



## LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCINIS TEISMAS

### NUTARIMAS

Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui

Vilnius, 2000 m. kovo 15 d.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, susidedantis iš Konstitucinio Teismo teisėjų Egidijaus Jarašiūno, Egidijaus Kūrio, Zigmo Levickio, Augustino Normanto, Vlado Pavilionio, Jono Prapiesčio, Vytauto Sinkevičiaus, Stasio Stačioko, Teodoros Staugaitienės, sekretoriaujant Daivai Pitrėnaitei,

dalyvaujant suinteresuoto asmens – Lietuvos Respublikos Vyriausybės atstovei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkės pavaduotojai Birutei Černiuvienei,

remdamasis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 102 straipsnio 1 dalimi ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 1 straipsnio 1 dalimi, viešame Teismo posėdyje 2000 m. vasario 24 d. išnagrinėjo bylą Nr. 22/98 pagal pareiškėjo – Lietuvos apeliacinio teismo prašymą ištirti, ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštaruoja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams ir 127 straipsnio 3 daliai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui.

## Konstitucinis Teismas

**nustatė:****I**

Pareiškėjas – Lietuvos apeliacinis teismas apeliacine tvarka nagrinėjo civilinę bylą, kurioje buvo prašoma panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos patikrinimo aktą dėl pridėtinės vertės mokesčio bei baudų sumokėjimo ir sprendimą dėl pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo.

Teismas nutartimi bylos nagrinėjimą sustabdė ir kreipėsi į Konstitucinį Teismą su prašymu iširti, ar Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ (Žin., 1996, Nr. 44-1081; toliau – ir Nutarimas) 1.14 papunktis neprieštaruja Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams ir 127 straipsnio 3 daliai, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui.

Pareiškėjas prašymą grindžia šiais argumentais.

Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kokios formos teisės aktu nustatomi mokesčiai, kitos įmokos į biudžetus ir rinkliavos: „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, o Konstitucijos 94 straipsnyje nustatyti Vyriausybės kompetencijos bendrieji principai. Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatyme įtvirtinti pagrindiniai Vyriausybės įgaliojimai vykdant įstatymus ir Seimo nutarimus dėl įstatymų įgyvendinimo.

Pareiškėjas teigia, kad pagal Konstituciją ir Vyriausybės įstatymą Vyriausybė neturi teisės nustatyti mokesčių, kitų įmokų bei rinkliavų, Vyriausybei taip pat nesuteikta teisė nustatyti kitokią jų mokėjimo tvarką, negu ta, kuri įtvirtinta įstatyme. Nors Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu Vyriausybė yra įgaliota priimti poįstatyminius aktus pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) santykiams reguliuoti, tačiau jai nėra pavesta sureguliuoti santykių, atsirandančių apskaičiuojant PVM, jį mokant į biudžetą ar tvarkant PVM apskaitą. Tuo tarpu Vyriausybė Nutarimo 1.14 papunktyje įtvirtino reikalavimą mokesčio mokėtojams už parduodamas prekes apskaičiuoti mažesnę pardavimo PVM sumą (jeigu prekių pardavimo kaina mažesnė už jų pirkimo kainą arba apmokestinamąją vertę, kai prekės importuojamos), pirkimo (importo) PVM sumą atskaityti visą, o PVM deklaracijoje, kurios formą nustato finansų ministras, atitinkamai tikslinti (didinti iki pirkimo (importo) PVM dydžio) šių prekių pardavimo PVM sumą; ta pačia tvarka tikslinama (didinama) pardavimo PVM suma už prekes, kurių pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į atskaitą, jeigu paaiškėja, kad šios prekės nebus parduotos ar panaudotos PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ir paslaugoms teikti (prekėms sugedus, sudegus ir pan.). Todėl, pareiškėjo manymu, Nutarimo 1.14

papunktis prieštarauja Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams ir 127 straipsnio 3 daliai, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams.

Pareiškėjas nurodo, kad pagrindas mokėti PVM į biudžetą (ar grąžinti iš jo) yra PVM deklaracijos, kurios turi būti pagrįstos pirminiais apskaitos dokumentais, t. y. PVM sąskaitomis-faktūromis ar kitais dokumentais. Tik pirminių dokumentų pagrindu gali būti nustatomas pirkimo ir pardavimo PVM dydis. Kadangi tikslinant (didinant) deklaracijoje nurodytą pardavimo PVM sumą pagal Nutarimo 1.14 papunktį jokių pardavimo PVM padidėjimą pagrindžiančių pirminių dokumentų nereikalaujama, tokia nuostata prieštarauja Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai ir 9 straipsniui.

Pareiškėjas taip pat mano, kad Vyriausybė, Nutarimo 1.14 papunkčiu mokesčio mokėtojui nustatydamą papildomus reikalavimus padidinti mokėtiną PVM nesant tam dokumentinio pagrindo, iš tikrųjų reikalauja, kad PVM už tas pačias prekes būtų sumokėtas du kartus. Pareiškėjas nurodo, kad įsigydamas prekes pirkėjas sumoka PVM prekių pardavėjui, o prekėms sugedus ar kitaip žuvus pardavimo PVM suma turi būti padidinta iki pirkimo PVM sumos, t. y. pirkėjas turi antrą kartą sumokėti PVM už tas pačias prekes.

## II

Suinteresuoto asmens atstovės – Lietuvos Respublikos finansų viceministrė V. Latvienė ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkės pavaduotoja B. Černiuvienė raštu paaiškino, kad Nutarimo 1.14 papunktis neprieštarauja Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams ir 127 straipsnio 3 daliai, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui, ir pateikė tokius argumentus.

Nutarimas yra priimtas vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu. Nutarimu nėra nustatomi nauji mokesčiai – juo tik detalizuojama PVM skaičiavimo ir mokėjimo tvarka. Todėl Vyriausybė, priimdama šį nutarimą, vykdė savo įgaliojimus, jai suteiktus Konstitucijos 94 straipsniu, Vyriausybės įstatymu, Mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsniu ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, ypač jo 40 straipsniu.

Suinteresuoto asmens atstovių teigimu, Nutarimo 1.14 papunktis neprieštarauja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsniui, kuriame įtvirtinta bendra PVM apskaičiavimo tvarka. Minėtasis punktas neprieštarauja ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 16 straipsniui. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas mokesčio mokėtojai, įsigiję prekių (paslaugų), jau tą patį mokesstinį laikotarpį gali atskaityti visą pirkimo (sumokėtą importo) PVM sumą. PVM mokėtojams, tik įsigijusiems prekių ir paslaugų, pirkimo (sumokėtas importo) PVM grąžinamas iš biudžeto, jei įsigytos prekės (paslaugos) per tą patį ar kitus mokesstinius laikotarpius bus panaudotos

PVM apmokestinamai veiklai. Suinteresuoto asmens atstovės teigia, kad mokesčio mokėtojai prekių (paslaugų) įsigijimo metu paprastai dar nežino, ar jas panaudos PVM apmokestinamai veiklai, ar ne, todėl Vyriausybė Nutarimo 1.14 papunkčio nuostatomis sureguliuavo tą atvejį, kai pirktos prekės (paslaugos) nepanaudojamos PVM apmokestinamai veiklai, tačiau visa jų pirkimo PVM suma buvo nepagrįstai atskaityta.

Suinteresuoto asmens atstovės nurodė, jog pareiškėjo teiginys, kad Nutarimo 1.14 papunkčio nuostatos įpareigoja mokėtojus už tas pačias prekes PVM sumokėti du kartus, yra visiškai nepagrįstas. Į biudžetą grąžinama tik ta PVM suma (jos dalis), kuri už įsigytas prekes mokėtojui iš biudžeto buvo grąžinta avansu su sąlyga, kad įsigytos prekės (paslaugos) bus panaudotos PVM apmokestinamai veiklai.

Suinteresuoto asmens atstovių nuomone, Nutarimo 1.14 papunktis neprieštarauja Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai ir 9 straipsniui, nes minėtojo įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje nurodyta, jog „ūkinės operacijos, kurios negali būti dokumentuotos, turi būti pagrįstos su jomis susijusių kitų operacijų apskaitos dokumentais“, o jais galėtų būti laikomi prekių pirkimo dokumentai.

### III

Rengiant bylą teismui nagrinėjimui buvo gauti valstybės institucijų atstovų – Lietuvos Respublikos finansų viceministro E. Žilevičiaus, Seimo Biudžeto ir finansų komiteto pirmininkės E. Kunevičienės, Lietuvos Respublikos teisingumo viceministro G. Švedo ir Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus V. Vadapalo rašytiniai paaiškinimai, taip pat specialistų – Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Finansų ir kredito katedros vedėjos doc. dr. I. Čepienės, uždarnosios akcinės bendrovės „Pačiolis“ Audito ir konsultacijų centro direktorės J. Miškinytės, Lietuvos laisvosios rinkos instituto viceprezidentės R. Vainienės, Lietuvos teisės akademijos Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjo doc. dr. A. Miškinio ir Audito TŪB „J. Kabašinskas ir partneriai“ auditoriaus J. Kabašinsko rašytiniai paaiškinimai.

### IV

Suinteresuoto asmens atstovė Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkės pavaduotoja B. Čerņiuvienė per teisminį nagrinėjimą iš esmės pakartojė savo rašytiniuose paaiškinimuose išdėstytus argumentus.

Teismo posėdyje kalbėjo specialistai J. Miškinytė, J. Kabašinskas, taip pat Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Finansų ir kredito katedros doc. dr. P. Puzinauskas.

Konstitucinis Teismas

**konstatuoja:**

**I**

**Dėl Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams, 127 straipsnio 3 daliai ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams.**

1. Seimas 1993 m. gruodžio 22 d. priėmė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, kurio 15 straipsnyje nustatyta: „Mokesčio laikotarpiui pasibaigus, PVM mokėtojai privalo sumokėti į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos PVM sumos už parduotas prekes bei suteiktas paslaugas ir atskaitomos PVM sumos.“ Šio įstatymo 16 straipsnyje įtvirtinta: „Atskaitoma PVM suma yra įtraukta į apskaitą PVM suma už tiekėjų pateiktas prekes, suteiktas paslaugas bei importuotas prekes, skirtas apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti. Atskaitoma PVM suma nustatoma laikantis 18, 19 ir 20 straipsnių nuostatų“ (įstatymo 1997 m. spalio 14 d. redakcija).

Vyriausybė 1996 m. gegužės 9 d. priėmė nutarimą Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“, kurio 1.14 papunktyje nustatyta:

„<...> už parduodamas prekes apskaičiavus mažesnę pardavimo PVM sumą (jeigu prekių pardavimo kaina mažesnė už jų pirkimo kainą arba apmokestinamąją vertę, kai prekės importuojamos), pirkimo (importo) PVM suma atskaitoma visa, o PVM deklaracijoje, kurios formą nustato finansų ministras, atitinkamai tikslinama (didinama iki pirkimo (importo) PVM dydžio) šių prekių pardavimo PVM suma. Ši nuostata netaikoma, kai prekės parduodamos iš valstybės rezervo.

Ta pačia tvarka tikslinama (didinama) pardavimo PVM suma už prekes, kurių pirkimo (importo) PVM suma buvo įtraukta į atskaitą, jeigu paaiškėja, kad šios prekės nebus parduotos ar panaudotos PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ir paslaugoms teikti (prekėms sugedus, sudegus ir panašiai).

Tikslinamoji PVM suma, kuria šiame punkte nurodytais atvejais PVM deklaracijoje didinama pardavimo PVM suma, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (pajamas), priskiriama sąnaudoms“ (Nutarimo 1998 m. gruodžio 24 d. redakcija).

2. Pareiškėjas – Lietuvos apeliacinis teismas prašo ištirti, ar Nutarimo 1.14 papunktis neprieštarauja Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams, 127 straipsnio 3 daliai ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams.

Prašymas motyvuojamas tuo, kad pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Vyriausybė pagal

Konstitucijos 94 straipsnio 2 ir 7 punktus tik vykdo įstatymus bei Seimo nutarimus dėl jų įgyvendinimo, taip pat vykdo kitas pareigas, kurias jai paveda Konstitucija ir kiti įstatymai. Todėl, pareiškėjo nuomone, Vyriausybė negali nustatyti kokių nors mokesčių, kitokios jų mokėjimo tvarkos nei numato įstatymas, papildomų apribojimų, nenumatytų įstatymuose, ir pan., jei to padaryti jai nėra pavesta įstatymu, Seimo nutarimu dėl įstatymo įgyvendinimo ar Konstitucija.

Pareiškėjas teigia, jog Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu Vyriausybei yra pavesta priimti poįstatyminius aktus teisiniams santykiams sureguliuoti. Pareiškėjo nuomone, šis pavedimų sąrašas yra baigtinis. Nutarimo 1.14 papunktyje įtvirtintas reikalavimas pardavus prekes pigiau nei jų įsigijimo kaina ar muitinė vertė arba prekėms žuvus, dingus, sugedus didinti pardavimo PVM sumą iki pirkimo PVM sumos. Pareiškėjo manymu, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nesuteikia Vyriausybei teisės nustatyti tokių reikalavimų, nes jų nėra ir pačiame įstatyme, todėl Vyriausybė yra nekompetentinga savarankiškai nustatyti tokio apmokestinimo tvarką ir sąlygas.

Apibendrinus prašyme išdėstytus argumentus galima teigti, kad pareiškėjas abejoja, ar Nutarimo 1.14 papunkčio normos neprieštarauja Konstitucijai pagal formą, nes, pareiškėjo nuomone, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu Vyriausybei nebuvo pavesta šių santykių reguliuoti, nors pačiame įstatyme jie taip pat nebuvo sureguliuoti. Be to, pareiškėjo manymu, Vyriausybė ginčijamo akto nuostatomis faktiškai įpareigojo mokesčio mokėtojus PVM už tas pačias prekes mokėti du kartus: pirmą kartą – įsigyjant prekes prekių pardavėjui, o kitą kartą – prekėms žuvus, sugedus ir pan., kai pardavimo PVM suma tikslinama didinimo linkme iki pirkimo PVM sumos.

3. Mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį. Mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą.

Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nustatyta: „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.“ Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad šiomis ir kitomis Konstitucijos normomis ne tik yra įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyta, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas. Taigi mokesčius gali nustatyti tik įstatymas (Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d. nutarimai).

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje mokestis apibrėžiamas kaip „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“. Mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo. Mokesčiai, kaip prievolė, gali būti nustatomi (įvedami) tik įstatymu, kaip aukščiausios galios teisės aktu. Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir

surenkami, nepakanka mokesčių, kaip prievolę, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kurioje turi būti nustatoma ne tik mokesčio turinys, bet ir mokesčių administravimo organizaciniai klausimai, faktinių mokesčių mokėjimų apskaičiavimo metodika ir kt. Taigi teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais. Todėl nustatant mokesčius ypač aktualu atskirti, kokie santykiai turi būti reguliuojami įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais.

Pažymėtina, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu.

4. Konstitucijos 94 straipsnyje nustatyta:

„Lietuvos Respublikos Vyriausybė:

<...> 2) vykdo įstatymus ir Seimo nutarimus dėl įstatymų įgyvendinimo, taip pat Respublikos Prezidento dekretus;

<...> 7) vykdo kitas pareigas, kurias Vyriausybei paveda Konstitucija ir kiti įstatymai.“

Nagrinėjamos bylos atžvilgiu esminę reikšmę aiškinant šias konstitucines nuostatas turi tai, ar Vyriausybė gali poįstatyminiais aktais reguliuoti tam tikrus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos klausimus tik tada, kai jai įstatymu tai tiesiogiai pavesta, ar ji tai gali daryti savarankiškai atlikdama savo konstitucinę pareigą vykdyti įstatymus.

Pagal Konstitucijos 94 straipsnio 2 punktą Vyriausybė gali priimti poįstatyminius aktus nepriklausomai nuo to, ar jai įstatymu buvo nustatytas pavedimas, ar ne. Pagal Konstitucijos 94 straipsnio 7 punktą ji privalo priimti poįstatyminį aktą, kad realizuotų pareigą, kurią jai paveda Konstitucija ir kiti įstatymai. Nagrinėjamos bylos kontekste svarbu tai, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsnio 2 dalį Vyriausybė turi teisę, įgyvendindama mokesčių įstatymus, nustatyti atitinkamus metodus bei taisykles, užtikrinančias mokesčio administravimą. Tačiau visais atvejais Vyriausybės teisės aktas negali prieštarauti įstatymui, be to, jame negali būti naujų teisės normų, kurios konkuruotų su įstatymo normomis. Taip pat ir pats įstatymų leidėjas negali nustatyti Vyriausybei pavedimo, kuris savo turiniu pažeistų konstitucinį įstatymo viršenybės principą.

Taigi vien pagal tai, ar įstatyme buvo nustatytas pavedimas Vyriausybei papildomai sureguliuoti kurį nors įstatymo įgyvendinimo tvarkos klausimą, ar tokio pavedimo įstatyme nebuvo nustatyta, negalima spręsti, ar Vyriausybės priimtas poįstatyminis aktas prieštarauja Konstitucijai bei įstatymams, ar jiems neprieštarauja. Kiekvienu konkrečiu atveju turi būti vertinamas

Vyriausybės priimto poįstatyminio akto bei įstatymų, kuriems vykdyti šis poįstatyminis aktas buvo priimtas, normų turinio santykis.

Todėl Konstitucinis Teismas pabrėžia, kad nagrinėjant pareiškėjo prašymą būtina sistemiškai įvertinti PVM teisinį reguliavimą, šio mokesčio pobūdį bei ypatumus.

5. Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 1 dalyje nustatytas Lietuvos Respublikos mokesčių sąrašas. Jo 1 dalies 1 punkte tarp 16 administruojamų mokesčių nustatytas ir PVM. Šis mokestis detaliam reguliuojamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme. Šiame įstatyme numatyti jį mokantys subjektai, mokesčio objektas, nustatytas prekių, neapmokestinamų PVM, sąrašas, apmokestinamoji vertė, mokesčio apskaičiavimo laikas, tarifai, mokesčio apskaičiavimo tvarka, apskaita, mokėjimo į biudžetą tvarka, mokesčio kontrolė, ekonominės sankcijos už pažeidimą ir kt.

PVM apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą: juridiniai asmenys, juridinio asmens teisių neturinčios įmonės, užsienio valstybių ūkio subjektų padaliniai, veikiantys Lietuvoje, ir fiziniai asmenys (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalis), atitinkantys Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio nuostatas. Pažymėtina, kad asmenys, nesantys PVM mokėtojais, neturi teisės šio mokesčio imti iš prekių pirkėjų ir / ar paslaugų gavėjų (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 8 straipsnis).

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 1 straipsnio nuostatas „pridėtinės vertės mokesčio objektas yra prekių gamybos, atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų procese sukurta ir realizuota pridėtinė vertė bei importuojamos prekės“, o 2 straipsnyje nustatyta, kad „prekė, kaip mokesčio objektas, yra daiktai, numizmatinės paskirties pinigai, visų rūšių energija, nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę. Importuojamos prekės, kaip mokesčio objektas, yra ne Lietuvos prekės, dėl kurių pagal Lietuvos Respublikos muitinės kodeksą atsiranda importo skola muitinei“. 3 straipsnyje įtvirtinta, kad „paslaugos, kaip mokesčio objektas, yra visų rūšių darbai, patarnavimai ir kita apmokama veikla, išskyrus atliekamą darbdaviui pagal darbo sutartį“. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 4 straipsnio nuostatomis numatytas prekių, nuo kurių PVM neimamas, sąrašas.

PVM yra netiesioginis mokestis. Jis mokamas nuo pridėtinės vertės (ar importuojamų prekių) ir nėra susijęs su mokėtojo turtu ar pajamomis. PVM būdingas daugiapakopiškumas: prekė (paslauga) apmokestinama kiekvieno pirkimo-pardavimo sandorio metu, taip pat ir importuojant prekes. Mokesčio mokėtojas, pirkimo PVM sumą sumokėjęs pirksdamas prekes ar paslaugas jų tiekėjui (pardavėjui), ima PVM sumą iš savo prekių ar paslaugų pirkėjų.

6. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnio nuostatas PVM dydis, kurį PVM mokėtojai už mokesčio laikotarpį moka į biudžetą, yra gaunamas iš pardavimo PVM sumos, apskaičiuotos už parduotas prekes bei suteiktas paslaugas, atėmus atskaitomą PVM sumą. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 16 straipsnyje nustatyta, kad „atskaitoma PVM suma yra įtraukta į



apskaitą PVM suma už tiekėjų pateiktas prekes, suteiktas paslaugas bei importuotas prekes, skirtas apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti“. Taigi PVM mokėtojai pagal įstatymo nuostatas turi teisę atskaityti tik tokių prekių ir / ar paslaugų, kurios bus panaudotos apmokestinamoms PVM prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti, pirkimo PVM sumą. Todėl pabrėžtina, kad prekių pirkimo PVM sąvoka netapati atskaitomo PVM sąvokai. Prekių pirkimo PVM – suma, kurią subjektai, pirkdami prekes ar gaudami paslaugas, sumoka kitiems subjektams, o atskaitomas PVM – pirkimo PVM suma, sumokėta tik už prekes ir paslaugas, skirtas apmokestinamų prekių gamybai ir realizavimui bei apmokestinamų paslaugų teikimui. Pažymėtina, kad atskaitoma PVM suma gali būti mažesnė už pirkimo PVM sumą, kai ne visos pirktos prekės (paslaugos) panaudojamos apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti. Ir apskritai atskaitomos PVM sumos dydis tampa žinomas ir aiškus tik tuomet, kai pirktos prekės (paslaugos) faktiškai panaudojamos (parduodamos) kitoms apmokestinamoms prekėms gaminti, parduoti ir apmokestinamoms paslaugoms teikti, t. y. po jų pirkimo praėjus tik tam tikram terminui, kuris gali būti ilgesnis nei mokesčio laikotarpis, kai tuo tarpu pirkimo PVM sumos dydis yra žinomas jau perkant prekes (paslaugas). Nors Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnyje įtvirtinta mokesčio apskaičiavimo taisyklė leidžia mokesčio mokėtojams atskaityti tik atskaitomą PVM sumą, vis dėlto išanalizavus visą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo normų turinį (ypač Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 straipsnio 4 dalies pirmojo sakinio nuostatas) darytina išvada, kad mokesčio mokėtojai turi teisę avansu atimti visą pirkimo (ne atskaitomą, nes to dar neįmanoma žinoti) PVM sumą iš pardavimo PVM sumos, t. y. šia suma mažinti mokėtiną į biudžetą PVM sumą, jau tą patį mokesčio laikotarpį, kai tik nusiperka prekes (paslaugas), jei įsigytos prekės (paslaugos) tą ar kitą mokesčinį laikotarpį bus skirtos PVM apmokestinamai veiklai. Tuo tarpu jeigu paaiškėja, kad mokesčio mokėtojai nupirktų prekių (paslaugų) nepanaudos apmokestinamoms PVM prekėms gaminti, parduoti ir paslaugoms teikti, šia apimtimi jau atskaityta pirkimo PVM suma turi būti atitinkamai tikslinama.

Taigi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 straipsnyje nustatyta bendroji PVM apskaičiavimo tvarka, o 16 straipsnyje – atskaitomos PVM sumos sąvoka, taip pat šios sumos apskaičiavimo principai bei bendroji tvarka nurodant, kad „atskaitoma PVM suma nustatoma laikantis 18, 19 ir 20 straipsnių nuostatų“.

7. Nutarimo 1.14 papunktyje ši atskaitomos PVM sumos nustatymo tvarka yra detalizuojama atsižvelgiant į įvairias atskaitomos PVM sumos nustatymo situacijas ir nustatant jau įtrauktos į apskaitą atskaitomos (faktiškai pirkimo) PVM sumos tikslinimo tvarką. Šiame Nutarimo papunktyje nustatyta atskaitomos PVM sumos tikslinimo tvarka „už parduodamas prekes apskaičiavus mažesnę pardavimo PVM sumą (jeigu prekių pardavimo kaina mažesnė už jų pirkimo kainą arba

apmokestinamąją vertę, kai prekės importuojamos)“, taip pat „jeigu paaiškėja, kad šios prekės nebus parduotos ar panaudotos PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ir paslaugoms teikti (prekėms sugedus, sudegus ir panašiai)“.

Visais šiais Nutarime nustatytais atvejais mokesčio mokėtojai nesukuria pridėtinės vertės, nepanaudoja prekių (paslaugų) apmokestinamai PVM veiklai, todėl pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 1 ir 16 straipsnių prasmę šia apimtimi neturi teisės atskaityti PVM. Šiais atvejais atskaitoma PVM suma bus mažesnė negu pirkimo PVM suma, todėl turi būti koreguojama, kokia apimtimi avansu atskaityta pirkimo PVM suma turi būti grąžinta į biudžetą.

8. Pažymėtina, kad Nutarime, kaip Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo tvarką reglamentuojančiame teisės akte, turi būti vartojamos aiškios formuluotės, kurių nebūtų galima interpretuoti dviprasmiškai. Nagrinėjamos bylos kontekste tokio dviprasmiško interpretavimo galimybė atsiranda todėl, kad Nutarimo 1.14 papunktyje vartojamos kitokios negu įtvirtintosios Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme formuluotės. Įstatyme vartojamos formuluotės „apskaičiuota PVM suma“, „atskaitoma PVM suma“ ir „mokėtina PVM suma“, tuo tarpu Nutarimo 1.14 papunktyje pavartotos formuluotės „didintina pardavimo suma“ bei „tikslinamoji PVM suma“ gali būti nevienodai aiškinamos. Tačiau šie Nutarimo 1.14 papunkčio teisinio reguliavimo netikslumai dėl nutarime aukščiau pateiktų argumentų negali būti pripažinti pakankamu pagrindu vertinti jį kaip prieštaraujantį Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams, Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams ir 127 straipsnio 3 daliai.

Konstitucinis Teismas kartu pažymi, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme turėtų būti aiškiau apibrėžti atskaitomos PVM sumos apskaičiavimo kriterijai, tiesiogiai nurodytos tokio apskaičiavimo išimtis ir jų realizavimo tvarka. Tokiu būdu būtų geriau užtikrinami mokesčių teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principai, kurie ypač svarbūs nustatant mokesčius ir jų apskaičiavimo tvarką.

9. Prielaida, kad mokesčio mokėtojai yra priversti mokėti PVM du kartus, t. y. pirkdami prekes (paslaugas) jie moka pardavėjui pirkimo (sumokėtą importo) PVM, o parduodami prekes (suteikdami paslaugas) – pardavimo PVM į valstybės biudžetą, yra nepagrįsta. Į biudžetą sumokamas tik skirtumas tarp pardavimo PVM sumos ir atskaitomos PVM sumos arba į biudžetą grąžinama ta PVM suma (jos dalis), kuri už įsigytas prekes mokėtojams iš biudžeto buvo grąžinta avansu.

10. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus darytina išvada, kad Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštarauja Konstitucijos 94 straipsnio 2 bei 7 punktams, 127 straipsnio 3 daliai ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams.

## II

**Dėl Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai ir 9 straipsniui.**

1. Lietuvos Respublikos Aukščiausioji Taryba 1992 m. birželio 18 d. priėmė Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, kurio 4 straipsnio 4 dalyje nustatyta: „Visos ūkinės finansinės operacijos turi būti pagrįstos apskaitos dokumentais. Ūkinės operacijos, kurios negali būti dokumentuotos, turi būti pagrįstos su jomis susijusių kitų operacijų apskaitos dokumentais.“

Šio įstatymo 9 straipsnyje įtvirtinta:

„Apskaitos dokumentai yra įrašų apie ūkines operacijas į apskaitos registrus pagrindas. Jie surašomi ranka ar techninėmis priemonėmis aiškiai ir įskaitomai. Įrašai į apskaitos registrus taip pat daromi ranka arba techninėmis priemonėmis aiškiai ir įskaitomai.

Duomenys apie ūkines operacijas turi būti įrašyti į įmonės pasirinktus apskaitos registrus ne vėliau kaip per 30 dienų, pasibaigus kalendoriniam mėnesiui, išskyrus dokumentų pagal nuolatinių ir ilgalaikių paslaugų sutartis (energijos, dujų, ryšių, nuomos ir kitų pagal sutartis) duomenis.

Atliktas ūkines operacijas, išskyrus telekomunikacijų paslaugų teikimą masiniams vartotojams, įmonės pagrindžia specialiais apskaitos dokumentais. Operacijos, kurioms pagrįsti pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą tvarką nereikalaujama naudoti specialių apskaitos dokumentų, įskaitant ir telekomunikacijų paslaugų teikimą masiniams vartotojams, pagrindžiamos pavyzdiniais ar laisvos formos dokumentais.“

2. Pareiškėjas – Lietuvos apeliacinis teismas prašo ištirti, ar Nutarimo 1.14 papunktis neprieštarauja Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai ir 9 straipsniui.

Pareiškėjas nurodo, kad pagrindas nustatyti pirkimo PVM ir pardavimo PVM sumą yra PVM sąskaitos-faktūros (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 18 straipsnio 1 dalis) arba kiti įstatymu nustatyti dokumentai; Vyriausybei nustatyti kitokio PVM sumos nustatymo būdo ar tvarkos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas taip pat nepaveda. Tokiu atveju, teigia pareiškėjas, didinant pardavimo PVM sumą pagal Nutarimo 1.14 papunktį, jokių pardavimo PVM padidėjimą pagrindžiančių dokumentų nebūna ir nėra jokio pagrindo vesti apskaitą bei pildyti PVM deklaraciją. Todėl tai, pareiškėjo nuomone, prieštarauja Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 9 straipsniui, kuris nustato, kad „apskaitos dokumentai yra įrašų apie ūkines operacijas į apskaitos registrus pagrindas“, bei to paties įstatymo 4 straipsnio 4 daliai, kuri nurodo, kad „visos ūkinės finansinės operacijos turi būti pagrįstos apskaitos dokumentais“.

3. Pažymėtina, kad visi asmenys, nurodyti Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje, privalo tvarkyti savo finansinę apskaitą pagal minėto įstatymo nuostatas.

Finansinė apskaita – tai nuoseklus subjekto atliktų ūkinių finansinių operacijų fiksavimas bei jų analizė.

Vienas iš daugelio finansinės apskaitos elementų yra dokumentavimas, kurio esmę atskleidžia Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 dalis: „Visos ūkinės finansinės operacijos turi būti pagrįstos apskaitos dokumentais. Ūkinės operacijos, kurios negali būti dokumentuotos, turi būti pagrįstos su jomis susijusių kitų operacijų apskaitos dokumentais.“ Kad apskaitos (arba pirminiai) dokumentai turėtų juridinę galią, jie turi būti surašyti laikantis Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 10 straipsnyje bei kituose teisės aktuose nustatytų reikalavimų. Šio įstatymo 10 straipsnis nustato privalomus visų apskaitos dokumentų rekvizitus.

Pirminių dokumentų pagrindu yra pildomi finansinės apskaitos registrai (Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 9 straipsnio 1 dalis), kurie yra sąskaitos, subsąskaitos, balansai ir kt.

4. Finansinė apskaita, kurios vedimo tvarką nustato Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas, skiriasi nuo mokesčių apskaitos, kurios pagrindu apskaičiuojamas kuris nors mokestis. PVM apskaitą reguliuoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos.

Visos ūkinės finansinės operacijos, susijusios su PVM apmokestinamų prekių išsiuntimu ar paslaugų suteikimu, taip pat turi būti dokumentuojamos, t. y. pagrindžiamos apskaitos dokumentais, o šių pirminių dokumentų (PVM sąskaitų-faktūrų ar kitų apskaitos dokumentų) pildymo tvarką nustato Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 10 straipsnio nuostatos (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 26 straipsnis).

Tačiau PVM mokėtojai privalo vesti atskirą apmokestinamų PVM prekių (paslaugų) pirkimo ir pardavimo apskaitą, kuria remiantis apskaičiuojamas PVM (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 30 straipsnis). Šios apskaitos registrai – sąskaitos, subsąskaitos, PVM deklaracijos; pastarosios gali ir turi būti koreguojamos mokesčių teisės aktų (mokesčių įstatymuose įtvirtinant bendrus atvejus, įpareigojančius mokesčių mokėtojus tai vykdyti) nustatyta tvarka.

5. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas nereguliuoja PVM apskaitos vedimo tvarkos santykių, todėl pripažintina, kad Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštarauja Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai ir 9 straipsniui.

Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 102 straipsniu, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 53, 54, 55 ir 56 straipsniais, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas

**nutaria:**

Pripažinti, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui.

Šis Konstitucinio Teismo nutarimas yra galutinis ir neskundžiamas.

Nutarimas skelbiamas Lietuvos Respublikos vardu.

Konstitucinio Teismo teisėjai:

Egidijus Jarašiūnas

Egidijus Kūris

Zigmas Levickis

Augustinas Normantas

Vladas Pavilionis

Jonas Prapiestis

Vytautas Sinkevičius

Stasys Stačiokas

Teodora Staugaitienė