

PRID TIN S VERT S MOKES IO ATSKAITOS PROBLEMINIAI ASPEKTAI

Dr. Egidija Smalakien

Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 268 78 27
Elektroninis paštas E.Smalakiene@vmi.lt

Pateikta 2003 m. gruodžio 5 d.

Parengta spausdinti 2004 m. vasario 14 d.

Pagrindinės sąvokos: pirkimo PVM atskaita – tai PVM sumos už įsigytas prekes ar gautas paslaugas dalies buhalterinis (aritmetinis) atskyrimas.

Ūkinės operacijos turinys – konkretūs ekonominiai-ūkiniai ar gamybiniai ūkio subjekto veiksmai, kuriuos atlikus pasikeičia turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydis ir struktūra.

Keywords: Input VAT deduction is the bookkeeping (arithmetic) separation of part of the VAT sum for goods acquired or services received.

The scope of the economic operation is the specific economic-business or production actions of the business entity, after performance of which the size and structure of the assets, equity or liabilities are subject to change.

S a n t r a u k a

Straipsnyje analizuojami šiandien ypač aktualūs *teoriniai ir praktiniai* klausimai, kylantys pirkimo PVM atskaitos srityje ir aktualūs visiems mokestinių-teisinių santykių dalyviams. Trumpai apžvelgiamos PVM atsiradimo istorinės prielaidos. Analizuojami atskiri šiuo metu Lietuvoje galiojantys norminiai aktai, reglamentuojantys pirkimo PVM atskaitos pagrindus, buhalterinės apskaitos dokumentų juridinę galią. Sprendžiamos esminės praktinės problemos, nagrinėjant atskirus atvejus, kai apskaitos dokumentas formaliai atitinka įstatymų reikalavimus, tačiau juridinės galios neturi, aptariami esminiai Lietuvoje galiojančių įstatymų reikalavimai, keliami apskaitos dokumentų rekvizitams, gilinamasi į kiekvieno atskiro rekvizito reikšmę, galiojimo sąlygas. Nustatomi esminiai šiuo metu Lietuvoje galiojančių įstatymų atskirų nuostatų prieštaravimai ir neapibrėžtumai. Straipsnyje lyginami atskiri mokestiniai-teisiniai terminai, *analizuojama jų lingvistinė, teisinė prasmė ir reikšmė bendroje finansinės apskaitos sistemoje. Bandoma nuodugniau pažvelgti į atskirų terminų ir finansinių-teisinių sąvokų turinį* ir taikant sisteminės analizės, sąvokų interpretacijos, gramatinio–loginio, praktinės analizės ir norminių aktų analizės metodus suformuluojamos pirkimo PVM atskaitos ir ūkinės operacijos turinio sąvokos. Nustatomos sąlygos, kada apskaitos dokumentas laikyti-

nas turinčiu juridinę galią ir kada ne, ir šiuo pagrindu formuluojamos rekomendacijos, leidžiančios mokesčių mokėtojui atskaityti pirkimo PVM, o mokesčio administratoriui suteikiančios galimybę efektyviau administruoti šią sudėtingą PVM atskaitos procedūrą.

Straipsnis parengtas analizuojant bei apibendrinant Lietuvos mokesčių teisės aktų ir finansų teisės aktų nuostatas, užsienio šalių ir Lietuvos autorių ir mokesčių teisės specialistų, nagrinėjusių straipsnyje keliamas problemas, nuomones.

Ižanga

Sakoma, kad trys iš keturių mokesčiams skirtų klausimų, kuriuos mėgina išsiaiškinti ne tik praktikai, bet ir mokslininkai, yra susiję su pridėtinės vertės mokesčiu. Lietuvoje kasmet kyla daug ginčų ir nesutarimų tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų būtent dėl PVM apskaičiavimo ir šio mokesčio atskaitos. Šiuo metu Lietuvos mokesčių politikoje daug nesklandumų, susiklostančių PVM atskaitos teisinio reglamentavimo srityje. Literatūros mokesčių klausimais išleista nemažai, tačiau PVM atskaitos procesas ir su šiuo procesu susiję klausimai neanalizuoti visiškai, net ir glaustas šio reiškinio tyrimas Lietuvoje neatliktas. Todėl teisės normos, reglamentuojančios PVM atskaitos procesinius klausimus, praktikoje aiškinamos ir taikomos skirtingai. Tiek norminėje pačių mokesčių, tiek jų administravimo bazėse ypač daug dėmesio turėtų būti skiriama PVM atskaitos proceso, kaip ypač reikšmingo mokestinio-teisinio reiškinio Lietuvoje, įvardijimui ir tiksliam šio reiškinio terminų suformulavimui, santykių, kylančių tarp mokesčio administratoriaus ir mokesčių mokėtojo atskaitant PVM, tyrimui, nes dauguma apibendrinamųjų išvadų daroma vadovaujantis ne autoritetinga mokslininkų nuomone, o teisės aktų, reglamentuojančių PVM atskaitos procesą, praktine analize.

Šio mokslinio straipsnio tyrimo objektas yra PVM atskaitos samprata, atvejai, kai PVM atskaita galima ir kai negalima, ūkinės operacijos turinio samprata ir šios sampratos įtaka PVM atskaitos procesui.

Pridėtinės vertės mokesčio įvedimas Lietuvoje

Pridėtinės vertės mokestį 1954 m. įvedė M. Lore. Jis nagrinėjo aktualius Prancūzijos mokesčių sistemos klausimus. M. Lore pirmasis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj tuo metu buvusio apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti šiam mokesčiui būdingą „kaskadinį efektą“. M. Lore savo teorijoje nurodė, kad PVM tarifas turėtų būti taikomas bendrajai prekės ar paslaugos vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose [1, p. 69]. Be PVM, istorijoje nėra žinoma kito atvejo, kai teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas praktikoje ir daugelyje šalių taptų vartojimo mokesčiu [2, p. 29]. Prie PVM paplitimo daugiausiai prisidėjo Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) 1967 m. balandžio mėnesį priimtose Pirmoji ir Trečioji direktyvos, pagal kurias EEB šalys privalėjo įvesti PVM kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Prancūzijoje šis mokestis galutinai buvo įvestas tik 1968 m., o vėliau sparčiai paplito kitose šalyse. Vokietija tapo antrąja šalimi, kurioje buvo įvestas PVM. Daugelis šalių šį mokestį įvedė palyginti neseniai, pavyzdžiui, Vengrijoje jis įvestas dar komunistinės santvarkos sąlygomis – 1988 m., Japonijoje – 1989, Čekijoje, Slovakijoje, Estijoje, Latvijoje – 1993 metais.

Lietuvos Respublikos Seimas 1993 m. gruodžio 22 d. priėmė Pridėtosios vertės mokesčio įstatymą, kuris vėliau pervadintas į Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą. Šis įstatymas Lietuvoje įsigaliojo 1994 m. gegužės 1 d. ir pakeitė iki tol galiojusį bendrąjį akcizą [3, p. 2]. Lietuvos teisinėje mokesčių sistemoje PVM įstatymas buvo taisytas daugiau kaip tris šimtus kartų, ir nors didžioji dalis klausimų buvo išspręsta, daugelis jų liko problemiški, ne iki galo apibrėžti, o tai sudaro prielaidas atsirasti vis naujiems ir tobulesniems piknaudžiavimo atvejams.

Per pirmuosius ketverius PVM įstatymo Lietuvoje galiojimo metus (1995–1998 m.) šalies biudžeto pajamas iš esmės sudarė netiesioginių mokesčių įmokos, kurių 70 proc. buvo PVM. Spartaus šio mokesčio įplaukų didėjimo priežastis buvo PVM lengvatų panaikinimas ir PVM tarifo lietuviškoms maisto prekėms padvigubinimas (nuo 9 iki 18 proc.) [4, p. 6–7]. Lietuvoje šio mokesčio įvedimą lėmė du veiksniai: pagrindinės gyventojų grupės pragyvenimo lygis (matuojamas pajamų dydžiu, tenkančiu vienam gyventojui) ir susiformavę šio mokesčio vertinimo stereotipai (atsižvelgiant į uždavinius, kuriuos kelia rinkos ekonomika apmokestinimui) [5].

PVM – tai netiesioginis bendrasis vartojimo mokestis, kuriuo iš esmės apmokestinama visa prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu sukurta pridedamoji vertė, taip pat importuojamos prekės ir paslaugos. Kaip teigia rusų autorius N. N. Tiutiuriukovas, PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja tol, kol pasiekia galutinį vartotoją – tikrąjį PVM mokėtoją [6, p. 29].

Mokesčių specialistas A. V. Brizgalinas nurodo, kad šio mokesčio apmokestinamoji bazė nesutampa su apmokestinimo objektu, nes ją sudaro mokesčio objektas, būsimos mokesčio objektas (avansas) ir kitos lėšos, kurių gavimas susijęs su PVM mokėjimu [7, p. 535].

PVM yra populiarus, nes atitinka keturis esminius apmokestinimo principus: teisingumą, ekonominį efektyvumą, administravimo paprastumą, mokestinių įplaukų produktyvumą ir elastingumą [8, p. 11–15], be to, yra glaudžiai susijęs su vartojimu, todėl priimtinas politiškai ir mažiau atkreipia visuomenės dėmesį, nes apmokestinimo bazė palyginti nekoncentruota [9, p. 37].

PVM atskaitos samprata, probleminiai aspektai

Šiuo metu Lietuvoje ypač aktuali problema – pirkimo (importo) PVM atskaita, kuri laikytina sudėtinė bendros finansų apskaitos dalimi ir vadintina universalua, tarptautine verslo kalba, tuo pabrėžiant jos svarbą šalies mokestiniuose-teisiniuose procesuose [10; 2, p. 6]. Teisė į PVM atskaitą yra PVM mechanizmo pagrindas, sudarantis sąlygas surinkti mokesčių dalimis per įvairias gamybos ir išplatavimo stadijas.

Tam, kad išsamiai išnagrinėtume pirkimo PVM atskaitos svarbiausias problemas, bandykime panagrinėti, ką reiškia žodis „atskaita“ lingvistine prasme.

„Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“ nurodo, kad žodis atskaita – tai atskaitymas, matuojamo dydžio įvertinimas; atskaitymas – atskaitomoji suma; atskaityti – atskirti, palikti kieno nors naudai išmokamosios pinigų sumos dalį [11, p. 58]. „Teisinių terminų žodyne“ teigiama, kad atskaitymai gali būti amortizaciniai, iš pelno ir buhalteriniai [12, p. 21].

Teisine prasme, pagal PVM įstatymo, galiojančio nuo 2002 m. liepos 1 d., 2 straipsnį PVM atskaita – tai pirkimo ir (arba) importo PVM dalis. Pirkimo PVM – tai PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes arba paslaugas, taip pat PVM suma, apskaičiuota už pasigamintą ilgalaikį materialųjį turtą [13].

Apibendrinant anksčiau išdėstytus teiginius, darytina išvada, kad pirkimo PVM atskaita – tai PVM sumos už įsigytas prekes ar gautas paslaugas dalies buhalterinis (aritmetinis) atskyrimas.

Išsiaiškinę, kas yra pirkimo PVM atskaita, glaustai paanalizuokime įstatymo nustatytas sąlygas, kurioms esant minima atskaita yra galima ir kada ne.

Teisę atskaityti sumokėtą pirkimo ar importo PVM turi tik kaip PVM mokėtojai įsiregistravę apmokestinamieji asmenys. Asmuo, nors ir vykdomas ekonominę veiklą, bet nesantis PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju, todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM bei į muitinės sąskaitą sumokėtas importuotų prekių importo PVM jam nekompensuojamas, t. y. jis neturi teisės į PVM atskaitą. Pažymėtina ir tai, kad kaip PVM mokėtojas įregistruotas ūkio subjektas gali atskaityti pirkimo ar importo PVM tik tuo atveju, jei įsigytos prekės ir paslaugos yra skirtos PVM apmokestinamų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. PVM apmokestinamų prekių (pa-

slaugų) tiekimu laikomas prekių ir paslaugų, apmokestinamų standartiniu 18 procentų PVM tarifu ir lengvatinais 9 procentų ir 5 procentų bei nuliniu PVM tarifu, tiekimas. Todėl nesvarbu, kokio dydžio PVM mokėtojai priklauso apskaičiuoti už savo tiekiamas PVM prekes ar teikiamas paslaugas, mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiai PVM apmokestinamai veiklai įsigytų prekių ir paslaugų visą pirkimo ar importo PVM sumą. Taip pat pirkimo ar importo PVM galima atskaityti, jeigu įsigytos prekės ar gautos paslaugos yra skirtos prekėms tiekti ar paslaugoms teikti už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.

PVM įstatymo 64 straipsnyje nurodyta, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą-faktūrą arba kitą šiame įstatyme nurodytą apskaitos dokumentą, kuris nustatyta tvarka gali arba turi būti naudojamas prekių tiekimui ir arba paslaugų teikimui arba avansui įforminti. Turimame apskaitos dokumente PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turimas apskaitos dokumentas privalo turėti visus šio įstatymo ir kitų teisės aktų reikalaujamus rekvizitus, o šio dokumento blankas turi būti prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) įsigytas teisės aktų nustatyta tvarka ir atitikti teisės aktų reikalavimus, keliamus šiam blankui. Pagal PVM įstatymo 80 straipsnį PVM sąskaita-faktūra privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų nustatytus privalomus apskaitos dokumento rekvizitus. PVM sąskaitoje-faktūroje privalo būti nurodyta: prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo kodas arba asmens kodas (jeigu tai fizinis asmuo), prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas, prekių arba paslaugų pirkėjo (kliento) pavadinimas ir kodas arba vardas, pavardė ir asmens kodas (jeigu tai fizinis asmuo), tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų pavadinimas, tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė, PVM tarifas (tarifai), PVM suma, kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai [13].

Apskaitos dokumentų juridinę galią reglamentuoja bei privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus nustato Buhalterinės apskaitos įstatymo, galiojančio nuo 2002 m. sausio 1 d., 13 straipsnis, kuriame nurodyta, kad įrašai apskaitos registruose daromi tik pagal apskaitos dokumentus, turinčius šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytus rekvizitus: apskaitos dokumento pavadinimas; ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas; apskaitos dokumento data; ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys; ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška. Jeigu ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas nurodomas kiekybine išraiška, turi būti nurodyti mato vienetai; asmens(-ų), kuris(-ie) turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, vardas(-ai) arba pirmoji(-osios) vardo(-ų) raidė(-ės), pavardė(-ės), parašas(-ai) ir pareigos. Mokesčių apskaitos dokumentų reikalavimus, taip pat šių dokumentų gaminimo ir platinimo tvarką, nustato Vyriausybė. Todėl specialus apskaitos dokumentas, kuriame nėra visų privalomų bei papildomų privalomų rekvizitų arba jei jis surašytas ne ant Vyriausybės nustatyta tvarka įsigyto blanko, juridinės galios neturi ir daryti įrašus remiantis juridinės galios neturinčiu dokumentu buhalterinėje apskaitoje negalima [14].

Apibendrinant anksčiau išdėstytas įstatymų nuostatas, atrodytų, lyg ir viskas aišku, – pirkimo PVM atskaityti galima, jei pirkėjas turi pardavėjo – PVM mokėtojo – išrašytą PVM sąskaitą-faktūrą, kurioje yra nurodyti visi įstatymo reikalaujami rekvizitai ir kurios blankas įsigytas Vyriausybės nustatyta tvarka. Tačiau išsamiau įsigilinus į visą šį mokesstinį-teisinį procesą vis dėlto kyla keletas klausimų:

1. ar galima atskaityti pirkimo PVM, jei asmuo, išrašęs PVM sąskaitą-faktūrą, buvo įsteigtas ir (ar) įregistruotas kaip PVM mokėtojas panaudojus suklastotus dokumentus, įskaitant atvejus, kai panaudojami pamesti ar kitaip prarasti asmens dokumentai?
2. ar galima atskaityti pirkimo PVM, jei asmuo, išrašęs PVM sąskaitą-faktūrą, įsteigtas ar įregistruotas kaip PVM mokėtojas pasinaudojant statybiniais asmenimis, įskaitant

- įmonės, kurių savininkai ar vadovai patvirtina, kad nieko nežino apie tikrąją įmonės veiklą?
3. ar galima atskaityti pirkimo PVM, jei asmuo, išrašęs PVM sąskaitą-faktūrą, neteikia PVM deklaracijų arba deklaruoja, kad veiklos nevykdo, tačiau iš tikrųjų veikla vykdoma?
 4. ar galima atskaityti pirkimo PVM, jei asmuo, išrašęs PVM sąskaitą-faktūrą, įsteigtas, kaip PVM mokėtojas įregistruotas ir naudojamas visuomenei priešiškais interesais, vykdo kitokią, negu nurodyta steigimo dokumentuose, veiklą ar naudojamas kaip priedanga neteisėtai veiklai vykdyti?
 5. ar galima atskaityti pirkimo PVM, jei asmuo, išrašęs PVM sąskaitą-faktūrą, dėl kurio vykdytų sandorių ar neteisėtos veiklos, susijusios su apgaulės būdu susigražintu ar į biudžetą nesumokėtu PVM, iškelta baudžiamoji byla?

Į visus iškeltus klausimus yra vienas kategoriškas atsakymas – ne, pagal anksčiau nurodytų ūkio subjektų išrašytas PVM sąskaitas-faktūras pirkimo PVM atskaita negalima, nes laikytina, kad tokio asmens išrašytoje PVM sąskaitoje-faktūroje neteisingai nurodytas asmens, atsakingo už ūkinės operacijos teisingą įforminimą, vardas, pavardė, pareigos ir parašas arba neteisingas ūkinės operacijos turinys.

Dažnas mokesčių mokėtojas į PVM atskaitą įskaito pirkimo PVM sumas, išskirtas PVM sąskaitose-faktūrose, kuriose nurodyti visi įstatymo reikalaujami rekvizitai, tačiau problema ta, kad dažnai vienas ar keli rekvizitai būna tik formaliai nurodyti apskaitos dokumente, o iš tiesų jie būna neteisingi. Todėl apskaitos dokumentų rekvizitai, kaip įstatymo nustatyti privalomi tam tikrų dokumentų turinio elementai, kurių nesant dokumentai negalioja, turi būti ne tik formaliai nurodyti apskaitos dokumente, bet ir turi būti tikri. Buhalterinės apskaitos įstatymo nustatyti privalomi rekvizitai reiškia, kad būtent apskaitos dokumente nurodytas subjektas dokumente nurodytomis sąlygomis atliko ūkinę operaciją ir dokumentą surašęs ir pasirašęs asmuo yra tas pats asmuo, bei jis yra įgaliotas pasirašyti apskaitos dokumentą, todėl nepakanka, kad apskaitos dokumentas būtų surašytas ant nustatyta tvarka išduoto blanko, bet turi būti iš tikrųjų, apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis, įvykusi ūkinė operacija. Vien formalus būtinų rekvizitų viseto buvimas apskaitos dokumente nėra pakankamas pagrindas tokį dokumentą laikyti turinčiu juridinę galią.

Vertinant mokesčinius-teisinius santykius, reguliuojančius teisės normų turinį loginiu ir teleologiniu aspektais, yra pagrindas pripažinti, jog šios normos reguliuoja teisėtą ūkio subjektų veiklą ir nustato tokios veiklos pagrindu išrašomų apskaitos dokumentų, iš kurių susiformuoja teisės ir pareigos vykdant viešąsias prievoles, reikalavimus, todėl tai, jog neteisėtoje veikloje nors vienas iš ūkinių santykių dalyvių laikėsi visų formalių, įstatymų nustatytų apskaitos dokumentų įsigijimo ir jų rekvizitų reikalavimų, nesukuria teisių, tapačių kylančioms iš sąžiningos ir teisėtos veiklos. Todėl mokesčių teisės aktuose vartojama sąvoka „juridinę galią turinčiuose“ vertintina kaip teisinė kategorija, nustatanti ne tik formaliuosius reikalavimus (formalusis rekvizitų įrašymas), bet ir turinio, kaip objektyviai egzistuojančios juridinių faktų visumos, reikalavimus [15].

Kiekvienam mokesčių mokėtojui nustatoma pareiga PVM apskaičiuoti tik pagal juridinę galią turinčius apskaitos dokumentus, o tai, ar dokumentai turi juridinę galią, ar jos neturi, daro įtaką mokesčių mokėtojo mokesčinės prievolės valstybei dydžiui, todėl mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos dėl pardavėjo tinkamo mokesčių įstatymų reikalavimų atliekant ūkinės operacijas vykdymo kontrolės išplaukia ne iš imperatyvia forma įstatyme įtvirtintos tokios prievolės, o iš įstatymo nustatytų mokesčių mokėtojo teisių vykdant mokesčines prievoles valstybei turinio ir tiesiogiai priklauso nuo ūkinių operacijų partnerio veiklos teisėtumo.

Mokesčių mokėtojas turi galimybę pasirinkti, ar nesiėmus visų priemonių užtikrinant kitos sandorio šalies veiksmų teisėtumą rizikuoti įmokų biudžetui dydžiu, kuris priklauso nuo anksčiau minėtų įstatymų apibrėžtų juridinę reikšmę turinčių faktų, ar teisėtomis priemonėmis pašalinti bet kokias prielaidas apgaulingiems komercijos partnerio veiksams, kartu garantuojant efektyviausią savo prievolių valstybei vykdymą.

Tačiau dažnam mokesčių mokėtojui kyla klausimas, kokius konkrečius veiksmus mokesčių mokėtojas turėtų atlikti, norėdamas įsitikinti ūkinių operacijų partnerio veiklos teisėtumu? Apibendrinant Vyriausiojo administracinio teismo praktiką darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas, prieš sudarydamas konkrečius sandorius, turėtų patikrinti ūkinės operacijos partnerio asmens tapatybę, t. y. ar tikrai prisistatęs konkrečiu ūkio subjektu asmuo yra tas pats asmuo, ar minėtas asmuo turi teisę išrašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus, t. y. ar minėtas asmuo turi įgaliojimą (prokūrą) atstovauti tam tikram ūkio subjektui, ar dirba konkrečioje įmonėje. Praktika rodo, kad minėtų prevencinių veiksnių nepakanka norint įsitikinti ūkinių operacijų partnerio veiklos teisėtumu, todėl mokesčių mokėtojui taip pat pravartu žinoti, ar ūkinės operacijos partneris turi apskaitos dokumente nurodytų prekių įsigijimo dokumentus, bei svarbu pasitikrinti, ar ūkio subjektas įsteigtas teisėtai. Visi šie išvardyti veiksmai turėtų padėti mokesčių mokėtojui apsaugoti nuo nesažiningų komercinių partnerių veikų ir išvengti mokesstinės atsakomybės.

Šiuo metu vienas iš daugiausiai diskusijų sukeliančių apskaitos dokumento rekvizitų yra ūkinės operacijos turinys. Ir nors, kaip anksčiau minėta, mokesčius reglamentuojantys įstatymai jau ne kartą buvo keisti, tačiau jie vis tiek vis dar painūs ir neišsamūs, nes, kaip matyti iš anksčiau išdėstytų įstatymų nuostatų, tam, kad apskaitos dokumentas turėtų juridinę galią, jame privalo būti nurodytas rekvizitų visetas, į kurį įeina ir ūkinės operacijos turinys, tačiau nė vienas įstatymas Lietuvoje neįvardija tokio mokesstinio-teisinio reiškimo kaip „ūkinės operacijos turinys“, todėl kyla klausimas, kas gi yra ūkinės operacijos turinys ir kas jį sudaro? Atsakymo nerasime nė viename norminiame akte, todėl taikydami gramatinį-loginį ir praktinės analizės metodus bandysime atsakyti į šį klausimą.

Rusų autoriai V. Gurejevas ir D. Vinickis nurodo, kad ūkinės operacijas paprastai sudaro daugelis aktyvių gamybinių ar kitokių ūkinio pobūdžio veiksnių [16; 95 p.].

„Dabartinės lietuvių kalbos žodynas“ nurodo, kad žodis *turinys* reiškia reikalą ar reiškinio esmę, pagrindinę mintį, temą, pagrindinę prasmę, žodis *ūkinis* – tai ekonominis, skirtas ūkio reikalams, o *operacija* – proceso baigtinė dalis, veiksmas [11; 863, 869, 461 p.] „Teisinių terminų žodyne“ nurodyta, kad operacija gali būti atsiskaitomoji, bankinė, kasos, neprekinė ir piniginė [12, p. 106].

Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnį ūkinė operacija – ūkio subjekto veikla, keičianti turto ir (arba) nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą [14].

Gramatiškai-logiškai apibendrinus anksčiau išdėstytas nuostatas, darytina išvada, kad ūkinės operacijos turinys – konkretūs ekonominiai-ūkiniai ar gamybiniai ūkio subjekto veiksmai, kuriuos atlikus pasikeičia turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydis ir struktūra.

Šioje straipsnio dalyje darytina išvada, jog tam, kad apskaitos dokumentas turėtų juridinę galią, pagal jame išdėstytą rekvizitų visetą turi būti aišku, kokiomis sąlygomis ir kokia konkrečiai ūkinė operacija – kokie konkretūs ekonominiai-ūkiniai ar gamybiniai veiksmai ir tarp kokių ūkio subjektų buvo atlikti, nes kiekvieno apskaitos dokumento rekvizito paskirtis yra atspindėti įvykusias ūkinės operacijas ir jų turinį.

Išvados

1. Pirkimo PVM atskaita – tai PVM sumos už įsigytas prekes ar gautas paslaugas dalies buhalterinis (aritmetinis) atskyrimas.

2. PVM atskaita negalima:

– kai PVM sąskaitą-faktūrą išrašo asmuo, kuris įsteigtas ir (ar) įregistruotas kaip PVM mokėtojas, panaudojus suklastotus dokumentus, įskaitant atvejus, kai panaudojami pamesti ar kitaip prarasti asmens dokumentai;

- kai apskaitos dokumentą išrašo asmuo, įsteigtas ar įregistruotas kaip PVM mokėtojas, pasinaudojant statytiniais asmenimis, įskaitant įmones, kurių savininkai ar vadovai patvirtina, kad nieko nežino apie tikrąją įmonės veiklą;
- kai asmenys neteikia PVM deklaracijų arba deklaruojantys, kad veiklos nevykdo, tačiau iš tikrųjų veikla vykdoma, arba asmuo, kuris įsteigtas kaip įregistruotas PVM mokėtojas ir naudojamas visuomenei priešiškais interesais, vykdo kitokią, negu steigimo dokumentuose nurodyta, veiklą ar naudojamas kaip priedanga neteisėtai veiklai vykdyti;
- kai asmuo, dėl kurio vykdytų sandorių ar neteisėtos veiklos, susijusios su apgaulės būdu susigražintu ar į biudžetą nesumokėtu PVM, iškelta baudžiamoji byla.

Išvardytų asmenų išrašyti apskaitos dokumentai neturi juridinės galios, nes laikytina, kad ūkinės operacijos tarp tokių ūkio subjektų, kokie nurodyti apskaitos dokumentuose, neįvyko.

3. Apskaitos dokumentų rekvizitai, kaip įstatymo nustatyti privalomi tam tikrų dokumentų turinio elementai, kurių nesant dokumentai negalioja, turi būti ne tik formaliai nurodyti apskaitos dokumente, bet ir turi būti tikri.

4. Nepakanka, kad apskaitos dokumentas būtų surašytas ant nustatyta tvarka išduoto blanko, bet turi būti iš tikrųjų, apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis, įvykusi ūkinė operacija. Vien formalus būtinų rekvizitų viseto buvimas apskaitos dokumente nėra pakankamas pagrindas tokį dokumentą laikyti turinčiu juridinę galią.

5. Mokesčių mokėtojas, prieš sudarydamas konkrečius sandorius, turėtų patikrinti ūkinės operacijos partnerio asmens tapatybę, t. y. ar tikrai prisistatęs konkrečiu ūkio subjektu asmuo yra tas pats asmuo, taip pat ar minėtas asmuo turi teisę išrašyti ir pasirašyti apskaitos dokumentus, t. y. ar minėtas asmuo turi įgaliojimą (prokurą) atstovauti tam tikram ūkio subjektui, ar dirba konkrečioje įmonėje bei pasiteirauti, ar ūkinės operacijos partneris turi apskaitos dokumente nurodytų prekių įsigijimo dokumentus, ar sandorio partneris įsteigtas teisėtai.

6. Ūkinės operacijos turinys – konkretūs ekonominiai-ūkiniai ar gamybiniai ūkio subjekto veiksmai, kuriuos atlikus pasikeičia turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydis ir struktūra.



LITERATŪRA

1. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998.
2. **Pajuodienė G. M.** Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993.
3. **Pečiūra V.** PVM – kas slypi už šių raidžių. – Vilnius, 1994.
4. **Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P.** Kas valstybės kišenėje? Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2000. Nr. 7–8.
5. **Kalčinskas G., Juškauskas G., Zakalskienė R., Švelginienė L.** Aktualūs mokesčių ir apskaitos klausimai. Seminaro dalijamoji medžiaga. – Vilnius, 2000.
6. **Тютюрюков Н. Н.** Налоговые системы зарубежных стран Европы и США. – Москва, Gelios, 2002.
7. **Брызгалин А. В.** Налоги и налоговое право. – Москва, Analitika-Press, 1997.
8. **Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius, 2001.
9. **Novošinskienė A.** Vidaus prekių ir paslaugų mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės // Tiltai. – Klaipėda: Klaipėdos universitetas, 2000. Nr. 1.
10. **Dauderis H.** Finansų apskaita. 1993. Konkordijos universitetas, Vytauto didžiojo universitetas. Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras.
11. **Dabartinės lietuvių kalbos žodynas.** – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1993.

12. **Žiurlys A.** Teisinių terminų žodynas. – Vilnius, Valstybinė politinės ir mokslinės literatūros leidykla, 1954.
13. **Pridėtinės** vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 35.
14. **Buhalterinės** apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 99.
15. **Administracinė** byla Nr. A(7)–453/2000.
16. **Гуреев В. И.** Российское налоговое право. – Москва, Экономика, 1997; **Виницкий Д. В.** Российское налоговое право. – Санкт Петербург, „Юридический центр Пресс“ 2003.



Input VAT deduction problems

Dr. Egidija Smalakienė

Law University of Lithuania

SUMMARY

The paper deals with issues of special importance as of today that arise in the field of input VAT deduction. A brief review is given of the historical preconditions for emergence of VAT. Analysis is provided of certain normative acts currently valid in Lithuania, which regulate the fundamentals of input VAT deduction, the legal force of accounting documents; separate cases are studied when an accounting document formally is in conformity with the requirements of law but does not have the legal force; essential requirements, set for the particulars of accounting documents, are discussed. Separate tax-law terms are compared in the paper, and concepts of input VAT deduction and of the contents of an economic operation are formulated with the help of teleological, grammatical-logical, practical analysis and normative act analysis methods; conditions are determined when an accounting document is to be considered as being or not being of legal force.

The paper was prepared by making analysis and generalization of the legal acts in the field of taxes in Lithuania and provisions of legal acts relating to finance, opinions of foreign and Lithuanian authors and specialists in tax law, which were involved in studying problems considered in the paper.

