

## NAUJOSIOS MOKESČIŲ SISTEMOS BRUOŽAI

### Doktorantė Justė Tušaitė

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių katedra  
Ateities g. 20, 2057 Vilnius  
Telefonas 2714521  
Elektroninis paštas juste@iti.lt

*Pateikta 2003 m. birželio 11 d.*

*Parengta spausdinti 2003 m. spalio 30 d.*

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Socialinio darbo fakulteto Psichologijos katedros profesorius habil. dr. Viktoras Justickis ir šio Universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių katedros vedėjas dr. Algirdas Miškinis*

#### S a n t r a u k a

Teisės norma viena atskirai nuo kitų negali atlikti jai skirtų funkcijų ir būti gyva. Todėl teisės normos siejamos į vientisą sistemą; jas logiškai sujungia bendroji teisės samprata ir tikslas. Demokratinėje visuomenėje teisės normos veikimas turi būti nukreipiamas pagrindiniam teisės tikslui – įgyvendinti žmogaus teisių saugumą. Tad skirtingų teisės šakų normomis siekiama to paties tikslo. Mokesčių teisės normos kaip teisės sistemos dalis irgi susijusios tarpusavio priklausomybe ir veikia viena kitą. Visi teisės sistemos pokyčiai veikia mokesčių normų pokyčius, ir atvirkščiai. Šiame straipsnyje mėginu atskleisti tik pačius svarbiausius šiuolaikinius mokesčių sistemos pokyčius, paminėdama kitų teisės šakų įtaką ir ryšį su mokesčių teise. Išsamiai išnagrinėjus bei aprašius šiuos ryšius ir pokyčius ateityje būtų galima daug tiksliau prognozuoti mokesčių teisės raidą.

Žiniasklaida ir atsakingi Finansų ministerijos pareigūnai šiandieninius mokesčių teisės pokyčius vadina „mokesčių revoliucija“. Kada prasidėjo ši „revoliucija“ ir kuriame jos etape šiuo metu yra mokesčių teisė? Kada bus galima pasakyti, kad „revoliucija“ pasibaigė? Kuo skiriasi iki šių metų pradžios galiojusios mokesčių teisės normos nuo įsigaliojusių šiais metais ir artimiausiu metu laukiamų? Kokie yra senosios mokesčių sistemos bruožai? Kokios yra Lietuvos mokesčių sistemos ateities pokyčių prognozės? Gal „revoliucijos“ nebuvo, o pokyčiai mokesčių teisėje yra tokie pat bendri, kaip ir kitose teisės šakose? Nuomonių įvairovė vertinant mokesčių teisės pokyčius rodo, kad vykstantys procesai svarbūs daugeliui žmonių. Be to, mokesčių teisės pakeitimai susiję su biudžeto formavimu ir tiesiogiai veikia visą teisinę valstybės kūrimo procesą. Kuriant teisinę valstybę daromas tiesioginis poveikis ir mokesčių teisės raidai.

Lietuvoje kasmet priimama daug įvairių naujų teisės aktų, taip pat ir mokesčių teisės, dar dažniau jie taisomi. Mokesčių įstatymai iš esmės pradėti keisti 1990–1991 metais. Pavyzdžiui, 1990 m. spalio 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas Nr. I-641 nustojo galioti tik 2003 m., laikinasis išbuvęs daugiau nei dvylika metų. Jis buvo keistas 50 kartų, paskutinis pakeitimas priimtas 2002 m. birželio mėnesi. 2002 m. liepos mėnesį jau buvo priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, pakeitęs senąjį. Panaši ir kitų svarbiausių mokesčių teisės aktų kaita. Kitas svarbus etapas – 1995–1996 m., kai buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas. 1998 m. svarbūs tuo, kad buvo priimtas naujas Vyriausybės nutarimas dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos, kuriuo Vyriausybė išpareigojo mokesčių teisę keisti tvarkingai, pagal programoje numatytas taisykles. 2002 m. priimtų ir įsigaliojusių mokesčių teisės aktai lyginami su 1990 m. priimtais dokumentais.

Visus šiuos pokyčius sąlygojo įvairūs išoriniai ir vidiniai veiksniai. Tobulinant mokesčių sistemą siekiama skatinti ekonomikos augimą, garantuoti stabilias biudžeto pajamas, teisingą apmokestinimą ir konkurenciją. Dabar minėtus pokyčius siekiama suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais (*acquis*). Mokesčių sistema plėtojama dviem kryptimis. Tobulinamas pats apmokestinimo mechanizmas ir gerinamas administravimas. Bet naujovės diegiamos netolygiai. Apmokestinimą reguliuojantys teisės aktai tobulinami sparčiau, derinant juos prie *acquis*, o administravimas nuo 1996 m. keičiasi nepakankamai sparčiai. 1998 m. buvo numatyta pradėti rengti Mokesčių kodeksą, kuris turėjo apimti visus mokesčių įstatymus ir įstatymų taikymo procedūras. Mokesčių

kodeksas neparengtas iki šiol. 1999 m. Finansų ministerijai pateikta mokestinio ombudsmeno Lietuvoje koncepcija, ji irgi dar neįgyvendinta. Europos Sąjungos Komisijos nuomone, valstybėms narėms priimant vidaus rinkos teisės aktus didžiausia problema yra ne techniškai suderinti savus įstatymus su Bendrijos teisės aktais, o pritaikyti savo administracinius mechanizmus ir visuomenę prie bendrųjų sąlygų. Administraciniai mechanizmai ar kitaip pavadintos struktūros, Europos Komisijos nuomone, galėtų būti specialieji teismai, ombudsmenai ir kita. Europos Sąjungos *acquis* ir siūlomi mechanizmai užtikrintų suderintos su Europos Sąjunga mokesčių sistemos plėtojimą ir teisingą veikimą.

## **Įvadas**

Teisės norma viena atskirai nuo kitų negali atlikti jai skirtų funkcijų ir būti gyva. Todėl teisės normos siejamos į vientisą sistemą, jais logiškai sujungia bendrosios teisės samprata ir tikslas. Demokratinėje visuomenėje teisės normos veikimas turi būti nukreipiamas įgyvendinti pagrindinį teisės tikslą – užtikrinti žmogaus teisių saugumą. Tad skirtingų teisės šakų normos kaip priemonės įvairiais būdais siekia to pačio tikslo. Mokesčių teisės normos kaip teisės sistemos dalis irgi susijusios tarpusavio priklausomybe ir veikia viena kitą. Visi pokyčiai pačioje teisės sistemoje veikia mokesčių normų pokyčius, ir atvirkščiai. Šiame straipsnyje mėginu atskleisti tik pačius svarbiausius šiuolaikinius mokesčių sistemos pokyčius, kartu paminėdama kitų teisės šakų įtaką ir ryšį su mokesčių teise. Išsamiai išnagrinėjus bei aprašius tokius ryšius ir pokyčius ateityje būtų galima daug tiksliau prognozuoti mokesčių teisės pokyčius.

Lietuvoje kasmet priimama daug įvairių naujų teisės aktų, tarp jų ir mokesčių teisės, dar dažniau jie taisomi. Mokesčių įstatymai iš esmės pradėti keisti 1990–1991 m. Pavyzdžiui, 1990 m. spalio 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas Nr. I–641 nustojo galioti tik 2003 m., laikinasis išbuvęs daugiau nei dvylika metų. Jis buvo keistas 50 kartų, paskutinį kartą – 2002 m. birželio mėnesį. 2002 m. liepos mėnesį jau buvo priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, pakeitęs senąjį. Panašiai buvo keisti ir kiti svarbiausieji mokesčių teisės aktai. Kitas svarbus etapas – 1995–1996 m., kai buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas. 1998 m. svarbūs tuo, kad buvo priimtas naujas Vyriausybės nutarimas „Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa“. Šiame nutarime Vyriausybė įsipareigojo mokesčių teisę keisti tvarkingai, pagal programoje numatytas taisykles. 2002 m. priimtų ir įsigaliojusių mokesčių teisės aktų reikšmė sulyginama su 1990 m. priimtais dokumentais. Visiems šiems pokyčiams įtakos turėjo įvairūs išoriniai ir vidiniai veiksniai. Tobulinant mokesčių sistemą siekiama skatinti ekonomikos augimą, garantuoti stabilias biudžeto pajamas, teisingą apmokestinimą ir konkurenciją. Šiuo metu mokesčių teisės aktus siekiama suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais (*acquis*). Mokesčių sistema plėtojama dviem kryptimis: Tobulinamas apmokestinimo mechanizmas ir gerinamas administravimas. Bet pokyčiai yra netolygūs. Apmokestinimą reguliuojantys teisės aktai tobulinami sparčiau juos derinant prie *acquis*, o administravimas nuo 1996 m. keičiasi nepakankamai sparčiai. 1998 m. buvo numatyta pradėti rengti Mokesčių kodeksą, kuris turėjo apimti visus mokesčių įstatymus ir įstatymų taikymo procedūras, bet jis neparengtas iki šiol. 1999 m. Finansų ministerijai pateikta mokestinio ombudsmeno Lietuvoje koncepcija, ji iki šiol neįgyvendinta. Europos Sąjungos Komisija mano, kad valstybėms narėms priimant vidaus rinkos teisės aktus didžiausia problema yra ne techniškai suderinti savo įstatymus su Bendrijos teisės aktais, o pritaikyti savo administracinius mechanizmus ir visuomenę prie bendrųjų sąlygų. Europos Sąjungos komisija mano, kad administraciniai mechanizmai, arba struktūros, galėtų būti specialieji teismai, ombudsmenai ir kita. Europos Sąjungos *acquis* ir siūlomi mechanizmai užtikrintų suderintos su Europos Sąjungos mokesčių sistemos plėtojimą ir jos tinkamą veikimą.

## **Naujieji mokesčių įstatymai**

Pastaraisiais metais Lietuvos teisės sistemos pokyčiai susiję su Lietuvos ketinimu stoti į Europos Sąjungą. 2002 m. gruodžio 13 d. ES Viršūnių Taryba pakvietė Lietuvą į ES. Šis

sprendimas Lietuvos mokesčių sistemai taip pat yra svarbus. Be to, mokesčių sistemos pokyčiams turi įtakos 2001 m. viduryje įsigaliojęs naujasis Civilinis kodeksas. Šie įvykiai nulėmė daugelį mokesčių ir su mokesčiais susijusių įstatymų pakeitimų. Nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. ir nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos Mokesčių administravimo įstatymo redakcijos. Nuo 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujasis Pelno mokesčio įstatymas, nuo 2002 m. liepos 1 d. – naujasis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, naujas Akcizų įstatymas ir su juo susiję Apyvartos bei Cukraus mokesčių įstatymai, nuo 2003 m. sausio 1 d. – naujasis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Kai kurie specialistai šių teisės normų įsigaliojimą pavadino naujosios mokesčių sistemos kūrimu, arba „mokesčių revoliucija“. Išvardytų mokesčių pajamos sudaro ypač didelę (apie 90 proc.) nacionalinio biudžeto dalį (1 lentelė). Šie duomenys paskelbti Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje [www/http:finmin.lt](http://www.finmin.lt).

1 lentelė. Kai kurie nacionalinio biudžeto pajamų šaltiniai

Mokesčiai\Metai	1994–%	1995–%	1996–%	1997–%	1998–%	1999–%	2000–%	2001–%
Fizinių asmenų pajamų mokestis	29,40	29,30	31,00	23,80	27	28,8	28,9	28,72
Juridinių asmenų pelno mokestis	13,70	9,60	8,70	7,50	6	4,09	3,6	2,97
Nekilnojamojo turto mokesčiai		1,20	1,60	1,80	3	2,8	3	3,25
Pridėtinės vertės mokestis	28,40	34,30	33,90	40,60	39,58	39,28	38,44	40,18
Akcizai	7,00	10,70	12,40	14,10	14,69	14,94	13,28	14,82
Iš viso (tarpinė suma)	78,5	85,1	87,6	87,8	90,27	90,91	87,18	89,94
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	7,00	3,30	3,20	3,30	3	2,08	1,6	1,53
Kitos pajamos	14,5	11,6	9,2	8,9	7	7,91	9,4	8,53
Iš viso (galutinė suma)	100	100	100	100	100	100	100	100

Kiekviena teisės šaka vienos rūšies visuomeninius santykius reguliuoja pagal jai būdingą metodą. Pagal teisinio reguliavimo būdų derinius ir proporcijas vyrauja du teisinio reguliavimo metodai: civilinis, arba dispozityvinis, ir administracinis, arba imperatyvinis. Dispozityvinis teisinio reguliavimo metodas pasižymi teisinių santykių dalyvių lygybe, jie savo iniciatyva, savarankiškai turi teisę pasirinkti atitinkamą elgesio variantą, nes įstatymas nustato tik tam tikras elgesio ribas. Imperatyvinis metodas pasižymi griežtu privalomumu, neleidžiami jokie nukrypimai nuo nustatytų taisyklių. Teisinio santykio subjektai neturi veikimo laisvės, negali savo nuožiūra pasirinkti elgesio varianto, jų teises ir pareigas griežtai nustatyto ir apibrėžta teisės normos. Teisės šakose, kurioms būdingas imperatyvinis reguliavimas, vyrauja įpareigojimai ir draudimai. Kitose teisės šakose, kurioms būdingas dispozityvinis reguliavimas, vyrauja leidimai arba įgaliojimai. Konkrečiose teisės šakose dažnai šie abu metodai derinami, bet vyrauja kuris nors vienas. Mokesčių teisės reguliavimo objektas – žmonių santykiai, kurie užsimezga sudarant valstybės biudžetą, jį naudojant, taip pat nustatant mokesčių mokėjimo pagrindus ir tvarką. Šių santykių subjektai – valstybė ir visi juridiniai bei fiziniai asmenys. Mokesčių teisės normos tradiciškai glaudžiai susijusios su konstitucinės ir administracinės teisės normomis. Skirtingai nuo civilinės teisės, mokesčių teisei būdingas ne dispozityvinis, o imperatyvinis metodas.

Svarbiausias ir ryškiausias naujosios mokesčių sistemos bruožas yra civilinės teisės įtaka mokesčių teisei. Dauguma mokesčių gaunami iš civilinių–komercinių santykių, pavyzdžiui, pirkau-pardaviau. Mokesčių teiseje dėl naujojo Civilinio kodekso įtakos, remiantis bendrosiomis teisingumo, sąžiningumo, garbingumo nuostatomis, įpareigojančiomis gerbti bendro gyvenimo taisyklės ir geros moralės principus, įgyvendinama žmogaus teisių gynimo

samprata. Dispozityvinis teisės reguliavimo metodas mokesčių teisėje pasireiškia tokiomis teisės normomis, kurios leidžia ūkio subjektui pasirinkti pageidaujamą apmokestinimo taisyklę. Be to, jeigu tam tikri skaičiai yra nereikšmingi, taikomos mokesčių lengvatos.

Kitas labai svarbus bruožas yra tai, kad vertybinis teisės aspektas – jurisprudencijos humanizavimas įgauna konkretnę pavidalą per Europos Sąjungos teisėje dominuojančius demokratinius principus, pavyzdžiui, vienodas konkurencijos sąlygas. Naujieji mokesčių įstatymai nuo senųjų skiriasi iš esmės.

## Mokesčių sistemos reformos etapai

Lietuvos mokesčių įstatymai pradėti keisti 1990–1991 m. ir ilgą laiką iš esmės liko tokie pat. Pavyzdžiui, 1990 m. spalio 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas Nr. I-641 nustojo galioti tik 2003 m. sausį. Dar 1992 m. buvo parengtas šio įstatymo pakeitimo projektas, bet jis liko neįgyvendintas. Daugelis vyriausybių savo programose numatydavo didelius mokesčių teisės aktų pakeitimus, bet iš tikrųjų buvo atliekami tik kosmetiniai įstatymų pakeitimai. Anksčiau daug kartų buvo bandyta mokesčių teisės normas padaryti labai paprastas ir dėl to suprantamas. Kaip pavyzdys buvo pateikiama teisės norma, įpareigojusi mokėti po vieną litą mokesčio nuo kiekvieno kino teatro bilieto. Nuolatos būdavo klausama: „kodėl mūsų mokesčiai negali būti paprasti?“. Įgyvendinus tokį pasiūlymą visa mokesčių sistema pavirstų rinkliavų sistema. Taip, rinkliavos yra aiškios ir suprantamos kiekvienam. Dar vienas mėginimas daryti įtaką visai mokesčių sistemos tobulinimo eigai buvo reikalavimas padaryti visus įstatymus „skaidrius“. Kitas bandymas apriboti chaotišką mokesčių įstatymų keitimą – nustatyti ribą, kiek kiekvienas mokesčių mokėtojas apskritai turi mokėti mokesčių. Šis pasiūlymas negalėjo tapti įstatymo norma, nes buvo neįmanoma prieiti prie vienos nuomonės, kokia gali būti tos ribos skaičiavimo bazė – pajamos, pelnas ar turtas. Vienu įdomesnių mokesčių sistemos kūrimo etapų galėtų būti laikomas 1998 m. rugpjūčio 11 d. priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1016 „Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa“. Jis irgi nebuvo iki galo įgyvendinta, bet aiškiai parodė kryptis ir būdus, kaip Vyriausybė nutarė spręsti apmokestinimo uždavinius ir įgyvendinti apmokestinimo principus. Kadangi šiuo metu nėra vienos nuomonės, ar mokesčių teisėje vykstantys procesai apskritai yra tiek išskirtiniai, kad juos būtų galima pavadinti „mokesčių revoliucija“, nėra ir vienos nuomonės, kada prasidėjo šie didieji pertvarkymai. Vieni mano, kad 2001 m. pradėjusios dirbti Vyriausybės programoje numatyti pertvarkymai yra „mokesčių revoliucijos“ pradžia. Kyla abejonių, kad būtent 2001 m. yra pertvarkymų pradžia, nes daugybė požymių rodo priešingai, pavyzdžiui, daug anksčiau prasidėjusios de-rybos su Europos Sąjunga. Be to, jau 1996 m. visuomenei svarstyti buvo pateiktas naujasis Pelnų mokesčio įstatymo projektas. 2001 m. paskelbta programa turėjo būti įgyvendinta, nes nebėra laiko atidėlioti Europos Sąjungos reikalavimų. Todėl didžiųjų pertvarkymų pradžia būtų galima laikyti minėtąjį Vyriausybės nutarimą Nr.1016, nes tai pirmasis bandymas nurodyti mokesčių teisės raidos kryptį. Nutarime išvardytus apmokestinimo principus galima laikyti pageidaujamais siekiant rezultato, o norimą rezultatą būtų galima įvardyti kaip naujos mokesčių sistemos sukūrimą. Teoriniai apmokestinimo principai ir Vyriausybės nutarime skelbiami mokesčių sistemos reikalavimai pateikti 2 lentelėje. Aprašyti ir išvardyti lentelėje teoriniai apmokestinimo principai laikomi visuotinai pripažintais šiuolaikinėje mokesčių teorijoje suformuluotais pagrindiniais mokesčių sistemos formavimo principais. Be to, po kiekvieno principo pateikti trumpi apibendrinimai, kuriais remiantis ir padarytos išvados.

2 lentelė. Teoriniai ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 1016<sup>1</sup> paskelbti apmokestinimo principai

Teoriniai apmokestinimo principai	LRV nutarimas Nr.1016
-----------------------------------	-----------------------

<sup>1</sup> Teoriniai apmokestinimo principai minimi daugelyje literatūros šaltinių: A. Žvirblis, G. Pajuodienė. Kas žinotina mokesčių mokėtojui. Vilnius, Lietuvos informacijos institutas, 1994; G. Pajuodienė. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius, Lietuvos informacijos institutas, 1993.

Teoriniai apmokestinimo principai	LRV nutarimas Nr.1016
<p><b>1. Teisingumo principas</b> Reikalauja, kad <b>kiekvienas</b> turi atiduoti valstybei savo <b>teisingą</b> dalį. Ta dalis nustatoma pagal bendras, daugelio pripažįstamas, objektyvias taisykles. Kitas teisingumo reikalavimas yra tai, kad apmokestinant būtų <b>atsižvelgta į mokėtojo gebėjimą susimokėti mokesť.</b> Tai laikoma apmokestinimo teisingumo etalonu ir plačiai pripažinta.</p>	<p><b>1. Teisingumas</b> Mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, <b>proporcingą</b> mokesčių paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą savo pajamų dalį. Kuriant ekonominės plėtros teisinį pagrindą <b>valstybės pajamų sistema turi skatinti taupymą ir investicijas.</b></p>
<p><i>Pagrindinis šio principo akcentas yra mokesčio mokėtojo mokumas.</i></p>	<p><i>Pagrindinis šio principo akcentas yra valstybės pajamų formavimo sistemos skatinamoji funkcija. Išvada: Bet tai nėra teisingumas, greičiau tai būtina, nei teisinga.</i></p>
<p><b>2. Ekonominis efektyvumas</b> Reikalauja, kad mokesčiai sudarytų <b>sąlygas visuomenės požiūriu pageidaujamiems veiksams</b>, kad jie padėtų siekti ekonominių tikslų, tarp jų ūkio stabilumo, jo augimo, visiško <b>užimtumo</b>. Kartu laikoma, kad mokesčiai gali būti panaudoti šiems tikslams pasiekti. Apmokestinimas taip pat neturi pakenkti individų darbingumui, <b>pirmiausia neturi turėti įtakos minimaliam vartojimo dydžiui.</b> Todėl ypač atidžiai turi būti sprendžiamas individų, kurie gauna mažas pajamas, apmokestinimo klausimas. Reikia įvertinti ir apmokestinimo įtaką ekonominiams stimulams. Todėl apmokestinimas turi būti toks, kad nemažintų, o priešingai – didintų suinteresuotumą dirbti, taupyti, <b>investuoti</b>, diegti naujoves, užsiimti įvairiausiomis verslo rūšimis bei legaliai rodyti savo pajamas.</p>	<p><b>2. 1. Lygybė</b> Mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos <b>veiklos rūšį</b> ar mokesčio <b>mokėtojo statusą.</b> <b>2.2. Neutralumas</b> Mokesčiai <b>turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti</b> atskirų ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita, taikant įvairias <b>mokesčių lengvatas</b> ir kitas išimtis. Mokesčių sistema <b>neturi sudaryti</b> tam tikriems ūkio subjektams <b>išskirtinių lengvatinių sąlygų.</b> Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – vieno iš svarbiausių rinkos ekonomikos variklių. Vienas pagrindinių būdų pasiekti, kad mokesčių sistema būtų neutrali, – <b>išplėsti mokesčių bazę.</b> Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtimas sudarys sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų; mokesčių sistema neturi sudaryti palankesnių veiklos sąlygų kuriems nors ūkio subjektams. <b>Svarbiausias mokesčių tikslas – sukaupti reikiamas biudžetų ir fondų pajamas.</b></p>
<p><i>Pagrindinis šio principo akcentas yra, visuomenės požiūriu, pageidaujamų veiksmų, pirmiausia tokių kaip užimtumas, skatinimas. Mokesčiai neturi mažinti minimalių pajamų, turi skatinti taupymą ir investicijas.</i></p>	<p><i>Pagrindinis šių principų akcentas yra biudžeto pajamų užtikrinimas visomis galimomis priemonėmis bei mokesčių lengvatų panaikinimas.</i>  <i>Išvada: fiskalinis interesas, be abejonės, yra svarbiausias mokesčių teisėje, jo niekaip negalima pavadinti nei lygybe, nei neutralumu. Pavadinimas neatitinka turinio.</i></p>
<p><b>3. Administracinis paprastumas</b> Mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, su tuo susijusios valstybės išdo išlaidos turi būti pagrįstos, mokesčių įstatymų laikymasis neturi sukelti mokėtojams didelių rūpesčių. Pažymėtini tokie šio principo aspektai: <b>paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams.</b> Administraciniu požiūriu dideliu pranašumu laikomas apmokestinimo paprastumas. Todėl siektina, kad apmokestinimas be reikalo nebūtų pernelyg sudėtingas, t. y. nebūtų numatyta pernelyg daug mokesčių, nebūtų sudėtingos ir painios</p>	<p><b>3. 1. Aiškumas</b> Mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems, o Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai ar kiti teisės aktai neturi interpretuoti įstatymų. Mokesčio administratoriaus ankstesniųjų metų galiojantys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms turi būti <b>susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems.</b> <b>3.2. Viešumas</b> Rengiamų įstatymų ir įstatymų papildomųjų aktų projektai turi būti prieinami nevyriausybinėms</p>

Teoriniai apmokestinimo principai	LRV nutarimas Nr.1016
<p>mokesčių taisyklės. Ypač tai pasakytina apie taisykles ar tvarką, kurios neturi didesnės įtakos mokestinėms įplaukoms arba teisingumo bei ekonominio efektyvumo principams įgyvendinti. Mokesčiai turi būti kuo visapusiškiau ir tiksliau apibrėžti. Net palyginti mažas <b>mokesčio neapibrėžtumas sukelia įvairius jo aiškinimus</b>, mokėtojo priklausomybę nuo mokesčio rinkėjo valios. Kai mokesčiai pernelyg sudėtingi ir nepakankamai apibrėžti, jie paprastai surenkami ne visi ir esti mažiau teisingi bei efektyvūs, negu tikėtasi. Klesti korupcija, mokesčių rinkėjai nesuinteresuoti kelti kvalifikaciją.</p> <p><b>Mokesčių ėmimo sąnaudos turi būti minimalios</b>, t. y. mokesčių sistemos funkcionavimas visuomenei turi kainuoti kuo pigiau. Vengtini tokie mokesčiai, kurie duoda mažas pajamas, o ėmimo išlaidos didelės. Kiekvienas mokestis turi būti sukonstruotas taip, kad minėtos išlaidos sudarytų kuo mažesnę surinkto mokesčio dalį.</p> <p>Svarbu, kad mokesčiai būtų imami mokėtojui patogiausiu laiku ir būdu. Lietuvoje taikomas įvairiausias mokesčių mokėjimo deklaravimo ir visokių kitokių baustinių pranešimų datų reglamentavimas.</p>	<p>organizacijoms, verslo asociacijoms, ūkio subjektams. Ūkio subjektai per įvairias visuomenines organizacijas arba kitaip turi turėti galimybę susipažinti su rengiamais jų pakeitimais ir pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie rengimo. Pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimai, susiję su verslo sąlygomis, mokesčių paskirstymu, kol įsigalios Lietuvos Respublikos mokesčių kodeksas, turi būti <b>priimami likus ne mažiau kaip 6 mėnesiams</b> iki jų taikymo. Viešumo principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai turėtų galimybę kuo anksčiau gauti rengiamų ir verslo plėtrai įtakos turinčių mokesčių įstatymų ir jų pakeitimų projektus. Šie projektai turi būti <b>skelbiami</b> specializuotuose leidiniuose kartu su suinteresuotomis institucijomis ir organizacijomis rengiami projektų aptarimai.</p> <p><b>3.3. Administravimo veiksmingumas</b></p> <p>Mokesčiai turi būti administruojami <b>veiksmingai</b>, tai <b>užtikrintų</b> mokestines <b>biudžetų</b> ir fondų <b>pajamas gauti</b> kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų. Administravimo veiksmingumui užtikrinti rengiamos nuolatinės galiojančių įstatymų ir jų taikymo praktikos apžvalgos, o jų pagrindu – pasiūlymai, kaip didinti administravimo veiksmingumą.</p>
<p><i>Pagrindinis šio principo akcentas yra paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams.</i></p>	<p><i>Pagrindinis šių principų akcentas yra aiškumas ir viešumas – susisteminta ir neprieštaraujanti įstatymams iš anksto, skelbiama informacija mokėtojui; Administravimo veiksmingumas – mokėtojui turi būti pigus. Išvada: deklaruojamas principas labai panašus į teorinį ir yra svarbus ir būtinas.</i></p>
<p><b>Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas.</b> Mokesčių produktyvumas suprantamas kaip <b>pakankamos pajamų</b> apimtys valstybės išlaidoms padengti <b>užtikrinimas</b>.</p>	<p><i>Išvada: šis teorinis principas nutarime pavadintas teisingumu, lygybe ir neutralumu – tai klaidinanti nuostata.</i></p>

Vyriausybės nutarimas gana netikslus, bet jis reikšmingas vien tuo, kad apskritai yra. Jį būtų galima laikyti Lietuvos mokesčių kodekso bendrosios dalies pirmtaku.

### **Mokesčių reformos tikslas – sumažinti galimybes vengti mokėti mokesčius**

1998 m. rugpjūčio 11 d. priimto Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr.1016 „Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa“ principai tuo metu nebuvo įgyvendinti. Nebuvo panaikintos mokesčių įstatymuose numatytos mokesčių lengvatos, nebuvo sutvarkyta mokesčių administravimo sistema. Buvo padaryti tik kai kurie pakeitimai. Mokesčių skaičiavimo bazė plėtėsi, bet kai kurių mokesčių surinkimas vis tiek mažėjo. Pavyzdžiui, Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo numatytos lengvatos dėl kapitalinių investicijų į savo įmonę ir galimybė nemokėti ta dalimi mokesčio, skatino įmones bet kokia kaina pirkti ilgalaikį turtą. Tokie sandoriai buvo sudaromi metų pabaigoje ir dažnai buvo dirbtiniai. Naujajame Pelno mokesčio įstatyme šios lengvatos nėra. Įdomu tai, kad vienas iš svarbiausių 1986 m.

Jungtinėse Amerikos Valstijose vykusių mokesčių reformos momentų buvo tai, kad Mokesčių reformos įstatymas panaikino galimybę išvengti pelno mokesčio panaikindamas investicijų apmokestinimo lengvatą. Ši reforma sumažino galimybes vengti mokėti mokesčius nereikalingomis ir dažnai dirbtinėmis lėšų investicijomis į ilgalaikį materialųjį turtą.

Naudojantis senojo Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo spragomis, labai populiariu buvo mažinti pelno mokestį brangiai iš gyventojų perkant akcijas, o vėliau jas pigiai tiems patiems gyventojamsi parduodant. Tokia operacija buvo sumažinamas pelno mokestis ir tų akcijų turėtojas gaudavo „pigų, legalių pinigų“. „Pigūs, legalūs pinigai“ nebuvo apmokestinami. Buvo mėginimų „užkamšyti“ šią spragą, bet labai trumpai galiojo gyventojų pelno apmokestinimas iš prekybos vertybiniais popieriais. Ir tos teisės normos numatė įvairių išimčių, kurios leido vis tiek nemokėti jokių mokesčių. Jei palygintume kitas gyventojų iš darbo santykių gaunamas pajamas, nuo kurių Lietuvoje atskaitomi ypač dideli fizinių asmenų ir socialiniai mokesčiai, įsitikintume, kad šios lengvatos buvo didelės. Ši įstatymo nuostata gyvavo labai ilgai.

Naujieji įstatymai įtvirtino naują mokesčių teisės normą – sandorio rinkos vertės nuostatą skaičiuojant mokesčius. Mokesčių administratorius, kilus įtarimui, gali įvertinti sandorį rinkos verte ir nuo tokio sandorio rinkos vertės apskaičiuoti mokesčius. Be to, 2002 m. birželio 18 d. Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje numatytos iš esmės naujos teisės normos, kurios tiesiogiai susijusios su Civilinio kodekso teisingumo, sąžiningumo, garbingumo nuostatomis. Tai yra piktnaudžiavimas skaičiuojant mokesčius, kai mokesčio mokėtojo sandoris arba ūkinė operacija turi tiesioginį ar netiesioginį tikslą gauti mokestinę naudą. Piktnaudžiavimu nelaikomas sandoris, kurio tikslas – verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda arba gali atsirasti kaip papildomas tokios veiklos rezultatas.

Be abejonės, rinkos kainų ir sandorių tikrumo vertinimas skaičiuojant mokesčius, teisės normų priėmimas yra labai rimtas posūkis mokesčių teisėje siekiant įgyvendinti pagrindinį teisės humanizavimo ir demokratizavimo tikslą. Be abejo, yra ir šių pakeitimų priešininkų, kurie gerokai abejoja, ar mokesčių administratorius savo valia be teismo sprendimo gali (turi teisę) įvertinti, ar piktnaudžiauta šiuo sandoriu skaičiuojant mokesčius. Kiek ši teisės norma yra gyvybinga ir kiek ji atitinka naujos teisės sampratą, ar harmoningai įsilieja į visą teisės sistemą, parodys laikas.

2002 m. rugpjūčio 8 d. „Verslo žinių“ straipsnyje „Pergalinga bauda“ aprašomas būtent toks ypatingas sandoris. UAB „VP Market“ pasinaudojo PVM įstatyme numatyta lengvata ir pretendavo susigrąžinti iš biudžeto 103,6 mln. Lt PVM. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, patikrinusi „VP Market“ ir susijusias įmones, nutarė, kad nemato pagrindo grąžinti 27 mln. Lt, ir priskaičiavo 2,7 mln. Lt PVM baudų, „Verslo žinių“ nuomone, pripažindama, kad kiti 73,9 mln. Lt PVM yra grąžintini. Pinigai bendrovei „VP Market“ iš biudžeto buvo sumokėti. Ten pat pareikšta nuomonė, kad tokį sandorį galima ginčyti kaip prieštaraujantį valstybės ir visuomenės interesams. „VP Market“ įsigijo 600 mln. Lt vertės turtą iš įmonės, kurios visos akcijos priklauso neįgaliųjų organizacijai. Šis sandoris sudarytas iki 2002 m. liepos pradžios, ir todėl negali būti vertinamas kaip piktnaudžiavimas bei jam negali būti nustatytos rinkos kainos, nes senajame Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme tokios galimybės nenumatytos. Manau, kad tai – dirbtinis sandoris, kuriuo buvo siekiama gauti mokestinę naudą. Blogiausia, kad naujajame Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ši lengvata liko kaip laikina, turėjusi galioti iki 2003 m. gruodžio 31 dienos. Bet 2002 m. rugsėjo 6 d. įstatymu Nr. IX-1066 ši lengvata panaikinta. Yra nuomonių, kad tokie faktai yra mokesčių sistemos tobulinimo variklis, ir tik sutvarkius pačius mokesčių įstatymus bus galima užkirsti kelią piktnaudžiavimui jais. Kovoti su mokesčių vengimu, kai sandoris įvertinamas kaip ne-teisingas, klaidingas kelias.

## **Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio reikalavimai**

ES nuostata dėl įvairių mokesčių lengvatų suformuluota gana aiškiai – jų negali būti, nes jos iškraipo konkurenciją ir ES vidaus rinkos integralumą. Ši nuostata taikoma ne tik ES kandidatėms, bet ir dabartinėms ES narėms. Visi iki 2003 m. sausio 1 d. privalės panaikinti

visas konkurencijai žalingas mokesčių lengvatas. Nors ES neturi bendro mokesčių politikos modelio, kiekviena šalis narė ir šalis kandidatė savo mokesčių politiką turi formuoti remdamasi ES direktyvomis, reglamentais bei kitais dokumentais. Taip kuriama suderinta mokesčių politika. Kiekviena šalis narė turi taikyti tokią mokesčių politiką, kuri nesukeltų konkurencinių iškreipimų, užtikrintų bendrosios rinkos funkcionavimą ir nediskriminacinį mokesčių taikymą visiems ūkio subjektams.

Lietuva, pagal ES minimalius reikalavimus įgyvendindama derybinius įsipareigojimus mokesčių srityje, priėmė du naujos redakcijos įstatymus – Akcizų ir Pridėtinės vertės mokesčio. Šie įstatymai parengti pagal ES *acquis* reikalavimus. Tiesioginių mokesčių ES nėra suderinusi, todėl nėra ir konkrečių reikalavimų jiems. Bet 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. Valstybės narės taip pat yra įsipareigojusios siekti greičiau panaikinti šalyse esančias žalingas sąlygas.

Naujoji PVM įstatymo redakcija atitinka praktiškai visus PVM taikymo aspektus ir pagrindinį *acquis* dokumentą šioje srityje – Tarybos direktyvą Nr. 77/388, arba Šeštąją direktyvą. Įstatymo redakcija parengta pagal Šeštosios direktyvos struktūrą ir nuostatas. PVM įstatyme naujai apibrėžtas PVM objektas, apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė. Pagrindinė senojo PVM įstatymo problema buvo tai, kad įstatyme apibrėžtas PVM objektas iš tikrųjų negaliojo. Senasis PVM objektas buvo „sukurta ir realizuota pridėtinė vertė“. Iš esmės tai – uždirbto pelno apibrėžimas. Pradėjus taikyti PVM, pradžioje iš tikrųjų šiuo mokesčiu buvo apmokestinamas pelnas. Mūsų senasis PVM dažnai buvo skaičiuojamas taip, kad būtų ne mažesnis negu parduoto daikto pirkimo PVM. Parduodant prekę pigiau nei pirktą, prekės pardavimo PVM vertė buvo „pritempiama“ prie tos prekės pirkimo PVM.

Be prekių tiekimo ir paslaugų teikimo už atlygį, naujajame įstatyme apibrėžtas PVM objektas apima ir PVM mokėtojo privatiems poreikiams sunaudotas prekes bei paslaugas („*private use*“), kurios apmokestinamos pardavimo PVM, nes PVM mokėtojas laikomas tokių prekių galutiniu vartotoju ir jam tenka šio mokesčio našta. Senajame PVM įstatyme buvo panašios redakcijos straipsnis, bet jis buvo blogesnis, nes jame buvo pateiktas baigtinis privataus vartojimo atvejų sąrašas, tuo tarpu naujajame neapibrėžtai sako: „privatūs poreikiai“. Be abejonės, neapibrėžtumas apima daug platesnį sąrašą „privatųjų poreikių“ negu konkretus senojo įstatymo tekstas. Padarei kitaip negu tekste mokesčio mokėti nereikia. Naujajame PVM įstatyme daug bendrų sąvokų, kurios įteisino naują mokesčių teisės nuostatą, kad sandorio ar ūkinės operacijos turinys turi atitikti formą. Senoji mokesčių sistema skatino kurti daug dokumentų (aktų, pažymų, įsakymų), kad ūkinės operacijos forma atitiktų reikalavimus. Senojoje mokesčių sistemoje nebuvo reikalavimo, kad forma atitiktų turinį.

Naujasis PVM įstatymas nustato, kad mokesčio bazė yra atlygis, gautinas už prekes ar paslaugas, jeigu jis atitinka rinkos sąlygas ir nėra dirbtinai sumažintas ar padidintas. Atlygis pagal naują PVM įstatymą gali būti ir „menamas“. Tokia speciali „menamo“ atlygio skaičiavimo schema panaikino nelygias PVM apmokestinimo sąlygas, kurios buvo senajame įstatyme dėl ilgalaikio materialiojo turto apmokestinimo PVM perkant jį ir pačiam gaminantis. Naujasis įstatymas įpareigojo ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo atveju prisiskaičiuoti PVM nuo to turto pasigaminimo savikainos pradėjus jį naudoti. Iš esmės PVM apmokestinimo taisyklės yra tokios pačios, jeigu šis ūkio subjektas pirktų tą turtą jau pagamintą.

Viena sričių, kur Šeštosios direktyvos nuostatų įgyvendinimas turės didesnės įtakos, yra *acquis* neatitinkančių PVM lengvatų atsisakymas. Lietuva įsipareigojo iki narystės dienos panaikinti visas likusias tokias lengvatas. Šiandien Lietuvai labai svarbi yra ES suteikta išimtis dėl PVM mokėtojo registracijos ribos. ES taikoma registravimo riba (5000 EUR arba apie 17 300 Lt), Lietuvoje privalomojo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojų registravimo riba – 100 000 litų Dalį PVM lengvatų (vaistams, medicinos technikai, knygoms, spaudai), galiojusių senajame įstatyme, naujajame pakeitė lengvatiniai PVM tarifai. Tai reiškia, kad Lietuvoje gaminamos prekės galėtų net atpigti dėl pasikeitusios tos prekės savikainos struktūros. Pavyzdžiui, jei žaliava prekei gaminti perkama su 18 procentų tarifu, o pati pa-



gaminama prekė parduodama su 5 procentų PVM tarifu (taip apmokestinami apie 500 vaistų pavadinimų), tai 13 procentų PVM skirtumas galės mažinti prekės kainą.

Naujos redakcijos įstatymas įgyvendino daugybę *acquis* procedūrų, kurias taikyti privaloma. Viena tokių naujų procedūrų yra „atvirkštinio apmokestinimo“ (*reverse charge*) procedūra. Pagal PVM objekto apibrėžimą užsienio asmenys, vykdytys Lietuvoje veiklą, įgis prievolę mokėti PVM už tam tikras užsienio asmenų teikiamas paslaugas (pvz., konsultavimą, rinkos tyrimus, teisių perleidimą). PVM turės apskaičiuoti ir sumokėti ne paslaugų pardavėjas, o šias paslaugas nusipirkęs Lietuvos subjektas. Ši procedūra ir vadinama „atvirkštinio apmokestinimu“. Dėl „atvirkštinio apmokestinimo“ procedūros įvedimo PVM papildomai gali tekti mokėti ne PVM mokėtojams bei ūkio subjektams, kurių pagrindinė veikla PVM neapmokestinama.

Šalia kitų įstatymo naujovių būtina paminėti ir PVM grąžinimo nerezidentams – tiek turistams, tiek verslo subjektams, Lietuvoje neprivalantiems įsiregistruoti PVM mokėtojais – tvarką. Užsienio asmenys galės susigrąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM pagal panašias procedūras, kurios galioja ES šalyse.

Ypač didelio, kaip ir rinkos kainos bei „piktnaudžiaujantys“ sandoriai, dėmesio sulauks sandoriai tarp susijusių šalių. Susijusių šalių sąvokose giminytės ryšiai apibrėžti iki ketvirtjo laipsnio. Mano manymu, po trečiojo laipsnio susijusių šalių sandorių administravimas bus labai sunkus ir neefektyvus. Be to, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, skirtingai Pelno mokesčio įstatyme, susijusiais laikomi ir darbuotojai.

Naujojo PVM įstatymo prievolių skyriuje ypač daug dėmesio reikėtų skirti įstatymo nuostatoms dėl privalomumo registruotis mokesčio mokėtojais. Pagal 71 straipsnio 7 dalies nuostatas „Jeigu tas pats asmuo (vienas ar kartu su kitais asmenimis, kurie pagal šį įstatymą laikomi su juo susijusiais) kontroliuoja keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu jis pats vykdo ekonominę veiklą) privalo pateikti prašymus įregistruoti juos PVM mokėtojais, jeigu [...]“ kartu jie pasiekė 100 000 Lt apmokestinimo ribą. Pagal šio straipsnio nuostatas labai daug fizinių asmenų, kurie gauna kitų, ne su darbo santykiais susijusių ekonominės veiklos pajamų, tampa PVM mokėtojais, nors jų pajamos gali būti ir nedidelės. Paprasčiausias pavyzdys: jei gyventojas kartais gauna autorinį atlyginimą ir dar turi bent dviejose įmonėse akcijų ir kontroliuoja jas kartu su susijusiais asmenimis, yra didelė tikimybė, kad jis nuo 2002 m. liepos 1 d. yra PVM mokėtojas.

Naujajame PVM įstatyme, skirtingai nei senajame, yra daug straipsnių, kurie apibrėžia fizinių asmenų PVM apmokestinimo taisykles. Fizinis asmuo PVM mokėtojas, taip pat kaip ir visi mokesčių subjektai, turi susipažinti su visu įstatymu, nes visos su juo susijusios teisės normos yra įvairiuose įstatymo straipsniuose. Fiziniams asmenims PVM mokėtojams būtų patogiau, jei PVM apmokestinimo taisyklės būtų išleistos atskiru leidiniu.

Naujajame PVM įstatyme ypač sudėtingas yra mišrios (kai ūkio subjektas gauna atlygį, kuris pagal IV skyrių PVM neapmokestinamas, ir gauna atlygį su PVM) PVM veiklos apmokestinimas. Bet PVM mokėtojui leidžiama pasirinkti tokį PVM skaičiavimą, kai jam nereikės skaičiuoti tokios mišrios veiklos PVM. Šios nuostatos labai svarbios ne kaip PVM įstatymo pavyzdys, o kaip naujas ypatingas mokesčių teisės atvejis, kai mokesčių mokėtojui palikta teisė rinktis, kaip skaičiuoti mokesťį. Tai dispozityvinio teisės reguliavimo metodo pasireiškimas mokesčių teisėje. Tokių straipsnių naujajame PVM įstatyme yra daugiau. Vienuose straipsniuose palikta teisė skaičiuoti PVM jo mokėtojams. Kitame straipsnyje numatyta galimybė skaičiuojant mišrią veiklą eliminuoti atsitiktinius sandorius su vertybiniais popieriais ir nekilnojamo turto pardavimu. Įstatyme numatyta galimybė neskačiuoti mišrios veiklos, jei mišrumas yra nereikšmingas ir nesudaro visos veiklos 5 procentų. Be to, yra labai svarbi galimybė visus metus mišrumą skaičiuoti pagal prognozuojamus rodiklius ir tik kartą per metus PVM mišrumo atveju perskačiuoti tiksliai.

Naujasis PVM įstatymas numatė lankstesnę negu buvusi dokumentavimo bei klaidų taisymo tvarką. Nelanksti ir sudėtinga liko permokėto PVM grąžinimo iš biudžeto schema. Be to, mokesčių administratoriai dažnai nepagrįstai vilkina PVM grąžinimą.

PVM apmokestinimo momentas naujajame įstatyme, palyginti su senuoju, nustatytas ne tik pagal dokumento išrašymą, bet ir pagal faktinį ūkinės operacijos atlikimą. Dėl šios

įstatymo nuostatos pasitaikydavo piktnaudžiavimo atvejų. Pavyzdžiui, statybinė organizacija, atlikusi visus darbus biudžetinei įstaigai, kuri nėra PVM mokėtoja, neišrašo PVM sąskaitos faktūros ir neskaičiuoja pardavimo PVM, nors darbų priėmimo-perdavimo aktas išrašytas, aiškina, kad neįkaltos trys vinys ir statybos objektas nebaigtas. Biudžetinei įstaigai tas pats, nes lėšas ji panaudojo ir ji nėra PVM mokėtoja.

Nors ES reikalavimai nebuvo griežti dėl lengvųjų automobilių pirkimo PVM, bet naujajame PVM įstatyme įtvirtinta griežta nuostata, neleidžianti atskaityti tokį PVM. Be abejojimo, įmonių PVM mokėtojų įsigyti automobiliai buvo naudojami ir įmonės, ir privačiais tikslais. Šios nuostatos panaikino dar vieną rinkos iškreipimą. Pavyzdžiui, prieš priimant naują PVM įstatymą ypač pagyvėjo prekyba lengvaisiais automobiliais, kad būtų spėta atskaityti jų pirkimo PVM. Lizingo kompanijos, norėdamos išlaikyti klientus, sugalvojo nevykusią mokesčių taupymo schemą. Iki 2002 m. birželio 30 d. išrašė PVM sąskaitas faktūras, bet sutartyse su tais klientais paliko nuostatas, kad šių automobilių nuosavybė nepereis tol, kol nebus sumokėti visi pinigai. Pagal senojo PVM įstatymo nuostatas lizingo kompanijos turi sumokėti tokį PVM, nes jam išrašė dokumentą. Pagal naują PVM įstatymą, nors ir neišrašytas dokumentas bet iš tikrųjų vykdoma lizingo operacija, – būtina mokėti PVM. Be to, tokio turto įmonė pirkeja dar negali naudoti, nes jis nėra jos nuosavybė, ir toks sandoris jau nelaikomas lizingu, tai – nuoma.

### **Kiti Europos Sąjungos reikalavimai dėl mokesčių įstatymų ir jų administravimo**

Naujasis Akcizų įstatymas vertinamas kaip revoliucija akcizų administravimo srityje. Senasis Akcizų įstatymas nustatė akcizus net 11 produktų grupių, o naujajame teliko tik 3 ES mastu suderinti objektai – alkoholis, tabakas ir kuras. Kadangi *acquis* neriboja šalių narių teisių apmokestininti specialiais vartojimo mokesčiais kitas prekių grupes, kad nenukentėtų biudžetas, buvo priimti specialūs vartojimo mokesčių įstatymai – Cukraus mokesčio ir Apyvartos mokesčio. Be susiaurėjusios taikymo sferos, naujasis Akcizų įstatymas skiriasi ir mokesčio taikymo principais – visos įstatymo nuostatos remiasi akcizų administravimo per „akcizinių sandėlių“ sistemą principu. „Akcizinis sandėlis“ – tai vieta, kurioje laikomos prekės sąlyginai neapmokestinamos akcizu, t. y., apskaičiuotas už prekes mokesčio mokėjimas yra atidėtas, kol prekės bus išleidžiamos vartoti – išgabentos iš sandėlio arba suvartotos sandėlio viduje. Skirtingai nuo senosios tvarkos, kai mokesčių mokėjimas nepriklausė nuo faktinio produktų išleidimo į prekybą, naujos redakcijos įstatymas tokį ryšį sukuria. „Akcizinio sandėlio“ statusą privalės įgyti akcizais apmokestinamų prekių gamintojai ir prekyautojai automobilineis dujomis, tačiau kai kuriais atvejais jį turės įsteigti ir prekyba besiverčiantys asmenys. Svarbiausia, kad iki faktinio prekių išleidimo iš visos „akcizinių sandėlių“ sistemos mokėti akcizų nereikia.

Esminis pakeitimas dėl alkoholiui taikomų akcizų tarifų ir apmokestinimo struktūros buvo 2001 m. birželio 1 d. įsigaliojusios dabartinio Akcizo įstatymo pataisos. Jos iš esmės pakeitė alkoholinių gėrimų apmokestinimo principus ir tvarką, taip pat numatė tolesnio derinimo veiksmus, todėl jau dabar galiojančio įstatymo nuostatos leistų užtikrinti visišką nacionalinės teisės šioje srityje suderinimą su *acquis*. Atsižvelgiant į derybinės pozicijos nuostatas, akcizų tarifų esminio derinimo procesas pradėtas 2002 m. ir didžiąją dalį tarifų skirtumų išlyginti numatyta iki narystės dienos.

Tiesioginių mokesčių sistema Lietuvoje labai skiriasi nuo ES valstybių. Lietuvoje mokesčių našta darbei ir kapitalui yra pasiskirsčiusi netolygiai. ES pelno mokestis sudaro apie 8 proc., o fizinių asmenų – 20 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų. Lietuvoje pelno mokestis iki 2002 m. sudarė apie 3 proc., o fizinių asmenų 28 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Tai rodo, kad Lietuva yra nekonkurencinga darbo jėgos apmokestinimo prasme. 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojo Pelno mokesčio įstatymas. Jis apmokestino visus juridinius asmenis. Skirtingai nuo iki tol galiojusios pelno skaičiavimo tvarkos, personalinių ir joms prilygintų, pavyzdžiui, tikrosios ūkinės bendrijos, įmonių pelno mokesčiai skaičiuojami pagal tą patį Pelno mokesčio įstatymą. Iki 2002 m. personalinių įmonių pelno mokesčio skaičiavimą

reglamentavo Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. Apmokestinant personalines (individualias) įmones pelno mokesčiu buvo labai daug nesklandumų. Senojo Fizinių asmenų pelno mokesčio įstatymo IV skyriaus normose, kurios reguliavo šį apmokestinimą, buvo nuorodų į Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą, nes personalinių (individualių) įmonių apmokestinimas pelno mokesčiu jau senokai iš esmės nesiskyrė nuo juridinių asmenų pelno apskaičiavimo. Naujajame Pelno mokesčio įstatyme įsigaliojo jau minėtos nuostatos dėl susijusių asmenų ir rinkos kainų taikymo sandoriams. Bet, palyginti su PVM įstatymu, šis įstatymas turi labai daug įvairiai vertinamų normų. Teikiant šį įstatymą svarstyti aiškinamuosiuose raštuose buvo pabrėžiama, kad projekte įteisinta supaprastinta sąnaudų mokesčių tikslams pripažinimo tvarka, kuri reiškia, kad viskas skaičiuojama kaip finansinėje apskaitoje, išskyrus tai, ką draudžia įstatymas. Deja, įsigaliojus įstatymui paaiškėjo, kad jame vartojamos pajamų ir sąnaudų sąvokos labai skiriasi, todėl reikalauja atskirai jį skaičiuoti mokesčių tikslams. Be to, turto skaičiavimas mokesčių tikslams taip pat skiriasi nuo finansinės apskaitos reikalavimų. Todėl pelno mokesčio apskaičiavimas įmonei tampa brangesnis negu buvo, nes pagal senąją tvarką atliekant kai kuriuos perskaičiavimus buvo galima naudotis finansinės apskaitos duomenimis. Pavyzdžiui, labai paprastas trumpalaikio turto nurašymas mokesčių tikslams iš karto pradėjus tą turtą naudoti tik iš pirmo žvilgsnio atrodo mokėtojui naudingas. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas pelno tikslams irgi yra kitoks negu apskaitoje. Kadangi ilgalaikis turtas apskaitomas keliomis vertėmis (įsigijimo, likutine, perkainota, sukaupto nusidėvėjimo), pelno mokesčio reikalavimas įpareigoja visas tas vertes apskaitoje ir mokesčių tikslams skaičiuoti atskirai.

ES *acquis* numato dar vieną reikalavimą turėti atitinkamus administracinius gebėjimus. 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybė nutarimu Nr. 323 patvirtino Administracinių gebėjimų stiprinimo veiksmų planą ES struktūrinės paramos programavimo, valdymo, vertinimo ir finansų kontrolės srityse. ES *acquis* numato informacinių sistemų reikalavimus. Lietuva, įgyvendindama įsipareigojimus tarpusavio pagalbos ir administravimo srityje, daugiausia dėmesio turi skirti informacinių technologijų įdiegimui, t. y. turime įdiegti integruotą informacinę mokesčių sistemą. Turime plėtoti ir pritaikyti prie kitų ES informacinių sistemų (tinklų) (VIES, SEED, FISCAL SCENT). Iki 2003 m. Valstybinė mokesčių inspekcija planuoja įsigyti ir įdiegti informacinių technologijų (IT) įrangą, kuri atitinka administracinio bendradarbiavimo reikalavimus. Visos šios sistemos reikalauja didelių investicijų. Šiam tikslui skiriama ir valstybės biudžeto, ir ES paramos lėšų, gaunamų per dvišalius projektus.

Taip pat turi būti suderintos Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Muitinės atliekamos funkcijos renkant informaciją apie PVM mokėtojus ir jų įvykdytus sandorius.

Europos Tarybos reglamentas Nr. 92/218/EEC, reikalaujantis įdiegti apskaitos informaciją apie netiesioginius mokesčius sistemą, turės būti taikomas Lietuvoje nuo narystės ES pradžios. ES kelia griežtus duomenų pateikimo greitimeikos ir patikimumo reikalavimus, pavyzdžiui, paklausa, ar ūkio subjektas yra PVM mokėtojas, turi trukti ne ilgiau kaip 5 sekundes.

Siekiant užtikrinti reikalaujamus greičio ir patikimumo kriterijus, keičiantis informacija apie prekių judėjimą ir sumokėtus PVM bei akcizo mokesčius, reikės įsteigti instituciją, atsakingą už administracinį bendradarbiavimą mokesčių srityje – Centrinį bendradarbiavimo biurą (CLO – *Central Liaison Office*).

Lietuvos mokesčių ir teisėsaugos institucijoms turės būti suteikti reikiami įgaliojimai bendradarbiauti su atitinkamomis ES šalių narių institucijomis.

Šiuo metu galiojantys Lietuvos teisės aktai nesuteikia teisių su visomis ES narėmis keistis bet kokia informacija, kuri padėtų teisingai apskaičiuoti pajamų ir pelno mokesčių sumas. Keistis tokia informacija galima tik su tomis ES narėmis, su kuriomis yra sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Norint suderinti Lietuvos teisės aktų nuostatas šioje srityje, būtina pakeisti ir papildyti Mokesčių administravimo ir Asmens duomenų apsaugos įstatymus.

Ateityje Lietuvai reikės keistis informacija apie pelno, fizinių asmenų pajamų, paveldimo ar dovanojimo turto, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčius.

Visi mokesčių įstatymų pakeitimai ir būsimi informacinių technologijų pokyčiai, ES įgyvendinant bei administruojant mokesčių teisę, reikalauja kokybiško valdininkų žinių ir valdymo institucijų sistemų šuolio. Todėl reikėtų prisiminti ir mokestinio ombudsmeno, kaip institucijos, gebančios greitai ir veiksmingai spręsti atsirandančias mokesčių įstatymų klaidas, idėją. Pirmą kartą ji buvo pateikta Lietuvos Respublikos ūkio ir finansų ministerijoms dar 1999 metais. Dėl mokestinio ombudsmeno ne kartą buvo viešai diskutuojama.

Viešai kalbama, kad netolimoje ateityje Lietuvos laukia dar viena mokesčių revoliucija, nes artėjant laikui, kai Lietuva taps ES nare, mokesčių mokėjimo nuostatos vėl keisis. Jau dabar aišku, kad stojant į ES bus perrašyta dalis ką tik įsigaliojusio naujojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų. Kai Lietuva įstos į ES, mokesčių sistema bus dar sudėtingesnė. Bus atsisakyta kelių, kaip apyvartos, mokesčio, kuris skaičiuojamas nuo bendrovių pajamų. Yra manančių, kad jau 2003 m. pasirodys naujas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimų paketas. Nuo narystės ES pradžios PVM reikės mokėti į bendrą ES biudžetą, ir visą informaciją apie šio mokesčio mokėjimą reikės teikti Briuseliui. Įstojus į ES bus visiškai kitaip traktuojamas užsienis.

Pelno mokesčio įstatymą gali tekti keisti iš esmės. Nepaisant to, kad nuo šių metų pradžios Lietuvoje įsigaliojo naujasis Pelno mokesčio įstatymas, įstojus į ES, gali tekti keisti ir šį įstatymą.

Europos Komisijoje diskutuojama dėl vadinamosios eurojmonės apmokestinimo. Ieškoma būdų, kaip panaikinti pelno mokesčio mokėjimo tvarkos skirtumus tarp ES valstybių. Skirtingo apmokestinimo ES viduje problema įvardijama kaip pagrindinė kliūtis siekiant įgyvendinti Lisabonos deklaracijos tikslą, kad per dešimt metų ES ekonomika taptų konkuringiausia pasaulyje. Šiuo metu Europos Komisijoje svarstomi keturi galimi ES veikiančių įmonių pajamų apmokestinimo variantai. Manoma, kad ES bendrovėms reikia taikyti tvarką, galiojančią šalyje, kur įsikūrusi pagrindinė įmonė. Kitas variantas – visų įmonių pelno mokestį apskaičiuoti remiantis Tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). Trečiasis siūlymas paremtas vienu pelno mokesčiu, kuris būtų renkamas į bendrą ES biudžetą. Ketvirtasis variantas – tiesiog reikia sukurti visoms šalims taikomas vienodas mokesčio apskaičiavimo taisykles.

Lietuvoje jau priimti įstatymai, buhalterinės apskaitos tvarkymą kai kuriose įmonėse numatantys pagal Tarptautinius apskaitos standartus (TAS). Diskusijų metu Briuselyje linktama pritarti siūlymui ES valstybėms pelno mokestį apskaičiuoti pagal TAS arba sukurti kitas, visiems taikomas šio mokesčio apskaičiavimo taisykles. Naują visoms ES šalims privalomą pelno mokesčio tvarką planuojama įvesti nuo 2005 metų. Pagal naująjį įstatymą Lietuvoje pelnas apmokestinamas 15 proc. tarifu, bet gali būti, kad pelno mokesčio tarifas padidės. Dabartinis 15 proc. pelno mokestis yra vienas mažiausių Europos Sąjungoje. Tikėtina, jog kitos narės nesutiks, kad Lietuvoje įmonėms būtų taikoma mažesnė mokesčių našta.

Įstojus į ES, mokesčių įstatymai bus taisomi daug rečiau. ES mokesčių sistema yra gerokai stabilesnė, todėl atitinkamai mažiau pakeitimų bus ir Lietuvoje.

## Išvados

1. Lietuvos mokesčių teisės pokyčiai yra bendro pobūdžio ir susiję su pokyčiais, vykstančiais kitose teisės šakose.
2. Mokesčių teisės pokyčiams tiesioginės įtakos turi Europos Sąjungos teisė ir šių pokyčių sparta bei kokybė kontroliuojami siekiant vykdyti tarptautinius įsipareigojimus.
3. Naujieji mokesčių įstatymai, kaip ir naujasis Civilinis kodeksas, įgyvendina teisės demokratizavimo idėją ir yra humaniškesni negu iki tol galioję.
4. Dispozityvinio ir imperatyvinio teisinio reguliavimo metodų derinimas Lietuvos naujojoje mokesčių sistemoje pasižymi dispozityvinio metodo įtakos padidėjimu.
5. Naujoji kuriama mokesčių sistema labiau atitinka teorinius apmokestinimo principus negu iki tol buvusi.

6. Mokesčių teisės raida netolygi. Sparčiau keičiami apmokestinimo nei mokesčių administravimą reguliuojantys įstatymai. Mokesčių sistemoje pastebimas administracinių gebėjimų trūkumas.

7. Mokesčių teisėje turi būti priimtas Mokesčių kodeksas bei priimti teisės aktai dėl mokesčio ombudsmeno įkūrimo.

8. Mokesčių našta turėtų padidėti apmokestinant įmones ir sumažėti apmokestinant gyventojus.

9. Akivaizdus mokesčių teisės darbų trūkumas. Būsiami darbai šioje srityje padėtų geriau perprasti naujuosius apmokestinimo ypatumus ir suvokti jų prasmę bei reikšmę.



## LITERATŪRA

1. **Buškevičiūtė E.** Valstybės mokesčių sistema: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 1998. – 221 p.
2. **Zinytė D., Pajuodienė G. M.** Fiskalinė politika Lietuvoje: analizė ir siūlymai. – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1994. – 32 p.
3. Integracijos žinios. 2001 m. Nr. 10 (30).
4. **Žvirblis A., Pajuodienė G. M.** Kas žinotina mokesčių mokėtojai. – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 1994. – 96 p.
5. Kiek sumokėjome į valstybės biudžetą? // Valstybės pinigine, 1999 10 28.
6. Lietuvos laukia dar viena mokesčių revoliucija // Lietuvos rytas, 2002 07 15.
7. **Chlivickas E.** Lietuvos mokesčių sistema: metodinė medžiaga. – Vilnius: FM Mokymo centro leidybos grupė, 1996. – 65 p.
8. **Kaunienė V.** Lietuvos mokesčių sistema: paskaita. – Kaunas: LŽŪU Leidybinis centras, 1996. – 48 p.
9. **Lietuvos Respublikos** Vyriausybės nutarimas dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos // Valstybės žinios. 1998 m. rugpjūčio 11 d.
10. **Lietuvos Respublikos** Vyriausybės nutarimas dėl valstybės institucijų ir įstaigų administracinių gebėjimų administruoti Europos Sąjungos struktūrinės paramos lėšas stiprinimo // Valstybės žinios. 2002 m. kovo 5 d.
11. **Lukaševičius K.** Verslas ir apmokestinimo tobulinimo strategija: Daktaro disertacija. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 1998.
12. **Wonnacott P., Wonnacott R.** Mikroekonomika. – Kaunas: Poligrafija ir informatika, 1998. – XX, 571 p.
13. Mokesčių reforma ekonomikos augimo labui // Konferencijos medžiaga. – Vilnius: Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 1995.
14. Mokesčių sistemos patobulinimo pasiūlymai // Smulkaus ir vidutinio verslo skatinimo programa. – Vilnius, 1998.
15. **Gluchowski J.** Pro publico bono. – Torun, 2002.
16. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo. Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEC). 1977 m. gegužės 17 d.
17. Teisinės valstybės link. Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius: LTA, 2000. – 174 p.
18. Užsienio lėktuvai aplenkia Lietuvą // Lietuvos rytas. 2002 m. rugsėjo 20 d.
19. **Rimas J.** Vietiniai mokesčiai. – Kaunas: Technologija, 2000. – 164 p.
20. **Лукашов А. И.** Преступления против порядка осуществления экономической деятельности – Минск: Тесей, 2002.
21. **Мещерякова О. В.** Налоговые системы развитых стран мира (справочник) – Москва: Фонд «Правовая культура», 1995.– 240 с.
22. **Налого: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника.** – Москва: Финансы и статистика, 2000. – 544 с.
23. **Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева.** – Москва: Юристъ, 2000. – 600 с.
24. **Vaitiekienė E., Vidrinskaitė S.** Lietuvos konstitucinės teisės įvadas. – Vilnius: Justitia, 2000. – 200 p.
25. **Vaišvila A.** Teisės teorija: vadovėlis. – Vilnius: Justitia, 2000. – 376 p.



## ***Features of the new tax system***

***Justė Tušaitė***

*Law University of Lithuania*

### **SUMMARY**

*No legal norm can perform its functions alone and be a live norm. Therefore, legal norms are organised into an integral system and are linked together by the general notion and purpose of law. In a democratic society, the action of a legal norm should be focussed on the achievement of the main goal of law – ensuring security of human rights. Then the single goal is strived for by norms of different branches of law. As a part of the system of law, tax law norms are interdependent; changes in the system of law cause changes in the tax norms and vice versa. In this work, only the essential changes in the tax system are revealed, mentioning the other law branches' influence over and interconnections with the tax law. Deep understanding and detailed analysis of such changes and interconnections would allow much more exact forecasting of developments in the tax law.*

*Both mass media and responsible officials of the Ministry of Finance call today's changes in tax law a "tax revolution". When did this "revolution" start and which stage of it the tax law has reached? When one may say that the "revolution" is over? What is the difference between the tax law norms that had been in force until the beginning of 2003 and those expected in the nearest future? What are the features of the old tax system? What are the forecasts of the Lithuanian tax system for the future? Maybe no "revolution" has taken place, and changes occurring in the tax law are common to those in other branches of law? The diversity of opinions about these changes shows that the processes taking place today are important for many people. Furthermore, changes in the tax law are related to the budget formation and have a direct effect upon the process of establishment of the rule of law, while the latter directly affects developments in the tax law.*

*Every year, many new legal acts are adopted in Lithuania, including tax law acts; and many of them are amended later. Substantial changes in the tax law started in 1990–1991. E. g., the effect of the Republic of Lithuania Temporary Law on Natural Persons' Income Tax No. I-641 adopted on 5 October 1990 ceased as late as in 2003, after more than twelve years' operation as a temporary law. It had been amended 50 times, with the last amendment in June 2002. The new Law on Residents' Income Tax was adopted in July 2002. Other key tax legal acts developed in a similar way. 1995–1996 was an important stage: the Law on Tax Administration was adopted. The year 1998 is important because a government resolution concerning a programme for putting taxation legal framework into order was adopted. Substantially new in its nature, the resolution provided for an orderly reforming of the tax law in accordance with the rules set out in the programme. The significance of acts of tax legislation is equal to that of documents enacted in 1990.*

*All these changes were influenced by various external and internal factors. The improvement of the tax system is aimed at promotion of economic growth and guaranteeing stable budgetary income, fair taxation and competition. Now the changes are to be harmonised with the European Union's *acquis*. Development of the taxation system takes place along several lines including improvement of the taxation mechanism itself and improvement of administration. However, the implementation of changes is not uniform. While legal acts governing taxation are harmonised with *acquis* at a faster pace, changes in administration have not been sufficiently rapid since 1996. The start of elaboration of the Tax Code embracing all tax laws and law enforcement procedures was planned for 1998. The Tax Code is not complete at the present moment. A concept of a national tax ombudsman was presented to the Ministry of Finance in 1999; it has not been implemented so far. In the opinion of the European Commission, the greatest challenge in adopting the internal market legislation by the Member States lies not in the technical uniformity of national and Community legal acts but in the adaptation of national mechanisms and societies to common Community conditions. The European Commission considers that special courts, ombudsmen etc. could serve as administration mechanisms or structures under other names. The EU *acquis* and mechanisms proposed would secure development and correct operation of a tax system harmonised with the EU requirements.*