tais atvejais, kai nėra jokios kitos alternatyvos.

Muitai, taikomi importuojamoms prekėms, kilusiomis iš šalių, pasirašančių Bendrąjį susitarimą dėl tarifų ir prekybos, arba iš šalių, sudariusių su Europos Bendrija sutartis, numatančias didžiausio palankumo režimo muitų tarifų sąlygas, vadinami **konvenciniais muitais**, kurie nurodyti Komisijos reglamento (EB) Nr. 2658/87 I priede.

Keleiviams gabenant didesnius prekių kiekius nei nurodyta 3 priede, yra taikomi muitai ir mokesčiai. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. taikomas naujasis – **standartinis muito tarifas** (3,5 proc.), kuriuo apmokestinamos prekės:

- Gabenamos siuntose, kurias vienas fizinis asmuo siunčia kitam, arba
- Gabenamos asmeniniame keleivių багаže, jeigu jos įvežamos ne komerciniais tikslais.

Kaip nurodyta Komisijos reglamento Nr. 1719/2005 1 priede, įvežant prekių, kurių vertė neviršija 350 EUR (1210 litų), mokamas 3,5 proc. muito mokestis, taip pat akcizo ir pridėtinės vertės mokesčiai. Įvežant prekių, kurių vertė yra didesnė už 1210 litų, muitai ir mokesčiai apskaičiuojami vadovaujantis teisės aktais, reglamentuojančiais importo muitų, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčių mokėjimą.

Jeigu įvežamų prekių vertė neviršija 3500 litų, jas galima deklaruoti žodžiu. Jeigu prekių vertė didesnė už 3500 litų arba, deklaruojant prekes žodžiu, nepakanka informacijos importo

muitams ir kitiems mokesčiams apskaičiuoti, turi būti pateikiama rašytinė deklaracija – bendrasis administracinis dokumentas.⁴⁴

Muitų ir mokesčių apskaičiavimo principai.

Bendrieji (įprastiniai) muitai – muitai, nustatyti autonomiškai arba konvenciniai, pateikti ties kiekviena KN subpozicija Bendrajame muitų tarife, taikomi be jokių specialiųjų sąlygų, išskyrus atvejus, kai Bendrajame muitų tarife nurodyta, kad būtina pateikti tam tikrus dokumentus. Autonominiai muitai Bendrajame muitų tarife pateikiami tuomet, kai jie mažesni už konvencinius.

Žemės ūkio mokesčiai – užsienio prekybos reguliavimo priemonės, taikomos perdirbtiems žemės ūkio produktams. Žemės ūkio komponentai taikomi perdirbtiems žemės ūkio produktams, nurodytiems Kombinuotosios nomenklatūros 04, 17, 18, 19, 20, 21 ir 33 skirsniuose.

Cukrui ir miltams paprastai skaičiuojami žemės ūkio komponentai ir papildomi muitai. Sumažinti žemės ūkio komponentai ir sumažinti papildomi muitai cukrui ir miltams taikomi prekėms, turinčioms preferencinę kilmę. Žemės ūkio komponentai ir papildomi muitai cukrui arba miltams nurodomi specialiomis muito išraiškomis:

- + EA (+ žemės ūkio komponentas)
- + EAR (+ sumažintas žemės ūkio komponentas)
- + AD S/Z (+ papildomas muistas cukrui)
- + AD S/ZR (+ sumažintas papildomas muistas cukrui)
- + AD F/M (+ papildomas muistas miltams)
- + AD F/MR (+ sumažintas papildomas muistas miltams)

Atitinkami žemės ūkio komponentų kiekiai ir papildomi muitai cukrui ir miltams apibūdinami papildomais kodais 7000–7999, nustatytais pagal susijusių prekių ingredientus (pieno riebalai, pieno proteinais, krakmolas/gliukozė ir sacharozė/invertuotas cukrus/ izogliukozė), nurodytus 3 lentelėje.

3 lentelė. „Meursing“ lentelė

Pieno riebalai (proc. pagal svorį)	Pieno proteinais (proc. pagal svorį)	Krakmolas/gliukozė (proc. pagal svorį)				
		≥0 < 5				
		Sacharozė/invertuotas cukrus/izogliukozė (proc. pagal svorį)				
		≥0 < 5	≥5 < 30	≥30 < 50	≥50 < 70	≥70
≥0 < 1,5	≥0 < 2,5	7000	7001	7002	7003	7004
	≥2,5 < 6	7020	7021	7022	7023	7024
	≥6 < 18	7040	7041	7042	7043	7044
	≥18 < 30	7060	7061	7062	7063	7064
	≥30 < 60	7080	7081	7082	7083	7084
	≥60	7800	7801	7802	*	*

Pavyzdžiui, papildomas kodas 7042 reiškia tokią prekės sudėtį:

⁴⁴ <http://www.cust.lt/lt/rubric?rubricID=420> prisijungimo laikas: 2006-10-14.

- Pieno riebalų – mažiau kaip 1,5 proc.
- Pieno proteinų – nuo 6 iki 18 proc.
- Krakmolo/gliukozės – mažiau kaip 5 proc.
- Sacharozės/invertuoto cukraus/izogliukozės – nuo 30 iki 50 proc.

Žemės ūkio komponentų bei papildomų mokesčių cukrui arba miltams normos pateiktos TARIC duomenų bazėje. Jas galima rasti nurodžius „Meursing“ kodą arba prekės sudėtį.

Preferenciniai tarifai. ES sutartys su ne ES šalimis nustato preferencinius tarifus, taikytinus tam tikroms prekėms, kilusioms iš tų šalių arba šalių grupių. Preferencinio režimo taikymas paprastai reikalauja pateikti prekės kilmės sertifikatą EUR 1 arba Forma A, preferencinės kilmės deklaraciją sąskaitoje faktūroje. Preferenciniai tarifai pateikiami TARIC duomenų bazėje ir dažniausiai yra mažesni nei konvenciniai.

Muitai už importuojamas ar eksportuojamas prekes apskaičiuojami taikant vertybinį (advaliorinį), specifinį (kiekybinį) arba mišriuosius muitų apskaičiavimo metodus.

Vertybiniai (*lot. ad valorem – pagal vertę, pagal kainą*) **muitai.** Taikant vertybinį (advaliorinį) muitų apskaičiavimo metodą, maito dydis apskaičiuojamas importuojamų į Bendrijos muitų teritoriją ar eksportuojamų iš jos prekių maitinę vertę dauginant iš šioms prekėms taikomos fiksuotos vertybinės (advaliorinės) maito normos nurodytos procentais. Vyriausybės paprastai teikia pirmenybę vertybiniams (advalioriniams) maitams dėl šių priežasčių:

1. Lengviau apskaičiuoti mokesčių įplaukas.
2. Tarptautinėje prekyboje vertybinius maitus lengva palyginti, nes procento dydžiai yra nepriklausomi nuo nacionalinių valiutų ir yra individualūs kiekvienai prekei.
3. Vertybiniai maitai yra teisingesni, nes brangiau kainuojančioms prekėms apskaičiuojamas didesnis maito mokestis nei pigesnėms prekėms.
4. Infliacijos atveju valstybės surenkamų maitų suma lieka stabili, nesikeičiant importo apimtims.
5. Palaikomas vienodas vidaus rinkos apsaugos lygis, nepriklausomai nuo šių prekių kainų svyravimo vidaus rinkoje.

Specifiniai maitai (*angl. Specific customs duty*). Šiais maitais apmokestinamos dauguma ne ES šalių žemės ūkio prekių. Taikant specifinį (kiekybinį) maitų apskaičiavimo metodą, maito dydis apskaičiuojamas importuojamų į Bendrijos muitų teritoriją ar eksportuojamų iš jos prekių kiekį dauginant iš šių prekių natūriniam matavimo vienetui taikomos specifinės (kiekybinės) maito normos (pvz. 100 EUR/100 kg). Dauguma mokesčių nustatomi kiekvienais metais, o kai kurie, pvz., grūdams ir ryžiams – kas dvi savaitės.

Taikant **mišruji** muitų apskaičiavimo metodą, muto dydis apskaičiuojamas derinant vertybinį (advaliorinį) ir specifinį (kiekybinį) muitų apskaičiavimo metodus:

- *kombinuoti muitai*. Tai specifinių ir vertybinių muitų suma. Kai kurioms prekėms yra nustatyti muitai, susidedantys iš kelių elementų

(pvz. $22,4\% + 131 \text{ EUR/hl} + 20,6 \text{ EUR/100kg}$.)

- *alternatyvūs muitai*. Tai vertybinių ir specifinių muitų derinys. Vertybinis muitas taikomas tada, kai mokėtino muto suma didesnė nei minimali suma, apskaičiuota remiantis produkto svoriu. (pvz., $3\% \text{ min } 1,2 \text{ EUR/100kg}$). Jeigu vertybinis muitas mažesnis už minimumą, taikomas minimalus specifinis.

Kai kurioms prekėms importuotojas moka mažesnę apskaičiuotą mokesčio sumą. (pvz. $5,4\% \text{ max } 3,5 \text{ EUR/100 m}$)

- *kompensaciniai mokesčiai* (angl. *Countervailing charge*). Kompensacinio mokesčio dydis nustatomas kaip skirtumas tarp deklaruotos importo kainos ir minimalios/referencinės kainos. Šiais mokesčiais apmokestinami tam tikri švieži vaisiai ir daržovės iš konkrečių šalių tam tikru metu laiku ir tam tikros prekės (pvz., džiovintos vynuogės, kai importo kaina nesiekia Europos Komisijos nustatytos referencinės arba minimalios importo kainos).

- *apsauginiai mokesčiai* (angl. *Safeguard charges*). Šalia specifinių ir vertybinių muitų ES gali nustatyti papildomą mokestį importuojamoms žemės ūkio ir maisto prekėms naudodama apsaugines priemones, kur ES produkcija didelio kiekio pigaus importo atžvilgiu laikoma panašia preke.

Prekės muitinė vertė - svarbiausias muitų tarifų elementas. Prekių muitinės vertės apskaičiavimo taisyklių ir normų nustatymas, jų laikymasis atliekant muitinės procedūras ir kontrolę yra aktualus ir turi didelę reikšmę šalies ūkiui dėl sekančių priežasčių:

Pirma, nuo teisingai ir tiksliai nustatytos importuojamų prekių muitinės vertės, kuri yra importo ar eksporto muitų ir mokesčių apskaičiavimo pagrindas, priklauso įplaukos į Lietuvos Respublikos biudžetą, kadangi Lietuvos muitinės administruojami mokesčiai yra valstybės mokesčių pajamų dalis.

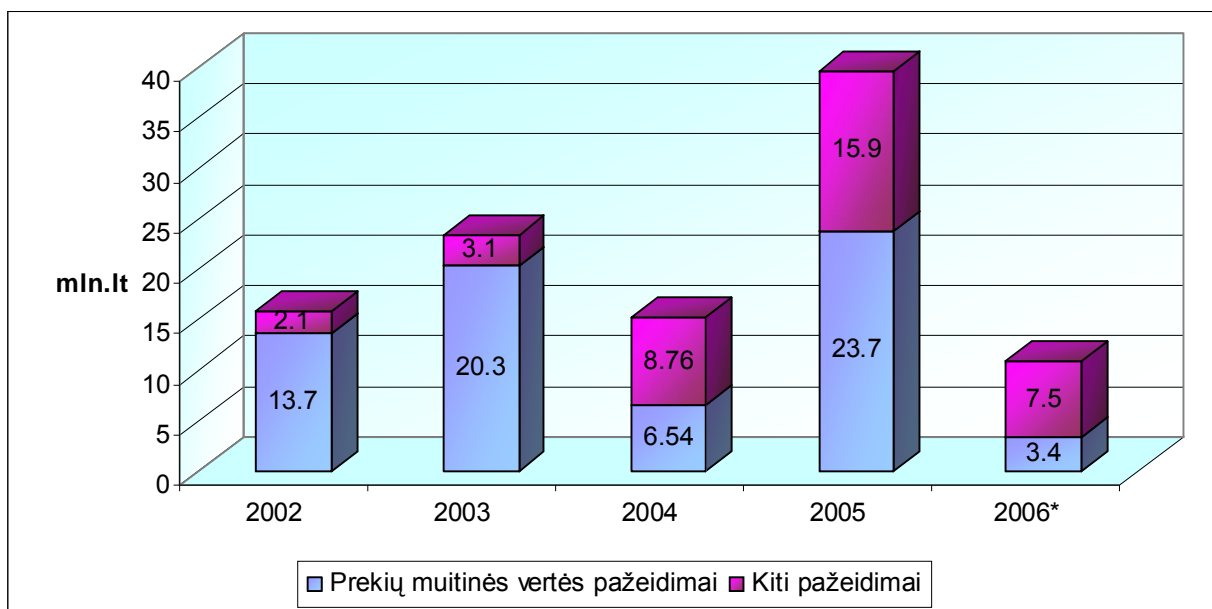
Antra, rinkos ekonomika kelia reikalavimus sudaryti vienodas konkurencijos sąlygas visiems ūkio subjektams, kad jų importuojamoms ar eksportuojamoms prekėms turi būti taikomos vienodos taisyklės apskaičiuojant muitus ir kitus mokesčius.

Trečia, Lietuvos Respublikos prekių eksporto ir importo apskaita atliekama ir balansas sudaromas remiantis importo ir eksporto muitinės procedūrų prekių muitinės vertės duomenimis.

Ketvirta, muitų reguliavimo sistemoje vertybinių muitų taikymas prarastų savo privalumus, jeigu tarptautinėje prekyboje ar atskirose šalyse būtų naudojami skirtingi prekių muitinės vertės nustatymo metodai ir taisyklės.

Penkta, muitine verte remiamasi išduodant licencijas, nustatant kvotas, taikant baudas.

Remiantis Muitinės departamento duomenimis, 2002-2006 metais atliktų ūkio subjektų ūkinės komercinės veiklos patikrinimų metu nustatytų pažeidimų didžiąją dalį (nuo 30 iki 86 proc.) sudarė būtent prekių muitinės vertės pažeidimai (žr.1 pav.).



* pateikiami 2006 m. sausio-rugsėjo mėn. duomenys

1 pav. Ūkio subjektų ūkinės komercinės veiklos patikrinimo metu nustatyti pažeidimai

Prekių muitinė vertė nustatoma pagal tam tikras tarptautinėje prekyboje naudojamas taisykles ir procedūras. Muitinio įvertinimo, kaip daugumos ir kitų tarptautinės prekybos sričių, reglamentavimo principai ir taisyklės nustatytos daugiašaliuose valstybių derybų dėl prekybos raunduose priimtuose susitarimuose. Pagrindiniai principai, kuriais remiasi importuojamų prekių muitinis įvertinimas, yra šie⁴⁵:

1. Vertės nustatymas importuojamoms prekėms remiasi realiai sumokėta kaina arba kaina, kuri turi būti sumokėta už prekę.
2. Bendra, nešališka ir neutrali muitinio įvertinimo sistema.
3. Muitinė vertė remiasi paprastais ir nešališkais kriterijais, atitinkančiais komercinę praktiką, o įvertinimo procedūros taikomos nedarant skirtumo tarp tiekimo šaltinių.

⁴⁵ Bendrasis Susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994)//Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

4. Susitarimo preambulėje pažymėta, kad vertės nustatymo procedūros neturi būti naudojamos kovojant su dempingu.

Pagrindiniai teisės aktai, kurie nustato vienodas muitinio įvertinimo taisykles, normas taikomas visose ES valstybių muitinėse yra 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas Nr. 2913, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (28-36 straipsniai), Europos Komisijos 1993 m. liepos 2 d. reglamentas Nr. 2454/93/EEB, išdėstantis Tarybos reglamento Nr. 2913/92/EEB, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (141-181a straipsniai). Importuojamų prekių muitinės vertės nustatymą taip pat reglamentuoja EB Teisingumo Teismo sprendimai ir EB Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitečio komentarai, išvados, kurios paaiškina atskiras EB MK straipsnių nuostatas, jų taikymą.

Importuodamas prekes, importuotojas privalo užpildyti prekių deklaraciją (importo bendrojo dokumento rinkinį), kurioje nurodo prekių sandorio vertę. Tačiau Bendrajame dokumente pateiktų duomenų gali nepakakti nustatant, ar deklaruota prekių muitinė vertė atitinka Muitinio įvertinimo susitarimo sąlygas ir reikalavimus. Todėl importuojamų prekių muitinei vertei nustatyti dažnai būtina turėti duomenis ne tik apie sandorio kainą bei jos elementus, bet ir informaciją apie sandorio sąlygas.

Vadovaujantis EB MK 29 straipsniu, importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, t. y. pinigų suma, realiai sumokėta ar priklausanti sumokėti už prekes, parduotas eksportui į importuojančios šalies muitų teritoriją. „Sumokėta ar priklausanti sumokėti kaina“ yra visi mokėjimai pardavėjui už importuotas prekes, apimantys mokėjimus trečiosioms šalims, kurie yra įsipareigojimų pardavėjui dalis. Pagrindinis importuojamų prekių sandorio vertės realumo kontrolės būdas yra deklaruotos sandorio vertės palyginimas su kitų importuotojų deklaruotomis tapačių ar panašių prekių kainomis. Ši informacija kaupiama Prekių muitinio įvertinimo (toliau – PREMI) duomenų bazėje, kuri reguliariai atnaujinama remiantis trijų paskutinių mėnesių duomenimis. Rinkos sąlygomis, preziumuojant sandorio šalių sąžiningumą sudarant ir vykdant sandorį, sandorio vertė, t. y. pinigų suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už prekes, neturi labai skirtis nuo kitų importuotojų tapačių (panašių) prekių kainų. Todėl tais atvejais, kai importuotų prekių sandorio kaina labai skiriasi nuo PREMI duomenų bazėje esančių tapačių (panašių) prekių kainų, darytina išvada, kad prekių pardavimui arba jų kainai galėjo turėti įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti, ir tai yra pagrindas netaikyti sandorio vertės metodo.

Kai importuojamų prekių muitinė vertė negali būti nustatoma pagal EB MK 29 str. nuostatas, EB MK 31 straipsnyje numatyti kiti metodai: tapačių prekių, panašių prekių, dedukcinis,

sumavimo ar rezervinis. Kai nėra vienas iš pirmiau minėtų metodų negali būti pritaikytas, muitinė vertė nustatoma lanksčiai naudojant kurį nors iš prieš tai minėtų metodų, atsižvelgiant į Susitarimo nustatytus reikalavimus.

Lietuvos Respublikos muitinė gana sėkmingai perėmė ES šalių patirtį importuojamų prekių muitiniame įvertinime ir padarė ženklią pažangą kovojant su apgaulingu prekių vertės mažinimu. Šį teiginį iliustruoja naudotų automobilių statistinės vertės augimas 2003-2006 metais (15 priedas). Nustatyta, kad per 4 metus importuotų automobilių deklaruota vidutinė vieneto kaina nuo 266 lt šoktelėjo iki 8 010 lt, t.y. daugiau nei 30 kartų. Žinoma, šiam augimui įtakos turėjo ir ekonominiai bei politiniai faktoriai, tokie kaip gyventojų perkamosios galios augimas, infliacija, valstybių, su kuriomis Lietuva prekiauja, politinės valdžios sprendimai ir kt., tačiau muitinės veiklos rezultatai šioje srityje – akivaizdūs.

2.2.2. Akcizo mokestis

Akcizo mokesčiais apmokestinami specifiniai produktai, sudarantys iki penktadalio vartotojų išlaidų ir mažai elastingi kainos požiūriu. Apmokestinimo akcizu tikslas – ne tik surinkti pajamas, bet ir apriboti žalingų produktų vartojimą. Akcizo mokesčių harmonizavimas aptartas Direktyvoje 92/12/EEB, Bendrijoje akcizo mokesčiai įvesti 1993 m. sausio 1 dieną kaip viena iš vidaus rinkos kūrimo dalių. Lietuvoje šis mokestis buvo įvestas nuo 1994 m. gegužės 1 d., o nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo nauja įstatymo redakcija⁴⁶ (priimta 2001 m. spalio 30 d.). Naujasis akcizų įstatymas iš esmės skyrėsi nuo buvusiojo akcizų įstatymo ir atitiko ES apmokestinamuosius objektus, privalomus pagal ES *acquis* (susiaurinta akcizų taikymo sfera – vietoje 11 produktų liko tik trys: alkoholis, apdorotas tabakas ir kuras), taip pat atitinka nuostatas dėl akcizinių sandėlių sistemos ir mokesčio „iššaldymo“, perkeltant prekes iš vieno sandėlio į kitą. Akcizų objektai ir tarifai pateikiami 4 priede.

Dalis prekių, kurios iki 2002 m. liepos 1 d. buvo akcizų objektu, nuo 2002 liepos 1 d. tapo prekių apyvartos mokesčio objektu, kadangi įsigaliojo prekių apyvartos įstatymas, kita dalis - cukraus mokesčio objektu (įsigaliojo cukraus mokesčio įstatymas). Tokios prekių grupės, kaip kava, šokoladas, elektros energija, tepalai, bižuterija nuo 2002 liepos 1 d. papildomais mokesčiais, išskyrus PVM, buvo neapmokestinamos. Naujų mokesčių įsigaliojimas Lietuvoje papildė ir muitinės administruojamų mokesčių sąrašą, t. y. nuo 2002 m. liepos 1 d. iki 2004 m. gegužės 1 d. muitinė

⁴⁶ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.

administravo prekių apyvartos ir cukraus mokesčius už importuojamas prekes, o vėliau - atsiradusias šių mokesčių skolas, nes nuo įstojimo į ES dienos Prekių apyvartos mokesčio įstatymas neteko galios, o importo cukraus mokestis pagal ES reikalavimus praktiškai atitinka muitus žemės ūkio produktams.

2004 m. sausio 29 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX-1987, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Taigi, pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą akcizais apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis
 - a) KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio;
 - b) KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 22 procento tūrio;
 - c) Kitose negu KN 2203-2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių sudėtyje yra nurodytų produktų ir kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, o jei tai ne skysti produktai, - etilo alkoholis sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės;
- alkoholiniai gėrimai - alus, vynas iš šviežių vynuogių, kiti fermentuoti gėrimai;
- apdorotas tabakas - cigaretės, cigarilės, cigarai, rūkomasis tabakas;
- energetiniai produktai – variklių benzinas, žibalas, gazoliai, skystasis kuras (mazutas), orimulsija (nuo 2016-01-01), naftos dujos ir dujiniai angliavandeniai, akmens anglis, koksas ir lignitas (nuo 2007-01-01);
- elektros energija (nuo.2010-01-01).

Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas, išskyrus nuostatas, kurių perkėlimui Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį – akmens anglis, koksas ir lignitas bus apmokestinti nuo 2007 m. sausio 1 d., elektros energija – nuo 2010 m. sausio 1 d. Minimalioms akcizų tarifų normoms cigaretėms, benzinui, gazoliui bei orimulsijai pasiekti Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį:⁴⁷

- cigaretėms – iki 2010 m. sausio 1 d.;
- bešviniam benzinui – iki 2011 m. sausio 1 d.;
- gazoliui, žibalui – iki 2013 m. sausio 1 d.

⁴⁷http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77 prisijungimo laikas: 2006-10-16.

Akcizų tarifų augimas didina nacionalinio biudžeto pajamas, tačiau turi ir neigiamų pasekmių: kiekvienas akcizų tarifų kilstelėjimas kontrabandininkus-verslininkus informuoja, jog didėja jų potencialių pirkėjų gretos ir kad galima pakelti parduodamų prekių kainas. Tiksliai išmatuoti kontrabandos masto neįmanoma, kadangi mažiausiai apskaitomi tokie nusikaltimai, kurie neturi aukos ir nepadaro žalos konkrečiam asmeniui. Vienas iš rodiklių, kuriuo galima remtis darant prielaidas apie tikrąjį kontrabandos mastą, yra sugaunamų kontrabandinių cigarečių kiekis. Pasak Valstybės sienos apsaugos tarnybos, jis nuo 2001 m. kasmet išauga keliskart: 2001 m. sugauta 0,25 mln. pakelių, 2002 m. – 0,5 mln., 2003 m. – 1,5 mln. ir 2004 – 3,2 mln. Lietuvos laisvosios rinkos instituto (toliau - LLRI) 2004 m. atliktas visuomenės nuomonės tyrimas parodė, kad daugiau nei pusė rūkančiųjų kartais perka ir rūko kontrabandines cigaretes, nuolat jas perka penktadalis rūkančiųjų. Šie skaičiai ir sugaunamų cigarečių kiekio augimas rodo, kad net ir galimai pagerėjus sienos apsaugai ir pagaunant vis daugiau kontrabandos šis verslas plečiasi gerokai sparčiau nei anksčiau.

2006 m. vasario 14 d. šešiolika Europos valstybėse veikiančių nevyriausybinių organizacijų, dirbančių rinkos ekonomikos srityje, pasirašė peticiją, raginančią Europos Sąjungos institucijas ir Europos šalių valstybes nares atsižvelgti į akcizų poveikį naujoms valstybėms narėms ir imtis diskusijos dėl akcizų politikos reformos. Ši peticija parengta atsižvelgiant į neigiamą aukštų akcizų poveikį naujų ES narių vartotojams, besitęsiančias diskusijas dėl akcizų didinimo ir tolimesnių mokesčių harmonizavimo žingsnių. Peticijoje konstatuojama, kad dalinio akcizų harmonizavimo nesėkmės atskleidžia įgimtas mokesčių harmonizavimo ydas: visuomenėms yra užkertamas kelias mokėti mažesnius mokesčius, o vyriausybių aparatams - mažėti ir dirbti efektyviau; sumažėja valstybių narių galimybės prisitaikyti prie unikalių socialinių, ekonominių ir geografinių sąlygų; nacionalinės valstybės apsaugo nuo tarpusavio konkurencijos. Akcentuojama, kad augančios kuro kainos ir kontrabanda atskleidė akcizo mokesčio trūkumus. Neprieinama bendros nuomonės, ar akcizo mokestis visgi yra efektyvus ir būtinas internalizuoti neigiamas išorines vartojimo pasekmes. Akcizo mokestis pats savaime kelia rimtų neigiamų padarinių: vartotojai renkasi pigesnius ir prastesnės kokybės pakaitalus, akcizų administravimas yra brangus, susidarę kainų skirtumai skatina kontrabandą, o dėl akcizų išaugusios kainos skaudžiausiai atsiliepia mažiausias pajamas gaunantiems vartotojams. Minimalios akcizo mokesčio ribos buvo peržiūrėtos prieš pat paskutinį ES plėtros etapą – jos buvo pritaikytos prie ES-15 valstybių gyventojų gyvenimo ir pajamų lygio, tačiau tokios ribos pasirodė per aukštos Centrinės ir Rytų Europos valstybių

gyventojams.⁴⁸ Todėl pritariame raginimui pradėti diskusijas ES lygiu dėl akcizo mokesčio politikos reformos ir akcizo minimalios ribos panaikinimo, kad bendrąją Europos rinką kurtų ne vienodi mokesčiai, o vidinė konkurencija ir keturios - prekių, paslaugų, darbuotojų ir kapitalo - judėjimo laisvės.

Už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes atsiranda prievolė mokėti akcizus, išskyrus akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, t.y. kurios nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių⁴⁹. Prievolė mokėti akcizus už Lietuvos Respublikoje importuotas prekes neatsiranda tik tuo atveju, jeigu akcizais apmokestinamos prekės Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje gaunamos per 5 darbo dienas nuo prekių deklaravimo muitinėje.⁵⁰ Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio steigimui reikalingas leidimas, kurį Vyriausybės nustatyta tvarka neribotam laikui išduoda ir panaikina centrinis mokesčio administratorius. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal LR Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimą Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose negalėjo būti laikomos cigaretės. Tačiau ši nuostata galiojo iki 2004 m. gegužės mėn. 1 d. Lietuvai įstojus į ES, cigaretės, kaip ir kitos akcizais apmokestinamos prekės, gali būti padedamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlius⁵¹.

Leidimas akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkui išduodamas ir sandėlis veiklą pradėti gali tik po to, kai yra pateikiamas laidavimas (garantija)⁵² už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės ir savininkas turi nustatytos formos licenciją. Akcizų įstatymas taip pat

⁴⁸ http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/peticija_del_akcizu_mokescio_politikos_europos_sajungoje/3176 prisijungimo laikas: 2006-10-18.

⁴⁹ Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis – patalpa (patalpos) ir (arba) teritorija (teritorijos), kuriose šio Įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka leidžiama laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti), taip pat į jas atgabenti ar iš jų išgabenti Europos Bendrijų muitų teritorijoje laisvai cirkuliuojančias akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Akcizais apmokestinamų prekių sandėliais laikomos ir kitose valstybėse narėse esančios patalpos ir (arba) teritorijos, kurias akcizais apmokestinamų prekių sandėliais pripažino tų valstybių narių kompetentingos institucijos.

Pagal: Lietuvos Respublikos akcizų pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 22 d. įsakymas Nr. 1K-135 „Dėl Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių nugabenimo į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, kad neatsirastų prievolė mokėti importo akcizus, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 62-2219.

⁵¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2051.

⁵² **Laidavimas už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko (ar registruoto prekybininko) prievolės** – su centriniu mokesčio administratoriumi sudariusios bendradarbiavimo sutartį Europos Bendrijų teritorijoje veikiančios banko įstaigos arba draudimo įmonės, kurioms kompetentingos institucijos suteikė teisę verstis atitinkamai banko arba draudimo veikla, išduotas laidavimo (garantijos) dokumentas, pagal kurį laiduotojas (garantas) įsipareigoja įvykdyti mokesčinę prievolę, susijusią su akcizais apmokestinamų prekių laikymu (ar gavimu) laikinai atidėjus už jas apskaičiuotą akcizų mokėjimą, jeigu akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas (ar registruotas prekybininkas) šios prievolės neįvykdys arba įvykdys netinkamai.

Pagal: Lietuvos Respublikos akcizų pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.

numato atvejus, kai laidavimo už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės pateikti nereikalaujama.

Prievolė apskaičiuoti ir į valstybę biudžetą sumokėti akcizus tenka apmokestinamų prekių sandėlių savininkams, registruotiems arba neregistruotiems prekybininkams, asmenims, pagaminusiems akcizais apmokestinamas prekes, importuotojams, o Akcizų įstatymo 8 straipsnio 4-11 dalys numato atvejus kai akcizų mokėtojais gali būti ir kiti asmenys. Akcizų įstatymas, LRV nutarimas „Dėl akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ bei kiti teisės aktai gana detalai reglamentuoja akcizų deklaracijos pateikimo, mokėtinos sumos apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką.

Akcizų įstatymo 17 straipsnis numato atvejus, kai akcizais apmokestinamos prekės atleidžiamos nuo akcizų:

1) eksportuotos, iš specialių prekybos vietų, esančių tarptautiniame jūrų ar oro uoste bei Lietuvos Respublikos valstybės sienos su trečiosiomis šalimis perėjimo punkte, patiekto išvykstantiems į trečiąsias teritorijas ar trečiąsias valstybes keleiviams, taip pat patiekto reiso metu keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties tašką už Europos Bendrijų teritorijos;

2) skirtos užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms Lietuvos Respublikoje oficialiai veiklai ir šių atstovybių ir įstaigų narių, išskyrus aptarnaujantį personalą, ir kartu gyvenančių jų šeimos narių, jeigu šie asmenys nėra Lietuvos Respublikos piliečiai ir jų nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika, asmeniniam naudojimui;

3) skirtos kitose valstybėse narėse įsikūrusioms užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms, šių atstovybių ir įstaigų nariams;

4) atgabenamos į Lietuvą ne iš Europos Bendrijų teritorijos keleivių asmeniniame bagaže ir neviršija Vyriausybės nustatytų kiekių, kuriuos fiziniams asmenims (keleiviams) leista įvežti be importo akcizų (3 priedas);

5) tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais;

6) skirtos kitų negu Lietuvos Respublika Šiaurės Atlanto Organizacijos Sutarties šalių kariuomenių vienetais šiems vienetais ar juos lydintiems civiliams darbuotojams naudoti, kai šie vienetai dalyvauja bendrose karinėse operacijose, pratybose ar kitame bendrame kariniame renginyje;

7) skirtos Lietuvos Respublikoje pripažintoms tarptautinėms organizacijoms ir jų atstovybėms bei jų nariams pagal tarptautines sutartis;

8) įsigyjamos arba importuojamos pagal tarptautines sutartis, sudarytas tarp Lietuvos Respublikos ir valstybės, kuri nėra Europos Sąjungos valstybė narė, ar tarptautinės organizacijos, jeigu šiose sutartyse numatyta šias prekes atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio.

Pažymėtina, kad išvardinti atvejai nėra vieninteliai kai akcizais apmokestinamoms prekėms netaikomi akcizai – kitus lengvatų taikymo atvejus nustato Akcizų įstatymo specialiosios nuostatos.

Akcizų tarifai yra nustatyti Akcizų įstatymo, tačiau nėra bendro akcizų tarifo – įstatymas numato fiksuotus arba procentinius skirtingo dydžio tarifus šiuo mokesčiu apmokestinamoms prekėms. Akcizais apmokestinamų importuojamų prekių akcizo mokestis skaičiuojamas taikant vertybinį, specifinį arba mišrųjį apskaičiavimo metodus. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad jeigu akcizais apmokestinamajai prekei taikomas muitas ir akcizo tarifas yra vertybinis (procentai nuo vertės), arba mišrusis, tai akcizai skaičiuojami nuo sumos, kurią sudaro prekių muitinės vertės ir maito suma. Pavyzdžiui, cigaretės apmokestinamos taikant kombinuotą akcizo tarifą⁵³, kurį sudaro specifinis (litais už 1000 cigarečių) ir vertybinis (procentais nuo maksimalios mažmeninės kainos) elementai.

Deklaruojant importuojamas akcizais apmokestinamas prekes nuo 2004 m. gegužės 1 d. muitinė naudoja nacionalinius papildomus kodus, kurie susieti su akcizų tarifais (5 priedas):

- 1) kai prekė turi būti apmokestinama alkoholio akcizu, nurodomas papildomas kodas X1**;
- 2) kai prekė turi būti apmokestinama tabako akcizu, nurodomas papildomas kodas X2**;
- 3) kai prekė turi būti apmokestinama kitais akcizų tarifais (benzinas, žibalas, gazoliai, elektros energija, akmens anglis ir t. t.), nurodomas papildomas kodas X3**.

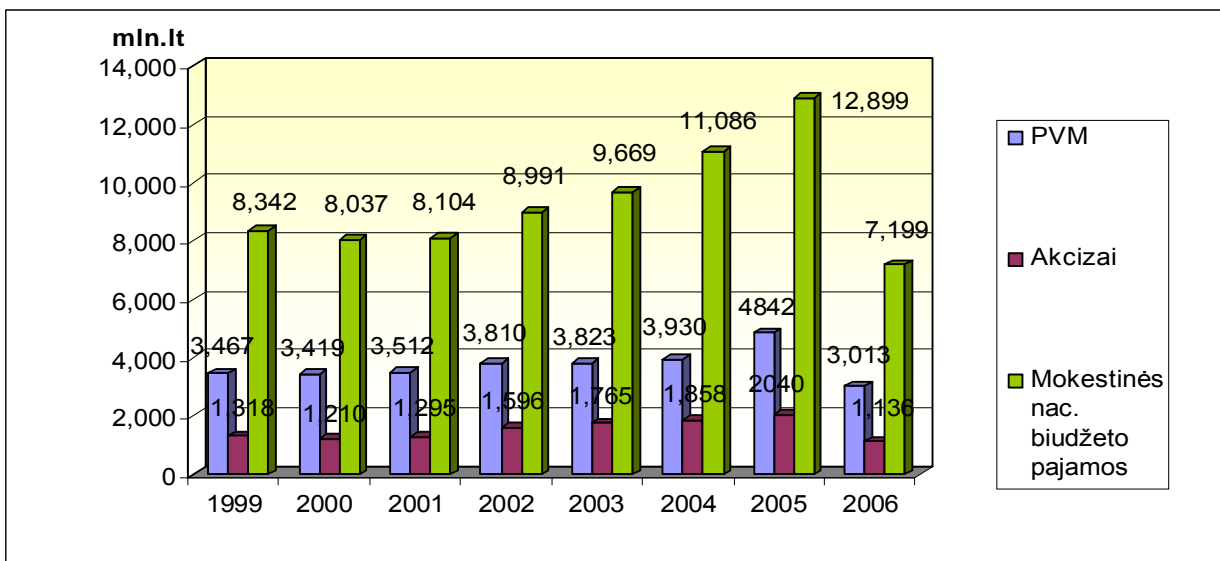
Akcizų sumokėjimą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija, tuo tarpu akcizų už *importuojamas* prekes sumokėjimą kontroliuoja teritorinės muitinės. Nors akcizais apmokestinamos ir į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių padėtos prekės laikomos importuotomis, tačiau šiuo atveju tolesnis akcizo administravimas perduodamas kitai institucijai – Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – VMI). Taip pat pažymėtina, kad importo atveju muitinei nėra žinoma, kurios akcizais apmokestinamos prekės bus padedamos į akcizinius sandėlius, t. y. kokios dalies importo mokesčių už importuotas prekes muitinė neturės galimybės surinkti. Kadangi visas akcizo mokestis atitenka valstybei narei, šis mokestis yra labai svarbus papildant nacionalinio biudžeto pajamas.

⁵³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 11 d. įsakymas Nr. 280 „Dėl Kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 91-3906.

2.2.3. Pridėtinės vertės mokestis

Lietuvai tapus ES nare, prekės iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę ir atvirkščiai juda su vidaus dokumentais: važtaraščiais, sąskaitomis faktūromis ir pan., netaikant joms importo (eksporto) formalumų. ES viduje prekių tiekimo sandoriai, kai prekės gabenamos iš vienos valstybės narės į kitą, apmokestinami ne kaip importas ar eksportas, bet kaip tam tikra speciali kategorija – „prekių tiekimas ES viduje“ bei „prekių įsigijimas ES viduje“. Nuolatinio muitinės dalyvavimo kontroliuojant tokių prekių judėjimą nebeliko, kadangi tai neatitiktų laisvo prekių judėjimo principų – pagrindinė institucija, administruojanti su tokiu prekių judėjimu susijusias mokestines prievoles, yra Valstybinė mokesčių inspekcija.

Importo PVM objektas yra prekių importas, kai atsiranda importo skola muitinei. Pridėtinės vertės mokestis sudaro didžiausią dalį ne tik Nacionalinio biudžeto pajamų struktūroje (žr.2 pav.ir 9 priedą), bet ir muitinės surenkamų importo mokesčių struktūroje (žr. 3 dalį). Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojusi nauja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcija įgyvendino pagrindines ES direktyvų nuostatas⁵⁴, tačiau tik nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas, kuriame įtvirtintos nuostatos visiškai atitiko ES reikalavimus.




























Pastaba: 2006 m. pateikti sausio-birželio mėnesių duomenys

2 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra

⁵⁴ Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis PVM ES mastu, yra Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB), kuri reglamentuoja pagrindinius PVM taikymo principus, reikalavimus tarifams, lengvatoms ir t.t. Kitos direktyvos reglamentuoja įvairių importo PVM (pašto siuntos, įvairūs specifiniai importo atvejai - Tarybos direktyvos 78/1035/EEB bei 83/181/EEB), PVM grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenims (Tarybos direktyvos 79/1072/EEB bei 86/560/EEB).

Dauguma dabartinių ES šalių įsivedė labai nuosaikaus dydžio PVM tarifus (tai vyko apie 1968–1970 m.): Danija, Didžioji Britanija ir Vokietija pradėjo nuo 10 proc., Švedija – nuo 11 proc., Italija ir Olandija – nuo 12 proc., Austrija – nuo 16 procentų. Vėliau sekė 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 – 25 proc., Belgija – 21 proc., Austrija – 20 proc., Didžioji Britanija – 17,5 procento (žr. 4 lentelę). Lietuvoje standartinis PVM tarifas – 18 procentų. Svarbu pažymėti, kad pagal ES PVM *acquis* ne visa ES teritorija laikoma „ES teritorija“ PVM nuostatų taikymo požiūriu – kai kurios iš šių teritorijų (pvz., Seuta ir Melila, Heligolando sala ir kt.) nelaikomos ir ES muitų teritorijos sudėtine dalimi, tačiau kai kurios teritorijos yra ES muitų teritorijos dalis, nors PVM nuostatos jose netaikomos (Kanarų salos, Prancūzijos užjūrio departamentai ir kt.).

4 lentelė. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 m. ⁵⁵

Valstybė	Dydis	
	Standartinis	Sumažintas
 Austrija	20%	12% ar 10%
 Belgija	21%	12% ar 6%
 Kipras	15%	5%
 Čekija	19%	5%
 Danija	25%	
 Estija	18%	5%
 Suomija	22%	17% ar 8%
 Prancūzija	19.6%	5.5%
 Vokietija	16%	7%
 Graikija	19%	9%
 Vengrija	20%	15% ar 5%
 Airija	21%	13.5%
 Italija	20%	10%
 Latvija	18%	5%
 Lichtenšteinas	18%	9% ar 5%
 Liuksemburgas	15%	6%
 Malta	18%	5%
 Olandija	19%	6%
 Portugalija	21%	12% ar 5%
 Lenkija	22%	7%
 Slovakija	19%	
 Slovėnija	20%	8.5%
 Ispanija	16%	7%
 Švedija	25%	12% ar 6%
 Jungtinė Karalystė	17.5%	5%

⁵⁵ http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis_prisijungimo_laikas:_2006-10-28.

Pažymėtina, kad ES leidžiamas minimalus standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas yra 15 proc.

PVM įstatymo derinimas su ES Šeštosios direktyvos reikalavimais lėmė kai kurių pridėtinės vertės mokesčio lengvatų panaikinimą. Tačiau tai nėra visiškas lengvatų panaikinimas, kadangi ES toleruoja lengvatinius PVM tarifus. Direktyva teigia, kad šalis gali turėti vieną arba du lengvatinius tarifus, ne mažesnius nei 5 proc., ir visai neapmokestinti kai kurių paslaugų. Lietuvoje yra taikomi du lengvatiniai PVM tarifai – 5 proc. ir 9 proc. – ir kai kurios neapmokestinamos paslaugos (žr. 8 priedą). Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnis reglamentuoja 5 procentų importo PVM tarifo taikymą:

- knygoms (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės 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;

- 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;

- ekologiškiems maisto produktams, jei jie atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus;

- šviežiai atšaldytai mėsai 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;

- šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsai ir jų valgomiesiems subproduktams, jei jie atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus, jeigu tokie standartai yra patvirtinti;

- gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims, jeigu jos atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus, jeigu tokie standartai yra patvirtinti.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. importuojamoms prekėms, kurios apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. PVM tarifu, muitinė naudoja nacionalinį papildomą kodą Z100 (5 priedas). Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo V skyriuje reglamentuojami atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM:

- 1) prekės, kurių tiekimas šalies teritorijoje visais atvejais neapmokestinamas PVM arba būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą (34 str.);
- 2) importuojamos ir į kitą valstybę narę tiekiamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad jos yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM Įstatymo nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą (35 str.). Detaliau šią importo lengvatą reglamentuoja Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklės;
- 3) diplomatinėms atstovybėms bei tarptautinių organizacijų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės (36 str.);
- 4) keleivių atgabenamos prekės, jeigu jos neviršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytų kiekių, kuriuos keleiviams leista įsivežti be importo mokesčių (37 str.);
- 5) Europos centrinių bankų sistemos ir Europos centrinio banko importuojamas auksas (38 str.);
- 6) reimportuojamos prekės (39 str.);
- 7) ypatingi atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM (40 str.).

Atsižvelgiant į direktyvos 77/388/EEB 16 straipsnį siūloma reglamentuoti 0 procentų PVM tarifo taikymą prekėms, kai jos tiekiamos būdamos muitinės priežiūroje (muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, laisvosiose zonose, laisvosiose teritorijose). Šias nuostatas reglamentuoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 53 straipsnis.

LLRI prezidentas R.Šimašius teigia, kad PVM yra labiausiai harmonizuotas visoje ES ir kelia mažiausiai keblumų dėl konkurencingumo bei kitų ekonominę gerovę užtikrinančių veiksnių. Tačiau šiandien pridėtinės vertės mokestis yra vis labiau „apauginamas“ lengvatomis (tai oficialiai siekiama ir planuojama daryti ir ateityje), o tai mokestį daro vis sudėtingesnį, be to, sukuriama sąžiningos konkurencijos iškreipimai ir mokestinės spragos.⁵⁶ Sudėtingesnė mokesčių sistema

⁵⁶ Šimašius R. Mokesčių mažinimo būtinybė ir/ar galimybės// http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_mazinimo_butinybe_irar_galimybes/3188 prisijungimo laikas: 2006-10-22.

suteikia galimybių mokesčių mokėti mažai, tačiau apmokestina kitus - tuos, kurie nediršta ar negali pasinaudoti lengvatomis, mokesčių planavimo ar mokesčių slėpimo privalumais. Bausdama sąžiningus mokesčių mokėtojus ir taip stumdama juos vengti mokesčių, Lietuva yra ne tiek mažų, kiek nesurenkamų mokesčių šalis.⁵⁷ Pritariame R. Šimašiui, kuris kaip galimą minėtos problemos sprendimo būdą nurodo lengvatų atsisakymo ir bendrų mokesčių tarifų mažinimo būtinumą.

Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo taisyklės⁵⁸ reglamentuoja teisę PVM mokėtojui nesumokėti importo PVM į muitinės sąskaitą, kai apskaičiuoto importo PVM sumokėjimo į biudžetą kontrolę perima apskrities valstybinė mokesčių inspekcija. Šiuo atveju importo PVM administruoja dvi institucijos: muitinė ir VMI. Nors importo PVM dydis apskaičiuojamas importo administraciniame dokumente (atsiranda skola muitinei), tačiau perdavus importo PVM sumokėjimo kontrolę VMI, į valstybės biudžetą minėtas PVM įskaitomas ne muitinės, o VMI surinktomis mokesčiais pajamomis. Dėl šios priežasties didėja VMI administruojamų mokesčių surinkimas, ta pačia suma mažindamas muitinės administruojamų mokesčių indėlį į valstybės biudžetą.

Vertinti muitinės administruojamų mokesčių teisės sistemą, jos privalumus ir trūkumus yra gana sudėtinga be statistinių duomenų, kurie tiesiogiai susiję su indėliu į valstybės biudžetą, analizės, todėl kitame skyriuje apžvelgsime mokesčių administravimo muitinėje problemas (verslininkų nuomone), muitinės mokesčių surinkimą, jų indėlį valstybės biudžetui, bei teisės aktų tiesioginę įtaką importo mokesčių surinkimui.

Išvados:

1. Mokesčių administravimo muitinėje teisinis reglamentavimas vykdomas ES ir Lietuvos priimtomis teisės normomis, kurios nustato muitinių teisinių santykių dalyvių privalomo ir leistino elgesio ribas. Siektina yra tai, kad teisinio reglamentavimo poveikis muitinių santykių subjektams būtų daromas pasitelkiant ne tik įstatymo normomis nustatytas visuotinai privalomas elgesio taisykles, bet ir bendruosius teisės principus, teismų praktiką bei teisės doktriną.

2. Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi, mokesčių

⁵⁷ Šimašius R. Mokesčių lengvatų vilionės//

http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/mokesciu_lengvatu_viliones/3226 prisijungimo laikas: 2006-10-23.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimo Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ aktuali redakcija//Valstybės žinios, 2002, Nr.60-2429; 2002, Nr. 123-5566; 2003, Nr. 95-4291; 2004, Nr. 69-2431; 2005, Nr. 23-729; 2006, Nr. 61-2186.

santykių teisinis reglamentavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas.

3. Platus informacinių sistemų taikymas – vienas svarbiausių ES muitų politikos principų. Moderni integruota muitinės informacinė sistema, turinti sąsajas su ES duomenų bazėmis, sudaro galimybę šalims narėms vienodai taikyti ES teisės aktus, operatyviai teikti duomenis vartotojams, didinti surenkamos statistinės informacijos patikimumą, mažina muitinės formalumų atlikimo trukmę ir gerina klientų aptarnavimą.

4. Mokesčių tarp ES šalių skirtumai sudaro nelygias konkurencines sąlygas ir yra kliūtis laisvam prekių bei paslaugų ir kapitalo judėjimui, tačiau, harmonizuojant mokesčius, atskirų valstybių visuomenėms yra užkertamas kelias mokėti mažesnius mokesčius, sumažėja valstybių narių galimybės prisitaikyti prie unikalių socialinių, ekonominių ir geografinių sąlygų, nacionalinės valstybės apsaugo nuo tarpusavio konkurencijos.

5. Akcizo mokestis pats savaime kelia rimtų neigiamų padarinių: vartotojai renkasi pigesnius ir prastesnės kokybės pakaitalus, akcizų administravimas yra brangus, susidarę kainų skirtumai skatina kontrabandą. Todėl manome, kad būtina pradėti diskutuoti ES lygiu dėl akcizo mokesčio politikos reformos ir akcizo minimalios ribos panaikinimo, kad bendrąją Europos rinką kurtų ne vienodi mokesčiai, o vidinė konkurencija ir keturios - prekių, paslaugų, darbuotojų ir kapitalo - judėjimo laisvės.

6. Pridėtinės vertės mokestis yra vis labiau „apauginamas“ lengvatomis, o tai mokestį daro vis sudėtingesnį, be to, sukuriama sąžiningos konkurencijos iškreipimai ir mokestinės spragos. Galimas minėtos problemos sprendimo būdas būtų lengvatų atsisakymas ir bendrų mokesčių tarifų mažinimas.

3. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO MUITINĖJE PROBLEMŲ IR REZULTATŲ ANALIZĖ

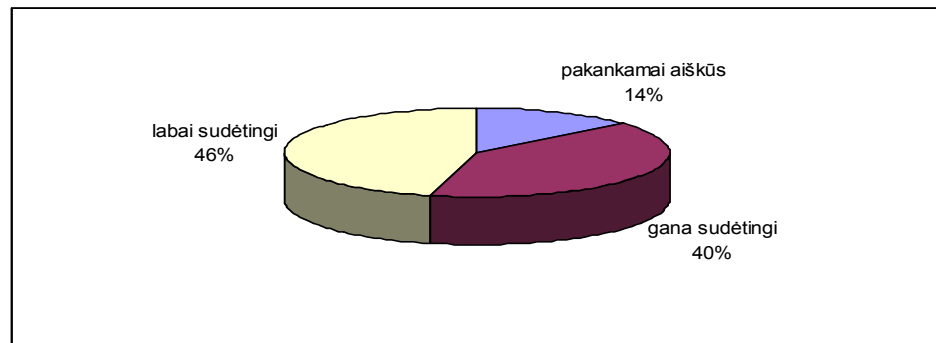
3.1. Mokesčių administravimo muitinėje problemos

Siekiant atskleisti asmenų, tiesiogiai susijusių su prekių deklaravimu muitinėje, požiūrį į teisės aktų taikymo problemas bei klientų aptarnavimo muitinėje organizavimą, buvo atlikta anketinė apklausa. Buvo apklausti 65 respondentai - muitinės tarpininkai bei įmonių deklarantai. Kadangi įstojus į ES iš esmės pasikeitė Lietuvos muitinės administruojamus mokesčius reglamentuojančių teisės aktų sistema, buvo svarbu nustatyti, kaip respondentai taiko EB bei nacionalinius teisės aktus, su kokiomis problemomis tenka susidurti bei kokios pagalbos jiems reikėtų, kad prekių deklaravimas ir mokesčių už jas sumokėjimas vyktų sklandžiau. Tuo tikslu anketoje buvo pateikti klausimai apie EB ir nacionalinius teisės aktus, reglamentuojančius mokesčių administravimą, mokesčių administravimo ir kontrolės organizavimo problemas (žr. 10 priedą).

Apklausa buvo atliekama 2006 m. rugsėjo mėnesį Kauno teritorinės muitinės krovinių postuose „Tiekimas“ ir „Centras“. Toks pasirinkimas – neatsitiktinis, kadangi krovinių postuose surenkama didelė dalis muitinės administruojamų mokesčių, be to, muitinės kontrolei pateikiamos prekės pasižymi didele įvairove, o kad jas teisingai deklaruoti, savaime suprantama, reikalingas platus ir gilus teisės aktų išmanymas. Visi anketuojamieji gana dažnai deklaruoja prekes muitinėje – 5 kartus per mėnesį ar daugiau, tiek importo, tiek eksporto procedūroms. Kadangi tai - deklarantai turintys nemažai darbo patirties, tikėtina, kad atsakant į anketos klausimus remiamasi ne visuomenėje paplitusiomis nuomonėmis, o išsakoma asmeninė nuomonė ir patirtis.

Apklauskos duomenys rodo, kad tik 14 proc. respondentų EB muitų teisės aktai yra aiškūs, išsamūs ir suprantami, 40 proc. mano, kad minėti teisės aktai gana sudėtingi, tam, kad juos teisingai pritaikyti, būtini detalesni išaiškinimai, likusieji 46 proc. mano, kad šiuos teisės aktus suprasti ir taikyti gali tik specialistas (žr. 3 pav.). Akivaizdu, kad net 86 proc. apklaustųjų taikydami EB teisės aktus susiduria su didesnėmis ar mažesnėmis problemomis.

Šią problemą pripažįsta ir EB Komisija, todėl naujo EBMK rengėjai jo projekte vietoje teorinių teisinių terminų vartoja visuotinai priimtinas muitinės ir verslo veiklos sąvokas. Be abejo, teisės aktų aiškumas labai priklauso ir nuo vertėjų kompetencijos, tačiau teisės aktų aiškinimo poreikis kaip ir iki šiol, manytina, išliks ir ateityje.



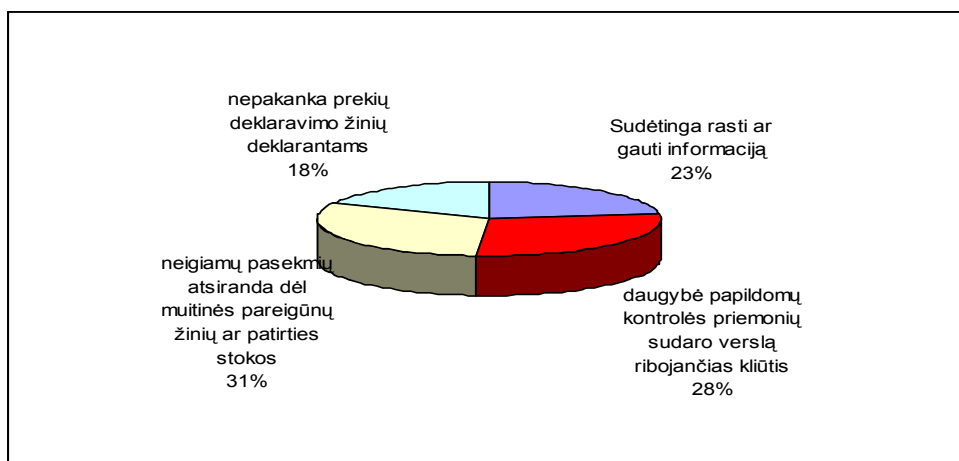
3 pav. EB teisės aktų taikymo sudėtingumas

Deja, respondentai sutartinai tvirtina, kad mokesčių administravimą reglamentuojantys LR įstatymai bei LRV nutarimai nepakankamai aiškūs ir išsamūs, kad juos tinkamai taikyti, reikalingi detalesni išaiškinimai, o kai kurie teisės aktai net ir koreguotini. Muitinės departamento parengtus muitų ir mokesčių administravimą reglamentuojančius teisės aktus (tvarkas, instrukcijas, išaiškinimus ir kt.) didžioji dalis respondentų (71 proc.) vertina kaip naudingus įgyvendinant muitų ir mokesčių administravimą reglamentuojančius Europos Bendrijos ir nacionalinius teisės aktus, tačiau nepakankamus.

Didesnė dalis (54 proc.) deklarantų deklaruodami prekes klaidų padaro dėl informacijos stokos, likusieji 46 proc. – dėl neapdairumo, išsiblašymo. Nors ši anketa anoniminė, nei vienas respondentas nenurodė, kad klaidos daromos specialiai, siekiant mokėti mažesnius mokesčius. Remiantis šiais duomenimis, galima daryti prielaidą, kad didžioji dalis mokesčių mokėtojų siekia būti sąžiningi, kadangi muitinėje pasirinktinai tikrinami ir anksčiau įforminti bendrieji dokumentai, juose apskaičiuotų mokesčių teisingumas, periodiškai atliekami ūkio subjektų ūkinės ir komercinės veiklos tikrinimai, o nustačius, kad sumokėti ne visi priklausantys mokėti mokesčiai, skaičiuojami delspinigiai, skiriamos baudos. Slėpti mokesčius būtų ekonomiškai nenaudinga, todėl, manytina, daromų klaidų skaičių galima būtų sumažinti keliant deklarantų kvalifikaciją, juos mokant, atkreipiant jų dėmesį į dažniausiai pasitaikančias klaidas.

Kaip rodo apklausa, muitinės pareigūnų vedamų mokymų, seminarų lygis respondentus tenkina tik iš dalies (85 proc.), 15 proc. apklaustųjų teigia aplamai negavę juos tenkinančių atsakymų į instruktoriams užduotus klausimus. Ši problema itin aktuali, kadangi deklaruojant prekes dažnai reikalingi skubūs sprendimai netipinėse situacijose, o suklydus deklarantams taikomos sankcijos.

Lietuvos muitinėje respondentai išskiria 4 pagrindines mokesčių administravimo problemas (žr. 4 pav.).



4 pav. Mokesčių administravimo problemos

Kaip nurodyta Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 25 ir 26 straipsnių 1 dalies 1 punkte, viena iš Muitinės departamento funkcijų - organizuoti mokesčių mokėtojų švietimą ir konsultavimą, tuo tarpu teikti mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais privalo teritorinės muitinės. Be abejo, tai yra gerai, kadangi tokiu būdu vykdoma administravimo decentralizacija, informacija turėtų būti lengviau ir operatyviau pasiekama, turėtų gerėti mokesčių mokėtojų aptarnavimo kokybė. Tačiau ne visada šie tikslai pasiekiami – beveik ¼ respondentų skundžiasi, kad sudėtinga gauti informaciją, ji pateikiama formaliai, dalis bendro pobūdžio teisės aktų ar jų taikymo išaiškinimų, išleistų MD, skiriama tik teritorinėms muitinėms tarnybiniam naudojimui. Mokesčių mokėtojams nesuteikiama galimybė pasinaudoti parengtais išaiškinimais ir išvengti teisės aktų pažeidimų. Tai turėtų būti skelbiama viešai, kad aktualia informacija galėtų vadovautis ir mokesčių mokėtojai.

Reikėtų išversti į lietuvių kalbą ir paskelbti PMO išleistus paaiškinimus kaip teisingai klasifikuoti prekes (pavyzdžiui, deklarantas buvo baudžiamas už neteisingai pritaikytą prekės kodą, muitinei argumentuojant tuo, kad PMO anglų kalba išleistuose paaiškinimuose dėl prekių klasifikavimo ši prekė klasifikuojama kitaip, nors to dokumento lietuvių kalba nėra).

Taip pat trūksta bendradarbiavimo ir tarpusavio supratimo tarp MD ir teritorinių muitinių, tarp teritorinių muitinių administracijos ir postų pareigūnų – įvairių muitinės pareigūnų skirtingai interpretuojami mokesčių teisės aktai sąlygoja neteisingą mokesčių apskaičiavimą. Pastebima, kad žemesnės institucijos kartais persistengia, viršija savo kompetenciją, savaip interpretuoja problemą ir nukrypsta nuo realybės.

MAĮ 36 straipsnio 1 ir 2 punktais deklaruojama mokesčio mokėtojo teisė į informaciją ir konsultacijas, o 37 straipsnio 1 dalis nurodo, kad konsultacijas raštu konkrečiais mokesčių mokėjimo klausimais mokesčių mokėtojams teikia vietos mokesčių administratorius (teritorinės muitinės), tačiau mokesčių mokėtojas jam pateikta konsultacija vadovautis neprivalo (net apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais). Tokiu būdu mokesčių administratorius apdraudžiamas nuo galimų teisės aktų aiškinimo ar konsultavimo klaidų - teisės aktai nenurodo, kaip muitinė atsako už savo ir savo darbuotojų klaidingus mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimus. MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas numato, kad, kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, jis atleidžiamas nuo baudos (ir delspinigių), tačiau privalo sumokėti papildomai priskaičiuotus mokesčius. Todėl mokesčių mokėtojas visą senaties terminą – 5 metus – negali būti tikras, kad sąžiningai mokami mokesčiai sumokėti teisingai ir nebus perskaičiuoti bei išieškoti, nors prekės seniai realizuotos.

Ne visada mokesčių mokėtojas gali laukti keletą dienų, kol bus išnagrinėtas jo klausimas raštu, todėl muitinė teikia konsultacijas, atsako į užduodamus aktualius klausimus muitinės administruojamame tinklapyje. Tačiau kartais, susidarius tam tikroms aplinkybėms, verslininkams sprendimus būtina priimti nedelsiant. Tada siekiama gauti informaciją žodžiu. Tokiais atvejais, gavus iš muitinės pareigūno klaidingą informaciją, už klaidas visa atsakomybė tenka mokesčių mokėtojui. Respondentų teigimu, pastebimas muitinės pareigūnų abejingumas teikiant informaciją žodžiu, nenoras gaišti laiką ir gilintis į problemas, trūksta pagalbos ir geranoriškumo. Kaip pastebi P. Navikas⁵⁹, „senose demokratinėse valstybėse mokesčius kontroliuojančių tarnybų ir jų darbuotojų klaidingi įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimai, kuriais vadovaujantis mokesčių mokėtojas padarė klaidą apskaičiuodamas mokėtinus mokesčius nelaikoma mokėtojo klaida. Mokėtojas nekaltinamas pažeidęs įstatymo, jis nebaudžiamas ir neprivalo sumokėti papildomų mokesčių.“

Nors MAĮ 27 straipsnis skiriamas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimui ir turėtų padėti pasiekti tarpusavio supratimą, tačiau 86 proc. apklaustųjų nurodė, kad muitinė, kaip mokesčius administruojanti ir paslaugas teikianti institucija, jų poreikius tenkina tik iš dalies, 14 proc. nurodė, kad netenkina. Respondentų nuomone, muitinė kartais tendencingai aiškina mokesčių įstatymus, pernelyg siekdama, kad būtų paisoma valstybės interesų, nors tuo pat

⁵⁹ Navikas P. Mokesčių labirintai. Vilnius: Standartų spaustuvė, 2003. P. 178.

metu galimai pažeidžiami mokėtojo interesai. Visi respondentai teigė, kad muitinėje jų teisių paisoma tik iš dalies – pareigūnų pastangos nukreiptos tik į kuo didesnių mokesčių išieškojimą. Šią dviprasmišką muitinės pareigūnų padėtį sąlygoja ir kai kurių teisės aktų jiems keliami reikalavimai: MAĮ 8 straipsnis reikalauja, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, to paties įstatymo 32 straipsnio 7 punktas nurodo, kad, atlikdamas savo funkcijas, pareigūnas turi stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčio mokėtojo veiklą. Deja, Administracinių teisės pažeidimų kodekso 209⁽²⁾ straipsnis, nusakantis prekių (daiktų) deklaravimo tvarkos pažeidimus, nurodo, kad deklaranto neteisingų duomenų pateikimas deklaracijoje arba kitoks muitinės suklaidinimas užtraukia baudą nuo penkių tūkstančių iki dešimties tūkstančių litų su prekių (daiktų) konfiskavimu ar be konfiskavimo [...] kai neteisingai deklaruotų prekių (daiktų) vertė viršija vieno šimto minimalių gyvenimo lygių (MGL) dydžio sumą.

Pavyzdys. Didmenine prekyba besiverčianti įmonė X iš trečios šalies atsivežė konteinerį vienos rūšies prekių. Pasitarė su muitinės pareigūnais dėl prekės klasifikavimo žodžiu ir jų rekomenduotu prekės kodu šią prekę deklaravo. Po mėnesio Tarifų skyriaus pareigūnai nustatė, kad prekės kodas ne visai tikslus – skiriasi vienas skaičius. Deklaruojant prekę jų nustatytu kodu perskaičiuoti mokesčiai padidėjo 20 litų. Surašomas administracinių teisės pažeidimų protokolas ir, kadangi neteisingai deklaruotos prekės vertė viršija 100 MGL, mažiausia skirtina bauda – 5000 lt. Jei tai pasikartotų dar kartą, skirtina bauda nuo penkių tūkstančių padidėtų iki penkiolikos tūkstančių litų su prekių (daiktų) konfiskavimu ar be konfiskavimo.

Akivaizdu, kad formaliai pažeidus prekių (daiktų) deklaravimo tvarką ir padarius valstybei nors minimalią – vieno lito – žalą, pati mažiausia ūkio subjektui taikytina bauda siektų 5000 litų, t.y., būtų 5000 kartų didesnė nei padaryta reali žala valstybei. Tokioje situacijoje ir labai geranoriškam pareigūnui sudėtinga vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, kadangi laikytis imperatyvių teisės aktų nuostatų – privalu.

Turėtų būti kuo skubiau koreguojamas ATPK 209⁽²⁾ straipsnis, kaip pažeidimo kriterijų nurodant *ne* neteisingai deklaruojamų prekių vertę, o valstybei padarytos žalos dydį.

Siekdami išvengti tokių neadekvačių nusižengimų bausmių, deklarantai dažnai sutinka deklaruoti prekę, klasifikuodami ją ne labiausiai, jų manymu, tinkančiu kodu, o artimu, kuriuo prekei būtų skaičiuojami maksimalūs mokesčiai, teigdami, kad geriau laikinai „išaldyti“ apyvartines lėšas negu būti nubaustam ir mokėti milžiniškas baudas. Tačiau, jei vis dėlto toks neteisingo prekių deklaravimo faktas muitinėje užfiksuojamas, mokesčių permoka grąžinama, o deklarantas vėlgi baudžiamas už neteisingą duomenų pateikimą, nepadarant žalos valstybei, administracine tvarka įspėjimu arba bauda iki 200 litų. Vadinasi, net ir nereikšminga deklaranto klaida gali lemti labai didelę bausmę, neadekvačią nusižengimui. Reguliariai deklaruojant prekes visi deklarantai daro

klaidų, tačiau dalis jų ištaisoma dar bendrojo dokumento įforminimo metu. Tačiau, apklausos duomenimis, net 60 proc. deklarantų buvo paskirtos sankcijos už mokesčių teisės aktų pažeidimus.

Akivaizdu, kad muitinės skiriamos sankcijos už teisės aktų pažeidimus daro didelę įtaką verslui ir jo plėtrai. Sankcijos turėtų būti adekvačios teisės aktų pažeidimų pobūdžiui ir mastui. Muitinė privalo išlaikyti protingą balansą tarp importuotojų atsakomybės ir tarp muitinės taikomų kontrolės būdų ir priemonių.

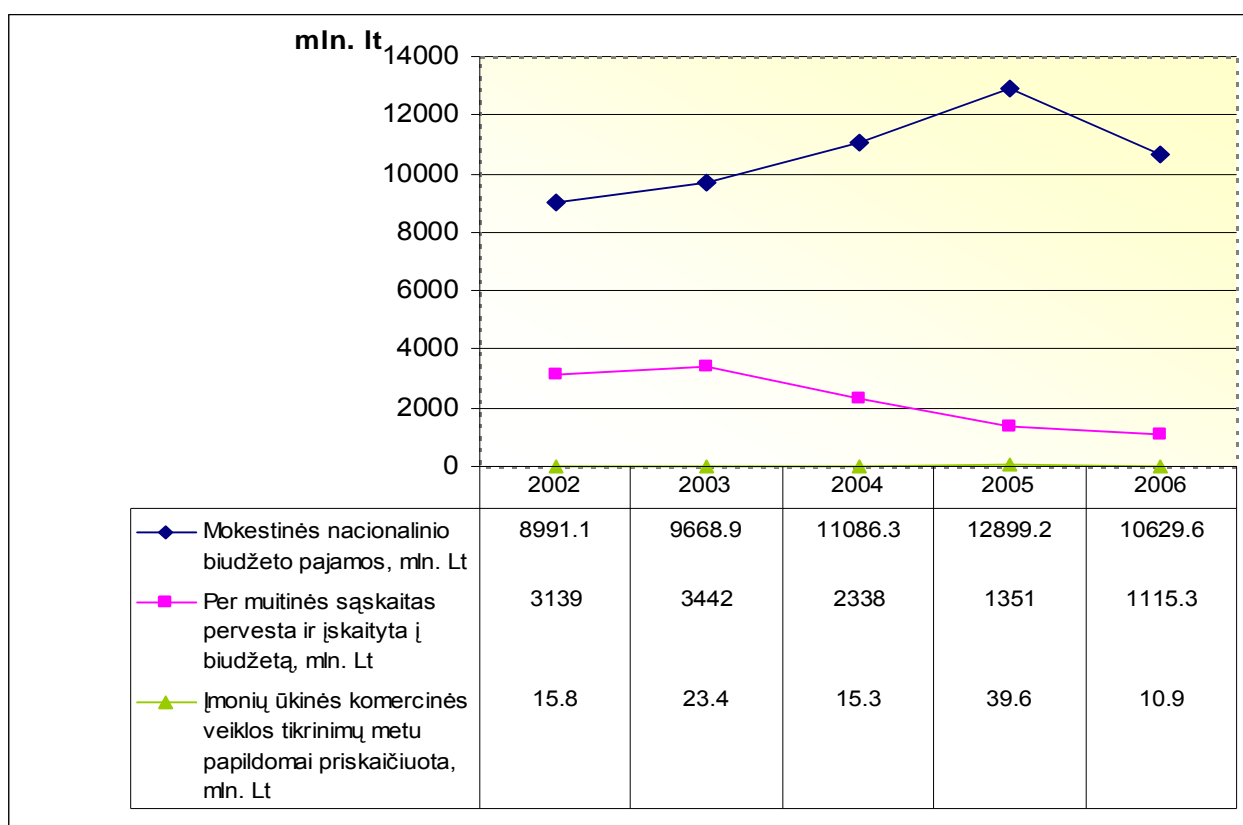
Jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokesťį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesťį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas **bendradarbiavo** su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų **pažeidimo pripažinimo** ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Kai pareigūnai persistengia ir nepagrįstai apskaičiuoja nesumokėtus mokesčius, jų sprendimai gali būti skundžiami. Tačiau skųsdamasis mokesčių mokėtojas rizikuoja, nes žino, kad, pralaimėjęs bylą, turės sumokėti ne tik apskaičiuotus mokesčius, bet ir delspinigius bei baudas. Todėl, verslininkų teigimu, geriau „bendradarbiauti“ ir „pripažinti mokesčių įstatymų pažeidimą“ iš karto sumokant reikalaujamus mokesčius, nors su jais ir nesutinkama ar sutinkama tik iš dalies, kad nebūtų skaičiuojami delspinigiai ir baudos, o tik po to pateikti skundą.

Pasitaiko ir akivaizdžių muitinės pareigūnų klaidų apskaičiuojant nepagrįstai didesnius mokėtinus mokesčius, ir, nors MAĮ numato mokesčių administratoriaus atsakomybę mokesčių mokėtojui už padarytą žalą ir jos atlyginimą, tačiau, kaip rodo apklausa, dėl nedidelės žalos mokesčių mokėtojai linkę nutylėti ir „nurašyti“ ją į savo nuostolius, nes, tęsiant ūkinę komercinę veiklą, neišvengiamai vėl tenka susidurti ir bendradarbiauti su tais pačiais mokesčių administratoriais. Kadangi muitinėje, kaip ir visose institucijose, yra ambicingų, pralaimėjimų nepripažįstančių ir kerštingų pareigūnų, verslininkai sąmoningai stengiasi išvengti konfliktų.

MAĮ teoriškai saugo mokesčių mokėtoją ir nurodo, kad mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudos, jeigu jis įrodo, kad jo kaltės nėra, o mokesčių įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo jo valios ir kurių jis negalėjo numatyti. Tačiau praktiškai ši nuostata neveiksminga, ją įgyvendinti labai sudėtinga, juo labiau, kad mokesčių mokėtojo nemokumas nėra laikomas atleidimo nuo baudos pagrindu.

Nors EB ir nacionaliniai teisės aktai įtvirtina mokesčių mokėtojų teises, tačiau tie patys teisės aktai numato mokesčių administratorius pareigą atlikti įvairius su muitų ir mokesčių apskaičiavimu ir (arba) išieškojimu susijusius veiksmus. Taigi mokesčių mokėtojui, nesant šios srities specialistu, sudėtinga atskirti, kurie mokesčių administratoriaus veiksmai vykdomi teisėtai, o kurie veiksmai, nors numatyti teisės aktuose, vykdomi jau pažeidžiant mokesčių mokėtojo teises. Pasinaudoti savo teisėmis verslininkams dažnai trūksta žinių. Nėra paprasta rasti ir teisininką, besispecializuojantį muitų teisėje, be to, tai brangu net ir stambiems importuotojams.

Mokesčių patikrinimų metu papildomai priskaičiuoti mokesčiai bei baudos vidutiniškai sudaro tik 0,2 procento nacionalinio biudžeto pajamų (žr. 5 pav.), todėl atlieka daugiau profilaktinę funkciją – priverčia mokėtojus sąžiningiau deklaruoti ir mokėti mokesčius.



Pastaba: 2006 m. pateikiami sausio-rugsėjo mėn. duomenys

5 pav. Muitinės administruojamų mokesčių indėlis į nacionalinį biudžetą 2002-2006 m.

Reikia pažymėti, kad ne visi papildomai priskaičiuoti mokesčiai yra išieškomi ir sumokami. 2006 m. sausio-rugsėjo mėn. LR muitinėje išieškota ir sumokėta vidutiniškai 70,2 proc. priskaičiuotų mokesčių (žr. 12 priedą). Analizuojant, kokia dalis mokesčių nuo papildomai priskaičiuotų mokesčių realiai išieškoma ir sumokama pagal teritorines muitines, pastebima, kad

vienos teritorinės muitinės surenka beveik visus priskaičiuotus mokesčius (93-100 proc.), kitos – nesurenka net pusės papildomai priskaičiuotų mokesčių.

Galimos papildomai priskaičiuotų mokesčių nesurinkimo priežastys:

1) mokestinę nepriemoką mokesčių administratoriui pripažinus beviltiška, atsisakoma ją išieškoti;

2) mokesčių mokėtojui apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą, sustabdomas ginčijamų mokesčių, delspinigių ir baudų priverstinis išieškojimas;

3) papildomi mokesčiai priskaičiuoti nepagrįstai.

Galima daryti prielaidą, kad tokia didelė papildomai priskaičiuotų, tačiau neišieškotų mokesčių dalis atsiranda dėl papildomų mokesčių, priskaičiuotų nepagrįstai arba neturinčioms turto ar bankrutuojančioms įmonėms. Manytina, kad tai – didelių mokesčių surinkimo planų nustatymo teritorinėms muitinėms išdava. Pareigūnai uoliai stengiasi įvykdyti jiems keliamus reikalavimus apskaičiuoti kuo daugiau mokesčių, net ir nepagrįstai, pažeidžiant mokesčių mokėtojų teises. Savaimė suprantama, tai sukelia mokesčių mokėtojams nepasitenkinimo, nesaugumo jausmą, nes jie nors ir sąžiningai mokėdami mokesčius, verčiami jaustis kaltais, gaišinamas jų laikas, patiriama turtinė ir neturtinė žala. Tokiu būdu formuojamas neigiamas muitinės įvaizdis visuomenėje.

Be abejo, muitinės darbe yra nesklandumų: kartais mokesčių įstatymai taikomi formaliai, per mažai jie aiškinami mokėtojams, pasitaiko ir netaktiškumo atvejų. Kita vertus, pareigūnai neturi teisės neskirti baudų, neskaičiuoti delspinigių, nors ir aišku, kad įstatymai buvo pažeisti ne piktavališkai, kad iš tiesų neturėta lėšų mokesčiams sumokėti. Nors jau 2002 m. įsigaliojo Muitinės pareigūnų etikos kodeksas, tačiau, manytina, kad šio teisės akto nuostatų įgyvendinimui būtina skirti daugiau dėmesio, taip pat siūlytina pakeisti mokesčių surinkimo užduočių nustatymo Muitinės departamentui tvarką ir jo darbo vertinimo kriterijus.

3.2. LR muitinės administruojamų mokesčių statistinė analizė

Muitinės administruojamų mokesčių indėlis į valstybės biudžetą. Per 2006 m. sausio-rugsėjo mėn. laikotarpį surinkta į valstybės biudžetą bei perduota VMI administruoti 2 mlrd. 798,5 mln. litų mokesčių, iš jų:

- į valstybės biudžetą surinkta 1 mlrd. 115,3 mln. litų muitų, akcizų ir PVM (10 proc. valstybės biudžeto pajamų);

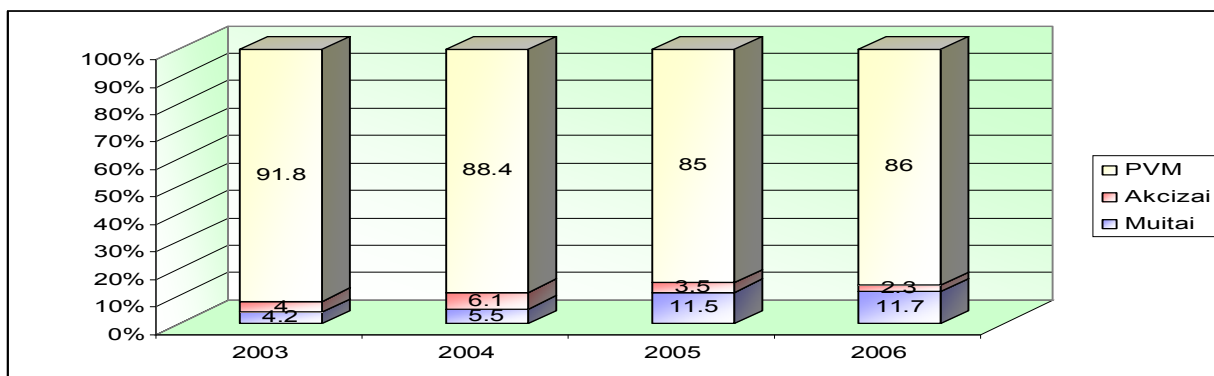
- VMI perduota administruoti 1 mlrd. 683,2 mln. litų akcizų ir PVM (16 proc. valstybės biudžeto pajamų) (11 priedas).

Reikia pažymėti, kad 2006 m. sausio-rugsėjo mėn. surinkta 16 proc. (156 mln. 300 tūkst. Lt) daugiau negu buvo surinkta 2005 m. sausio–rugsėjo mėn., o mokesčių surinkimo planas įvykdytas 108 proc. (surinkta 78 mln. 913 tūkst. litų daugiau nei planuota). Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad kasmet Lietuvos muitinė surenka vis mažiau mokesčių. Muitinės administruojamų mokesčių santykinė dalis valstybės biudžete mažėjo nuo 43 proc. 2001 m. iki 11 proc. 2005 m. (11 priedas).

Importo mokesčių struktūra, pokyčiai ir tai sąlygojantys veiksniai. 2006 m. sausio–rugsėjo mėn. Lietuvos muitinė administruoja muitus, akcizus ir pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už išleidžiamas į laisvą apyvartą importuotas prekes.

2006 m. sausio–rugsėjo mėn. Lietuvos muitinė į valstybės biudžetą surinko 130 mln. 213 tūkst. litų *muitų*, arba 18 proc. (19 mln. 704 tūkst. litų) daugiau negu 2005 m. sausio–rugsėjo mėn. 2006 m. sausio–rugpjūčio mėn. pagal Muitinės departamento Finansų ministerijai pateiktą informaciją Europos Komisijai pervesta 86 mln. 533 tūkst. litų muitų. Administravimo išlaidoms Lietuvos valstybei palikta 25 proc. apskaičiuotų muitų – 28 mln. 844 tūkst. litų.

Nors po 2004 m. gegužės 1 d. prekės, įvežtos iš ES, nelaikomos importuotomis, – tokiomis laikomos tik prekės, įvežtos iš trečiųjų šalių, matome, kad muitinės surenkami maito mokesčiai tiek absoliučia vertine išraiška, tiek jų santykinė dalis muitinės administruojamuose mokesčiuose turi tendenciją didėti (žr. 6 pav.).



6 pav. Muitinės administruojamų mokesčių struktūra (2003-2006 m. sausio-rugsėjo mėnesių duomenimis)

Tai būtų galima paaiškinti tuo, kad kai kurioms prekių grupėms iki 2004 m. gegužės 1 d. importo maitai iš trečiųjų šalių aplanai nebuvo skaičiuojami, pvz. amoniakui, bananams, kukurūzams ir kt. Tačiau, reikia pastebėti, kai kurioms prekėms maitų tarifai buvo sumažinti. Viena svarbiausių yra degalai, kuriems Lietuva iki 2004 m. balandžio 30 d. taikė 15 proc. konvencinį

muitą, o nuo 2004 m. gegužės 1 d. taikomas apie 4 proc. muitas. Sumažinus šį importo muitą, sušvelnėjo akcizo degalams didinimo poveikis degalų kainoms Lietuvoje. Ateityje importo muitai trečiosioms šalims bus mažinami atsižvelgiant į derybų Pasaulio prekybos organizacijoje pažangą.

2006 m. sausio–rugsėjo mėn. didžiausią dalį muitinės renkamų *akcizų* sudaro už *energetinius produktus* sumokėti akcizai – 69 proc. Už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus renkami akcizai sudaro 30 proc., o už apdorotą tabaką – tik 1 proc. sumokėtų akcizų (14 priedas).

2005 m. gruodžio–2006 m. rugpjūčio mėn., palyginti su atitinkamu praėjusiu laikotarpiu, labiausiai sumažėjo energetinių produktų importo apimtys. Ypač sumažėjo išleisto į laisvą apyvartą žibalo ir gazolių, o kartu ir už šias prekes apskaičiuotų akcizų. Per minėtą laikotarpį šių prekių išleidimas į laisvą apyvartą sumažėjo 25,3 tūkst. tonų (98 proc.), o šiems produktams apskaičiuoti akcizai sumažėjo 20,2 mln. litų. Taip pat gerokai sumažėjo išleistų į laisvą apyvartą skysto kuro (mazutų) ir kitų produktų (kurie pagal Akcizų įstatymą apmokestinami akcizo tarifu, nurodytu Akcizų įstatymo 36 straipsnio 1 dalyje). Per minėtą laikotarpį šių prekių išleidimas į laisvą apyvartą sumažėjo 11,2 tūkst. tonų (60 proc.), tačiau dėl šiems produktams taikomo santykinai mažo akcizo tarifo muitinės apskaičiuoti akcizai sumažėjo 584 tūkst. litų.

Lietuvai tapus ES nare, ūkio subjektai, įforminantys 42-ąją importo procedūrą Lietuvoje, *PVM* sumoka toje ES šalyje, į kurią faktiškai tiekia prekes galutiniam vartojimui, bet ne Lietuvoje. 2006 m. sausio–rugsėjo mėn. importuotoms prekėms, kurioms įforminta 42-oji importo procedūra, nebuvo apskaičiuota ir surinkta apie 23 mln. litų importo PVM (importo PVM neapmokestintos prekės pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 35 straipsnį).

5 lentelėje pateikiame 10 prekių grupių, kurioms apskaičiuotų importo mokesčių padidėjimas absoliučiu dydžiu 2005 m. gruodžio–2006 m. rugpjūčio mėn. buvo didžiausias lyginant su 2004 m. gruodžio–2005 m. rugpjūčio mėn. duomenimis (išskyrus žalią naftą). Šioms 10 prekių grupių apskaičiuoti importo mokesčiai padidėjo 62,6 mln. litų, arba 51 proc. Vien už importuotas prekes, klasifikuojamas Kombinuotosios nomenklatūros 2814 pozicijoje (amoniakas arba vandeninis amoniako tirpalas) apskaičiuoti mokesčiai padidėjo 10 mln. litų.

5 lentelė. Prekių grupės, kurioms apskaičiuoti importo mokesčiai labiausiai padidėjo
2005 m. gruodžio–2006 m. rugpjūčio mėn.

(tūkst. Lt)

Eil. Nr.	KN pozicija ir pavadinimas	Apskaičiuoti mokesčiai		Kaita	
		2004 m. gruodžio–2005 m. rugpjūčio mėn.	2005 m. gruodžio–2006 m. rugpjūčio mėn.	tūkst. Lt	proc.

1.2814	Amoniakas, bevandenis arba vandeninis amoniako tirpalas	38 998	49 036	10 038	26
2.2510	Gamtiniai kalcio fosfatai, gamtiniai aliuminio kalcio fosfatai ir fosfatinė kreida	25 961	34 206	8 245	32
3.1512	Saulėgražų, dygminių arba medvilnės sėklų aliejai ir jų frakcijos, nerafinuoti arba rafinuoti, bet chemiškai nemodifikuoti	1 672	8 435	6 763	404
4.8529	Dalys, tinkamos naudoti vien tik arba daugiausia su aparatais, klasifikuojamais 85.25–85.28 pozicijose	10 630	16 401	5 771	54
5.8701	Traktoriai ir vilkikai (išskyrus traktorius ir vilkikus, klasifikuojamus 87.09 pozicijoje)	10 292	16 004	5 712	55
6.2909	Eteriai, eteralkoholiai, eterfenoliai, eteralkoholfenoliai, alkoholių peroksidai, eterių peroksidai, ketonų peroksidai (chemijos atžvilgiu apibūdinti arba neapibūdinti), ir jų halogeninti, sulfoninti, nitrinti arba nitrozinti dariniai	2 393	8 065	5 672	237
7.8901	Kruizių laivai, ekskursijų laivai, keltai, krovininiai laivai, baržos ir panašios vandens transporto priemonės žmonėms arba kroviniams vežti	2 218	7 702	5 484	247
8.304	Žuvų filė ir kita žuvų mėsa (malta arba nemalta), šviežia, šaldyta arba užšaldyta	15 944	21 107	5 163	32
9.3901	Etileno polimerai, pirminės formos	9 807	14 895	5 088	52
10.7214	Kiti strypai ir juostos iš geležies arba iš nelegiruotojo plieno, po kalimo, karštojo valcavimo, karšto tempimo arba karšto išspaudimo (ekstruzijos) toliau neapdoroti, įskaitant po valcavimo susuktus arba supintus	4 777	9 480	4 703	98
Iš viso (10 prekių grupių):		122 692	185 331	62 639	51

Analizuojant 2003-2006 m. prekių importą, pastebima, kad tam tikrų prekių grupių importo apimtys ženkliai sumažėjo, tačiau iš jų surenkami mokesčiai – išaugo. Kaip pavyzdį panagrinėkime lengvųjų automobilių (KN 8703) importą (15 priedas). 2003 m. buvo importuota 157 990 vienetų lengvųjų automobilių, kasmet šis skaičius mažėjo, kol 2005-aisiais importuota tik 14 531 vienetų, t.y., beveik 11 kartų mažiau. Tačiau surenkamų mokesčių padaugėjo 3,3 karto - nuo 8,2 iki beveik 27 mln.lt. Ši tendencija, kaip matome 15 priede, išlieka ir 2006-aisiais metais. Tokius pokyčius sąlygojo keletas priežasčių:

- automobilių daugiausia įvežama iš ES šalių, kadangi nuo 2004-05-01 tai nėra laikoma prekių importu, todėl automobilių importo apimtys labai sumažėjo;
- sumažėjo apgaulingo prekių muitinės vertės mažinimo atvejų ir importuojama daugiau naujesnių bei brangesnių automobilių, be to, dažnai iš tolimų šalių, tokių kaip JAV, Japonija (tai sąlygoja didesnes išlaidas transportavimui), todėl ženkliai – daugiau nei 30 kartų - padidėjo deklaruota vidutinė vieneto kaina, kuria remiantis skaičiuojami mokėtini mokesčiai;
- kadangi po 2004-05-01 labai sumažėjo ratas šalių, prekybai su kuriomis taikomas preferencinis režimas, todėl sumažėjo ir lengvatinio maito tarifo taikymo atvejų. To pasekoje didėja santykinė maito dalis muitinės administruojamuose mokesčiuose.

Galima daryti išvadą, kad mokesčių surinkimui įtakos turi atskirų prekių importo apimtys ir už jas apskaičiuoti importo mokesčiai.

Importo mokesčių surinkimas mokesčius administruojančiose institucijose. Kaip minėta, nuo 2004 m. gegužės 1 d. prasidėjo mokestinių valstybės biudžeto pajamų surinkimo persiskirstymas tarp Lietuvos muitinės ir VMI, t. y. muitinė renka importo muitus ir kitus mokesčius tik už iš trečiųjų šalių importuotas prekes, o VMI atsakinga už mokesčių surinkimą už iš ES įvežtas prekes. 2000–2003 m. muitinė (palyginti mokesčių surinkimo augimą vertine išraiška) kasmet surinko vis daugiau mokesčių, tačiau nuo 2004 m. muitinės administruojamų mokesčių indėlis į valstybės biudžetą mažėjo, o VMI – didėjo (13 priedas). Didžiausi pokyčiai įvyko persiskirstant surenkamam PVM į valstybės biudžetą. Iki Lietuvos įstojimo į ES, importo PVM sudarė daugiau nei 82 proc. į valstybės biudžetą surenkamo PVM. Per 2006 m. sausio–rugsėjo mėn. importo PVM iš trečiųjų šalių sudarė tik apie 20 proc. į valstybės biudžetą surenkamo PVM.

Lietuvos muitinė administruoja *pridėtinės vertės mokesčių* už išleidžiamas į laisvą apyvartą prekes, tačiau viso apskaičiuoto už šias prekes PVM muitinė negauna (PVM sumokėjimo kontrolė perduodama VMI) vadovaujantis LR Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ patvirtinta Importo pridėtinės vertės mokesčio įskaitymo tvarka, pagal kurią apskaičiuotas importo PVM gali būti įskaitomas už:

- prekes, kurias PVM mokėtojas importuoja ir numato naudoti kaip ilgalaikį turta, skirtą jo ekonominei veiklai vykdyti (įskaitant prekes, kurias PVM mokėtojas, besiverčiantis lizingo (finansinės nuomos) veikla, importuoja, ketindamas perduoti jas naudotis kitiems asmenims pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartis);
- PVM mokėtojų importuojamą mazutą, naftą bei kitą naftos žaliavą, branduolinį kurą, suskystintąsias ir gamtines dujas;

Importo PVM už nurodytas prekes įskaitomas tuo atveju, jeigu nurodytų prekių (pagal vieną sutartį įvežamų vientiso technologinio komplekto, linijos, vienos paskirties įrengimų, kito ilgalaikio turto) vertė ne mažesnė kaip 100 tūkst. litų.

Atkreiptinas dėmesys, kad šis importo PVM praktiškai nėra sumokamas dėl egzistuojančio PVM mokėjimo mechanizmo, t. y. dėl pirkimo ir pardavimų PVM skirtumų ūkio subjektams VMI paprastai susidaro PVM permoka, kurią VMI realiai turėtų gražinti, tačiau importo PVM sumokėjimo kontrolės perdavimas VMI šią susidariusią PVM permoką padengia (gaunamas balansas tarp PVM permokos ir importo PVM sumokėjimo kontrolės perdavimo VMI).

Apskaičiuoto importo PVM sumokėjimo kontrolės perdavimą (įskaitymą) VMI galima traktuoti kaip ūkio subjektams suteikiamą lengvatą, kuriai funkcionuojant „neįšaldomos“ apyvartinės lėšos.

2006 m. sausio-rugsėjo mėn. už energijos išteklius ir ilgalaikį gamybinės paskirties turtą VMI sumokėjimo kontrolei perduota 1 mlrd. 593 mln. 236 tūkst. litų PVM, arba 405,3 mln. litų (34 proc.) daugiau negu 2005 m. sausio-rugsėjo mėn.

Už importuojamas *akcizais* apmokestinamas prekes, kurios nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, Lietuvos muitinė akcizų ir dalies PVM sumokėjimo kontrolę perduoda VMI. Per ataskaitinį laikotarpį, ūkio subjektui pateikus pažymą apie akcizinių prekių laikymą akciziniuose sandėliuose, VMI perduota kontroliuoti 13 mln. 733 tūkst. litų PVM, arba 3,2 mln. litų (30 proc.) daugiau negu 2005 m. sausio-rugsėjo mėn.

Per 2006 m. sausio-rugsėjo mėn. VMI perduota kontroliuoti 76 mln. 282 tūkst. litų akcizų, arba 17,6 mln. litų (30 proc.) daugiau negu 2005 m. sausio-rugsėjo mėn.

Pažymėtina, kad akcizų surinkimas iš esmės yra sunkiai prognozuojamas ne tik dėl galimybės akcizines prekes nugabenti į akcizinius sandėlius, kai akcizų surinkimo kontrolę perduodama Valstybinei mokesčių inspekcijai, bet ir dėl vienetinių prekių įvežimų, kurie sąlygojami tam tikrų verslo įmonių sprendimų. Pvz., Klaipėdos teritorinėje muitinėje akcizų surinkimui įtakos turi UAB „Philip Morris Lietuva“ vykdoma veikla, Šiaulių teritorinėje muitinėje – UAB „Lukoil Baltija“ ir kt.

Remiantis statistiniais duomenimis, galima daryti išvadą, kad pajamos iš muitinės administruojamų mokesčių priklauso nuo muitais ir mokesčiais apmokestintų importuojamų prekių apimčių, tam tikros prekių grupės dominavimo bendrojoje prekių struktūroje bei mokesčių mokėjimo muitinėje specifikos.

Išvados:

1. Būtina gerinti teisinį muitinės partnerių – verslininkų teisinį švietimą ir konsultavimą. Dalis mokesčių pažeidimų padaroma dėl nepakankamo dėmesio šiai sričiai. Manytume, viena veiksmingiausių bendradarbiavimo formų, kuri padėtų muitinės ir verslo subjektams šalinti muitinės teisės aiškinimo ir taikymo skirtumus, būtų muitinės teisės norminių aktų komentaras.

2. Teisės aktai nenurodo, kaip mokesčius administruojančios institucijos atsako už savo ir savo darbuotojų klaidingus mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimus. Turėtų būti įstatymu įtvirtinta nuostata, kad mokesčių mokėtojas, dėl klaidingų įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimų padaręs klaidą apskaičiuodamas mokėtinus mokesčius, nebūtų kaltinamas pažeidęs įstatymo ir neprivalėtų sumokėti papildomų mokesčių.

3. Visos pareigūnų pastangos nukreiptos į kuo didesnių mokesčių išieškojimą, nors tuo pat metu gali būti pažeidžiamos mokesčių mokėtojų teisės. Todėl būtina didesnę dėmesį skirti LR muitinės pareigūnų etikos kodekso nuostatų įgyvendinimui, taip pat reikėtų pakeisti mokesčių surinkimo užduočių nustatymo Muitinės departamentui tvarką ir jo darbo vertinimo kriterijus.

4. Muitinės taikomos sankcijos turėtų būti adekvačios teisės aktų pažeidimų pobūdžiui ir mastui, todėl turėtų būti kuo skubiau koreguojamas ATPK 209⁽²⁾ straipsnis, kaip pažeidimo kriterijų nurodant *ne* neteisingai deklaruojamų prekių *vertę, o* valstybei padarytos *žalos dydį*.

5. Nors Mokesčių administravimo įstatymas numato mokesčių administratoriaus atsakomybę už neteisėtus veiksmus ar neveikimu padarytą žalą mokesčių mokėtojui, tačiau dar negalima teigti, kad mokesčių įstatymai mokesčių mokėtojui suteikia pakankamą jų interesų apsaugą mokesčių administravimo srityje. Kaip rodo praktika, mokėtojai dažnai nežino įstatymų jiems nustatytų teisių ir mažai naudojami suteiktomis galimybėmis.

6. Muitinės administruojamų mokesčių santykinė dalis valstybės biudžete mažėjo nuo 43 proc. 2001 m. iki 10 proc. 2006 m., tačiau kasmet vis daugiau pajamų perduodama administruoti VMI, todėl galima teigti, kad muitinės indėlis į valstybės biudžetą yra didesnis negu rodo oficialūs mokesčių surinkimo duomenys.

7. Apskaičiuoto importo PVM sumokėjimo kontrolės perdavimą (įskaitymą) VMI galima traktuoti kaip ūkio subjektams suteikiamą lengvatą, kurios pagalba atidedami mokestiniai mokėjimai, tuo pačiu taupomos verslininkų apyvartinės lėšos.

8. Akcizų surinkimas iš esmės yra sunkiai prognozuojamas ne tik dėl dalies akcizų surinkimo kontrolės perdavimo Valstybinei mokesčių inspekcijai, bet ir dėl vienetinių prekių įvežimų, kurie sąlygojami tam tikrų verslo įmonių sprendimų.

9. Pajamos iš muitinės administruojamų mokesčių priklauso nuo muitais ir mokesčiais apmokestintų importuojamų prekių apimčių, tam tikros prekių grupės dominavimo bendrojoje prekių struktūroje bei mokesčių mokėjimo muitinėje specifikos.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Mokesčiai - tai ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas ekonomikos reguliavimo įrankis.

2. Mokesčių administravimo principų išskyrimas ir akcentavimas teisės aktuose laikytinas naudingu, nes suteikia teisinį pagrindą mokesčių administravimo procedūrų lankstumui ir, prireikus, gali tapti papildomu teisiniu argumentu mokesčių mokėtojui ginant savo interesus.

3. Moderni integruota muitinės informacinė sistema, turinti sąsajas su ES duomenų bazėmis, sudaro galimybę šalims narėms vienodai taikyti ES teisės aktus, operatyviai teikti duomenis vartotojams, didinti surenkamos statistinės informacijos patikimumą, mažinti muitinės formalumų atlikimo trukmę ir gerinti klientų aptarnavimą.

4. Akcizo mokestis kelia rimtų neigiamų padarinių: vartotojai renkasi pigesnius ir prastesnės kokybės kokybiškų prekių pakaitalus, o susidarę kainų skirtumai skatina kontrabandą. Todėl būtina pradėti diskutuoti ES lygiu dėl akcizo mokesčio politikos reformos ir akcizo minimalios ribos panaikinimo.

5. Pridėtinės vertės mokestis yra vis labiau „apauginamas“ lengvatomis, o tai mokestį daro vis sudėtingesnį, be to, sukuriama sąžiningos konkurencijos iškraipymai ir mokestinės spragos. Galimas minėtos problemos sprendimo būdas būtų lengvatų atsisakymas ir bendrų mokesčių tarifų mažinimas.

6. Didžioji dauguma apklaustų verslininkų, aiškindamiesi ir taikydami EB bei nacionalinius mokesčių administravimą reglamentuojančius teisės aktus, susiduria su problemomis. Manytume, viena veiksmingiausių bendradarbiavimo formų, kuri padėtų muitinės ir verslo subjektams šalinti muitinės teisės aiškinimo ir taikymo skirtumus, būtų muitinės teisės norminių aktų komentaras.

7. Teisės aktai nenurodo, kaip mokesčius administruojančios institucijos atsako už savo ir savo darbuotojų klaidingus mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimus. Turėtų būti įstatymu įtvirtinta nuostata, kad mokesčių mokėtojas, dėl klaidingų įstatymų ir kitų teisės aktų išaiškinimų padaręs klaidą apskaičiuodamas mokėtinus mokesčius, nebūtų kaltinamas pažeidęs įstatymo ir neprivalėtų sumokėti papildomų mokesčių.

8. Visos muitinės pareigūnų pastangos nukreiptos į kuo didesnių mokesčių išieškojimą, kartais pažeidžiant mokesčių mokėtojo interesus. Todėl būtina didesnę dėmesį skirti LR muitinės pareigūnų etikos kodekso nuostatų įgyvendinimui, tai pat reikėtų pakeisti mokesčių surinkimo užduočių nustatymo Muitinės departamentui tvarką ir jo darbo vertinimo kriterijus.

9. Muitinės taikomos sankcijos turėtų būti adekvačios teisės aktų pažeidimų pobūdžiui ir mastui. Muitinė privalo išlaikyti protingą balansą tarp importuotojų atsakomybės ir tarp muitinės taikomų kontrolės būdų ir priemonių.

10. Nors mokesčių įstatymai suteikia mokesčių mokėtojo interesų apsaugą mokesčių administravimo srityje, tačiau, kaip rodo praktika, mokesčių mokėtojai dažnai nežino įstatymų jiems nustatytų teisių ir mažai naudojami suteiktomis galimybėmis.

11. Muitinės administruojamų mokesčių santykinė dalis valstybės biudžete mažėja, tačiau kasmet vis daugiau pajamų perduodama administruoti VMI, todėl galima teigti, kad muitinės indėlis į valstybės biudžetą yra didesnis negu rodo oficialūs mokesčių surinkimo duomenys.

12. Apskaičiuoto importo PVM sumokėjimo kontrolės perdavimą (įskaitymą) VMI galima traktuoti kaip ūkio subjektams suteikiamą lengvatą, kurios pagalba atidedami mokestiniai mokėjimai, tuo pačiu taupomos verslininkų apyvartinės lėšos.

LITERATŪRA

I. Konstitucija ir Konstitucinio Teismo nutarimai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija//Valstybės Žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4-27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos Žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos Konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“//Valstybės žinios. 1996, Nr. 25-630.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 91-2533.
5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. vasario 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinių pensijų įstatymo 11 straipsnio 4 dalies, Lietuvos Respublikos asmenų, nukentėjusių nuo 1939-1990 metų okupacijų, teisinio statuso įstatymo 8 straipsnio 3 dalies 2 punkto atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. liepos 3 d. nutarimu Nr. 829 „Dėl 1939-1990 metų okupacijų represinių struktūrų, tarnybų ir pareigų, kurias ėjusiems asmenims neskiriamos nukentėjusiųjų asmenų valstybinės pensijos, sąrašo patvirtinimo“ patvirtinto sąrašo“1939-1990 metų okupacijų represinės struktūros, tarnybos ir pareigos, kurias ėjusiems asmenims neskiriamos nukentėjusiųjų asmenų valstybinės pensijos“ 9 bei 12 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos valstybinių pensijų įstatymo 11 straipsnio 4 daliai“//Valstybės žinios. 2000, Nr. 14-370.
6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 20 d. nutarimu Nr. 276 patvirtintos įmonių finansinių prievolių mokėjimo bankroto procedūrų metu tvarkos 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir 1992 m. rugsėjo 15 d. Lietuvos respublikos įmonių bankroto įstatymo (su 1994 m. gegužės 19 d. pakeitimais ir papildymais) 6 straipsnio 7 dalies 2 punktui“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 37-1259.

7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniams keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 55-2199.

8. Lietuvos Respublikos Konstitucinis aktas „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 111-4123.

II. Lietuvos Respublikos įstatymai

9. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802.

10. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas//Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262; Nr. 77, Nr. 80, Nr. 82.

11. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525; 2004, Nr. 63-2243.

12. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517.

13. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

14. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

15. Lietuvos Respublikos Seimo 1999 m. gegužės 27 d. nutarimas Nr. VIII-1205 „Dėl prioritetinių įstatymų projektų, susijusių su Nacionaline ACQUIS priėmimo programa bei suvestinių prioritetinių priemonių, spartinančių Lietuvos pasirengimą narystei Europos Sąjungoje, 1999 metų I–III ketvirčių planų, rengimo ir priėmimo paspartinimo“//Valstybės žinios. 1999, Nr. 49-1577.

16. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 1999, Nr. 60-1945; 2002, Nr. 123-5557; 2003, Nr. 104-4637.

III. Tarptautiniai teisės aktai

17. Bendrasis Susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994)//Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

18. Europos sutartis, steigianti asociaciją tarp Europos Bendrijų bei jų šalių narių, iš vienos pusės, ir Lietuvos Respublikos, iš kitos pusės//Valstybės žinios. 1998, Nr. 11-266.

19. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija//Valstybės žinios. 1995, Nr. 40-987.

20. Tarybos reglamentas (EEB) 1983 m. kovo 28 d. Nr. 918/83, nustatantis Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą//Official Journal. 1983, Nr.105-1.
21. Tarybos reglamentas (EEB) 1987 m. liepos 23 d. Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl bendrojo muitų tarifo// Official Journal. 1987 Nr.256-1.
22. Tarybos reglamentas (EEB) 1992 m. spalio 12 d. Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą //Official Journal. 1992, Nr.302-1.
23. Komisijos reglamentas (EEB) 1993 m. liepos 2 d. Nr. 2454/93 išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas// Official Journal. 1993, Nr.253-1.
24. Tarybos reglamentas (EB) 1994 m. kovo 7 d. Nr. 519/94 dėl bendrų importo iš tam tikrų trečiųjų šalių taisyklių ir Reglamentų (EEB) Nr. 1765/82, Nr. 1766/82 ir Nr. 3420/83 panaikinimo EB// Official Journal. 1994, Nr.67-89.
25. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 520/94 nustatantis Bendrijos kiekybinių kvotų administravimo tvarką 1994 m. kovo 7 d.// Official Journal. 1994, Nr.66-1.
26. Tarybos reglamentas (EEB) 1994 m. gruodžio 22 d. Nr. 3285/94 dėl bendrų importo taisyklių ir Reglamento (EB) Nr. 518/94 panaikinimo// Official Journal. 1994, Nr.349-53.
27. Tarybos reglamentas (EB) 1995 m. gruodžio 22 d. Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo importo dempingo kaina iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių// Official Journal. 1996, Nr.56-1.
28. Tarybos reglamentas (EB) 1997 m. spalio 6 d. Nr. 2026/97 dėl apsaugos nuo subsidijuoto importo iš Europos Bendrijos narėmis nesančių valstybių// Official Journal. 1997, Nr.288-1.
29. Tarybos reglamentas (EB) 1998 m. balandžio 27 d. Nr. 905/98, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių// Official Journal. 1998, Nr.128-18.
30. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 254/2000 2000 m. sausio 31 d. iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo// Official Journal. 2000, Nr.28-16.
31. Tarybos reglamentas (EB) 2000 m. spalio 9 d. Nr. 2238/2000, iš dalies pakeičiantis Reglamentą (EB) Nr. 384/96 dėl apsaugos nuo prekių importo dempingo kaina iš Europos Bendrijai nepriklausančių valstybių// Official Journal. 2000, Nr.257-2.

32. Tarybos reglamentas 2003 m. liepos 15 d. Nr. 1287/2003 (EB, EURATOMAS) dėl bendrųjų nacionalinių pajamų rinkos kainomis suderinimo (BNP reglamentas)// Official Journal. 2003, Nr.181-1

33. Vienos konvencija dėl sutarčių teisės//Valstybės žinios. 2002, Nr. 13-480.

34. Šeštoji Tarybos direktyva 1977 m. gegužės 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB)// Official Journal. 1977, Nr.145-1.

35. Europos Tarybos direktyva dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 92/12/EEB 1992 m. vasario 25 d.// Official Journal. 1992, Nr.76-1.

IV. Lydimieji teisės aktai

36. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 11 d. įsakymas Nr. 280 „Dėl Kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2002, Nr. 91-3906.

37. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. sausio 29 d. įsakymas Nr. 1K-019 „Dėl mokesčių ir kitų įmokų į valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetus apyskaitos“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 13-519, Nr. 47-2082; 2004, Nr. 15-478.

38. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. birželio 20 d. įsakymas Nr. 1K-169 „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 60-2732.

39. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 12 d. įsakymas Nr.1K-084 „Dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių administravimo darbo procedūrų vadovo patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 40-1310.

40. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 22 d. įsakymas Nr. 1K-135 „Dėl importuojamų akcizais apmokestinamų prekių nugabenimo į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, kad neatsirastų prievolė mokėti importo akcizus, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 62-2219.

41. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. birželio 24 d. nutarimas Nr. 748 „Dėl Mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“//Valstybės žinios. 1996, Nr. 61-1448; 2004, Nr. 57-1987.

42. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102.

43. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. spalio 4 d. nutarimas Nr. 1196 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001-2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2001, Nr. 86-3015.

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

45. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimo Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ aktuali redakcija//Valstybės žinios. 2002, Nr.60-2429; 2002, Nr. 123-5566; 2003, Nr. 95-4291; 2004, Nr. 69-2431; 2005, Nr. 23-729; 2006, Nr. 61-2186.

46. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 20 d. nutarimas Nr. 243 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. vasario 13 d. nutarimo Nr. 167 „Dėl priemonių integruotai muitinės informacinei sistemai įdiegti plano patvirtinimo“ pakeitimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 19-823.

47. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. spalio 3 d. nutarimas Nr. 1218 „Dėl atsakomybės už Europos Bendrijų nuosavus išteklius paskirstymo valstybės institucijoms ir įstaigoms patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 94-4253.

48. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 15 d. nutarimas Nr. 414 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. birželio 24 d. nutarimo Nr. 748 „Dėl mokesčių mokėjimo muitinėje tvarkos“ pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 57-1987, Nr. 69-2392.

49. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58-2051.

50. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimas Nr. 1332 „Dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 158-5774.

51. Lietuvos Respublikos vyriausybės 2005 m. kovo 24 d. nutarimo Nr. 315 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004–2008 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ aktuali redakcija nuo 2006 06 29//Valstybės žinios. 2005, Nr. 40-1290.

52. Muitinės departamento direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004 m. balandžio 29 d. įsakymas Nr. 1B-439/VA-71 „Dėl Importuotų ir tiekiamų į kitą Europos

Sąjungos valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 70-2476.

53. Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. 1B-574 „Dėl Mokesčių mokėtojo muitinei sumokėtų sumų įskaitymo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 87-3196.

54. Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. balandžio 5 d. įsakymas Nr.1B-242 „Dėl Muitinės departamento direktoriaus 2004 m. balandžio 23 d. įsakymo Nr. 1B-388 "Dėl muitinės administruojamų importo ir eksporto muitų ir mokesčių sumokėjimo" pakeitimo”//Valstybės žinios. 2005, Nr.46-1535.

V. Kita literatūra

55. **Birmontienė T., Jarašiūnas E., Kūris E. ir kt.** Lietuvos konstitucinė teisė. – Vilnius: MRU leidybos centras, 2001. P.919.

56. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 337.

57. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998. P.221.

58. **Jankauskas E.** Teisės principų samprata ir jų formulavimo teisės aiškinimo aktuose ypatumai// Jurisprudencija. 2004, T. 51(43). P. 65-72.

59. **Kiršienė J., Pakalniškis V., Ruškytė R. ir kt.** Civilinė teisė. Bendroji dalis.– Vilnius: MRU leidybos centras, 2003. T.1. P.288.

60. Lietuvos Aukščiausiojo teismo civilinių bylų, kylančių iš mokesčių teisinių santykių, nagrinėjimo teismuose apžvalga// Teismų praktika. 1998, Nr.: 8

61. Lietuvos civilinio kodekso komentaras, I dalis. – Vilnius: Justitia, 2001. P. 350.

62. **Majauskas P.** Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8. P.90.

63. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.288.

64. **Mikelėnas V.** Civilinis procesas. – Vilnius: Justitia, 1997. T.1. P.399.

65. **Radžiukynas J.** Importuojamų prekių muitinis įvertinimas. – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1997. P.66.

66. **Stačiokas R., Rimas J.** Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P.196.

67. Tarptautinių žodžių žodynas. – Vilnius: Alma littera, 2003. P.792.

68. *Tatham A.* Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 1999. P.428.
69. *Tušaitė J.* Naujosios mokesčių sistemos bruožai//Jurisprudencija, 2003, T.48(40). P. 107–121.
70. *Vadapalas V.* Tarptautinė teisė: bendroji dalis. – Vilnius: Eugrimas, 1998. P.363.

VI. Internetiniai adresai

71. <http://www.cust.lt/#> Lietuvos Respublikos muitinė
72. <http://www.euro.lt/>
73. http://europa.eu/index_lt.htm
74. <http://www.finmin.lt/finmin/index.jsp/#> Lietuvos Respublikos Finansų ministerija
75. <http://www.lrinka.lt/#> Laisvosios rinkos institutas
76. <http://www.lrs.lt/#> Lietuvos Respublikos Seimas
77. <http://www.lrvk.lt/#> Lietuvos Respublikos Vyriausybė
78. <http://nauja.vmi.lt/#> Valstybinė mokesčių inspekcija

SANTRAUKA

MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO LIETUVOS RESPUBLIKOS MUITINĖJE TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

Pagrindinės sąvokos: mokestis, mokesčių administravimas, mokesčių sistema, maito mokestis, akcizas, pridėtinės vertės mokestis, mokesčio norma, mokesčių mokėtojas, įstatymų taikymas.

Santraukos turinys: Šio darbo tikslas – nustatyti mokesčių administravimo maitinėje teisinio reglamentavimo poveikį maitinės administruojamų mokesčių surinkimui, nustatyti ir išanalizuoti aktualiausias teorines ir praktines mokesčių administravimo maitinėje srities problemas ir ieškoti tų problemų sprendimo būdų.

Lietuvos maitinė yra atsakinga už jos kompetencijai priklausančių mokesčių – maitų, akcizų bei pridėtinės vertės mokesčio – teisingą apskaičiavimą, įregistravimą, apskaitymą, surinkimą, kontrolę ir pervedimą į Valstybės išdą. Maitinei pavesta išskirtinė funkcija – užtikrinti, kad būtų laikomasi tarptautinę prekybą reglamentuojančių įstatymų ir kitų teisės aktų, bei surinkti nustatytus importo ir eksporto maitus ir mokesčius, tuo pat metu efektyviai taikant maitinės priežiūros priemones.

Darbe analizuojamos mokesčių funkcijos ir reikšmė bei mokesčių administravimo samprata ir principai, nustatytas jų įtvirtinimas teisės normomis, atskleisti ir išnagrinėti svarbiausi mokesčių administravimo maitinėje teisinio reglamentavimo pokyčiai Lietuvai įstojus į ES, jų svarba ir įtaka mokesčių surinkimui bei maitinės indėliui į valstybės biudžetą, atliktas maitinės administruojamų mokesčių statistinis tyrimas, nustatytos ir aiškinamos šių pokyčių priežastys teisiniu požiūriu.

Atlikus verslininkų apklausą anketiniu būdu, nustatytos problemos, kylančios deklaruojant prekes maitinėje, apskaičiuojant ir sumokant mokėtinus mokesčius, atliktas šių problemų įvertinimas ir bandoma ieškoti jų sprendimo būdų.

Mokesčių už importuojamas prekes apskaičiavimas ir surinkimas priklauso nuo mokesčių administravimą reglamentuojančios teisinės bazės, teisės aktų įgyvendinimo praktikos. Pagrindinės darbo išvados ir siūlymai susiję su mokesčių administravimo maitinėje teisinio reglamentavimo tobulinimu. Mokesčių administravimo teisinio reglamentavimo tobulinimas padės efektyviau kovoti ne tik su vengimu mokėti mokesčius, gerinti jų surinkimą, bet, sudarydamas vienodas konkurencijos sąlygas, gerins verslo aplinką, verslininkų aptarnavimo kokybę ir trukmę.

SUMMARY

LEGAL REGULATION OF TAX ADMINISTRATION IN THE LITHUANIAN REPUBLIC'S CUSTOMS

Keywords: tax, tax administration, taxation, customs duty, excise tax, value-added tax, tax rate, taxpayer, administration of legislation.

Purport of summary: The purpose of this work is to determine the effect of legal regulation of tax administration at customs-house on the collection of taxes administered by the customs authorities, to determine and to analyze the most topical theoretical and practical problems in the area of tax administration at customs-house, and to search for the solution of these problems.

The Lithuanian customs is responsible for the correct calculation, registration, recording, collection, control, and transfer to the Treasury of the taxes, which belong to its competence – customs duties, excise duties and value-added taxes. The customs is assigned the special function – to secure that the laws and other legal acts that regulate international trade are observed, and to collect the set import and export duties and other taxes, as well as to apply the customs' regulation means effectively.

The work analyzes the functions and meaning of taxes, as well as concept and principles of tax administration, determines their consolidation by legal norms, reveals and analyzes the main changes of legal regulation in tax administration at customs-house after Lithuania has become the EU member, as well as their importance and influence on the tax collection and contribution of the customs to the Treasury; it makes the statistical research of the taxes administered by the customs-house, determines and explains the causes of changes legally.

The questionnaires presented to the businessmen revealed the problems, which arise when the goods are declared in the customs-house, when the taxes are calculated and paid; then these problems were evaluated and it was tried to search for their solutions. The calculation and collection of the duties for imported goods depend on the legal base that regulates the tax administration, and the implementation practice of legal acts. The main conclusions and suggestions of the work are related to the improvement of legal regulation of tax administration at customs-house. The improvement of legal regulation of tax administration will help not only to fight more effectively against the tax evasion, to improve their collection, but also will improve the business environment, quality and duration of businessmen service, as the competitive conditions will be unified.

PRIEDAI