

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IRENA GOTLIJEVSKAJA
MAGISTRANTŪROS NEAKIVAIZDINĖS STUDIJOS
FINANSŲ RINKŲ STUDIJŲ PROGRAMOS
VERSLO NUOSAVYBĖS EKONOMIKOS SPECIALIZACIJA

**NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS
LIETUVOJE IR JO ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas
lekt. Airina Remeikienė

Konsultantas
Doc.dr. E.Smalakienė

Vilnius, 2006

TURINYS

IVADAS	3
1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA	5
2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	12
2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI.....	13
2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE.....	16
3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE	20
3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI.....	20
3.2. EUROPOS SĄJUNGOS ACQUIS ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS.....	27
3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS.....	29
3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SĄJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE	32
3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI.....	34
4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS	42
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	47
LITERATŪROS SĄRAŠAS	48
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53
<i>Priedas Nr. 1</i>	54
<i>Priedas Nr. 2</i>	55

IVADAS

Netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje prasidėjo siekiant narystės Europos Sąjungoje. Šis procesas vyko palaipsniui, iki įstojimo į ES dienos (2004-05-01) ir tebesitęsia. Lietuvos teisės aktai turėjo būti suderinti su ES teisės aktais, kad tarp Sąjungos narių nebūtų konkurencijos, laisvai judėtų prekės, paslaugos, žmonės. Pasikeitimai, susiję su netiesioginiais mokesčiais, buvo reikšmingi tiek valstybei, tiek įmonėms, o labiausiai – gyventojams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifai, administravimo tvarka. Didėjančios prekių ir paslaugų kainos, dėl pasikeitusių mokesčių tarifų ir apmokestinimo, didino gyventojų išlaidas, o pajamos augo lėčiau. Esant infliacijai, piniginio vieneto perkamoji galia mažėja, nuvertina santaupas, iškraipo išlaidų pasiskirstymą. Tokie vykstantys procesai neigiamai veikia žmones tiek psichologiškai, tiek ir socialiniu požiūriu.

Pagrindinė netiesioginių mokesčių našta tenka galutiniam vartotojui, t.y. namų ūkiui. *Namų ūkis*¹ – tai grupė asmenų, kurie gyvena viename būste, turi bendrą biudžetą ir kartu maitinasi, arba atskirai gyvenantis vienas asmuo.

Baigiamojo darbo tikslas – išnagrinėti PVM ir akcizus reglamentuojančių Lietuvos teisės aktų pakeitimus, atliktus vykdant atitinkamus ES *acquis* reikalavimus, įvertinti šių pokyčių įtaką namų ūkių vartojimo išlaidoms.

Šiam tikslui pasiekti buvo iškelti tokie uždaviniai:

1. išnagrinėti netiesioginių mokesčių sampratą;
2. išsiaiškinti mokesčių harmonizavimo esmę;
3. išanalizuoti netiesioginių mokesčių teisinius pagrindus;
4. apžvelgti netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES;
5. įvertinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaką namų ūkiams;
6. pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl teisės aktų tobulinimo.

Lietuvos mokesčių sistemoje išskiriami šie pagrindiniai netiesioginiai mokesčiai, atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius: pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai. Šiais mokesčiais yra apmokestinamos galutinių vartotojų, t.y. namų ūkių vartojamos prekės ir paslaugos, pavyzdžiui maisto ir ne maisto produktai, transporto paslaugos ir t.t.

Tyrimo objektas – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas ir jo įtaka namų ūkiams.

¹ Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005. P. 145.

Tyrimo dalykas – pridėtinės vertės ir akcizų mokesčių tarifų bei apmokestinimo nagrinėjimas, įtakojantis vartojimo prekių ir paslaugų kainas bei jų dinamiką.

Darbo hipotezė – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius: jie vartojamų pirmo būtinumo prekių negali atsisakyti ir privalo išleisti daugiau pajamų, pasikeitus tarifams ar apmokestinimo bazei.

Lietuvoje ši tema nėra išnagrinėta pakankamai giliai, kadangi tema reikalauja nuolatinio informacijos atnaujinimo, naujų jos analizės būdų. Mokesčių harmonizavimo klausimais yra rašę E.Buškevičiūtė, V.Pukelienė, E.Ramanauskienė, R.Stačiokas, J.Rimas ir kiti autoriai. Netiesioginių mokesčių harmonizavimo įtaka valstybės pajamoms ir namų ūkio vartojimo išlaidoms netirta visai.

Baigiamajame darbe bus naudojami šie empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė.

Gautų empirinių tyrimo duomenų apibendrinimui bei analizei bus naudojami: lyginimo metodas, analizės metodas.

Baigiamasis darbas susideda iš 4 skyrių. Pirmame skyriuje pateikiami netiesioginių mokesčių teoriniai pagrindai, t.y. mokesčių teorija, apmokestinimo principai bei istorinė apžvalga. Antrame skyriuje nagrinėjama mokesčių harmonizavimo esmė bei principai, taip pat netiesioginių mokesčių teisinis reglamentavimas ir harmonizavimo raida Europos Sąjungoje. Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas analizuojamas trečiame skyriuje. Pateikti bendrieji apmokestinimo PVM Europos Sąjungos ekonominėje erdvėje taikomi principai, kuriais turi vadovautis valstybės narės. Didelis dėmesys skirtas PVM mokesčių tarifų bei lengvatų palyginimui vieningoje rinkoje. Taip pat apibendrinti apmokestinimo akcizais pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Ketvirtame skyriuje yra analizuojamas netiesioginių mokesčių harmonizavimo poveikis namų ūkiams. Žinant, kad šis procesas dar nebaigtas yra aktualu nagrinėti šį klausimą, kad ateityje priimami valstybės institucijų sprendimai mažiau įtakotų namų ūkius. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrintos išvados ir pasiūlymai nagrinėjama tema, kaip sumažinti netiesioginių mokesčių pasikeitimų įtaką namų ūkiams.

1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA

Mokesčių istorija siekia seniausius laikus. Jau prieš šešis tūkstančius metų buvo žinomos duoklės, kurios vėliau virto mokesčiais ir rinkliavomis. Pinigų reikėjo karams, valdžios aparatui išlaikyti. Nuo 17 – 18 a. Prancūzijos, Vokietijos, Anglijos, Italijos ir kitų šalių mokslininkai (Ž.Bodenas, V.Petis, A.Rišeljė, A.Smitas ir kt.) kūrė ir plėtojo apmokestinimo principus ir idėjas. Pavyzdžiui: Ž.Bodenas siūlė panaikinti valdininkų privilegijas, V.Petis nagrinėjo valstybės išlaidų mažinimą, A.Smitas neigiamai vertino didelius mokesčius, kurie stabdo gamybą.² 18 a. fiziokratai pirmieji suskirstė mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai – tai neperkeliami mokesčiai kitiems subjektams, o sumokami pačių. Netiesioginius mokesčius sumoka kiti asmenys. Jau 19 a. pabaigoje mokesčiai tapo teisine mokėjimo prievole, kuri išliko iki šių dienų. Taip pat susiformavo žinomiausios mokesčių teorijos³:

1. Mokesčiai – apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas šaltinis;
2. Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė;
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo priemonė.

Apie 15 a. pabaigoje – 16 a. pradžioje atsiradus piniginiams mokesčiams Lietuvoje buvo sudaromos biudžeto formos sąmatos. Mokesčių sistemą sudarė: pagalvės mokestis, sidabrinė, muitai, propinacijos mokestis (už degtinės varymą ir pardavinėjimą), padūmės mokestis ir kt. Pagrindinė mokesčių našta tekdavo valstiečiams, o bajorai ir dvasininkai mokesčių nemokėjo.⁴

1795 m. prijungus Lietuvą prie Rusijos imperijos, Lietuvos mokesčių sistema buvo keičiama į rusišką mokesčių sistemą. Petro I laikais buvo imamas pagalvės mokestis, kurį mokėjo miestiečiai ir amatininkai, nepriklausomai nuo turimo turto ir gaunamų pajamų. 1863 m. panaikinus baudžiavą, valstybės mokesčių sistema nepakito. Valstiečiai ir toliau mokėjo pagalvės mokestį. Vieni mokesčiai keitė kitus arba buvo įvedami nauji mokesčiai, kurie dar labiau skurdino valstiečius. Tuo laikotarpiu labai paplitę buvo netiesioginiai mokesčiai, kitaip vadinami neančdeliniai mokesčiai. Tai valstybės monopoliai, akcizai ir muitai bei kiti neančdeliniai mokesčiai ir rinkliavos. Netiesioginių mokesčių įplaukos į biudžetą žymiai viršydavo tiesioginių mokesčių įplaukas.

Lietuvai pirmą kartą iškovojus nepriklausomybę 1922 m. buvo įvesta nacionalinė valiuta – litas, kuri pašalino infliaciją, sustiprino finansus, sudarė palankias sąlygas ekonominei

² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 11 – 13.

³ Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999. P. 61.

⁴ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemų raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

veiklai. Atkuriant Lietuvos valstybingumą buvo sukurta nauja mokesčių sistema, kuri užtikrino pakankamas biudžeto pajamas ir skatino verslą. Svarbiausi netiesioginiai mokesčiai (muitai, akcizai) 1923 – 1939 m. sudarė apie 60 – 70 proc. visų mokestinių įplaukų Lietuvos ižde. Šie vartojimo mokesčiai buvo paprasčiausiai ir lengviausiai surenkami. Jų poveikis ekonomikai ir atskiroms gyventojų grupėms sunkiausiai apskaičiuojamas ir apčiuopiamas. Tokie mokesčiai mažiausiai atsižvelgė į mokesčių mokėtojų ekonominį bei mokestinį pajėgumą.⁵

Lietuvos mokesčių sistema buvo sugriauta po Antrojo pasaulinio karo, okupavus Sovietų Sąjungai. 1940 m. Lietuvoje įvesta sovietinė mokesčių sistema, kurios pagrindinis tikslas – didelių mokesčių likvidavimas ir mažesnių įvedimas darbo žmonėms. Mokesčiai buvo didinami turtingiesiems ir įmonėms.⁶

1990 m. atkūrus Lietuvos nepriklausomybę buvo pradėta mokesčių reforma. Ji vyko trim etapais⁷:

1. 1994 m. – išplėsta apmokestinimo bazė; įvestas PVM; sumažinti tarifai. Lietuvoje egzistavo 18 mokesčių ir rinkliavų. Sistema buvo nestabili – daug kartų keičiama, papildoma, koreguojama.
2. 1997 m. – mažinami mokesčiai, sugriežtintas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė. Svarbiausi mokesčių sistemos trūkumai: per dideli tarifai ir per didelė mokesčių našta skatina šešėlinės ekonomikos kūrimą, mokesčiais siekiama reguliuoti ekonomiką, sudėtingas ir painus mokesčių apskaičiavimas.
3. 2001 – 2002 m. siekiant įgyvendinti ES vykdomos mokesčių politikos, buvo atsisakyta daugumos mokesčių lengvatų, pakeista akcizų surinkimo tvarka, priimta eilė įstatymų, perpus sumažintas pelno mokesčio tarifas, padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis.

Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai tvirtina, kad mokesčio sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą; ji turi atitikti makroekonominis tikslus ir padėti jų siekti; turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama.⁸ Bendrieji apmokestinimo principai – tai teiginiai, taisyklės ir procedūros, būtinos esamai mokesčių sistemai apibūdinti.⁹ Išskiriami šie apmokestinimo principai:

- Teisingumas. Mokesčių sistema turi garantuoti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Tai pasiekama tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą

⁵ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁶ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 52-53.

⁷ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁸ „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.

⁹ Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006. P. 265.

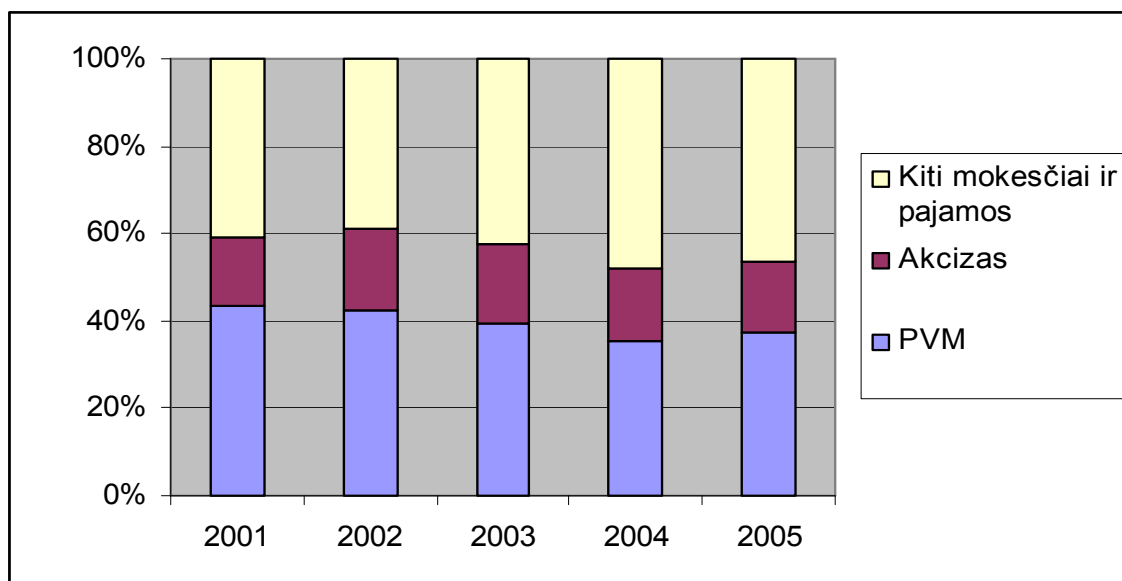
savo pajamų dalį. Čia galima išskirti dvejopą proporcingumą – proporcingai gaunami iš valstybės naudai ir proporcingai savo gebėjimams mokėti. Išskiriami horizontalusis ir vertikalusis teisingumas:

- Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami.
 - Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami skirtingai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms vis didesnė jų dalis turėtų būti skiriama mokesčiams.
- Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti. Kadangi mokesčiai didina prekių kainas, tarp kainos, kurią pasirengęs sumokėti vartotojas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir veikia rinkos dalyvių elgseną bei paskatas. Ši pasekmė kitaip vadinama efektyvumo nuostoliu.
 - Administravimo veiksmingumas. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, t.y. mokestinės biudžetų ir fondų pajamos turi būti garantuojamos kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.
 - Neutralumas. Tai reiškia, kad mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis ar sudaryti palankesnes veiklos sąlygas kuriems nors ūkio subjektams. Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – rinkos ekonomikos variklių. Vienas iš pagrindinių būdų sukurti neutraliai mokesčių sistemai – išplėsti mokesčių bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų.
 - Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas. Valstybė turi numatyti laiku gauti pajamas, kurių užtektų valstybės poreikiams finansuoti. Esant elastingom įplaukom mokesčių sistemoje, neįvedami nauji mokesčiai, nedidinami tarifai, o mokestinės įplaukos didėja greičiau nei mokesčių bazė.

Kuriant netiesioginių mokesčių įstatymus, reiktų vadovautis teorijoje nusistovėjusiais bendraisiais apmokestinimo principais. Šiandien Europos Sąjungoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai skiriasi, bet siekiama juos suvienodinti. Tačiau valstybėse narėse yra skirtingas pragyvenimo lygis, o siekis apmokestinti vienodai, pažeistų teisingumo principą. Ekonominio efektyvumo principas būtų neįmanomas, jei keičiantis tarifams ir apmokestinimui stabdytų ūkio augimą. Geriausiai atspindintis administravimo veiksmingumo principą yra netiesioginis

apmokestinimas. Administravimo išlaidos mažesnės negu tiesioginių mokesčių ir pajamos valstybės biudžete yra garantuotos, kurios sudaro virš 50 proc. visų gaunamų pajamų (1 pav.). Netiesioginiai mokesčiai turi būti neutralūs. Tačiau Lietuvoje pirmaisiais nepriklausomybės metais šio principo nebuvo laikomasi, pavyzdžiui, akcizų tarifus tvirtino Vyriausybė, kuri siekė tik surinkti pajamas, neigiamai įtakodama verslą. Dabar šią funkciją atlieka Seimas. Mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas turi būti siejamas ir su apmokestinimu netiesioginiais mokesčiais. Šis principas bus pasiektas tuomet, kai nedidinami mokesčių tarifai valstybei duos daugiau pajamų. Taip pat mokesčių teorijoje išskiriami ir kiti principai: lygybės, ekonominio augimo, paprastumo, viešumo, koordinavimo (integravimo).

Remiantis teorija apmokestinimo principai daugelyje šalių yra įtvirtinami Konstitucijoje. Tai sustiprina prievolę nuosekliai jų laikytis. Lietuvoje apmokestinimo principai yra išvardinti Vyriausybės patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje bei Mokesčių administravimo įstatyme¹⁰, o mokesčių įstatymus priima Seimas. Šių principų nėra laikomasi, o jų svarba turi būti suprasta ir išreikšta, juos įteisinant, bent jau įstatymo lygmenyje.



1 pav. Netiesioginių mokesčių pajamų dinamika nacionaliniame biudžete, tūkst. Lt

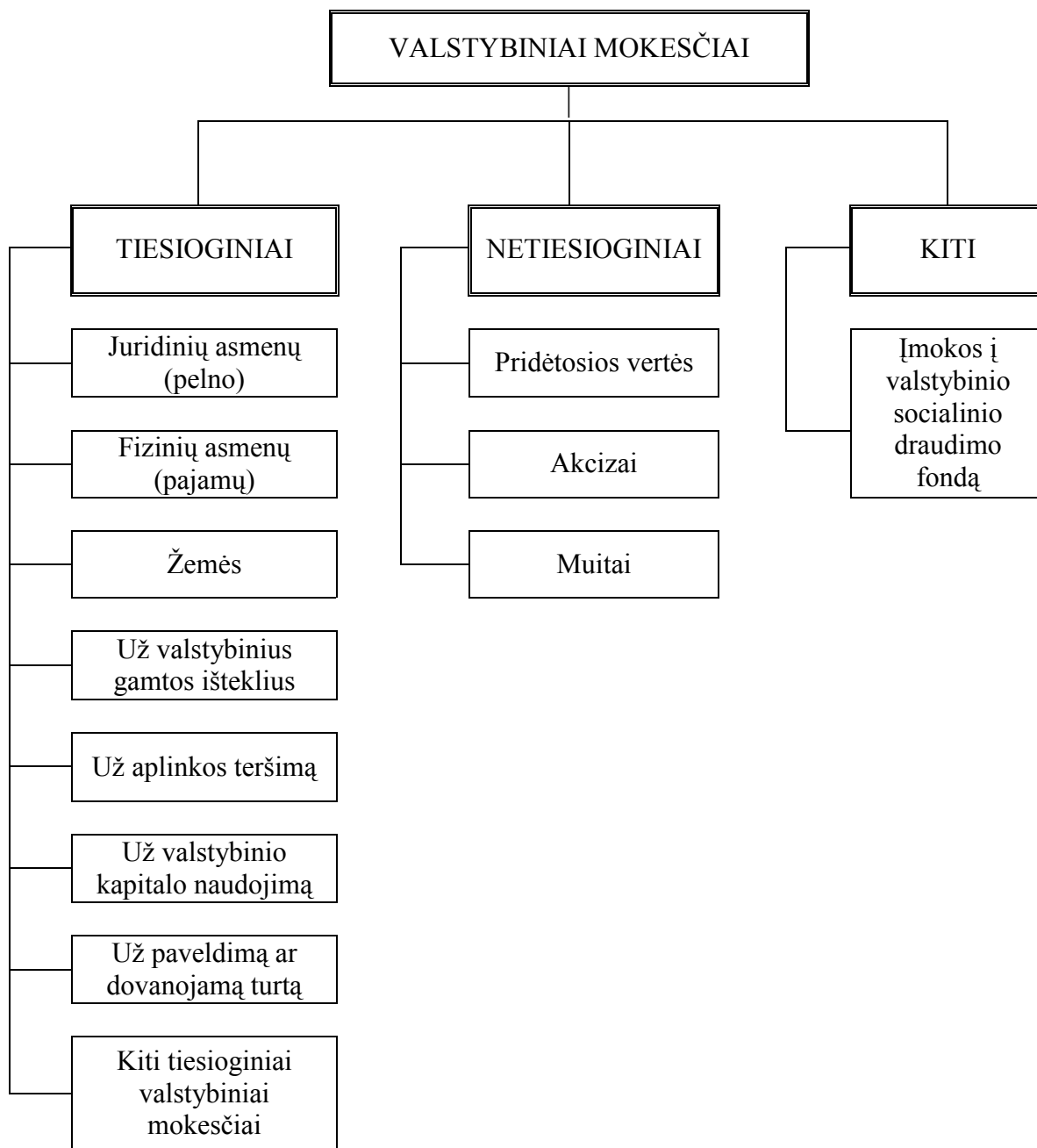
Pasaulio šalyse taikomi įvairūs mokesčiai. Mokesčių klasifikavimas nėra lengvas, todėl turi būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Šalių mokesčių sistemoje dažnai išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai

¹⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

mokesčiai (*1 schema*), atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius.¹¹ Tai yra teorinis skirstymas, kuris teisės aktuose nėra įtvirtintas.

1 schema

Mokesčių klasifikacija¹²



¹¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 23.

¹² Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997. P. 607.

Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, imami valstybės betarpiškai iš mokesčių mokėtojų pajamų ar turto, t.y. tiesioginis mokestis imamas tiesiai iš asmens, kuriam jis nustatomas.

Netiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai už prekes ir paslaugas. Jie nustatomi kainų ir tarifų priedų pavidalu. Skirtingai nuo tiesioginių mokesčių, netiesioginiai betarpiškai nesusiję su mokėtojo pajamomis ar turto. Netiesioginio mokesčio mokėtojas yra pirkėjas – vartotojas. Prekės savininkas ar teikiantis paslaugas asmuo, iš esmės yra mokesčio rinkėjas. Netiesioginio mokesčio tarifai yra tvirti ar procentiniai (tam tikra prekės kainos dalis).

Netiesioginių mokesčių rūšys:¹³

- **Akcizai** – tai mokesčiai, mokami už prekes, tiekiamas ir gaminamas šalies įmonių. Numatant akcizo mokesčius, paprastai stengiamasi pasirinkti neelastingos paklausos prekes. Jie gali būti individualūs ir universalūs. **Individualūs akcizai** imami už atskiras prekes tvirtomis sumomis už prekės vienetą. Pvz.: už vyną, tabaką, benziną, alų ir kt. **Universalūs akcizai** imami nuo vidaus gamybos prekių vertės (o kai kuriose šalyse ir užsienio gamybos prekių), taip pat nuo tiekiamų prekių piniginės apyvartos. Tokių akcizą nustato procentais nuo apyvartos.
- **Pridėtinės vertės mokestis (PVM)**. Mokesčio objektas yra pridėtoji vertė. Tai vertė, kurią gamintojas, fermeris, prekybininkas ir t.t. prideda prie žaliavų, medžiagų arba prie prekių (paslaugų), kurias jis įgyja, kad sukurtų naują gaminį ar paslaugą, vertės. Išrašant sąskaitas – faktūras, PVM įtraukiamas į prekės (paslaugos) pardavimo kainą, tačiau parodomas jose atskirai. PVM mokėtojai sumoka į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas ir sumokėtos šio mokesčio sumos už tiekėjų pateiktas prekes ar paslaugas. Šio mechanizmo esmė – mokesčio perkėlimas galutiniam vartotojui. Pastarasis šį mokestį sumoka, pirkdamas prekes ar paslaugas, ir yra tikrasis mokesčio mokėtojas.
- **Muitai** – tai mokesčiai už importą, eksportą ar per šalies teritoriją pervežamas prekes. Pagal prekių judėjimo kryptį, muitai būna: **importo, eksporto, tranzito**. Šiuolaikinėse valstybėse vyrauja importo muitai. Pagal tikslus, muitai būna: **fiskaliniai** – pagrindinis jų tikslas – gauti pajamas į valstybės biudžetą; **protekciniai / superprotekciniai** – apsaugoti savo šalies gamintojus nuo užsienio gaminių konkurencijos; **antidempinginiai** – taikomi, kai užsienio gamintojai nori užimti rinką ir įvežtą produkciją pardavinėja kainomis, kurios yra žymiai mažesnės už rinkos kainas ar net savikainą; **išlyginamieji** – sulyginti importuojamų prekių kainas su vietinėmis, konkurenciją perkeliant į kitus kriterijus;

¹³ Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996. P. 7, 58 – 61.

kompensaciniai – jais siekiama kompensuoti akcijas, kuriomis kitos valstybės skatina savo šalies eksportą, ir išlyginti konkurencines galimybes; **preferenciniai** – jie nustatomi mažesni tam tikrų šalių gaminiams ar jų grupėms (dėl dvišalių ar daugiašalių tarptautinių sutarčių); **statistiniai** – imami dėl informacijos apie prekių judėjimą per šalies sienas. Pagal taikomų normų konstrukciją, muitai gali būti: **specifiniai** – imami tvirtomis sumomis nuo prekių matavimo vienetų; **advalioriniai** – imami procentais nuo prekių vertės; **mišrūs** – sujungiami abu metodai.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių sampratą, apmokestinimo principus bei istoriją, pastebime, kad netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus. Tai vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Įplaukos iš šių mokesčių sudaro virš 50 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Netiesioginių mokesčių skirstymas apibūdina apmokestinimo objektą, t.y. maisto produktai, alkoholiniai gėrimai, transporto paslaugos, sporto renginių lankymas. Vartojimo mokesčiai turi skatinti ekonomikos vystimąsi, bet tuo pačiu nedidinant mokesčių naštos vartotojams. Vadovaujantis apmokestinimo principais, turi būti priimami netiesioginių mokesčių įstatymai. Jie padeda suprasti, įvertinti ir priimti tinkamus sprendimus visuomenės ir valstybės labui. Valstybė nori gauti pajamas laiku ir kuo mažesnėmis sąnaudomis, o vartotojai turėti kuo mažesnes išlaidas dėl mokesčių.

Netiesioginių mokesčių sampratos išnagrinėjimas padės geriau suprasti toliau darbe analizuojamą harmonizavimo procesą Europos Sąjungoje bei jo tikslus, priežastis ir principus. Siekiant laisvo prekių ir paslaugų judėjimo buvo sukurta vieninga rinka. Todėl svarbu išsiaiškinti kaip šis procesas vyko Europos Sąjungoje ir kokia teisinė bazė buvo sukurta.

2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo Europos Sąjungoje (ES) nuolat didėja, nes netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema.¹⁴

Mokesčių reguliavimas – tai diskriminacijos ES uždraudimas ir nuostatų dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo priėmimas. Diskriminacijos uždraudimas reiškia, kad¹⁵:

- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narių prekių jokiais vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms;
- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narės prekių jokiais vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą.

ES nėra bendros mokesčių politikos. Bendrijos narei palikta teisė turėti savarankišką nacionalinę mokesčių sistemą, kuri remiasi ES direktyvomis, reglamentais.

Mokesčiai harmonizuojami, siekiant mokesčių neutralumo, t.y. prekių bei paslaugų gamybos veiksnių judėjimas ir tarptautinė specializacija gamyboje neturėtų vykti dėl mokesčių.

Pagrindiniai *mokesčių harmonizavimo požiūriai* formuojant ekonominę sąjungą yra šie¹⁶:

1. **mokesčių sulyginimo** – tai mokesčių ir jų dydžių suvienodinimas arba vienodos fiskalinės politikos palaikymas ekonominės sąjungos šalyse. Šiuo požiūriu yra skatinama ekonominė integracija ir ekonominės sąjungos veiklos rezultatai;
2. **skirtingų mokesčių** – kai kiekvienos šalies mokesčių sistema funkcionuoja kaip politikos, siekiant pagrindinių ekonominių tikslų, instrumentas. Ar šalis pasirinks visos mokesčių sistemos harmonizavimą, ar tik kai kurių, priklausys nuo jos ekonominės integracijos siekio.

Netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su gamybai ir vartojimui taikomais mokesčiais, t.y. PVM, akcizo mokesčiu ir t.t.

Taip pat netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu. Todėl ES yra suvienodinusi PVM ir akcizo mokesčių, taikomą naftos produktams, gėrimams ir cigaretėms, kad bet koks vienašališkas šių mokesčių pakeitimas neiškraipytų įmonių konkurencijos. Nustatytų minimalių mokesčių tarifų įvedimas irgi neleidžia iškreipti verslo. PVM ir akcizo mokesčio tarifams yra taikomos mažiausios ir didžiausios ribos. Tokia sistema

¹⁴ Damulienė A, Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15). P. 7.

¹⁵ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 149.

¹⁶ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 270.

yra šiek tiek lankstesnė ir leidžia atsižvelgti į konkrečių šalių aplinkybes: valstybės narės gali numatyti tam tikrus nukrypimus.

2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI

Mokesčių harmonizavimas – tai procesas, kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos, siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių.¹⁷

Mokesčių harmonizavimo ES *priežastys*¹⁸:

1. Dėl mokesčių nelygios ES šalių konkurencinės sąlygos;
2. Lėtai vyksta integracijos procesai bei rinkos unifikavimas.

Mokesčių harmonizavimo *tikslas*¹⁹ – skatinti konkurenciją, sąlygojančią integraciją bei palaipsnių ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse.

Mokesčių harmonizavimo *principai*²⁰:

1. Prekybai ir mokesčiams:
 - a) Originalumas (mokesčių kilmės);
 - b) apmokestinimas vietoje.
2. Tarptautinių pajamų mokesčiams:
 - a) mokesčių mokėjimo vieta;
 - b) pajamų šaltinis.

Remiantis originalumo principu prekės apmokestinamos netiesioginiu mokesčiu šalyje, kurioje prekės pagaminamos. Apmokestinimo vietoje principas reiškia, kad pajamos gaunamos šalyje, kurioje prekės suvartojamos. Tuomet šalis vartotoja grąžina mokesčius šaliai eksportuotojai, o šalis importuotoja sumoka atitinkamus mokesčius savo šalyje pagal veikiančius įstatymus. Ši sistema užtikrina, kad vietinės ir importinės prekės būtų apmokestinamos vienodai, tačiau apmokestinimo ir mokesčių grąžinimo procedūros yra sudėtingos. Originalumo principas dažniau taikomas vietinėje rinkoje, o apmokestinimas vietoje naudojamas tarptautinėje rinkoje.

Remiantis mokesčių mokėjimo vietos principu, šalies gyventojų pajamos, gautos iš užsienio ar vietinių šaltinių apmokestinamos vienodai, o vadovaujantis pajamų šaltinio principu, apmokestinamos tik iš vietinių šaltinių gaunamos pajamos. Optimalumo taisyklė reikalauja, kad kapitalo ribinis produktas įvairiose šalyse būtų vienodas.

¹⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 278.

¹⁸ Ten pat, P. 279.

¹⁹ Ten pat.

²⁰ Ten pat.

1987 m. Europos Komisija pasiūlė pirmą žingsnį link apmokestinimo mokesčių kilmės principu (apmokestinimas šalyje, kurioje parduodama), remiantis kliringo sistema, skirta reikšmingo įplaukų judėjimo tarp valstybių narių prevencijai. Vis dėlto, nesugebėjimas susitarti dėl kliringo sistemos arba dėl tarifų sulyginimo sustabdė bet kokią greitesnę ėjimą šia kryptimi. Todėl buvo priimtas laikinas sprendimas, derinantis mokesčių kilmės ir apmokestinimo vietoje principus, ir įgalinantis panaikinti kontrolę prie sienų. Laisvas prekių judėjimas Bendrijoje svarbus tuo, kad prekybos tarp valstybių narių nebebuvo galima traktuoti kaip importo ar eksporto. Sienos pervažiavimas nebetraktuojamas kaip apmokestinamas įvykis; atsakomybė už mokesčių numatoma sandoriais, kadangi jos reglamentavimas priklauso nacionalinei sistemai. Pavyzdžiui:

- Privatiems asmenims perkant prekes kitoje valstybėje narėje, PVM mokesčiai mokamas šalyje, kurioje prekės yra perkamos (kilmės šalies principas). Tuomet jie gali grįžti namo su savo pirkiniais ir daugiau neapmokestinami. Yra keletas išimčių:
 - Naujų transporto priemonių (praėjus mažiau nei šešiams mėnesiams nuo pagaminimo arba jei nuvažiuotų kilometrų skaičius neviršija 6000) pirkimas kitoje valstybėje narėje. Šis sandoris apmokestinamas valstybėje narėje remiantis apmokestinimo vietoje principu pagal šios valstybės narės tarifus ir suderinamai su joje priimtomis taisyklėmis. Transporto priemonė turi būti registruota ir apmokestinta toje šalyje, kurioje gyvena pirkėjas;
 - Įmonių, esančių kitoje valstybėje narėje, prekyba paštu užsakomomis prekėmis. Kai pardavėjas prisiima atsakomybę už užsakytų prekių transportavimą, PVM bus skaičiuojamas arba pagal tarifus, taikomus šalyje, kurioje gyvena pirkėjas, arba pagal tarifus pardavėjo šalyje, priklausomai nuo pardavėjo metinės prekybos apimties toje šalyje, į kurią pristatomos prekės.
- Valstybių narių įmonėms prekiaujant vienai su kita, PVM mokamas toje valstybėje narėje, į kurią prekės atvežamos (apmokestinimo vietoje principas) pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Prekes tiekiančios įmonės apmokestinamos nuliniu tarifu.

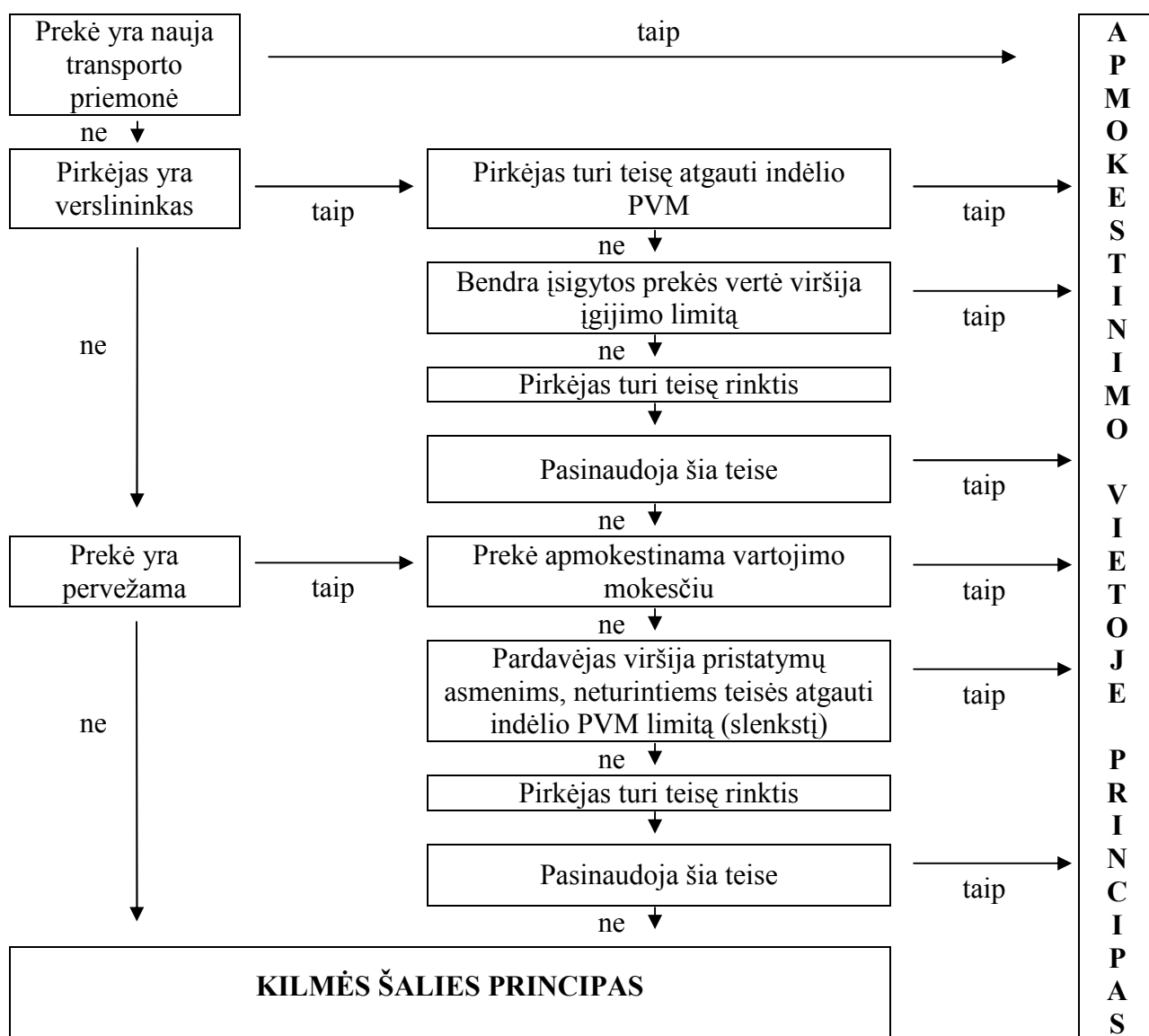
Gaunančios prekes įmonės grąžina mokesčius už kitoje valstybėje narėje pirktas prekes. (Šis pereinamasis susitarimas yra taikomas iki to laiko, kai sandoriai bus sudaromi remiantis kilmės šalies principu – galutinės apmokestinimo sistemos idėja).

Kilmės šalies principas reiškia, kad pardavimas pridėtinės vertės mokesčiu bus apmokestinamas šalyje, kurioje prekės ar paslaugos yra tiekiamos; pardavimai traktuojami kaip vietiniai sandoriai.

Kita vertus, *apmokestinimo vietoje principas* reiškia, kad anksčiau taikytas importo PVM Europos Sąjungoje bus pakeistas įgijimo mokesčiu. Eksportuojamos prekės ir toliau bus atleidžiamos nuo mokesčio kilmės šalyje. Įgijimo mokestis turi būti mokamas įplaukas kontroliuojančioms institucijoms toje šalyje, į kurią prekės įvežamos. Įgijimo mokestį turi mokėti pirkėjas, kuris gali šį mokestį deklaruoti kaip indėlio PVM, tuomet mokestis tampa tokiau, kuris suteikia importuotojui teisę susigrąžinti indėlio PVM išankstiniame PVM mokėjimo periode, įskaitant ir importo, ir įsigijimo mokesčius (*2 schema*).

2 schema

Vidiniai Bendrijos sandoriai²¹



²¹ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE

Nuo Europos ekonominės bendrijos (EEB) sukūrimo pradžios buvo numatytas bendros apyvartos mokesčių sistemos įvedimas ir suderinimas visoje Bendrijoje.

Romos sutartyje buvo numatytas netiesioginių mokesčių harmonizavimas. Šis tikslas vis dar nėra pasiektas – tiek kalbant apie PVM, tiek ir apie akcizo mokestį. Valstybėse narėse skiriasi mokesčių tarifai ir apmokestinimas ir pasikeitimas įtakoja laisvam kapitalo bei prekių judėjimui. Įdomu tai, kad šie mokesčiai nėra labai svarbūs verslo padėties kontekste, kadangi jie turi poveikį galutiniam vartotojui ir todėl jų poveikis konkurencijai neutralus. Tai lengvai galima paaiškinti, remiantis Vokietija ir Liuksemburgu, kurie turi žemiausius PVM tarifus Europos Sąjungoje ir iki šiol nepralenkė kitų valstybių verslo padėties srityje (*Priedas Nr. 1*).

EEB sutarties 90 straipsnis draudžia bet kokią mokesčių diskriminaciją, kuri – tiesiogiai ar netiesiogiai – suteiktų nacionaliniams produktams pirmenybę prieš produktus iš kitų valstybių narių.²²

Sutarties 93 straipsnis siekia apyvartos mokesčių, akcizo mokesčių ir kitų netiesioginių mokesčių formų harmonizavimo. PVM – pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti.

Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM ir akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šie mokesčiai, kaip vartojimo mokesčiai, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų, sveiką konkurenciją, laisvą prekių ir paslaugų judėjimą.

Pirmieji teisės aktai buvo priimti 1967 m. balandžio 11 d. Pirmąją Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir Antrąją Tarybos direktyva Nr. 67/322/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo.²³

PVM sistemos įdiegimas Bendrijoje pradėtas 1970 metais ir buvo skirtas pakeisti produkcijos ir vartojimo mokesčius. Vėliau buvo priimta Trečioji direktyva, kuria buvo pratęstas diegimo terminas iki 1972 m. sausio 1 d. O Ketvirtoji ir Penktoji direktyvos reglamentavo Italijos įsiliejimo į bendrąją PVM sistemą terminą. Taip pat 1970 metais buvo priimtas Ministrų Tarybos sprendimas – paskirti dalį įplaukų iš PVM, išskaičiuojamų remiantis vienodu pagrindu, Bendrijos biudžetui finansuoti – nutiesė kelią PVM harmonizavimui. Dėl anksčiau priimtų direktyvų funkcionavimo, PVM sistema pilnai neveikė ir tai įtakojo detaliau suderinti PVM reglamentuojančius nacionalinius teisės aktus.²⁴

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką Europos Sąjungos mastu, yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių

²² Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.

²³ R.Bilkštytė, A.Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 61.

²⁴ Ten pat.

narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus²⁵. Taip pat buvo priimtos dar kelios dešimtys PVM klausimus reglamentuojančių direktyvų, kurios keitė ar papildė Šeštąją direktyvą; reglamentai; Europos Teisingumo Teismo sprendimai.

1979 m. gruodžio 6 d. priimta Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB reglamentuoja PVM gražinimą kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, o 1986 m. lapkričio 17 d. priimta Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB – PVM gražinimą už Bendrijos teritorijos ribų įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.²⁶

Europos Sąjungoje PVM praktikos derinimas nebuvo oficialus, todėl 2005 m. spalio 17 d. buvo priimtas reglamentas Nr. 1777/2005 dėl Šeštosios PVM direktyvos nuostatų įgyvendinimo, kuris su tam tikromis išimtimis įsigaliojo 2006 m. liepos 1 d. Šio reglamento tikslas – suvienodinti valstybių narių praktiką. Jame aiškinamos tik kai kurios direktyvos nuostatos, pavyzdžiui, sandoriams dėl tekstų vertimo paslaugų teikimo taisyklės.²⁷

Administracinis PVM administruojančių valstybių narių institucijų bendradarbiavimas yra nustatytas atskirais reglamentais, kurie yra tiesioginio taikymo teisės aktai. 1991 m. lapkričio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 3330/91 dėl prekybos prekėmis tarp valstybių narių statistikos, kuris nustato taisykles valstybėms narėms dėl statistinių duomenų rinkimo. 2003 m. spalio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje. Reglamente numatytos bendradarbiavimo sąlygos tokios, kaip informacijos surinkimas ir apsikeitimas tarp valstybių narių administratorių ir Komisijos. Šis teisės aktas pakeitė anksčiau galiojusį reglamentą Nr. 218/92.²⁸

Svarbus teisės šaltinis PVM srityje yra Europos Teisingumo Teismo praktika. Teismas išnagrinėjo nemažai bylų dėl įvairių PVM direktyvų nuostatų išaiškinimo. Šiais išaiškinimais vadovaujasi valstybių narių nacionaliniai teismai, mokesčių administratoriai, mokesčių mokėtojai.²⁹

Remiantis 1985 m. Baltąja knyga, kurioje numatyta mokesčių harmonizavimo programa, buvo priimta eilė direktyvų dėl akcizų harmonizavimo.³⁰

²⁵ Pridėtinės vertės mokestis //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

²⁶ R. Bilkštytė, A. Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 62

²⁷ Ten pat, P. 63.

²⁸ Ten pat, P. 64.

²⁹ Ten pat, P. 65.

³⁰ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

Pirmosios direktyvos buvo priimtos dėl tabako gaminių: 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 72/464/EEB ir 1978 m. gruodžio 18 d. Tarybos direktyva Nr. 79/32/EEB, kurias vėliau pakeitė 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/78/EEB.³¹

Vėliau buvo priimtos akcizų harmonizavimo direktyvos dėl mineralinės alyvos. Tai 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/81/EEB – dėl kombinuotoje nomenklatūroje klasifikuojamų produktų ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/82/EEB – dėl kitų energetinių produktų.³²

Trečia grupė produktų, dėl kurių buvo priimtos harmonizavimo direktyvos – alkoholiniai gėrimai. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo.³³

Pagrindinis akcizų harmonizavimo tikslas – mokesčio objektas ir tarifai. Pagrindinis dokumentas, nustatantis apmokestinimo akcizais sistemą (t.y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemą, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, mokėtojų prievoles ir pan.), yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės³⁴. Bendrijos Taryba kas dveji metai turi peržiūrėti akcizų tarifus. Akcizu apmokestinamos prekės, kurios įvežamos į Bendriją iš trečiųjų šalių arba pagaminamos šalyje narėje.³⁵

Kitos direktyvos yra susijusios su atskiomis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo struktūrą bei akcizų tarifų minimalius dydžius: apdoroto tabako – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo; energetinių produktų ir elektros energijos – 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros apmokestinimo restruktūrizavimo ir kt.

Vieninga Europos rinka buvo sukurta 1993 m. sausio 1 d. Nuo šios datos prekės, asmenys, paslaugos ir kapitalas gali laisvai judėti Europos Sąjungoje.

Išsiaiškinus mokesčių harmonizavimo esmę, suprantame, kodėl ES siekia vieningos rinkos. Viena iš priežasčių, tai konkurencija Jungtinėms Amerikos Valstijoms ir jos ekonomikai. Tai pasiekti galima: ES viduje suderinus mokesčius, pašalinti dvigubą apmokestinimą ir

³¹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

³² Ten pat, С. 70.

³³ Ten pat, С. 71 – 72.

³⁴ Akcizai //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

³⁵ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

konkurenciją. Pirmia buvo derinami netiesioginiai mokesčiai, nes juos paprasta apskaičiuoti ir jų administravimas paprastesnis. Šis procesas ES prasidėjo praėjusio amžiaus viduryje ir tebesitęsia, nes ekonominė erdvė plečiasi ir šiandien sudaro 25 valstybes nares. Pateikti pavyzdžiai iliustruoja apmokestinimo principus ES viduje, kuriuos būtų taikyti kiekviena šalis narė, tam kad, būtų išvengta dvigubo apmokestinimo PVM ar akcizo mokesčiais. Teisinis pagrindas valstybėms narėms dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo yra direktyvos, reglamentai, teismų praktika. Didelę patirtį duoda vykę harmonizavimo procesai valstybėse narėse ir tai padeda geriau išsiaiškinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo svarbą.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso Europos Sąjungoje išsiaiškinimas tai kitas žingsnis į Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo analizę. Pasikeitimai vykę dėl integracijos į ekonominę erdvę padės geriau suprasti kaip įtakoja galutinių vartotojų išlaidas. Kitame skyriuje analizuojami akcizų bei PVM tarifai ir lengvatų valstybėse narėse.

3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE

3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) – vienas bene plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamų netiesioginių mokesčių, išsivystęs iš apyvartos mokesčio. Pirmą kartą šis mokestis įvestas 1954 metais Prancūzijoje, apmokestinant kiekviename prekės apyvartos etape išaugusią prekės vertę.³⁶

Liberalizuojant prekybą Europos Ekonominėje Bendrijoje (EEB), Europos Komisija paskyrė grupę ekspertų (Neumarko komitetą) ir nurodė jiems, išanalizavus Bendrijos šalių fiskalines sistemas, pateikti jų harmonizavimo metodų rekomendacijas. 1963 m. Neumarko komitetas savo ataskaitoje rekomendavo įvesti visose šalyse narėse PVM.³⁷

Privalumai:

- PVM užtikrina taupymo, investavimo, darbo sprendimų neutralumą, ypač jeigu mokesčių bazė plati ir yra vienodi mokesčiai;
- Mokestis yra neutralus, esant vertikalčiai integruotoms įmonėms ar produkciją gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms;
- Vadovaujantis apmokestinimo vietoje tarptautiniu principu, PVM užtikrina nedviprasmišką pasienio mokesčių taikymą – tiksliai gražinami mokesčiai eksportui ir tiksliai apibrėžiamas nediskriminacinio importo apmokestinimas.

Pridėtinės vertės mokestis imamas kiekvienoje prekių ir paslaugų gamybos ir platinimo grandinės stadijoje. Apmokestinimo bazė yra bendras kiekis, mokamas už sandorį, neįskaitant PVM, išskyrus kai kuriuos atleidimo nuo mokesčio atvejus. Dėl atskaičiavimų ankstesnėse grandinės stadijose, PVM nedidėja. Kiekvienas apmokestinamas asmuo įpareigotas mokėti PVM savo apyvartos metu (išėigos mokestis), iš kurių gali būti išskaičiuojamas PVM už išlaidas ir investicijas (indėlio mokestis). Iš mokesčio, kurį moka galutinis prekių ar paslaugų vartotojas, mokesčio dalis nėra išskaičiuojama. Mokestis paremtas PVM tarifu, pritaikant prie gautų prekių ar paslaugų kainos be PVM.

Remiantis Vieningos rinkos įvedimu 1993 m. sausio 1 d., buvo pakeista tarp valstybių narių judančios prekių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu sistema. Kalbant apie tokią prekybą, importo ir eksporto sąvokos buvo panaikintos, o jas pakeitė prekių tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje sistema.

³⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 112.

³⁷ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 271.

Yra sudarytos tam tikros schemas, kurios paaiškina, kaip PVM nuostatos yra taikomos: fiziniam asmeniui įsigyjant ir pervežant prekes valstybėse narėse, prekių tiekimas tarp šalių narių, parduodamų naujų transporto priemonių apmokestinimas PVM, prekių pervežimo į kitą valstybę narę verslo tikslais, prekių sandėliavimo prieš jas tiekiant, trikampė prekyba, trišaliai sandoriai ir kai kurios kitos situacijos. Toliau pateikiamos kelių schemų pavyzdžiai.

Pabrėžtina, kad panaikinus sienas tarp valstybių narių prekės bei paslaugos juda laisvai. Galutinis vartotojas turi galimybę įsigyti prekes ne tik savo valstybėje, bet ir svetur. O tai reiškia, kad jo vartojimo patenkinimas nebus antrą kartą apmokestintas. Taip pat informacinių technologijų pažanga leidžia greičiau, o kartais ir pigiau įsigyti prekes (nuotolinė prekyba). Prekių ir paslaugų apmokestinimas bendrijos viduje įtakoja galutinę kainą vartotojui. Dažnai importuotos prekės kainuoja mažiau, negu nacionalinės, o tai yra svarbu vartotojui.

Valstybių narių įmonėms prekiaujant tarpusavyje, PVM mokamas valstybėje narėje, į kurią prekės yra įvežamos (apmokestinimo vietoje principas), pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Jei PVM registruotas asmuo vienoje ES valstybėje narėje tiekia prekes PVM registruotam asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, toks prekių tiekimas su kai kuriomis išimtimis traktuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje. PVM mokėtojas gali taikyti nulinį tarifą prekių tiekimui klientui kitoje ES valstybėje narėje, jeigu:³⁸

- klientas registruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju kitoje ES valstybėje narėje;
- tiekėjas pardavimo dokumente nurodo savo PVM mokėtojo registracijos numerį;
- prekės yra siunčiamos ar vežamos į kitą ES valstybę narę;
- tiekėjas nurodo savo klientų PVM registracijos numerį pardavimo dokumente.

Pavyzdžiai:

1. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp dviejų apmokestinamų asmenų

Lietuva	Belgija
Gamintojas L tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
L asmuo tiekia prekes B asmeniui Prekių teikimas L → B	

³⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur prasideda pervežimas.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

L asmens sudarytame pardavimo dokumente turi būti nurodyti tiek **L**, tiek **B** PVM identifikacijos numeriai (PVM identifikacijos numerio patikrinimas).

B įsigyja prekes Bendrijos viduje. Įsigijimo PVM gali būti išskaičiuojamas iš karto, kai apie jį pranešama, jei **B** naudoja prekes tokiai veiklai, kuri suteikia jam teisę į mokesčio išskaičiavimą.

2. Tiekimas Bendrijos viduje tarp dviejų apmokestinamų asmenų; perveža pirkėjas

Lietuva	Belgija
Gamintojas tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
Prekes perveža B arba trečias asmuo B vardu Prekių pervežimas L → B	

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur pervežimas prasideda.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

(Šis atvejis nesiskiria nuo pirmojo.) Prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžimas neišskiria ir tokių situacijų, kai prekes perveža pats klientas ar jo įgalioti asmenys.

3. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp trijų apmokestinamų asmenų

(Du atviri vidiniai Bendrijos sandoriai)

Lietuva	Belgija	Danija
L Lietuvoje Žaliava	Gamintojas B Belgijoje perka žaliavą iš L Lietuvoje ir parduoda savo produktą prekiautojui Danijoje	D Danijoje Prekiautojas
Prekių pervežimas L → B → D		

Gamintojas **B** turi įsitikinti, kad prekiautojas Danijoje yra įsipareigojęs mokėti PVM. (Patikrinti PVM identifikacijos numerį) **B** parduoda prekes be PVM Danijos prekiautojui, ir siunčia deklaraciją į atitinkamas Belgijos institucijas. Gamintojas **B** turi įrodyti, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos iš Belgijos.

Gamintojas **B** perka žaliavas iš **L** be PVM. Jis turi deklaruoti ir išskaičiuoti PVM pagal Belgijoje taikomus tarifus.

Jei aukščiau paminėtos sąlygos tiekimui Bendrijos viduje nėra patenkintos (pavyzdžiui, jei klientas nepateikia PVM registracijos numerio), tiekėjas įpareigotas mokėti PVM pagal savo šalies tarifus.

Kai registruoti pardavėjai parduoda prekes neregistruotiems asmenims kitose valstybėse narėse, prekės apmokestinamos PVM pagal pardavėjo šalies tarifus.

Tačiau yra išimčių:

Naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės apmokestinamas pirkėjo šalyje, nepriklausomai ar įsigijo fizinis, ar juridinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ar nevykdamas ekonominės veiklos, taip pat nepriklausomai iš kokio asmens įsigijo: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.³⁹

Tiekėjas tiekia prekes, kurios turi būti surenkamos arba instaliuojamos kitoje valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje. Tai tiekėjas turi registruotis PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią buvo tiekiamos tokios prekės ir mokėti PVM.⁴⁰

Nuotolinė prekyba vieningoje rinkoje vyksta tada, kai tiekėjas vienoje ES valstybėje narėje parduoda prekes asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, ir pastarasis neįsiregistravęs PVM mokėtoju savo šalyje bei tiekėjas yra atsakingas už prekių pristatymą. Tai būtų paštu ar telefonu užsakomos prekės arba tele – parduotuvės. O taip pat bet kokia kita prekyba, kai prekės yra gabenamos klientui, esančiam kitoje valstybėje narėje.

Tiekėjas valstybėje narėje L, nuotolinės prekybos būdu parduodantis prekes klientams kitoje ES valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, turi mokėti PVM valstybėje narėje L, kol pardavimų vertė pasiekia toje valstybėje narėje taikomą slenkstį (*l'entelè*). Kai tiekėjo pardavimų vertė viršija slenkstį kitoje ES valstybėje narėje, tiekėjas yra įpareigotas įsiregistruoti toje ES valstybėje narėje ir mokėti PVM pagal minėtoje valstybėje narėje taikomus tarifus.⁴¹

³⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴¹ Ten pat.

Nuotolinės prekybos būdu parduodamų per kalendorinius metus prekių maksimali vertė⁴²

Valstybė narė	Specialios schemos nuotolinei prekybai taikymo slenksčiai	
	Nacionalinė valiuta	Eurais
Belgijos Karalystė		35 000
Čekijos Respublika		35 000
Danijos Karalystė	280 000 DKK	37 528
Vokietijos Federacinė Respublika		100 000
Estijos Respublika	550 000 EEK	35 151
Graikijos Respublika		35 000
Ispanijos Karalystė		35 000
Prancūzijos Respublika		100 000
Airija		35 000
Italijos Respublika		27 889
Kipro Respublika	20 000 CY Svarai	34 220
Latvijos Respublika	24 000 LVL	36 952
Lietuvos Respublika	125 000 LTL	36 207
Liuksemburgo Didžioji Karalystė		100 000
Vengrijos Respublika	8 500 000 HUF	32 000
Nyderlandų Karalystė		100 000
Austrijos Respublika		100 000
Lenkijos Respublika		35 000
Portugalijos Respublika		31 424
Slovėnijos Respublika		35 000
Slovakijos Respublika		35 000
Suomijos Respublika		35 000
Švedijos Respublika	320 000 SEK	35 809
Jungtinė Karalystė	70 000 GBP	109 598

Jei atitinkamas slenkstis nėra viršijamas, tiekėjas gali pasirinkti PVM mokėti toje ES valstybėje narėje, į kurią parduoda prekes nuotolinės prekybos būdu.

Nuotolinės prekybos pavyzdys:

Lietuva	Belgija
Lietuvos įmonė L parduoda prekes privačiam asmeniui Belgijoje B	Privatus asmuo Belgijoje perka prekes iš Lietuvos įmonės L
Prekės yra transportuojamos asmeniui B asmens L vardu	
Prekių pervežimas L	

⁴² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas

Išimtis. Bet kuris tiekėjas, kuris per atstumą pardavinėja akcizo mokesčiu apmokestinamas prekes į kitą valstybę narę, turi užsiregistruoti toje valstybėje narėje, kadangi nuotolinė prekyba akcizo mokesčiu apmokestinamomis prekėmis visada bus apmokestinama PVM toje ES valstybėje narėje, į kurią prekės siunčiamos.

Prekes siunčia arba perveža tiekėjas asmeniui kitoje valstybėje narėje: jei PVM būtų taikomas toje valstybėje narėje, kurioje perkama, prekės būtų perkamos paštu prekiaujančių įmonių ar bendrai tele – parduotuvių pagalba toje valstybėje, kur taikomi žemiausi tarifai.

Kaip išimtis pagrindinei taisyklei, susijusiai su prekių tiekimo vieta (tiekimo vieta yra kur pervežimas ar persiuntimas prasideda), nuotolinės prekybos atvejais tiekimo vieta laikoma ta vieta, kurioje prekės yra tuo metu, kai persiuntimas ar pervežimas pirkėjui pasibaigia. Ši taisyklė (išskyrus pardavimus, kurie neviršija tam tikrų slenksčių) yra taikoma nuotolinei prekybai su individualiais neapmokestinamais asmenimis, ūkininkais, kuriems nustatytas pastovus mokestis, apmokestinamais asmenimis, kurie neturi teisės į mokesčių grąžinimą ir neapmokestinamais asmenimis.

Šios pirkėjų kategorijos, išskyrus individualius neapmokestinamus asmenis, gali pasirinkti normalių įsigijimų Bendrijos viduje taisyklių taikymą arba šios normalios taisyklės gali tapti privalomos – kai pirminių Bendrijos viduje vertė per einamuosius kalendorinius metus viršija slenkstį, kurį nustato kiekviena valstybė narė. Minėtas slenkstis negali būti mažesnis nei 10 000 eurų.

Su nuotoline prekyba susijusios nuostatos numatė išimtį, kuri teigia, kad tiekimas laikomas vykstančiu valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas prasideda, jei bendra apmokestinamo asmens nuotolinių pardavimų vertė į tą pačią valstybę narę neviršija 100 000 eurų einamaisiais metais. Valstybės narės gali pasirinkti apriboti slenkstį iki 35 000 eurų. Ši taisyklė tampa sudėtingesnė dėl nuostatos, kad apmokestinamas asmuo, dalyvaujantis nuotolinėje prekyboje, gali rinktis apmokestinimą toje valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas pasibaigia.

PVM grąžinimas užsienio įmonėms

Jei įmonė registruota pridėtinės vertės mokesčiui Europos Sąjungos valstybėje narėje, ir perka prekes ar paslaugas kitoje ES valstybėje narėje, gali būti, kad turės mokėti PVM toje šalyje, kur perka. Pavyzdžiui, dalyvavimas prekybos mugėje kitoje valstybėje narėje. Tačiau yra galimybė atgauti dalį sumokėto mokesčio.

Pridėtinės vertės mokestis gali būti sumažintas įmonėms tik tuomet, jei jos turi teisę į indėlio mokesčio išskaičiavimą. Būtina sąlyga yra ta, kad prekės ar paslaugos būtų įgytos iš kitos kompanijos, o ne iš besikreipiančiam asmeniui priklausančios įmonės.

Aštuntoji Tarybos direktyva detaliai reglamentuoja:

Direktyva galioja tuomet, jei apmokestinamas asmuo per ne mažiau kaip trijų mėnesių laikotarpį ar ne daugiau kaip per vienerius kalendorinius metus, ar per mažiau nei trijų mėnesių laikotarpį, kai pastarasis laikotarpis reprezentuoja likusius kalendorinius metus, yra:

- neturėjęs toje šalyje: - nei vietos savo ekonominei veiklai, nei fiksuotos įstaigos, iš kurios verslo sandoriai būtų vykdomi; - jei tokia vieta ar fiksuota įstaiga egzistuoja, savo nuolatinės gyvenamosios vietos ar vietos tinkamos normaliai gyventi;
- netiekė prekių ir netiekė paslaugų toje šalyje, išskyrus: - transporto paslaugas ir joms pagalbines paslaugas; - paslaugas tais atvejais, kai mokestis yra mokamas to asmens, kuriam jos teikiamos.

Valstybės narės grąžina dalį mokesčių apmokestinamiems asmenims:

- PVM apmokestintų paslaugų ar kilnojamojo turto atvejais, jei tiekėjai yra kiti apmokestinami asmenys šalies teritorijoje;
- PVM apmokestintų prekių importavimo į šalį atveju, jei minėtos prekės yra būtinos įmonės veiklai ar klientui teikiamų apmokestinamų paslaugų atveju.

Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris

Privatiems asmenims kilmės principu paremtas apmokestinimas išlieka pagrindiniu bendros PVM sistemos principu, o prekybai tarp įmonių valstybėse narėse pagrindinis principas – apmokestinimo vietoje. Viena iš sąlygų neapmokestinamam tiekimui Bendrijos viduje yra PVM identifikacijos numeris. Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris siekia užtikrinti, kad PVM reglamentai, susiję su Europos Sąjungoje tiekiamomis ir transportuojamomis prekėmis, taikomi teisingai. Tiekėjo PVM identifikacijos numeris turi būti visuose važtaraščiuose. Įplaukų už mokesčius įstaigos yra atsakingos už PVM numerių paskyrimą. Eksportuotojams eksportuojamos prekės į kitas ES valstybes nars nebus apmokestinamos tik tuo atveju, jei pirkėjas pateiks savo PVM identifikacijos numerį. Tiekėjas turi patikrinti pirkėjo PVM identifikacijos numerio galiojimą. Siekiant protokoluoti prekybą Bendrijos viduje, kiekvienas verslininkas privalo pateikti taip vadinamą "ES pardavimų sąrašą"

už įplaukas atsakingoms institucijoms, kuriame turi būti išvardintos nuo mokesčių atleistos prekės, kurias įmonė tiekia kitoms valstybėms narėms.⁴³

3.2. EUROPOS SAJUNGOS ACQUIS⁴⁴ ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos.⁴⁵

2001 m. gegužės mėn. Vyriausybė patvirtino Mokesčių sistemos koncepciją, kurios vienas svarbiausių tikslų – suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*. Koncepcijos tikslas – nubrėžti būsimos mokesčių sistemos gaires, jos reformavimo kryptis, siekiant sukurti mokesčių sistemą, skatinančią sparčią ekonomikos raidą, užtikrinančią stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, taip pat mokesčių teisės aktų suderinamumą su ES *acquis*⁴⁶.

Koncepcija apibrėžia pagrindinius Mokesčių sistemos principus (teisingumo; lygybės; neutralumo; aiškumo; viešumo; administravimo; veiksmingumo), kuriuos turi atitikti mokesčių sistema. Taip pat nustato reformuotai mokesčių sistemai keliamus uždavinius (mažinti mokesčių našta; atsisakyti neefektyvių apmokestinimo priemonių; užtikrinti reikiamas biudžeto pajamas valstybės ir savivaldos funkcijoms įgyvendinti; suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*; nustatyti efektyvius mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimo būdus bei mokesčių mokėtojų teisių apsaugą; suteikti savivaldybių taryboms daugiau teisių spręsti klausimus, susijusius su mokesčiais įskaitomais į savivaldybių biudžetus).

Acquis sudaro Europos Bendrijos Sutarties 90 – 93 straipsniai, taip pat virš 110 ES teisės aktų, iš kurių apie 70 susiję tik su tam tikrų išimčių ar teisių atskiroms šalims – narėms suteikimu, o likusi dalis reikalauja įgyvendinimo nacionalinėje teisėje. Dalis Lietuvoje galiojančių teisės aktų, reglamentuojančių mokesčius, atitinka *acquis*. Likusi dalis suderinta iki narystės ES datos, išskyrus nuostatas dėl kurių prašoma išlygų ir pereinamųjų laikotarpių.⁴⁷

ES *acquis* PVM srityje sudaro 80 teisės aktų, kurių svarbiausia yra Tarybos direktyva 77/388/EEB “Dėl šalių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių harmonizavimo – bendroji PVM

⁴³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁴ *Acquis* – teisės įgytis.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.

⁴⁶ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) //

<http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

sistema: vieningas vertinimo pagrindas (Šeštoji direktyva)”, kuri reglamentuoja PVM objektą, taikymo principus, nustato privalomų lengvatų sąrašą, tarifų ribas, PVM atskaitos skaičiavimo principus, taip pat mokėtojų prievolės ir pan. Lietuvoje apmokestinimą PVM reglamentavo 1993 m. priimtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir jo lydimieji aktai. Įstatymas buvo parengtas vadovaujantis ES normine baze ir ES valstybių praktika, todėl dauguma Tarybos direktyvos 77/388/EEB ir kitų direktyvų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatų buvo taikoma ir pagal galiojančius įstatymus. Įstatymas buvo pildomas ir taisomas, kad kuo labiau atitiktų ES *acquis* PVM srityje.⁴⁸

Tęsiant mokesčių sistemos reformą buvo rengiamas PVM įstatymo naujos redakcijos projektas, kuriame numatoma toliau įgyvendinti ES *acquis* nuostatų reikalavimus šioje srityje. Projektas parengtas remiantis Tarybos direktyvos 77/388/EEB struktūra, siekiant išvengti netikslumų. Įstatymo projekte numatyta įgyvendinti svarbias ES *acquis* procedūras – apmokestinimo prie šaltinio (“reverse charge”) mechanizmą, taikomą apmokestinant už šalies ribų įsikūrusių subjektų veiklą (dažniausiai paslaugas) šalies ribose, taip pat PVM grąžinimo PVM mokėtojams – nerezydentams mechanizmą, kaip tai numatyta Tarybos direktyvose 86/560/EEB ir 79/1072/EEB. Taip pat numatoma įdiegti PVM grąžinimo nerezydentams – fiziniams asmenims (“VAT – refund”) schemą.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas](#) Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi. Šio įstatymo 2 priede pateikti Europos Sąjungos teisės aktai, su kuriais suderintos PVM įstatymo nuostatos.⁴⁹

2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas](#) Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.⁵⁰

Integruojantis į Europos ekonominę erdvę PVM įstatyme buvo patvirtinti du lengvatiniai PVM tarifai – 5 proc. ir 9 proc. Todėl kai kuriom prekėm ir paslaugom, kurios anksčiau nebuvo apmokestinamos, dabar taikomas standartinis arba lengvatinis tarifas. Tokie pasikeitimai neigiamai įtakojo namų ūkius, nes pagrindinių prekių ir paslaugų kainos kilo. Keleivių vežimo paslaugos, knygos, laikraščiai, žurnalai, vaistai ir kitos pirmo būtinumo prekės

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. tarifu, o gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugos, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis – 9 proc. tarifu.

3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS

ES yra sukurta bendra rinka, tačiau harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse šiuo mokesčiu apmokestinamos nevienodos prekių grupės, skirtingi tarifai, lengvatos, o tai įtakoja galutinę prekės ar paslaugos kainą, mokamą vartotojo. Valstybėse narėse vartotojai už tą patį produktą moka skirtingą kainą, kuri priklauso nuo mokesčio dydžio taikomo toje valstybėje. Tai sudaro nuo 0 iki 25 proc. dydžio produkte.

PVM tarifus nustato pačios valstybės narės, tačiau standartinis tarifas, taikomas prekių ir paslaugų tiekimui bei prekių importavimui, turi būti vienodas, siekiant, kad būtų laikomasi neutralumo reikalavimų. Valstybėms narėms leidžiama taikyti padidintus ar sumažintus tarifus tam tikroms prekių kategorijoms, jei tokie tarifai yra nustatyti, kad būtų įmanomas pilno indėlio mokesčio išskaičiavimas.

1992 m. buvo priimta direktyva dėl PVM tarifų suderinimo. Ši direktyva, numatanti minimalių tarifų sistemą, sąlygojo tai, kad nuo 1993 m. sausio 1 d. standartinis tarifas negali būti nustatytas mažesnis nei 15%. Vis dėlto, valstybėms narėms buvo suteikta galimybė taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus – 5% ar didesnius – tam tikroms prekių ir paslaugų kategorijoms (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas, dėl teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas). Buvo numatyti kai kurie pereinamieji suvaržymai, siekiant atsižvelgti į ypatingas situacijas.

Žemiausias standartinis PVM tarifas yra Liuksemburge ir Kipre (po 15 proc.), Ispanijoje ir Vokietijoje (po 16 proc.), didžiausias – Danijoje ir Švedijoje (po 25 proc.), Suomijoje ir Lenkijoje (po 22 proc.) (*Priedas Nr. 1*). Tuo tarpu Lietuvoje PVM mokesčio tarifas yra 18 proc.

Apmokestinant PVM, mokesstinės lengvatos dažniausiai taikomos maisto, farmacijos ir medicinos gaminiams, o kai kuriose ES valstybėse narėse – pramonės produkcijai, drabužiams, avalynei (*Priedas Nr. 2*). Tai yra pirmo būtinumo prekės ir paslaugos, be kurių namų ūkiai negali išgyventi. Šiems produktams yra skiriama daugiausiai išlaidų ir lengvatų panaikinimas pasmerktų visuomenę skurdiui, pragyvenimo lygio mažėjimui.

Remiantis teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašu (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas) palyginsime valstybėse narėse taikomas lengvatas.

1 kategorija. Maisto produktų kategorijai lengvatinius tarifus taiko ne visos ES valstybės narės, t.y. Danija, Estija, Vengrija, Slovakija. Dauguma šalių maisto produktus apmokestina standartiniais ir lengvatiniais tarifais. Taip pat yra valstybės narės, kurios maisto produktams taiko tik lenvatinius tarifus (Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Austrija, Suomija, Čekija, Malta, Lenkija, Slovėnija). Pabrėžtina, kad Malta taiko 0 proc. tarifą maisto produktams, 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią 17 proc. lengvatinį tarifą naudoja Suomija. Tuo tarpu Lietuvoje šios prekės apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. ir standartiniu 18 proc. tarifu.

2 kategorija. Vandens tiekimo apmokestinimui valstybės narės taiko arba standartinius, arba lengvatinius tarifus. Tarifai labai skirtingi – nuo 0 iki 25 proc. Jungtinė Karalystė ir Malta šią paslaugą apmokestina 0 proc. tarifu. Tuo tarpu Danija taiko standartinį 25 proc. tarifą, o Lietuva – 18 proc. standartinį tarifą.

3 kategorija. Farmacijos gaminiai 0 proc. tarifu apmokestinami Airijoje, Kipre ir Maltoje. Suomija, Čekija, Estija, Latvija, Lietuva, Vengrija, Lenkija ir Slovėnija vaistams taiko sumažintus PVM tarifus nuo 5 iki 8,5 proc. Danija, Vokietija, Austrija ir Slovakija apmokestina standartiniais tarifais, o likusios 10 ES valstybių narių taiko mišrius PVM tarifus.

4 kategorija. Medicinos įrangai, kuri skirta neįgaliesiems, lengvatinius tarifus taiko tik trys ES valstybės narės: Čekija (5 proc.), Lenkija (7 proc.) ir Jungtinė Karalystė (5 proc.). Visos kitos šalys taiko ir sumažintus, ir standartinius PVM tarifus, išskyrus Daniją, Austriją, Suomiją, Švediją, Malta ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais. Lietuvoje taip pat taikomi du 5 ir 18 proc. PVM tarifai.

5 kategorija. Keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugos yra ne PVM objektas tik Airijoje. 0 proc. PVM tarifu šios paslaugos apmokestinamos Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Maltoje. Latvijoje ir Vengrijoje šioms paslaugoms netaikomos lengvatos ir jos apmokestinamos standartiniais tarifais. Tuo tarpu kitos ES valstybės narės naudoja ir standartinius, ir lengvatinius PVM tarifus (taip pat ir Lietuva).

6 kategorija. Spaudos leidinių, išskyrus reklamos tikslams, tiekimas dažniausiai apmokestinamas sumažintais tarifais, kurių dydis nuo 3 proc. Liuksemburge iki 13,5 proc. Airijoje. Lietuvoje taikomas lengvatinis 5 proc. tarifas. Tik viena valstybė narė – Jungtinė Karalystė apmokestina 0 proc. tarifu leidinių tiekimą. Ir tik viena valstybė narė – Slovakija taiko standartinį 19 proc. tarifą tiekiamoms knygoms, laikraščiams, žurnalams.

7 kategorija. Teatrų, mugių, koncertų, muziejų ir pan. lankymas sumažintais PVM tarifais apmokestinamas tik keliuose valstybėse narėse, t.y. Graikijoje, Čekijoje. Kitose valstybėse narėse taikomi mišrūs PVM tarifai. Tačiau Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Lietuvoje, Vengrijoje, Maltoje ir Slovakijoje tokių renginių lankymui lengvatos netaikomos. Transliavimo

paslaugos dažniausiai apmokestinamos standartiniais tarifais, bet kai kuriose valstybėse narėse nacionalinė televizija ir radijas neapmokestinami PVM arba apmokestinami lengvatiniais tarifais, pavyzdžiui Čekijoje, Vangrijoje, Slovėnijoje, Slovakijoje.

8 kategorija. Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų paslaugos neapmokestinamos Danijoje, Suomijoje ir Latvijoje. Sumažintus 7 proc. PVM tarifus taiko Vokietija, Ispanija, Lenkija; 3 proc. – Liuksemburgas; 5 proc. – Kipras ir Čekija; 5,5 proc. – Prancūzija; 6 proc. – Švedija; 8,5 proc. – Slovėnija; 9 proc. – Graikija. Standartiniais mokesčio tarifais atlikėjų paslaugas apmokestina Airija ir Portugalija (21 proc.); Italija ir Vengrija (20 proc.); Slovakija (19 proc.); Estija, Lietuva ir Malta (18 proc.); Jungtinė Karalystė (17,5 proc.). Kitos valstybės narės taiko mišrius tarifus.

9 kategorija. Gyvenamųjų namų statyba, tiekimas, rekonstrukcija neapmokestinama tik Maltoje. Dauguma valstybių narių taiko standartinius mokesčio tarifus, nors tai yra viena iš socialinės politikos dalių, kuriai taikoma lengvata. Bet tarp 25 ES valstybių narių yra, kurios apmokestina sumažintais tarifais šias paslaugas, t.y. Belgija, Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Portugalija, Čekija, Lietuva, Lenkija ir Slovėnija.

10 kategorija. Žemės ūkio produkcija apmokestinama įvairiais mokesčio tarifais: standartiniais (15 – 25 proc.) ir lengvatiniais (3 – 15 proc.). Ne visiems žemės ūkio produktams valstybė narė taiko vienodą lengvatinį ar standartinį tarifą. Mažiausias 3 proc. sumažintas tarifas yra taikomas Lenkijoje. Tuo tarpu Lietuvoje ši produkcija apmokestinama lengvatiniu 5 ir standartiniu 18 proc. PVM tarifu.

11 kategorija. Beveik visos valstybės narės viešbučių ir apgyvendinimo paslaugoms taiko sumažintus PVM tarifus (įskaitant ir Lietuvą), išskyrus Daniją, Vokietiją, Jungtinę Karalystę, Vengriją ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais.

12 kategorija. Sporto renginių lankymas neapmokestinamas tik Airijoje. Sumažintus mokesčio tarifus taiko Belgija, Graikija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Latvija, Lenkija, Švedija. Mišrius tarifus, t.y. ir standartinius, ir lengvatinius taiko Vokietija ir Ispanija (atitinkamai 16 ir 7 proc.), Italija (atitinkamai 20 ir 10 proc.). Likusios valstybės narės šias paslaugas apmokestina standartiniu PVM tarifu (taip pat ir Lietuva).

13 kategorija. Sporto infrastruktūra daugumoj valstybių narių apmokestinama standartiniu tarifu. Tačiau Belgija, Graikija, Airija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Lenkija, Slovėnija taiko sumažintus mokesčio tarifus. Lietuvoje naudojimasis sporto infrastruktūra apmokestinamas standartiniu 18 proc. tarifu.

14 kategorija. Labdaros ir paramos organizacijų, kurios pripažintos valstybių narių, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos neapmokestinamos tik kai kuriose valstybėse narėse, t.y. Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Estijoje, Kipre, Latvijoje, Vengrijoje ir Maltoje. Taip

pat yra šalių, kurios tokiom prekėm ir paslaugom taiko standartinius mokesčio tarifus (Danija, Prancūzija, Nyderlandai, Portugalija, Švedija, Lietuva, Slovakija). Kitos ES valstybės narės taiko sumažintus 5 –9 proc. tarifus.

15 kategorija. Laidojimo ir kremacijos paslaugos neapmokestinamos mokesčiu Danijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje, Suomijoje, Švedijoje, Jungtinėje Kralystėje. Mažiausią 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią – 21 proc. – Airija. Lietuvoje šioms paslaugoms taikomas standartinis 18 proc. PVM tarifas.

16 kategorija. Medicinines ir dantų priežiūros paslaugas standartiniu PVM tarifu apmokestina Airija (21 proc.) ir Nyderlandai (19 proc.). Dauguma valstybių narių šių paslaugų apskritai neapmokestina, t.y. Danija, Italija, Suomija, Švedija, Jungtinė Karalystė, Kipras, Baltijos šalys, Vengrija, Malta, Slovėnija ir Slovakija. Kitos šalys taiko sumažintus mokesčio tarifus.

17 kategorija. Gatvių valymo, šiukšlių rinkimo ir nuotekų valymo paslaugos apmokestinamos vienoje šalyse standartiniais tarifais, kitose – lengvatiniais. Didžiausią standartinį 25 proc. tarifą taiko Danija, o mažiausią 3 proc. lengvatinį – Liuksemburgas. Lietuvoje šios paslaugos apmokestinamos 18 proc. PVM tarifu.

3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SAJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE

Europos Sąjungoje apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų.

ES *acquis* akcizų srityje sudaro 24 ES teisės aktai. Pagrindinis ES norminis dokumentas, reglamentuojantis akcizo taikymą akcizais apmokestinamiems produktams, yra Tarybos direktyva 92/12/EEB. Akcizo taikymas ES remiasi akcizų “iššaldymo” akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemoje principu, kuris leidžia užtikrinti, kad mokestis yra taikomas toje šalyje, kurioje akcizais apmokestinamos prekės iš šios sistemos išleidžiamos galutiniam vartojimui.⁵¹

Lietuvoje apmokestinimą akcizais reglamentavo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. I-429⁵², kuris buvo priimtas 1994 m. balandžio 12 d. ir galiojo nuo 1994 m. balandžio 22 d. iki 2002 m. birželio 30 dienos. Akcizų objektas iš esmės atitiko direktyvas, reglamentuojančias alkoholio, tabako ir naftos produktų apmokestinimą akcizais. ES teisės aktų akcizų srityje

⁵¹ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁵² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.

neatitiko įstatymo nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistema ir akcizų tarifai taikomi atskiroms prekėms.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. IX-569⁵³, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas. Tačiau į įstatymą nebuvo perkeltos nuostatos, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare bei tam tikras nuostatas dėl akcizų tarifų suderinimo. Iki šio įstatymo įsigaliojimo Lietuvoje buvo apmokestinama 11 akcizo objektų: alus ir vynas, distiliuotas spiritas, apdorotas tabakas, kuras, tepalai, šokoladas ir maisto produktai, turintys kakavos, kava, bižuterija ir jos dalys iš tauriųjų metalų, prabangūs automobiliai, elektros energija, erotiniai ir smurtiniai spaudiniai.⁵⁴ Taigi daugybės produktų, už kuriuos iki liepos 1 d. buvo skaičiuojamas akcizas, naujajame akcizų įstatyme nebeliko, tačiau nuo šios datos įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai: Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas Nr. IX-728⁵⁵ ir Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas Nr. IX-896⁵⁶, kurių nuostatos adekvačios senojo, iki birželio 30 d. galiojusio, akcizų įstatymo nuostatomis.⁵⁷ Šie įstatymai galiojo iki įstojimo į Europos Sąjungą. Jais buvo siekiama neprarasti dalį pajamų mokamų į biudžetą ir atitikti ES teisės aktus dėl akcizų. Iki įstojimo į ES, Lietuva turėjo rasti būdus, kaip kompensuoti negautas pajamas. Pavyzdžiui, cukrinių runkelių augintojai buvo remiami iš valstybės lėšų, todėl pajamos surinktos remiantis priimtu cukraus mokesčio įstatymu, palaikydavo biudžeto balansą. Priėmus akcizų įstatymą buvo siekiama leisti laisvai judėti akcizais apmokestinamoms prekėms iki jų pateikimo galutiniam vartotojui, nesumokėjus akcizų, kad mokesčio mokėtojams reikėtų mažiau apyvartinių lėšų. Taip pat buvo siekiama sudaryti sąlygas Lietuvoje sukurti akcizais apmokestinamų sandėlių sistemą, kuri po kiek laiko turėjo būti integruota į bendroje rinkoje veikiančią analogiškų sandėlių sistemą. Integruojantis į ES tai pat buvo siekiama suvienodinti akcizų apskaičiavimo principus, taikomas lengvatas.⁵⁸

Lietuvai integruojantis į ES 2004 m. sausio 29 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX-1987⁵⁹, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Naujasis akcizų įstatymas skiriasi nuo buvusiojo akcizų įstatymo ir atitinka ES apmokestinamuosius objektus, privalomus pagal ES asquis, t.y. akcizais apmokestinama alkoholis, apdorotas tabakas, energetiniai produktai ir elektros energija. Šis įstatymas galutinai

⁵³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.

⁵⁴ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 236.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.

⁵⁷ Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8, P. 97.

⁵⁸ Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2, P. 66.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.

perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas, išskyrus nuostatas, kurių perkėlimui Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį.

Akcizų objektas. Akcizais yra apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- apdorotas tabakas;
- energetiniai produktai;
- elektros energija;
- akmens anglis, koksas ir lignitas.

Tačiau dėl elektros energijos, akmens anglių, kokso ir lignito apmokestinimo Lietuva gavo pereinamąjį laikotarpį – akmens anglis, koksas ir lignitas bus apmokestinti nuo 2007 m. sausio 1 d., elektros energija – nuo 2010 m. sausio 1 d.

3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI

Akcizų mokesčiai ES šalyse labai skirtingi. Tai reiškia, kad akcizo mokesčiai turi didelę įtaką kainoms, ir jų vaidmuo ekonomikoje išties svarbus. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai ES valstybėse narėse smarkiai veikia konkurenciją bendroje rinkoje.

Akcizų apmokestinimo vienetai yra tik natūriniai, išskyrus cigaretėms taikomą kombinuotą akcizo tarifą, kurio vienas iš elementų yra vertybinis. Akcizų mokesčio tarifų dydžiai yra individualūs kiekvienai prekių rūšiai ir nustatomi absoliučia suma prekės kiekiui arba svorio bei tūrio vienetui. Akcizo objektai matuojami hektolitrais, kilogramais, tonomis.

Nors ES teisės aktuose kiekvienai gaminių grupei nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai ir kitos Direktyvos Nr. 92/12/EEB įgyvendinimo priemonės, tačiau akcizų dydžiai pastaruoju laikotarpiu atskirose valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi.⁶⁰

Darbe išnagrinėta keletas akcizais apmokestinamų prekių iš visų prekių grupių, t.y. alus, vynas, benzinai, cigaretės, cigarai ir cigarilės (2 – 6 lentelės). Šių prekių nagrinėjimas pasirinktas todėl, kad daugiausiai vartojamos ir jų kainų pasikeitimas tiesiogiai įtakoja vartojimo išlaidas. Namų ūkiai kai kurių prekių vartojimo gali atsisakyti arba dalinai sumažinti, tačiau yra prekių, kurių vartotojas negali atsisakyti, pavyzdžiui, degalai. Šių prekių kainų didėjimas neigiamai įtakoja vartotojus, nes brangstant prekei, jie vistiek ją pirks.

⁶⁰ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 166.

Alaus akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶¹

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas už hektolitrą / laipsnį pagal Platono vienetų skalę galutinio produkto	Akcizo tarifas už hektolitrą / alkoholio laipsnį gatavo produkto
ES	0,748	1,87
Belgija	1,7105	
Čekija	0,81	
Danija		6,82
Vokietija	0,787	
Estija		3,71
Graikija	1,13	
Ispanija	0,91	
Prancūzija		2,6
Airija		19,87
Italija	2,35	
Kipras		4,89
Latvija		1,87
Lietuva		2,03
Liuksemburgas	0,7933	
Vengrija	2,015	
Malta	0,746	
Nyderlandai	5,5 – 31,4	
Austrija	2	
Lenkija	1,75	
Portugalija	8,1 – 22,7	6,46
Slovėnija		6,86
Slovakija	1,29	
Suomija		19,45
Švedija		15,79
Jungtinė Karalystė		19,5

2 lentelės duomenys dar kartą patvirtina, kad akcizų tarifai valstybėse narėse yra skirtingi. Daugelyje jų (Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Nyderlanduose ir Portugalijoje) net 10 kartų didesnis mokesčio dydis, nei Europos Sąjungoje numatytas minimalus dydis. Tik Čekijoje, Vokietijoje, Ispanijoje, Prancūzijoje, Latvijoje, Lietuvoje ir Liuksemburge taikomi akcizai alui šiek tiek labiau atitinka ES minimalų tarifą. Tačiau vienintelė Malta nesiekia minimalaus ES nustatyto akcizo tarifo. Taip pat daugelyje šalių yra taikomos lengvatos, priklausomai nuo pagaminto kiekio arba alkoholio koncentracijos produkte. Mokesčio tarifas gali būti sumažintas iki 50 proc.

⁶¹ Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Vyno akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶²

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas neputojančiam vynui už produkto hektolitrą	Akcizo tarifas putojančiam vynui už produkto hektolitrą
ES	0	0
Belgija	47,0998	161,1308
Čekija	0	79,06
Danija	82,28 – 123,28	123,28 – 164,29
Vokietija	0	136
Estija	66,47	66,47
Graikija	0	0
Ispanija	0	0
Prancūzija	3,4	8,4
Airija	273	546,01
Italija	0	0
Kipras	0	0
Latvija	43,1	43,1
Lietuva	43,44	43,44
Liuksemburgas	0	0
Vengrija	0	45,48
Malta	0	0
Nyderlandai	59,02	201,24
Austrija	0	0
Lenkija	34,71	34,71
Portugalija	0	0
Slovėnija	0	0
Slovakija	0	61,77
Suomija	212	212
Švedija	237,2	237,2
Jungtinė Karalystė	253,19	324,32

Panaši situacija pastebima ir apmokestinant akcizo mokesčiu ES valstybėse narėse vyną (3 lentelė). ES taikomas minimalus tarifas putojančiam ir neputojančiam vynui yra 0 eurų. Tačiau Airija putojančiam vynui taiko net 546 eurų mokesčio tarifą už hektolitrą. Didžiausią neputojančiam vynui tarifą – 253 eurus – taiko Jungtinė Karalystė. Vyno neapmokestina Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Liuksemburgas, Malta, Austrija, Portugalija ir Slovėnija. Bet yra šalių, kurios apmokestina arba putojantį, arba neputojantį vyną: Čekija, Vokietija, Vengrija, Slovakija. Nors Prancūzija yra viena iš vynu gamintojų, bet taiko arčiausiai minimalių ES tarifų

⁶² Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

dydžius: neputojančiam vynui – 3,4 eurai ir putojančiam vynui – 8,4 eurai. Dažniausiai lengvatos yra taikomos nedidelės alkoholio koncentracijos turintiems vynams.

4 lentelė

Benzino akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶³

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas benzinui, turinčiam švino, už toną produkto	Akcizo tarifas bešviniam benzinui už toną produkto
ES	421	359
Belgija	551,8110	592,1877 – 607,0613
Čekija	463,22	400,04
Danija	594,18	507,75
Vokietija	721	654,5 – 669,8
Estija	421,73	287,54
Graikija	360	313 – 342
Ispanija	428,79	395,69 – 426,92
Prancūzija	639,6	589,28 – 639,6
Airija	553,04	442,68 – 547,79
Italija	564	564
Kipras	422,79	305,01
Latvija	403,68	275,82
Lietuva	560,13	381,72
Liuksemburgas	494,1533	442,0946
Vengrija	446,04	412,93 – 446,04
Malta	523,18	474,26
Nyderlandai	744	668,1
Austrija	489 – 504	417 – 432
Lenkija	466,31	356,05
Portugalija	620	557,95
Slovėnija	421,83	359,88
Slovakija	463,3	398,095
Suomija	614,1	587,6
Švedija	611,26	366,33 – 539,29
Jungtinė Karalystė	826,47	406,68 – 738,09

Remiantis 4 lentelės duomenimis taikomi akcizo tarifai benzinui valstybėse narėse labai įvairūs. Didžiausi tarifai bešviniam benzinui yra taikomi Jungtinėje Karalystėje (738,09), Nyderlanduose (668,1), Vokietijoje (669,8), Prancūzijoje (639,6). Be to benzinui, turinčiam švino, taip pat didžiausi tarifai taikomi Jungtinėje Karalystėje (826,47), Vokietijoje (721), Prancūzijoje (639,6). Mažiausius tarifus, kuire nesiekia ES minimalių tarifų, taiko Estija,

⁶³ Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duty_es-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Graikija, Kipras, Latvija. Lietuvoje taikomi tarifai bešviniam ir benzinui, turinčiam švino, atitinkamai yra 381,72 ir 560,13 eurų. Šiuo metu Lietuvoje, laikantis susisiekiimo ministro įsakymo, benzinas, turintis švino, nerealizuojamas.

5 lentelė

Cigarečių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁴

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už 1000 cigarečių, eurais	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	27 eurai arba ne mažiau 32 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	6,8914	53,76
Čekija	24,66	25
Danija	85,3	13,61
Vokietija	82,7	25,29
Estija	17,58	26
Graikija	5,1429	53,8265
Ispanija	8,2	57
Prancūzija	15,0723	57,97
Airija	133,39	18,32
Italija	6,01	54,74
Kipras	20,94	44,5
Latvija	10,92	14,8
Lietuva	13,76	15
Liuksemburgas	14,2214	47,14
Vengrija	27,45	27
Malta	17	51,4
Nyderlandai	72,97	20,52
Austrija	24,34	43
Lenkija	19,17	31,3
Portugalija	52,31	23
Slovėnija	14,91	43,4732
Slovakija	28,31	23
Suomija	15,13	50
Švedija	21,49	39,2
Jungtinė Karalystė	154,56	22

Cigarečių akcizai taikomi valstybėse narėse svyruoja nuo 5,1429 iki 154,56 eurų (5 lentelė). Didžiausi tarifai yra taikomi Jungtinėje Karalystėje, Airijoje, Danijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje. Tuo tarpu mažiausi – Graikijoje, Italijoje, Belgijoje, Ispanijoje,

⁶⁴ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Latvijoje. Vieninteliai prekei tabako gaminiams yra taikomas kombinuotas tarifas, kuris susideda iš specifinio ir vertybinio elemento. Didžiausią vertybinio elemento dalį į bendrą akcizą cigaretėms taiko Prancūzija (57,97 proc.), Ispanija (57 proc.), Italija (54,74 proc.), Graikija (53,8265 proc.), Belgija (53,76 proc.), Malta (51,4 proc.), o mažiausią – Danija (13,61 proc.), Latvija (14,8 proc.), Lietuva (15 proc.), Airija (18,32 proc.). Vykdydama įsipareigojimus ES Lietuva nuo kitų metų kovo 30 proc. padidins cigarečių akcizą.⁶⁵

6 lentelė

Cigarų ir cigarilių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁶

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už kilogramą produkto, eurai	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	11 eurų už kilogramą produkto arba 5 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	0	5
Čekija	26,69	0
Danija	26,53	10
Vokietija	14	1,5
Estija	159,78	
Graikija	0	26
Ispanija	0	13,5
Prancūzija	0	27,57
Airija	196,41	0
Italija	0	23
Kipras	69,8	0
Latvija	15,8	
Lietuva	11,01	
Liuksemburgas	0	5
Vengrija		28,5
Malta	14,49	
Nyderlandai	0	5
Austrija	0	13
Lenkija	34,2	0
Portugalija	0	12
Slovėnija	0	5
Slovakija	36,03	
Suomija	0	22
Švedija	60,16	0
Jungtinė Karalystė	225,1	0

⁶⁵ Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).

⁶⁶ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Cigarams ir cigarilėms kombinuotąjį tarifą taiko tik Vokietija ir Danija (*6 lentelė*). Kitos valstybės narės pasirenka arba specifinį, arba vertybinį akcizo tarifą. Didžiausią specifinį tarifą taiko Jungtinė Karalystė, Airija, Estija, Kipras, Švedija. O didžiausią vertybinį – Vengrija, Prancūzija, Graikija, Italija, Suomija. Minimalų ES siūlomą akcizų tarifą naudoja Belgija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Lietuva.

Yra šalių, kuriose apmokestinami ir kiti produktai, pavyzdžiui: Belgijoje akcizų mokesčio objektas yra nealkoholiniai gėrimai, kava bei cukrus; Danijoje apmokestinamos motorinės transporto priemonės, “žaliuoju akcizo mokesčiu” – vartojimo prekės, kurios teršia aplinką arba kurios senka, kurių trūksta (vanduo, benzinas, elektra ir pan.); Ispanijoje – specialus akcizas taikomas naujoms ir naudotoms transporto priemonėms, daugelio laisvalaikio ir sportinių laivų, kurių denio ilgis didesnis nei 7,5 metro, motoriniams lėktuvams, kurių pakilimo masė didesnė negu 1550 kg, išskyrus dviratės ir triratės transporto priemonės, kurių variklio dalinis tūris mažesnis nei 125 kub. cm, neįgaliesiems skirtos transporto priemonės, automobiliai, kuriais mokoma vairuoti, taksi ir pan.; Liuksemburge – kava; Nyderlanduose – gaivieji gėrimai, cukrus; Suomijoje ir Švedijoje – saldainiai, gaivieji gėrimai ir kai kurie energijos šaltiniai: durpės, akmens anglis, gamtinės dujos, elektros energija; Vokietijoje – akcizai galioja cukrui, druskai, kavai, arbatai, degtukams, elektros lemputėms, fluorescencinėms lempoms, naudojamoms reklaminiams skydams apšviesti, žaidimo kortoms, acto rūgščiai.⁶⁷

Tarifų pokyčių poveikis akcizais apmokestinoms prekėms apskaičiuojamas per jų kainų pokyčius, sąlygotus skirtingų akcizų tarifų. Pavyzdžiui, Lietuvoje šiuo metu dyzeliniam kurui yra taikomas 1002 Lt už toną akcizo tarifas, kas sudaro apie 28 proc. kainos.

PVM ir akcizo mokesčio harmonizavimas Lietuvoje vyko labai greitai. Keitėsi teisinis reglamentavimas, kuris dabar atitinka ES teisės aktus. Teisės aktų suderinimas suvienodino sąvokas, t.y. mokesčių objektus, subjektus, kurie yra apmokestinami. Taikomos apmokestinimo schemas Europos Sąjungoje padeda išvengti dvigubo apmokestinimo tais pačiais mokesčiais. Direktyvose yra numatyta minimalių tarifų sistema, kurios turi laikytis valstybės narės. Patvirtintas tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas. Šis sąrašas rekomenduojamas valstybėms narėms taikyti savo nacionalinėje mokesčių sistemoje, siekiant apmokestinimo suvienodinimo šioms prekių ir paslaugų grupėms rinkoje. Nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai kiekvienai prekių grupei atskirai. Tai yra neelastingos prekės, kurių vartojimas yra žalingas, todėl jų dydžiai yra peržiūrimi kas dveji metai. Tokie pasikeitimai daro poveikį vartojimo išlaidoms, t.y. didėja kainos. Taip pat galima pabrėžti, kad taip yra skatinamos naujovės, kurios mažiau kenktų aplinkai, žmogui, pavyzdžiui, degalų pakaitalas – vandenilis, kuris kainuotų mažiau.

⁶⁷ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 121 – 127.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES svarbu įvertinti jo poveikį namų ūkiams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Kitame skyriuje nagrinėsime netiesioginių mokesčių pasikeitimų Lietuvoje įtaką vartojimo išlaidoms.

4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS

Netiesioginių mokesčių pasikeitimas yra siejamas su jų harmonizavimu. Mokesčių derinimas vyko labai greitai, ko pasekoje keitėsi mokesčių įstatymai (PVM ir akcizų įstatymai), apmokestinimas, tarifai ir kitos nuostatos.⁶⁸ Kadangi netiesioginiai mokesčiai yra įskaityti į jais apmokestinamų prekių bei paslaugų kainas, dalis namų ūkio išlaidų tenka šių mokesčių sumokėjimui. Taigi bet koks apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais tvarkos pasikeitimas sąlygoja namų ūkio išlaidų pokyčius. Pasikeitimai Lietuvoje labiausiai jaučiami akcizų srityje, nes sumažėjo apmokestinamų objektų sąrašas, tačiau žymiai padidėjo tarifai. Alui taikomi tarifai pasikeitė nuo 0,4 Lt už litrą iki 7 Lt už produkto hektolitrą, cigaretėms – nuo 30 Lt už 1000 vnt. iki 47,5 Lt už 1000 vnt. ir 15 proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos, cigarams ir cigarilėms – nuo 30 Lt iki 38 Lt už kilogramą produkto, neputojančiam vynui – nuo 0,16 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, putojančiam vynui – 0,25 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, benziniui – nuo 1210 Lt iki 1318 Lt už toną. Šie pasikeitimai daugiausiai įtakojo galutinius vartotojus, t.y. namų ūkius, nes jie yra netiesioginiai mokesčių mokėtojai.

Siekiant įvertinti netiesioginių mokesčių tarifų harmonizavimo įtaką pinigine išraiška namų ūkio vartojimo išlaidoms, galima pasirinkti indeksų metodą. *Laspeireso indekso* išraiška:

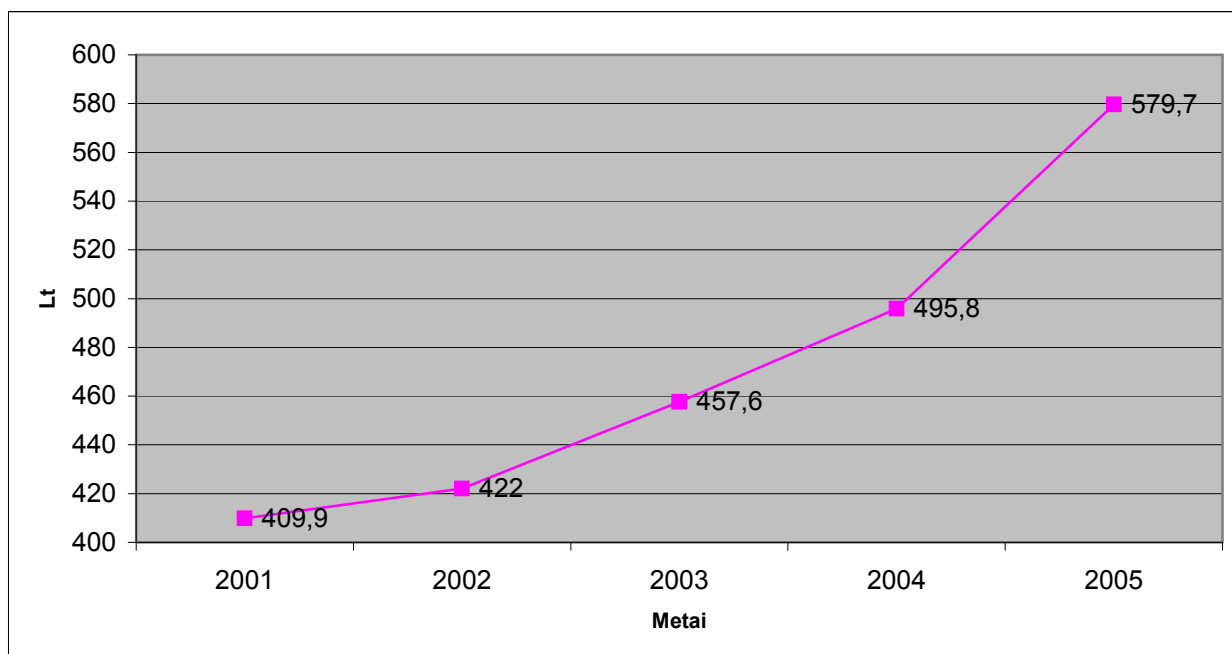
$$I_p = \frac{\sum p_t q_0}{\sum p_0 q_0}, \text{ kur}$$

p_0 ir p_t – atitinkamai bazinio ir einamojo laikotarpio kaina, q_0 – bazinio laikotarpio produkcijos kiekis.⁶⁹

Remiantis Statistikos departamento duomenimis namų ūkių vidutinės pajamos didėjo palaipsniui (2 pav.): 2002 m. – 3 proc., palyginus su praėjusiais metais, 2003 m. – 8 proc., 2004 m. – 8 proc., 2005 m. – 17 proc. Tam įtakos turėjo neapmokestinamųjų pajamų dydžio kilimas iki 290 Lt ir minimalios mėnesinės algos augimas.

⁶⁸ Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6, P. 22.

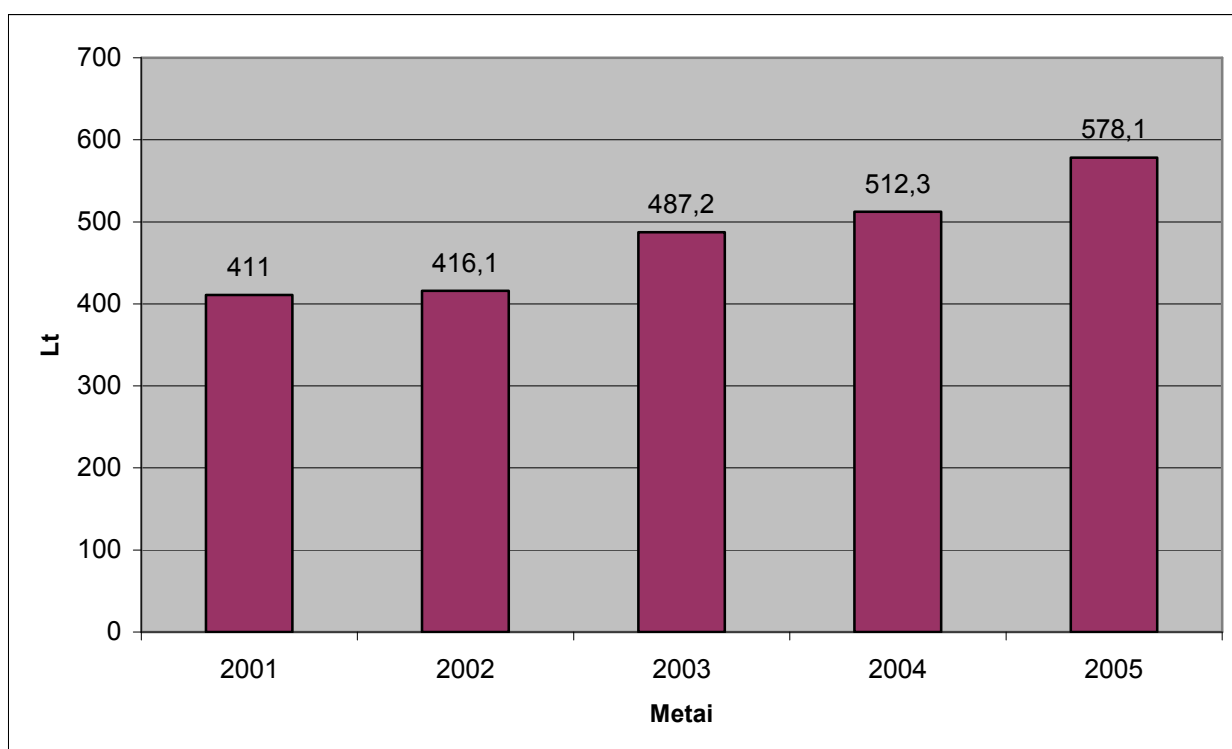
⁶⁹ Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998. P. 105.



2 pav. Vidutinės disponuojamos pajamos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

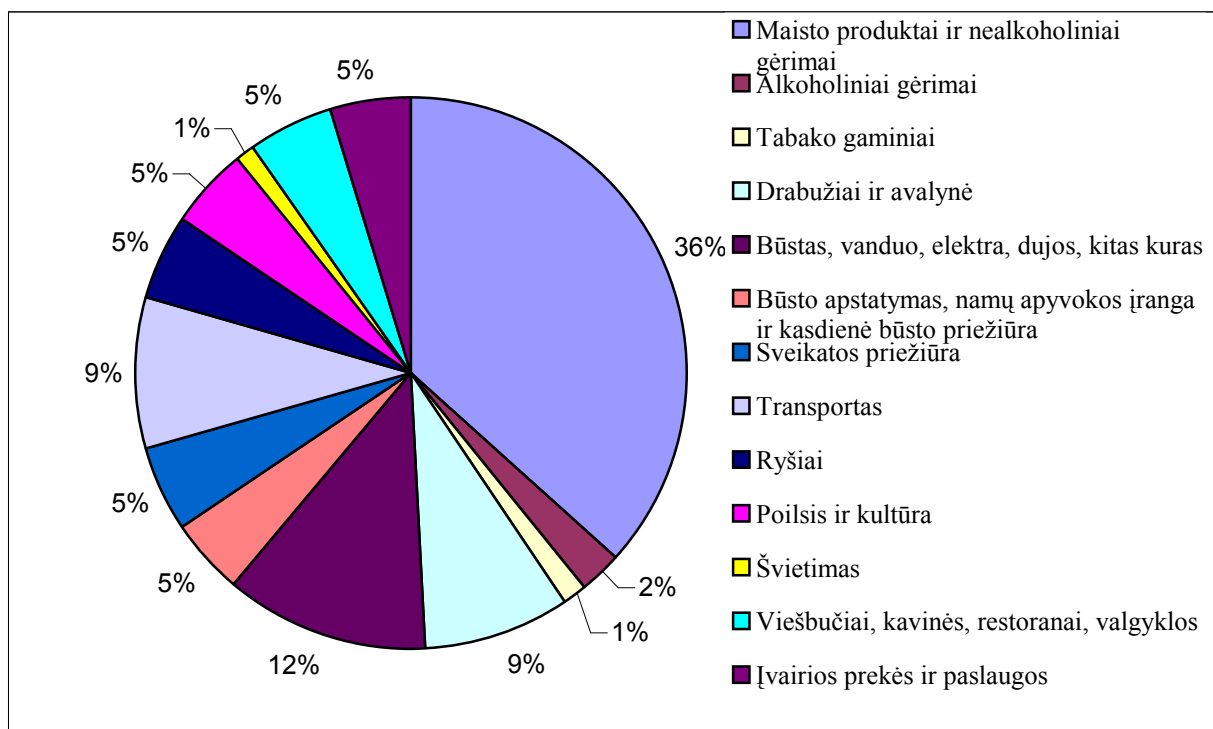
Tuo tarpu vartojimo išlaidos taip pat didėjo (3 pav.): 2002 m. – 1 proc., 2003 m. – 17 proc., 2004 m. – 5 proc., 2005 m. – 13 proc. palyginus su praėjusiais metais. Tam įtakos turėjo padidėjusios prekių kainos dėl mokesčių politikos pasikeitimų.

Galima daryti išvadą, kad realiai pajamos augo 2002 m. – 2 proc., 2004 m. – 3 proc. ir 2005 m. – 4 proc., o 2003 m. – išlaidos viršijo pajamas 9 proc.



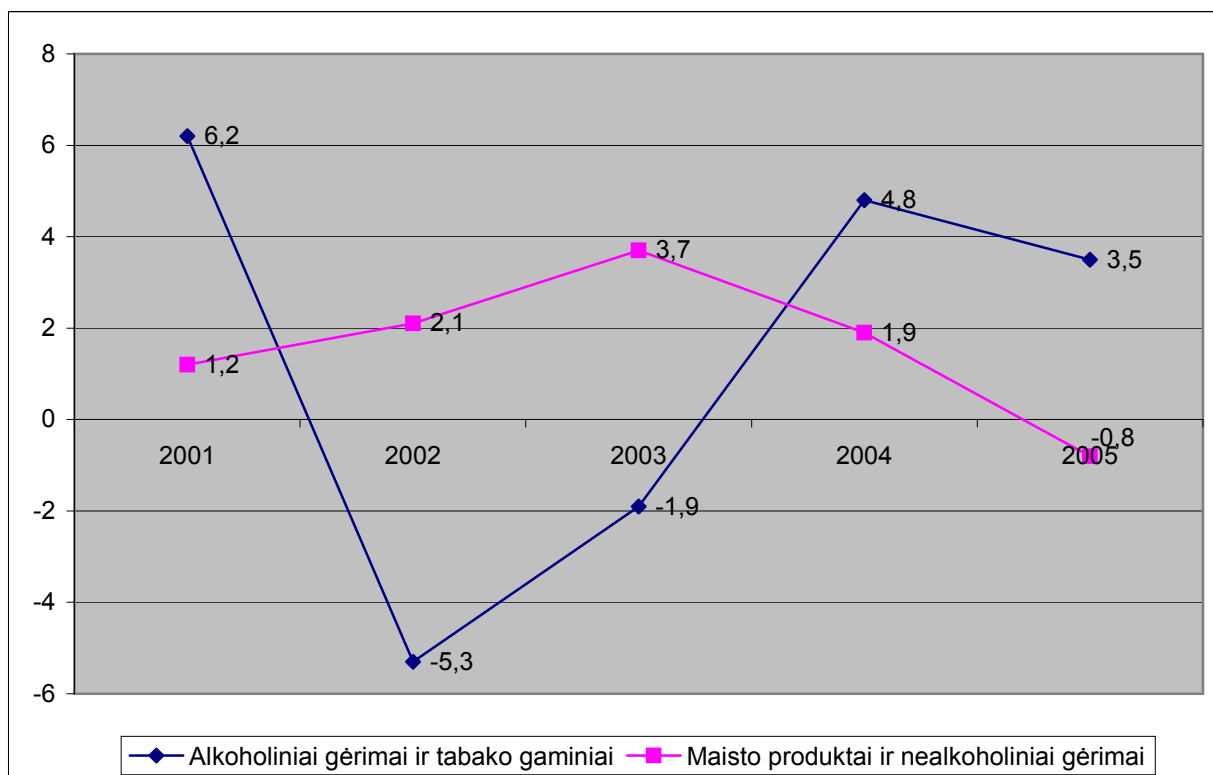
3 pav. Vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

Namų ūkiai per mėnesį maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų bei būsto, vandens, elektros, dujų ir kito kuro vartojimo prekių ir paslaugų grupei išleido apie 50 proc. visų patirtų išlaidų (4 pav.). Išlaidos drabužiams ir avalynei bei transportui sudarė apie 18 proc., o mažiausiai patyrė išlaidų – švietimui, t.y. apie 1 proc.



4 pav. Namų ūkių vartojimo išlaidų struktūra 2005 m.

5 pav. pavaizduoti kainų pokyčiai per metus, palyginus su praėjusiais metais, dviem didžiausiom vartojimo prekių ir paslaugų grupėms, t.y. alkoholiniai gėrimai ir tabako gaminiai bei maisto produktai ir nealkoholiniai gėrimai. Alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių grupėje per visą analizuojamą laikotarpį buvo staigūs kainų sumažėjimai ir padidėjimai. 2004 m. kainos padidėjo 4,8 proc., palyginus su ankstesniais metais. Maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų prekių grupėje kainos keitėsi palaiptinai nuo 1,2 proc. 2001 m. iki 3,7 proc. 2003 m., o 2004 m. – kainos mažėjo, palyginus su praėjusiais metais. Tai patvirtina, kodėl išlaidos namų ūkiui 2003 m. padidėjo net 17 proc., palyginus su praėjusiais metais (3 pav.).



5 pav. Maisto ir ne maisto prekių kanių pokyčiai per metus, proc.

60 proc. namų ūkių mano, kad gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių nepasikeitė (7 lentelė), o 20 proc., kad pablogėjo. Pagrindinė priežastis dėl gyvenimo lygio pablogėjimo buvo kainų augimas. Taip namų ūkiai įvertina savo socialinę padėtį.

7 lentelė

Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio kitimą 2005 m., proc.⁷⁰

Klausimas	Atsakymas
Kaip pasikeitė namų ūkio gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių?	100
Labai pagerėjo	0
Pagerėjo	19
Nepasikeitė	60
Pablogėjo	20
Labai pablogėjo	1
Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio pablogėjimo priežastis	100
Bedarbystė	18
Darbingumo praradimas	10
Vėluojama sumokėti darbo užmokestį, laiku nesumokama už parduotą produkciją ir pan.	0
Atsirado nenumatytų gydymo išlaidų	3
Išaugo kainos, o pajamos nepadidėjo	58
Kitos priežastys	11

⁷⁰ Gyvenimo sąlygų vertinimas // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006. P. 96.

Apibendrinant šį skyrių, galima teigti, kad netiesioginių mokesčių pasikeitimai Lietuvoje tiesiogiai įtakojo namų ūkius. Mokesčių tarifai augo sparčiai, ypač akcizų tarifai, kas lėmė kainų kilimą. Žinant, kad akcizo tarifai yra peržiūrimi kas dveji metai, tai dar kainos didės. Tai parodo Statistikos departamento atlikta apklausa, kodėl blogėja gyvenimo lygis. Lietuvos gyvenimo lygis yra žemas, palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis. Lietuvos gyventojai maisto produktam ir nealkoholiniam gėrimam išleidžia apie 36 proc. visų išlaidų.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Apibendrinant darbe išnagrinėtus uždavinius, galima daryti išvadas ir pateikti pasiūlymus:

1. Netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus, nes tai yra vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Todėl vykstantys pasikeitimai neturi stabdyti ūkio augimo ir tuo pačiu nedidinti mokesčių naštos vartotojams.

2. Mokesčių harmonizavimo esmė – tai vieningos rinkos sukūrimas ir ekonominio augimo skatinimas visose valstybėse narėse vienu metu.

3. PVM reglamentuojantys teisės aktai siekia apmokestinamos bazės, tarifų bei lengvatų suvienodinimo dėl sveikos konkurencijos, laisvo prekių ir paslaugų bei kapitalo judėjimo vieningoje rinkoje.

4. Akcizo mokesčių reglamentuojantys teisės aktai siekia apriboti žalingų prekių vartojimą, saugant pasaulio ekologiją ir mūsų gėrybes. Taip pat skatina ieškoti naujovių apmokestinamom prekėm.

5. Siekiant narystės Europos Sąjungoje, PVM ir akcizo mokesčių įstatymų pasikeitimai Lietuvoje neigiamai įtakoja šalies ūkį bei gyventojus. Kainų didėjimas skatina infliaciją ir šešėlinę ekonomiką. Skubotai priimami teisės aktai, neįsigilinant į problemą gali padaryti daug žalos. Lietuvoje, palyginus su kitom Europos Sąjungos valstybėm, gyvenimo lygis nėra aukštas, todėl pasiekti Sąjungos vidurkį yra sunku. Šalyje būtiniausiom prekėm skiriama apie 80 proc. vartojimo išlaidų.

6. Namų ūkių vartojimo išlaidos didėja sparčiau nei pajamos. Tai įtakoja vartojimo prekių ir paslaugų kainų kilimas dėl mokesčių, kitų žaliavų kainų bei darbo užmokesčio didėjimo, nes PVM mokestis skaičiuojamas nuo visos pridėtosios vertės, įskaitant ir kitus mokesčius bei rinkliavas.

7. Ateityje akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės dar brangs, kol bus pasiektas Europos Sąjungos nustatytas minimumas. Tai įtakos kai kurių prekių ir paslaugų brangimą, kuriose ši prekė yra kaip žaliava galutiniam produkte.

Iškelta hipotezė pasitvirtino, kad netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius.

Netiesioginių mokesčių teisės aktai turi būti tobulinami, siekiant mažinti mokesčių našta namų ūkiams. Pavyzdžiui, panaikinti akcizą vynui. Didėjant vienų mokesčių tarifams, kiti turi mažėti, kad išlaikyti balansą. Taip pat reikėtų įtvirtinti ir kitus ekonomistų, sociologų siūlomus apmokestinimo principus: ekonominio efektyvumo, administravimo veiksmingumo, neutralumo, mokesčių įplaukų produktyvumo ir elastingumo, kad visapusiškai pagrįsti mokesčių našta.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.
3. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.
4. Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17–505.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.
11. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka 79/1072/EEB 1979 m. gruodžio 6 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40402&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
12. Europos Tarybos direktyva dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 92/12/EEB 1992 m. vasario 25 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=36316&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
13. Šeštoji Tarybos direktyva 1977 m. gegužės 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

14. Tryliktoji Tarybos direktyva 1986 m. lapkričio 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (86/560/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40571&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
15. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
16. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
17. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
18. Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998.
19. Bilkštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140).
20. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
21. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
22. Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8.
23. Damulienė A., Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15).
24. Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996.
25. Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).
26. Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2.
27. Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999.
28. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

29. Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997.
30. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
31. Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.
32. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
33. Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6.
34. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.
35. Gyvenimo sąlygų vertinimas 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
36. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2003. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
37. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
38. Namų ūkių pajamos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
39. Namų ūkių išlaidos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
40. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2001/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2002.
41. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2002/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
42. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2003/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2004.
43. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2004/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
44. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2005/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
45. Akcizai // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
46. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-30.
47. Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

48. Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
49. Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
50. „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.
51. Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida // http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24
52. Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19
53. Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
54. Pridėtinės vertės mokestis // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

SANTRAUKA

Baigiamojo darbo tema – netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje ir jo įtaka namų ūkiams.

Raktiniai žodžiai: netiesioginiai mokesčiai, netiesioginių mokesčių harmonizavimas, PVM, akcizas, namų ūkis.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaka yra aktualiausia visuomenei. Harmonizavimo pasekmės įtakoja vartojimo išlaidas, lemia kainų didėjimą. Lietuvoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai yra derinami su Europos Sąjungoje taikomais minimaliais tarifais.

Šio darbo autorius nagrinėja netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei Europos Sąjungoje. Pagrindinis dėmesys skirtas harmonizavimo proceso poveikio namų ūkiams analizei. Palyginti taikomi PVM tarifai ir lengvatos valstybėse narėse. Apibendrinti apmokestinimo akcizo mokesčiu pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Išanalizuoti alui, vynui, benzinui, cigarams ir cigarilėms taikomi akcizo mokesčio tarifai valstybėse narėse. Darbo pabaigoje pateiktos išvados ir pasiūlymai.

Baigiamajame darbe buvo naudojami empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė. Gauti empiriniai tyrimo duomenys apibendrinti lyginimo ir analizės metodais.

SUMMARY

The subject of the present Master's Thesis – Harmonization of indirect taxes in Lithuania and the impact of it on household units.

Keywords: Indirect taxes, Indirect tax harmonisation, VAT, Excise tax, Household.

The impact of indirect tax harmonization process is the most relevant aspect in respect to the society. Consequences of the harmonization are of the great effect to consumer's expenditures and it leads to an increase in prices. The tariffs of indirect taxes applied in Lithuania are harmonized in accordance with the minimal tariffs applied in the EU.

The author of the present thesis analyses processes of tax harmonization in Lithuania and in the EU. The key aspect of the thesis is addressed towards the analysis of an effect of the harmonization on households. The author compares VAT tariffs and exempts applied in the member states, generalizes changes of excise tax after the accession of Lithuania in the EU. Beer wine, gasoline, cigars and cigarillos excise tariffs applied in the member states have been analyzed as well. The final chapter of the thesis provides conclusions and suggestions.

Empiric research methods have been used in the present Master's Thesis. These are as following: content analysis, traditional document analysis. The attained empiric data has been summarised using comparison and analytic methods.

PVM tarifai Europos Sąjungoje, 2006 m., %⁷¹

Valstybės narės	Lengvatinis tarifas II	Lengvatinis tarifas I	Standartinis tarifas
Belgija	-	6	21
Čekija	-	5	19
Danija	-	-	25
Vokietija	-	7	16
Estija	-	5	18
Graikija	4,5	9	19
Ispanija	4	7	16
Prancūzija	2,1	5,5	19,6
Airija	4,4	13,5	21
Italija	4	10	20
Kipras	-	5 / 8	15
Latvija	-	5	18
Lietuva	-	0 / 5 / 9	18
Liuksemburgas	3	6	15
Vengrija	-	5	20
Malta	-	5	18
Nyderlandai	-	6	19
Austrija	-	10	20
Lenkija	3	7	22
Portugalija	-	5 / 12	21
Slovėnija	-	8,5	20
Slovakija	-	-	19
Suomija	-	8 / 17	22
Švedija	-	6 / 12	25
Jungtinė Karalystė	-	5	17,5
Europos Sąjunga			15

⁷¹ Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf ; prisijungimo laikas: 2006-10-30.

Apmokestinimas PVM Europos Sąjungos valstybėse narėse⁷²

Kategorija	Belgija		Danija		Vokietija		Graikija		Ispanija		Prancūzija		Airija		Italija		Liuksemburgas		Nyderlandai		Austrija		Portugalija		Suomija		Švedija		Jungtinė Karalystė		Čekija		Estija		Kipras		Latvija		Lietuva		Vengrija		Malta		Lenkija		Slovėnija		Slovakija	
	1	Maisto produktai ⁷³	6	12	21	7	9	16	7	9	7	4	5,5	19,6	0	4	4	3	6	6	10	10	5	12	17	25	12	0	5	18	15	0	5	5	5	5	18	18	5	5	20	0	3	8,5	19					
2	Vandens tiekimas	6	5,5	19,6	7	7	7	7	7	7	5,5	5,5	21	21	10	10	3	6	6	10	10	5	25	25	22	25	0	5	18	18	5	5	18	18	5	5	18	18	20	0	7	8,5	19							
3	Farmacijos gaminiai ⁷⁴	6	2,1	5,5	9	4	16	19,6	9	4	2,1	5,5	0	10	20	3	6	15	19	20	20	5	0	8	25	0	0	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	7	8,5	19							
4	Medicinos įranga ⁷⁵	6	7	16	9	7	16	19,6	9	7	5,5	5,5	21	10	20	3	6	15	19	20	20	5	25	25	22	25	0	5	18	18	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	7	8,5	19							
5	Keleivių ir jų багаžo gabenimas	0	7	16	9	7	16	19,6	9	7	5,5	5,5	21	10	20	3	6	15	19	20	20	5	0	8	25	0	0	5	18	18	5	5	5	5	5	5	5	5	7	8,5	19									

⁷² Die Mehrwertsteuersatz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-30.

⁷³ Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti vartoti žmonėms ir gyvūnams; gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai; produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas.

⁷⁴ Farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarinės apsaugos priemones.

⁷⁵ Medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neigaliesiems jų negaliai palengvinti arba gydyti, įskaitant tokių prekių remontą, ir sėdynės vaikams automobilyje.

6	Knygų, laikraščių, žurnalų tiekimas ⁷⁶	0 6 21	0 25	7	4,5	4	2,1 5,5 19,6	0 13,5 20	4 20	3	6	10	5	0 8 22	6	0	5	5	5	5	5	5	20	5	0 7 22	8,5	19	
7	Įėjimas į renginius ⁷⁷	6 12 21	25	7 16	4,5 9	7 16	2,1 5,5 19,6	13,5 21 20	4 10 20	3 15	6 19	10 20	5 21	5 8 22	6 25	17,5	5	5	5	5	18	15	18	20	18	7 22	8,5 20	19
8	Veikėjų honorarai ⁷⁸	6 21		7	9	7	5,5	21	20	3	6 19	10 20	21		6	17,5	5	18	5	18	18	20	20	18	7	8,5	19	
9	Socialiniai būstai ⁷⁹	12	25	16	9	4	5,5 19,6	13,5	4 10 20	3 15	19	20	5	22	25	17,5	5	18	15	18	9	20	20	7	8,5	19		
10	Žemės ūkio produkcija ⁸⁰	6 12 21	25	7	9	7	5,5	13,5	4 10 20	3 15	6 20	10 20	5 22	17 22	25	17,5	5	18	5	18	5	15	18	5	3	8,5	19	
11	Viešbučių veikla ⁸¹	6	25	16	9	7	5,5	13,5	10	3	6	10	5	8	12	17,5	5	5	8	5	5	20	5	7	8,5	19		
12	Įėjimas į sporto renginius	6	25	7 16	9	7 16	19,6		10 20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	5	18	20	20	18	7	8,5	19	
13	Naudojimasis sporto infrastruktūra	6	25	16	9	16	19,6	13,5	20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	18	18	20	20	18	7	8,5	19	
14	Labdara ir parama ⁸²	6 21	25	7	9	7	19,6		4 10 15	3 19	0 10	21	5	25	25		5	18					18	7	8,5	19		

⁷⁶ Knygų (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, natas (spausdintas arba rankraštes), žemėlapius, hidrografijos ir panašias schemas) tiekimas, įskaitant jų skolinimą bibliotekose, laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiška ar didžiąja dalimi skirtus reklamos tikslams, tiekimas.

⁷⁷ Įėjimas į pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir panašius kultūrinius renginius ir infrastruktūras. Naudojimasis transliavimo paslaugomis.

⁷⁸ Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems mokėtinas honoraras.

⁷⁹ Būsto tiekimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, kai tai vykdoma kaip socialinės politikos dalis.

⁸⁰ Prekės ir paslaugos, paprastai skirtos naudoti žemės ūkio produkcijos gamyboje, išskyrus ilgalaikį turą, tokį kaip įrengimai ir pastatai.

⁸¹ Viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių bei namelių – autoprivekšnių stovėjimo vietų nuomą.

⁸² Organizacijų, valstybių narių pripažintų labdaringomis organizacijomis, ir dalyvaujančių socialinės paramos arba apsaugos darbe, teikiamos prekės ir teikiamos paslaugos.

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IRENA GOTLIJEVSKAJA
MAGISTRANTŪROS NEAKIVAIZDINĖS STUDIJOS
FINANSŲ RINKŲ STUDIJŲ PROGRAMOS
VERSLO NUOSAVYBĖS EKONOMIKOS SPECIALIZACIJA

**NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS
LIETUVOJE IR JO ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas
lekt. Airina Remeikienė

Konsultantas
Doc.dr. E.Smalakienė

Vilnius, 2006

TURINYS

IVADAS	3
1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA	5
2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	12
2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI.....	13
2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE.....	16
3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE	20
3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI.....	20
3.2. EUROPOS SĄJUNGOS ACQUIS ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS.....	27
3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS.....	29
3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SĄJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE	32
3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI.....	34
4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS	42
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	47
LITERATŪROS SĄRAŠAS	48
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53
<i>Priedas Nr. 1</i>	54
<i>Priedas Nr. 2</i>	55

IVADAS

Netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje prasidėjo siekiant narystės Europos Sąjungoje. Šis procesas vyko palaipsniui, iki įstojimo į ES dienos (2004-05-01) ir tebesitęsia. Lietuvos teisės aktai turėjo būti suderinti su ES teisės aktais, kad tarp Sąjungos narių nebūtų konkurencijos, laisvai judėtų prekės, paslaugos, žmonės. Pasikeitimai, susiję su netiesioginiais mokesčiais, buvo reikšmingi tiek valstybei, tiek įmonėms, o labiausiai – gyventojams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifai, administravimo tvarka. Didėjančios prekių ir paslaugų kainos, dėl pasikeitusių mokesčių tarifų ir apmokestinimo, didino gyventojų išlaidas, o pajamos augo lėčiau. Esant infliacijai, piniginio vieneto perkamoji galia mažėja, nuvertina santaupas, iškraipo išlaidų pasiskirstymą. Tokie vykstantys procesai neigiamai veikia žmones tiek psichologiškai, tiek ir socialiniu požiūriu.

Pagrindinė netiesioginių mokesčių našta tenka galutiniam vartotojui, t.y. namų ūkiui. *Namų ūkis*¹ – tai grupė asmenų, kurie gyvena viename būste, turi bendrą biudžetą ir kartu maitinasi, arba atskirai gyvenantis vienas asmuo.

Baigiamojo darbo tikslas – išnagrinėti PVM ir akcizus reglamentuojančių Lietuvos teisės aktų pakeitimus, atliktus vykdant atitinkamus ES *acquis* reikalavimus, įvertinti šių pokyčių įtaką namų ūkių vartojimo išlaidoms.

Šiam tikslui pasiekti buvo iškelti tokie uždaviniai:

1. išnagrinėti netiesioginių mokesčių sampratą;
2. išsiaiškinti mokesčių harmonizavimo esmę;
3. išanalizuoti netiesioginių mokesčių teisinius pagrindus;
4. apžvelgti netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES;
5. įvertinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaką namų ūkiams;
6. pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl teisės aktų tobulinimo.

Lietuvos mokesčių sistemoje išskiriami šie pagrindiniai netiesioginiai mokesčiai, atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius: pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai. Šiais mokesčiais yra apmokestinamos galutinių vartotojų, t.y. namų ūkių vartojamos prekės ir paslaugos, pavyzdžiui maisto ir ne maisto produktai, transporto paslaugos ir t.t.

Tyrimo objektas – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas ir jo įtaka namų ūkiams.

¹ Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005. P. 145.

Tyrimo dalykas – pridėtinės vertės ir akcizų mokesčių tarifų bei apmokestinimo nagrinėjimas, įtakojantis vartojimo prekių ir paslaugų kainas bei jų dinamiką.

Darbo hipotezė – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius: jie vartojamų pirmo būtinumo prekių negali atsisakyti ir privalo išleisti daugiau pajamų, pasikeitus tarifams ar apmokestinimo bazei.

Lietuvoje ši tema nėra išnagrinėta pakankamai giliai, kadangi tema reikalauja nuolatinio informacijos atnaujinimo, naujų jos analizės būdų. Mokesčių harmonizavimo klausimais yra rašę E.Buškevičiūtė, V.Pukelienė, E.Ramanauskienė, R.Stačiokas, J.Rimas ir kiti autoriai. Netiesioginių mokesčių harmonizavimo įtaka valstybės pajamoms ir namų ūkio vartojimo išlaidoms netirta visai.

Baigiamajame darbe bus naudojami šie empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė.

Gautų empirinių tyrimo duomenų apibendrinimui bei analizei bus naudojami: lyginimo metodas, analizės metodas.

Baigiamasis darbas susideda iš 4 skyrių. Pirmame skyriuje pateikiami netiesioginių mokesčių teoriniai pagrindai, t.y. mokesčių teorija, apmokestinimo principai bei istorinė apžvalga. Antrame skyriuje nagrinėjama mokesčių harmonizavimo esmė bei principai, taip pat netiesioginių mokesčių teisinis reglamentavimas ir harmonizavimo raida Europos Sąjungoje. Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas analizuojamas trečiame skyriuje. Pateikti bendrieji apmokestinimo PVM Europos Sąjungos ekonominėje erdvėje taikomi principai, kuriais turi vadovautis valstybės narės. Didelis dėmesys skirtas PVM mokesčių tarifų bei lengvatų palyginimui vieningoje rinkoje. Taip pat apibendrinti apmokestinimo akcizais pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Ketvirtame skyriuje yra analizuojamas netiesioginių mokesčių harmonizavimo poveikis namų ūkiams. Žinant, kad šis procesas dar nebaigtas yra aktualu nagrinėti šį klausimą, kad ateityje priimami valstybės institucijų sprendimai mažiau įtakotų namų ūkius. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrintos išvados ir pasiūlymai nagrinėjama tema, kaip sumažinti netiesioginių mokesčių pasikeitimų įtaką namų ūkiams.

1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA

Mokesčių istorija siekia seniausius laikus. Jau prieš šešis tūkstančius metų buvo žinomos duoklės, kurios vėliau virto mokesčiais ir rinkliavomis. Pinigų reikėjo karams, valdžios aparatui išlaikyti. Nuo 17 – 18 a. Prancūzijos, Vokietijos, Anglijos, Italijos ir kitų šalių mokslininkai (Ž.Bodenas, V.Petis, A.Rišeljė, A.Smitas ir kt.) kūrė ir plėtojo apmokestinimo principus ir idėjas. Pavyzdžiui: Ž.Bodenas siūlė panaikinti valdininkų privilegijas, V.Petis nagrinėjo valstybės išlaidų mažinimą, A.Smitas neigiamai vertino didelius mokesčius, kurie stabdo gamybą.² 18 a. fiziokratai pirmieji suskirstė mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai – tai neperkeliami mokesčiai kitiems subjektams, o sumokami pačių. Netiesioginius mokesčius sumoka kiti asmenys. Jau 19 a. pabaigoje mokesčiai tapo teisine mokėjimo prievole, kuri išliko iki šių dienų. Taip pat susiformavo žinomiausios mokesčių teorijos³:

1. Mokesčiai – apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas šaltinis;
2. Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė;
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo priemonė.

Apie 15 a. pabaigoje – 16 a. pradžioje atsiradus piniginiams mokesčiams Lietuvoje buvo sudaromos biudžeto formos sąmatos. Mokesčių sistemą sudarė: pagalvės mokestis, sidabrinė, muitai, propinacijos mokestis (už degtinės varymą ir pardavinėjimą), padūmės mokestis ir kt. Pagrindinė mokesčių našta tekdavo valstiečiams, o bajorai ir dvasininkai mokesčių nemokėjo.⁴

1795 m. prijungus Lietuvą prie Rusijos imperijos, Lietuvos mokesčių sistema buvo keičiama į rusišką mokesčių sistemą. Petro I laikais buvo imamas pagalvės mokestis, kurį mokėjo miestiečiai ir amatininkai, nepriklausomai nuo turimo turto ir gaunamų pajamų. 1863 m. panaikinus baudžiavą, valstybės mokesčių sistema nepakito. Valstiečiai ir toliau mokėjo pagalvės mokestį. Vieni mokesčiai keitė kitus arba buvo įvedami nauji mokesčiai, kurie dar labiau skurdino valstiečius. Tuo laikotarpiu labai paplitę buvo netiesioginiai mokesčiai, kitaip vadinami neančdeliniai mokesčiai. Tai valstybės monopoliai, akcizai ir muitai bei kiti neančdeliniai mokesčiai ir rinkliavos. Netiesioginių mokesčių įplaukos į biudžetą žymiai viršydavo tiesioginių mokesčių įplaukas.

Lietuvai pirmą kartą iškovojus nepriklausomybę 1922 m. buvo įvesta nacionalinė valiuta – litas, kuri pašalino infliaciją, sustiprino finansus, sudarė palankias sąlygas ekonominei

² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 11 – 13.

³ Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999. P. 61.

⁴ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemų raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

veiklai. Atkuriant Lietuvos valstybingumą buvo sukurta nauja mokesčių sistema, kuri užtikrino pakankamas biudžeto pajamas ir skatino verslą. Svarbiausi netiesioginiai mokesčiai (muitai, akcizai) 1923 – 1939 m. sudarė apie 60 – 70 proc. visų mokestinių įplaukų Lietuvos ižde. Šie vartojimo mokesčiai buvo paprasčiausiai ir lengviausiai surenkami. Jų poveikis ekonomikai ir atskiroms gyventojų grupėms sunkiausiai apskaičiuojamas ir apčiuopiamas. Tokie mokesčiai mažiausiai atsižvelgė į mokesčių mokėtojų ekonominį bei mokestinį pajėgumą.⁵

Lietuvos mokesčių sistema buvo sugriauta po Antrojo pasaulinio karo, okupavus Sovietų Sąjungai. 1940 m. Lietuvoje įvesta sovietinė mokesčių sistema, kurios pagrindinis tikslas – didelių mokesčių likvidavimas ir mažesnių įvedimas darbo žmonėms. Mokesčiai buvo didinami turtingiesiems ir įmonėms.⁶

1990 m. atkūrus Lietuvos nepriklausomybę buvo pradėta mokesčių reforma. Ji vyko trim etapais⁷:

1. 1994 m. – išplėsta apmokestinimo bazė; įvestas PVM; sumažinti tarifai. Lietuvoje egzistavo 18 mokesčių ir rinkliavų. Sistema buvo nestabili – daug kartų keičiama, papildoma, koreguojama.
2. 1997 m. – mažinami mokesčiai, sugriežtintas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė. Svarbiausi mokesčių sistemos trūkumai: per dideli tarifai ir per didelė mokesčių našta skatina šešėlinės ekonomikos kūrimą, mokesčiais siekiama reguliuoti ekonomiką, sudėtingas ir painus mokesčių apskaičiavimas.
3. 2001 – 2002 m. siekiant įgyvendinti ES vykdomos mokesčių politikos, buvo atsisakyta daugumos mokesčių lengvatų, pakeista akcizų surinkimo tvarka, priimta eilė įstatymų, perpus sumažintas pelno mokesčio tarifas, padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis.

Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai tvirtina, kad mokesčio sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą; ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir padėti jų siekti; turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama.⁸ Bendrieji apmokestinimo principai – tai teiginiai, taisyklės ir procedūros, būtinos esamai mokesčių sistemai apibūdinti.⁹ Išskiriami šie apmokestinimo principai:

- Teisingumas. Mokesčių sistema turi garantuoti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Tai pasiekama tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą

⁵ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁶ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 52-53.

⁷ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁸ „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.

⁹ Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006. P. 265.

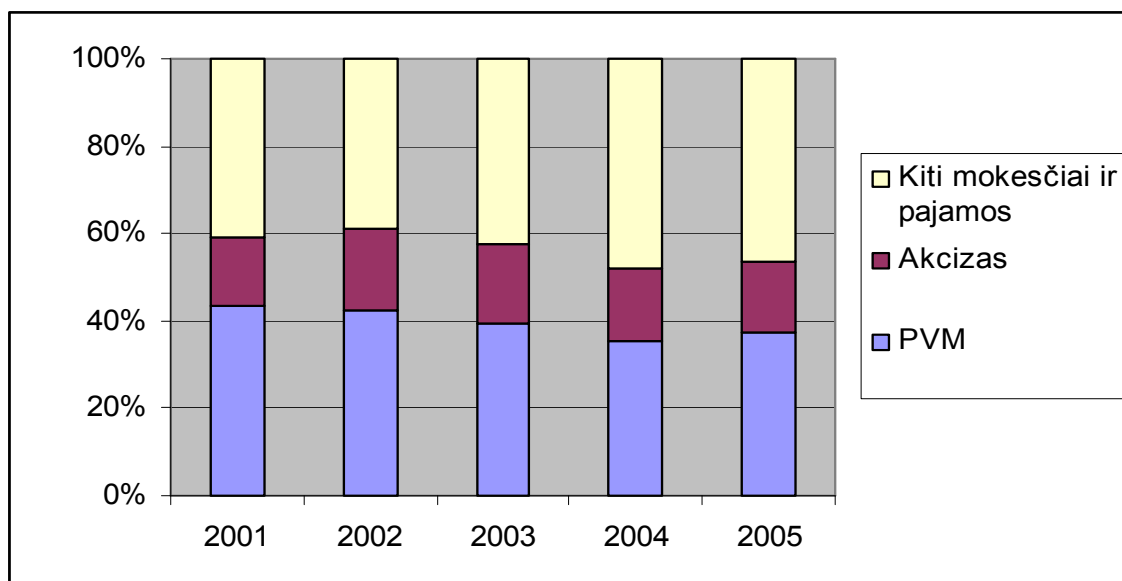
savo pajamų dalį. Čia galima išskirti dvejopą proporcingumą – proporcingai gaunami iš valstybės naudai ir proporcingai savo gebėjimams mokėti. Išskiriami horizontalusis ir vertikalusis teisingumas:

- Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami.
 - Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami skirtingai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms vis didesnė jų dalis turėtų būti skiriama mokesčiams.
- Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti. Kadangi mokesčiai didina prekių kainas, tarp kainos, kurią pasirengęs sumokėti vartotojas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir veikia rinkos dalyvių elgseną bei paskatas. Ši pasekmė kitaip vadinama efektyvumo nuostoliu.
 - Administravimo veiksmingumas. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, t.y. mokestinės biudžetų ir fondų pajamos turi būti garantuojamos kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčiui mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.
 - Neutralumas. Tai reiškia, kad mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis ar sudaryti palankesnes veiklos sąlygas kuriems nors ūkio subjektams. Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – rinkos ekonomikos variklių. Vienas iš pagrindinių būdų sukurti neutraliai mokesčių sistemai – išplėsti mokesčių bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų.
 - Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas. Valstybė turi numatyti laiku gauti pajamas, kurių užtektų valstybės poreikiams finansuoti. Esant elastingom įplaukom mokesčių sistemoje, neįvedami nauji mokesčiai, nedidinami tarifai, o mokestinės įplaukos didėja greičiau nei mokesčių bazė.

Kuriant netiesioginių mokesčių įstatymus, reiktų vadovautis teorijoje nusistovėjusiais bendraisiais apmokestinimo principais. Šiandien Europos Sąjungoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai skiriasi, bet siekiama juos suvienodinti. Tačiau valstybėse narėse yra skirtingas pragyvenimo lygis, o siekis apmokestinti vienodai, pažeistų teisingumo principą. Ekonominio efektyvumo principas būtų neįmanomas, jei keičiantis tarifams ir apmokestinimui stabdytų ūkio augimą. Geriausiai atspindintis administravimo veiksmingumo principą yra netiesioginis

apmokestinimas. Administravimo išlaidos mažesnės negu tiesioginių mokesčių ir pajamos valstybės biudžete yra garantuotos, kurios sudaro virš 50 proc. visų gaunamų pajamų (1 pav.). Netiesioginiai mokesčiai turi būti neutralūs. Tačiau Lietuvoje pirmaisiais nepriklausomybės metais šio principo nebuvo laikomasi, pavyzdžiui, akcizų tarifus tvirtino Vyriausybė, kuri siekė tik surinkti pajamas, neigiamai įtakodama verslą. Dabar šią funkciją atlieka Seimas. Mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas turi būti siejamas ir su apmokestinimu netiesioginiais mokesčiais. Šis principas bus pasiektas tuomet, kai nedidinami mokesčių tarifai valstybei duos daugiau pajamų. Taip pat mokesčių teorijoje išskiriami ir kiti principai: lygybės, ekonominio augimo, paprastumo, viešumo, koordinavimo (integravimo).

Remiantis teorija apmokestinimo principai daugelyje šalių yra įtvirtinami Konstitucijoje. Tai sustiprina prievolę nuosekliai jų laikytis. Lietuvoje apmokestinimo principai yra išvardinti Vyriausybės patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje bei Mokesčių administravimo įstatyme¹⁰, o mokesčių įstatymus priima Seimas. Šių principų nėra laikomasi, o jų svarba turi būti suprasta ir išreikšta, juos įteisinant, bent jau įstatymo lygmenyje.



1 pav. Netiesioginių mokesčių pajamų dinamika nacionaliniame biudžete, tūkst. Lt

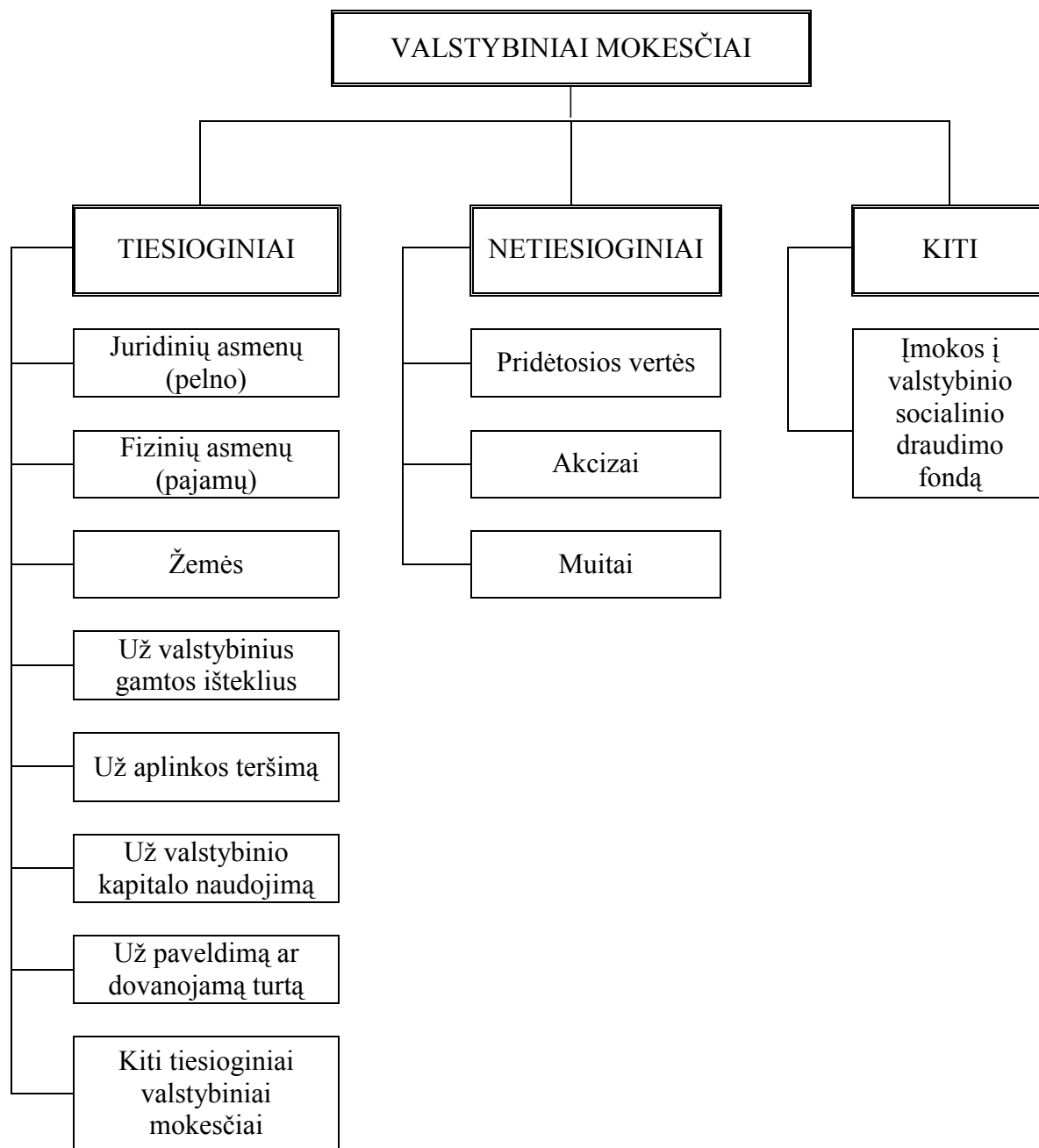
Pasaulio šalyse taikomi įvairūs mokesčiai. Mokesčių klasifikavimas nėra lengvas, todėl turi būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Šalių mokesčių sistemoje dažnai išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai

¹⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

mokesčiai (*1 schema*), atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius.¹¹ Tai yra teorinis skirstymas, kuris teisės aktuose nėra įtvirtintas.

1 schema

Mokesčių klasifikacija¹²



¹¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 23.

¹² Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997. P. 607.

Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, imami valstybės betarpiškai iš mokesčių mokėtojų pajamų ar turto, t.y. tiesioginis mokestis imamas tiesiai iš asmens, kuriam jis nustatomas.

Netiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai už prekes ir paslaugas. Jie nustatomi kainų ir tarifų priedų pavidalu. Skirtingai nuo tiesioginių mokesčių, netiesioginiai betarpiškai nesusiję su mokėtojo pajamomis ar turto. Netiesioginio mokesčio mokėtojas yra pirkėjas – vartotojas. Prekės savininkas ar teikiantis paslaugas asmuo, iš esmės yra mokesčio rinkėjas. Netiesioginio mokesčio tarifai yra tvirti ar procentiniai (tam tikra prekės kainos dalis).

Netiesioginių mokesčių rūšys:¹³

- **Akcizai** – tai mokesčiai, mokami už prekes, tiekiamas ir gaminamas šalies įmonių. Numatant akcizo mokesčius, paprastai stengiamasi pasirinkti neelastingos paklausos prekes. Jie gali būti individualūs ir universalūs. **Individualūs akcizai** imami už atskiras prekes tvirtomis sumomis už prekės vienetą. Pvz.: už vyną, tabaką, benzina, alų ir kt. **Universalūs akcizai** imami nuo vidaus gamybos prekių vertės (o kai kuriose šalyse ir užsienio gamybos prekių), taip pat nuo tiekiamų prekių piniginės apyvartos. Tokių akcizą nustato procentais nuo apyvartos.
- **Pridėtinės vertės mokestis (PVM)**. Mokesčio objektas yra pridėtoji vertė. Tai vertė, kurią gamintojas, fermeris, prekybininkas ir t.t. prideda prie žaliavų, medžiagų arba prie prekių (paslaugų), kurias jis įgyja, kad sukurtų naują gaminį ar paslaugą, vertės. Išrašant sąskaitas – faktūras, PVM įtraukiamas į prekės (paslaugos) pardavimo kainą, tačiau parodomas jose atskirai. PVM mokėtojai sumoka į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas ir sumokėtos šio mokesčio sumos už tiekėjų pateiktas prekes ar paslaugas. Šio mechanizmo esmė – mokesčio perkėlimas galutiniam vartotojui. Pastarasis šį mokestį sumoka, pirkdamas prekes ar paslaugas, ir yra tikrasis mokesčio mokėtojas.
- **Muitai** – tai mokesčiai už importą, eksportą ar per šalies teritoriją pervežamas prekes. Pagal prekių judėjimo kryptį, muitai būna: **importo, eksporto, tranzito**. Šiuolaikinėse valstybėse vyrauja importo muitai. Pagal tikslus, muitai būna: **fiskaliniai** – pagrindinis jų tikslas – gauti pajamas į valstybės biudžetą; **protekciniai / superprotekciniai** – apsaugoti savo šalies gamintojus nuo užsienio gaminių konkurencijos; **antidempinginiai** – taikomi, kai užsienio gamintojai nori užimti rinką ir įvežtą produkciją pardavinėja kainomis, kurios yra žymiai mažesnės už rinkos kainas ar net savikainą; **išlyginamieji** – sulyginti importuojamų prekių kainas su vietinėmis, konkurenciją perkeliant į kitus kriterijus;

¹³ Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996. P. 7, 58 – 61.

kompensaciniai – jais siekiama kompensuoti akcijas, kuriomis kitos valstybės skatina savo šalies eksportą, ir išlyginti konkurencines galimybes; **preferenciniai** – jie nustatomi mažesni tam tikrų šalių gaminiams ar jų grupėms (dėl dvišalių ar daugiašalių tarptautinių sutarčių); **statistiniai** – imami dėl informacijos apie prekių judėjimą per šalies sienas. Pagal taikomų normų konstrukciją, muitai gali būti: **specifiniai** – imami tvirtomis sumomis nuo prekių matavimo vienetų; **advalioriniai** – imami procentais nuo prekių vertės; **mišrūs** – sujungiami abu metodai.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių sampratą, apmokestinimo principus bei istoriją, pastebime, kad netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus. Tai vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Įplaukos iš šių mokesčių sudaro virš 50 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Netiesioginių mokesčių skirstymas apibūdina apmokestinimo objektą, t.y. maisto produktai, alkoholiniai gėrimai, transporto paslaugos, sporto renginių lankymas. Vartojimo mokesčiai turi skatinti ekonomikos vystimąsi, bet tuo pačiu nedidinant mokesčių naštos vartotojams. Vadovaujantis apmokestinimo principais, turi būti priimami netiesioginių mokesčių įstatymai. Jie padeda suprasti, įvertinti ir priimti tinkamus sprendimus visuomenės ir valstybės labui. Valstybė nori gauti pajamas laiku ir kuo mažesnėmis sąnaudomis, o vartotojai turėti kuo mažesnes išlaidas dėl mokesčių.

Netiesioginių mokesčių sampratos išnagrinėjimas padės geriau suprasti toliau darbe analizuojamą harmonizavimo procesą Europos Sąjungoje bei jo tikslus, priežastis ir principus. Siekiant laisvo prekių ir paslaugų judėjimo buvo sukurta vieninga rinka. Todėl svarbu išsiaiškinti kaip šis procesas vyko Europos Sąjungoje ir kokia teisinė bazė buvo sukurta.

2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo Europos Sąjungoje (ES) nuolat didėja, nes netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema.¹⁴

Mokesčių reguliavimas – tai diskriminacijos ES uždraudimas ir nuostatų dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo priėmimas. Diskriminacijos uždraudimas reiškia, kad¹⁵:

- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narių prekių jokiais vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms;
- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narės prekių jokiais vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą.

ES nėra bendros mokesčių politikos. Bendrijos narei palikta teisė turėti savarankišką nacionalinę mokesčių sistemą, kuri remiasi ES direktyvomis, reglamentais.

Mokesčiai harmonizuojami, siekiant mokesčių neutralumo, t.y. prekių bei paslaugų gamybos veiksnių judėjimas ir tarptautinė specializacija gamyboje neturėtų vykti dėl mokesčių.

Pagrindiniai *mokesčių harmonizavimo požiūriai* formuojant ekonominę sąjungą yra šie¹⁶:

1. **mokesčių sulyginimo** – tai mokesčių ir jų dydžių suvienodinimas arba vienodos fiskalinės politikos palaikymas ekonominės sąjungos šalyse. Šiuo požiūriu yra skatinama ekonominė integracija ir ekonominės sąjungos veiklos rezultatai;
2. **skirtingų mokesčių** – kai kiekvienos šalies mokesčių sistema funkcionuoja kaip politikos, siekiant pagrindinių ekonominių tikslų, instrumentas. Ar šalis pasirinks visos mokesčių sistemos harmonizavimą, ar tik kai kurių, priklausys nuo jos ekonominės integracijos siekio.

Netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su gamybai ir vartojimui taikomais mokesčiais, t.y. PVM, akcizo mokesčiu ir t.t.

Taip pat netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu. Todėl ES yra suvienodinusi PVM ir akcizo mokesčių, taikomą naftos produktams, gėrimams ir cigaretėms, kad bet koks vienašališkas šių mokesčių pakeitimas neiškraipytų įmonių konkurencijos. Nustatytų minimalių mokesčių tarifų įvedimas irgi neleidžia iškreipti verslo. PVM ir akcizo mokesčio tarifams yra taikomos mažiausios ir didžiausios ribos. Tokia sistema

¹⁴ Damulienė A, Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15). P. 7.

¹⁵ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 149.

¹⁶ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 270.

yra šiek tiek lankstesnė ir leidžia atsižvelgti į konkrečių šalių aplinkybes: valstybės narės gali numatyti tam tikrus nukrypimus.

2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI

Mokesčių harmonizavimas – tai procesas, kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos, siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių.¹⁷

Mokesčių harmonizavimo ES *priežastys*¹⁸:

1. Dėl mokesčių nelygios ES šalių konkurencinės sąlygos;
2. Lėtai vyksta integracijos procesai bei rinkos unifikavimas.

Mokesčių harmonizavimo *tikslas*¹⁹ – skatinti konkurenciją, sąlygojančią integraciją bei palaipsnių ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse.

Mokesčių harmonizavimo *principai*²⁰:

1. Prekybai ir mokesčiams:
 - a) Originalumas (mokesčių kilmės);
 - b) apmokestinimas vietoje.
2. Tarptautinių pajamų mokesčiams:
 - a) mokesčių mokėjimo vieta;
 - b) pajamų šaltinis.

Remiantis originalumo principu prekės apmokestinamos netiesioginiu mokesčiu šalyje, kurioje prekės pagaminamos. Apmokestinimo vietoje principas reiškia, kad pajamos gaunamos šalyje, kurioje prekės suvartojamos. Tuomet šalis vartotoja grąžina mokesčius šaliai eksportuotojai, o šalis importuotoja sumoka atitinkamus mokesčius savo šalyje pagal veikiančius įstatymus. Ši sistema užtikrina, kad vietinės ir importinės prekės būtų apmokestinamos vienodai, tačiau apmokestinimo ir mokesčių grąžinimo procedūros yra sudėtingos. Originalumo principas dažniau taikomas vietinėje rinkoje, o apmokestinimas vietoje naudojamas tarptautinėje rinkoje.

Remiantis mokesčių mokėjimo vietos principu, šalies gyventojų pajamos, gautos iš užsienio ar vietinių šaltinių apmokestinamos vienodai, o vadovaujantis pajamų šaltinio principu, apmokestinamos tik iš vietinių šaltinių gaunamos pajamos. Optimalumo taisyklė reikalauja, kad kapitalo ribinis produktas įvairiose šalyse būtų vienodas.

¹⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 278.

¹⁸ Ten pat, P. 279.

¹⁹ Ten pat.

²⁰ Ten pat.

1987 m. Europos Komisija pasiūlė pirmą žingsnį link apmokestinimo mokesčių kilmės principu (apmokestinimas šalyje, kurioje parduodama), remiantis kliringo sistema, skirta reikšmingo įplaukų judėjimo tarp valstybių narių prevencijai. Vis dėlto, nesugebėjimas susitarti dėl kliringo sistemos arba dėl tarifų sulyginimo sustabdė bet kokią greitesnę ėjimą šia kryptimi. Todėl buvo priimtas laikinas sprendimas, derinantis mokesčių kilmės ir apmokestinimo vietoje principus, ir įgalinantis panaikinti kontrolę prie sienų. Laisvas prekių judėjimas Bendrijoje svarbus tuo, kad prekybos tarp valstybių narių nebebuvo galima traktuoti kaip importo ar eksporto. Sienos pervažiavimas nebetraktuojamas kaip apmokestinamas įvykis; atsakomybė už mokesčių numatoma sandoriais, kadangi jos reglamentavimas priklauso nacionalinei sistemai. Pavyzdžiui:

- Privatiems asmenims perkant prekes kitoje valstybėje narėje, PVM mokesčiai mokamas šalyje, kurioje prekės yra perkamos (kilmės šalies principas). Tuomet jie gali grįžti namo su savo pirkiniais ir daugiau neapmokestinami. Yra keletas išimčių:
 - Naujų transporto priemonių (praėjus mažiau nei šešioms mėnesiams nuo pagaminimo arba jei nuvažiuotų kilometrų skaičius neviršija 6000) pirkimas kitoje valstybėje narėje. Šis sandoris apmokestinamas valstybėje narėje remiantis apmokestinimo vietoje principu pagal šios valstybės narės tarifus ir suderinamai su joje priimtomis taisyklėmis. Transporto priemonė turi būti registruota ir apmokestinta toje šalyje, kurioje gyvena pirkėjas;
 - Įmonių, esančių kitoje valstybėje narėje, prekyba paštu užsakomomis prekėmis. Kai pardavėjas prisiima atsakomybę už užsakytų prekių transportavimą, PVM bus skaičiuojamas arba pagal tarifus, taikomus šalyje, kurioje gyvena pirkėjas, arba pagal tarifus pardavėjo šalyje, priklausomai nuo pardavėjo metinės prekybos apimties toje šalyje, į kurią pristatomos prekės.
- Valstybių narių įmonėms prekiaujant vienai su kita, PVM mokamas toje valstybėje narėje, į kurią prekės atvežamos (apmokestinimo vietoje principas) pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Prekes tiekiančios įmonės apmokestinamos nuliniu tarifu.

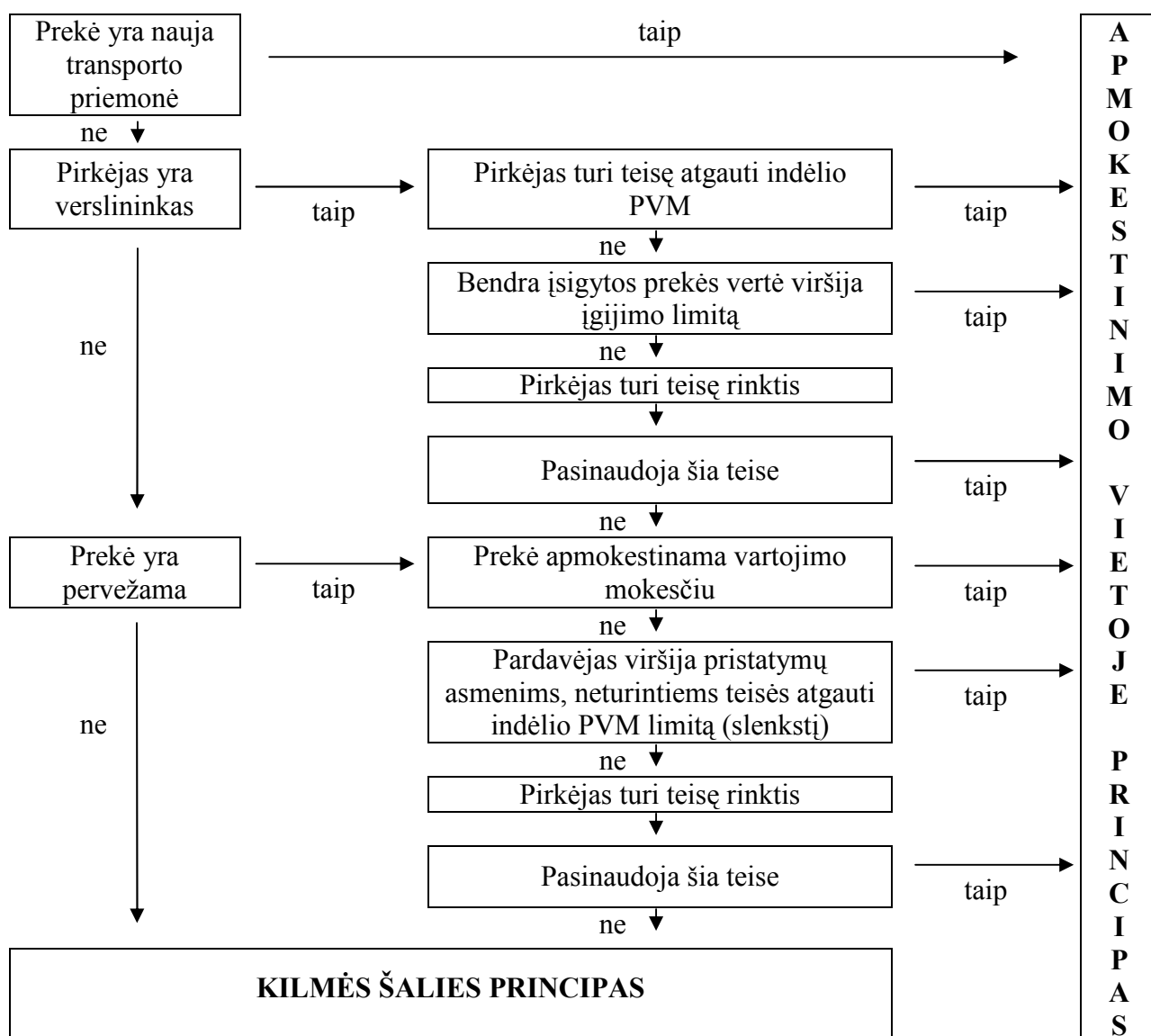
Gaunančios prekes įmonės grąžina mokesčius už kitoje valstybėje narėje pirktas prekes. (Šis pereinamasis susitarimas yra taikomas iki to laiko, kai sandoriai bus sudaromi remiantis kilmės šalies principu – galutinės apmokestinimo sistemos idėja).

Kilmės šalies principas reiškia, kad pardavimas pridėtinės vertės mokesčiu bus apmokestinamas šalyje, kurioje prekės ar paslaugos yra tiekiamos; pardavimai traktuojami kaip vietiniai sandoriai.

Kita vertus, *apmokestinimo vietoje principas* reiškia, kad anksčiau taikytas importo PVM Europos Sąjungoje bus pakeistas įgijimo mokesčiu. Eksportuojamos prekės ir toliau bus atleidžiamos nuo mokesčio kilmės šalyje. Įgijimo mokestis turi būti mokamas įplaukas kontroliuojančioms institucijoms toje šalyje, į kurią prekės įvežamos. Įgijimo mokestį turi mokėti pirkėjas, kuris gali šį mokestį deklaruoti kaip indėlio PVM, tuomet mokestis tampa tokiau, kuris suteikia importuotojui teisę susigrąžinti indėlio PVM išankstiniame PVM mokėjimo periode, įskaitant ir importo, ir įsigijimo mokesčius (*2 schema*).

2 schema

Vidiniai Bendrijos sandoriai²¹



²¹ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE

Nuo Europos ekonominės bendrijos (EEB) sukūrimo pradžios buvo numatytas bendros apyvartos mokesčių sistemos įvedimas ir suderinimas visoje Bendrijoje.

Romos sutartyje buvo numatytas netiesioginių mokesčių harmonizavimas. Šis tikslas vis dar nėra pasiektas – tiek kalbant apie PVM, tiek ir apie akcizo mokestį. Valstybėse narėse skiriasi mokesčių tarifai ir apmokestinimas ir pasikeitimas įtakoja laisvam kapitalo bei prekių judėjimui. Įdomu tai, kad šie mokesčiai nėra labai svarbūs verslo padėties kontekste, kadangi jie turi poveikį galutiniam vartotojui ir todėl jų poveikis konkurencijai neutralus. Tai lengvai galima paaiškinti, remiantis Vokietija ir Liuksemburgu, kurie turi žemiausius PVM tarifus Europos Sąjungoje ir iki šiol nepralenkė kitų valstybių verslo padėties srityje (*Priedas Nr. 1*).

EEB sutarties 90 straipsnis draudžia bet kokią mokesčių diskriminaciją, kuri – tiesiogiai ar netiesiogiai – suteiktų nacionaliniams produktams pirmenybę prieš produktus iš kitų valstybių narių.²²

Sutarties 93 straipsnis siekia apyvartos mokesčių, akcizo mokesčių ir kitų netiesioginių mokesčių formų harmonizavimo. PVM – pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti.

Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM ir akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šie mokesčiai, kaip vartojimo mokesčiai, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų, sveiką konkurenciją, laisvą prekių ir paslaugų judėjimą.

Pirmieji teisės aktai buvo priimti 1967 m. balandžio 11 d. Pirmąją Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir Antrąją Tarybos direktyva Nr. 67/322/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo.²³

PVM sistemos įdiegimas Bendrijoje pradėtas 1970 metais ir buvo skirtas pakeisti produkcijos ir vartojimo mokesčius. Vėliau buvo priimta Trečioji direktyva, kuria buvo pratęstas diegimo terminas iki 1972 m. sausio 1 d. O Ketvirtoji ir Penktoji direktyvos reglamentavo Italijos įsiliejimo į bendrąją PVM sistemą terminą. Taip pat 1970 metais buvo priimtas Ministrų Tarybos sprendimas – paskirti dalį įplaukų iš PVM, išskaičiuojamų remiantis vienodu pagrindu, Bendrijos biudžetui finansuoti – nutiesė kelią PVM harmonizavimui. Dėl anksčiau priimtų direktyvų funkcionavimo, PVM sistema pilnai neveikė ir tai įtakojo detaliau suderinti PVM reglamentuojančius nacionalinius teisės aktus.²⁴

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką Europos Sąjungos mastu, yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių

²² Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.

²³ R.Bilkštytė, A.Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 61.

²⁴ Ten pat.

narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus²⁵. Taip pat buvo priimtos dar kelios dešimtys PVM klausimus reglamentuojančių direktyvų, kurios keitė ar papildė Šeštąją direktyvą; reglamentai; Europos Teisingumo Teismo sprendimai.

1979 m. gruodžio 6 d. priimta Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB reglamentuoja PVM gražinimą kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, o 1986 m. lapkričio 17 d. priimta Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB – PVM gražinimą už Bendrijos teritorijos ribų įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.²⁶

Europos Sąjungoje PVM praktikos derinimas nebuvo oficialus, todėl 2005 m. spalio 17 d. buvo priimtas reglamentas Nr. 1777/2005 dėl Šeštosios PVM direktyvos nuostatų įgyvendinimo, kuris su tam tikromis išimtimis įsigaliojo 2006 m. liepos 1 d. Šio reglamento tikslas – suvienodinti valstybių narių praktiką. Jame aiškinamos tik kai kurios direktyvos nuostatos, pavyzdžiui, sandoriams dėl tekstų vertimo paslaugų teikimo taisyklės.²⁷

Administracinis PVM administruojančių valstybių narių institucijų bendradarbiavimas yra nustatytas atskirais reglamentais, kurie yra tiesioginio taikymo teisės aktai. 1991 m. lapkričio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 3330/91 dėl prekybos prekėmis tarp valstybių narių statistikos, kuris nustato taisykles valstybėms narėms dėl statistinių duomenų rinkimo. 2003 m. spalio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje. Reglamente numatytos bendradarbiavimo sąlygos tokios, kaip informacijos surinkimas ir apsikeitimas tarp valstybių narių administratorių ir Komisijos. Šis teisės aktas pakeitė anksčiau galiojusį reglamentą Nr. 218/92.²⁸

Svarbus teisės šaltinis PVM srityje yra Europos Teisingumo Teismo praktika. Teismas išnagrinėjo nemažai bylų dėl įvairių PVM direktyvų nuostatų išaiškinimo. Šiais išaiškinimais vadovaujasi valstybių narių nacionaliniai teismai, mokesčių administratoriai, mokesčių mokėtojai.²⁹

Remiantis 1985 m. Baltąja knyga, kurioje numatyta mokesčių harmonizavimo programa, buvo priimta eilė direktyvų dėl akcizų harmonizavimo.³⁰

²⁵ Pridėtinės vertės mokestis //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

²⁶ R. Bilkštytė, A. Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 62

²⁷ Ten pat, P. 63.

²⁸ Ten pat, P. 64.

²⁹ Ten pat, P. 65.

³⁰ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

Pirmosios direktyvos buvo priimtos dėl tabako gaminių: 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 72/464/EEB ir 1978 m. gruodžio 18 d. Tarybos direktyva Nr. 79/32/EEB, kurias vėliau pakeitė 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/78/EEB.³¹

Vėliau buvo priimtos akcizų harmonizavimo direktyvos dėl mineralinės alyvos. Tai 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/81/EEB – dėl kombinuotoje nomenklatūroje klasifikuojamų produktų ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/82/EEB – dėl kitų energetinių produktų.³²

Trečia grupė produktų, dėl kurių buvo priimtos harmonizavimo direktyvos – alkoholiniai gėrimai. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo.³³

Pagrindinis akcizų harmonizavimo tikslas – mokesčio objektas ir tarifai. Pagrindinis dokumentas, nustatantis apmokestinimo akcizais sistemą (t.y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemą, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, mokėtojų prievoles ir pan.), yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės³⁴. Bendrijos Taryba kas dveji metai turi peržiūrėti akcizų tarifus. Akcizu apmokestinamos prekės, kurios įvežamos į Bendriją iš trečiųjų šalių arba pagaminamos šalyje narėje.³⁵

Kitos direktyvos yra susijusios su atskiromis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo struktūrą bei akcizų tarifų minimalius dydžius: apdoroto tabako – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo; energetinių produktų ir elektros energijos – 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros apmokestinimo restruktūrizavimo ir kt.

Vieninga Europos rinka buvo sukurta 1993 m. sausio 1 d. Nuo šios datos prekės, asmenys, paslaugos ir kapitalas gali laisvai judėti Europos Sąjungoje.

Išsiaiškinus mokesčių harmonizavimo esmę, suprantame, kodėl ES siekia vieningos rinkos. Viena iš priežasčių, tai konkurencija Jungtinėms Amerikos Valstijoms ir jos ekonomikai. Tai pasiekti galima: ES viduje suderinus mokesčius, pašalinti dvigubą apmokestinimą ir

³¹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

³² Ten pat, С. 70.

³³ Ten pat, С. 71 – 72.

³⁴ Akcizai //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

³⁵ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

konkurenciją. Pirmia buvo derinami netiesioginiai mokesčiai, nes juos paprasta apskaičiuoti ir jų administravimas paprastesnis. Šis procesas ES prasidėjo praėjusio amžiaus viduryje ir tebesitęsia, nes ekonominė erdvė plečiasi ir šiandien sudaro 25 valstybes nares. Pateikti pavyzdžiai iliustruoja apmokestinimo principus ES viduje, kuriuos būtų taikyti kiekviena šalis narė, tam kad, būtų išvengta dvigubo apmokestinimo PVM ar akcizo mokesčiais. Teisinis pagrindas valstybėms narėms dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo yra direktyvos, reglamentai, teismų praktika. Didelę patirtį duoda vykę harmonizavimo procesai valstybėse narėse ir tai padeda geriau išsiaiškinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo svarbą.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso Europos Sąjungoje išsiaiškinimas tai kitas žingsnis į Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo analizę. Pasikeitimai vykę dėl integracijos į ekonominę erdvę padės geriau suprasti kaip įtakoja galutinių vartotojų išlaidas. Kitame skyriuje analizuojami akcizų bei PVM tarifai ir lengvatų valstybėse narėse.

3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE

3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) – vienas bene plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamų netiesioginių mokesčių, išsivystęs iš apyvartos mokesčio. Pirmą kartą šis mokestis įvestas 1954 metais Prancūzijoje, apmokestinant kiekviename prekės apyvartos etape išaugusią prekės vertę.³⁶

Liberalizuojant prekybą Europos Ekonominėje Bendrijoje (EEB), Europos Komisija paskyrė grupę ekspertų (Neumarko komitetą) ir nurodė jiems, išanalizavus Bendrijos šalių fiskalines sistemas, pateikti jų harmonizavimo metodų rekomendacijas. 1963 m. Neumarko komitetas savo ataskaitoje rekomendavo įvesti visose šalyse narėse PVM.³⁷

Privalumai:

- PVM užtikrina taupymo, investavimo, darbo sprendimų neutralumą, ypač jeigu mokesčių bazė plati ir yra vienodi mokesčiai;
- Mokestis yra neutralus, esant vertikalčiai integruotoms įmonėms ar produkciją gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms;
- Vadovaujantis apmokestinimo vietoje tarptautiniu principu, PVM užtikrina nedviprasmišką pasienio mokesčių taikymą – tiksliai gražinami mokesčiai eksportui ir tiksliai apibrėžiamas nediskriminacinio importo apmokestinimas.

Pridėtinės vertės mokestis imamas kiekvienoje prekių ir paslaugų gamybos ir platinimo grandinės stadijoje. Apmokestinimo bazė yra bendras kiekis, mokamas už sandorį, neįskaitant PVM, išskyrus kai kuriuos atleidimo nuo mokesčio atvejus. Dėl atskaičiavimų ankstesnėse grandinės stadijose, PVM nedidėja. Kiekvienas apmokestinamas asmuo įpareigotas mokėti PVM savo apyvartos metu (išėigos mokestis), iš kurių gali būti išskaičiuojamas PVM už išlaidas ir investicijas (indėlio mokestis). Iš mokesčio, kurį moka galutinis prekių ar paslaugų vartotojas, mokesčio dalis nėra išskaičiuojama. Mokestis paremtas PVM tarifu, pritaikant prie gautų prekių ar paslaugų kainos be PVM.

Remiantis Vieningos rinkos įvedimu 1993 m. sausio 1 d., buvo pakeista tarp valstybių narių judančios prekių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu sistema. Kalbant apie tokią prekybą, importo ir eksporto sąvokos buvo panaikintos, o jas pakeitė prekių tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje sistema.

³⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 112.

³⁷ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 271.

Yra sudarytos tam tikros schemas, kurios paaiškina, kaip PVM nuostatos yra taikomos: fiziniam asmeniui įsigyjant ir pervežant prekes valstybėse narėse, prekių tiekimas tarp šalių narių, parduodamų naujų transporto priemonių apmokestinimas PVM, prekių pervežimo į kitą valstybę narę verslo tikslais, prekių sandėliavimo prieš jas tiekiant, trikampė prekyba, trišaliai sandoriai ir kai kurios kitos situacijos. Toliau pateikiamos kelių schemų pavyzdžiai.

Pabrėžtina, kad panaikinus sienas tarp valstybių narių prekės bei paslaugos juda laisvai. Galutinis vartotojas turi galimybę įsigyti prekes ne tik savo valstybėje, bet ir svetur. O tai reiškia, kad jo vartojimo patenkinimas nebus antrą kartą apmokestintas. Taip pat informacinių technologijų pažanga leidžia greičiau, o kartais ir pigiau įsigyti prekes (nuotolinė prekyba). Prekių ir paslaugų apmokestinimas bendrijos viduje įtakoja galutinę kainą vartotojui. Dažnai importuotos prekės kainuoja mažiau, negu nacionalinės, o tai yra svarbu vartotojui.

Valstybių narių įmonėms prekiaujant tarpusavyje, PVM mokamas valstybėje narėje, į kurią prekės yra įvežamos (apmokestinimo vietoje principas), pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Jei PVM registruotas asmuo vienoje ES valstybėje narėje tiekia prekes PVM registruotam asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, toks prekių tiekimas su kai kuriomis išimtimis traktuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje. PVM mokėtojas gali taikyti nulinį tarifą prekių tiekimui klientui kitoje ES valstybėje narėje, jeigu:³⁸

- klientas registruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju kitoje ES valstybėje narėje;
- tiekėjas pardavimo dokumente nurodo savo PVM mokėtojo registracijos numerį;
- prekės yra siunčiamos ar vežamos į kitą ES valstybę narę;
- tiekėjas nurodo savo klientų PVM registracijos numerį pardavimo dokumente.

Pavyzdžiai:

1. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp dviejų apmokestinamų asmenų

Lietuva	Belgija
Gamintojas L tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
L asmuo tiekia prekes B asmeniui Prekių teikimas L → B	

³⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur prasideda pervežimas.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

L asmens sudarytame pardavimo dokumente turi būti nurodyti tiek **L**, tiek **B** PVM identifikacijos numeriai (PVM identifikacijos numerio patikrinimas).

B įsigyja prekes Bendrijos viduje. Įsigijimo PVM gali būti išskaičiuojamas iš karto, kai apie jį pranešama, jei **B** naudoja prekes tokiai veiklai, kuri suteikia jam teisę į mokesčio išskaičiavimą.

2. Tiekimas Bendrijos viduje tarp dviejų apmokestinamų asmenų; perveža pirkėjas

Lietuva	Belgija
Gamintojas tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
Prekes perveža B arba trečias asmuo B vardu Prekių pervežimas L → B	

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur pervežimas prasideda.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

(Šis atvejis nesiskiria nuo pirmojo.) Prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžimas neišskiria ir tokių situacijų, kai prekes perveža pats klientas ar jo įgalioti asmenys.

3. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp trijų apmokestinamų asmenų

(Du atviri vidiniai Bendrijos sandoriai)

Lietuva	Belgija	Danija
L Lietuvoje Žaliava	Gamintojas B Belgijoje perka žaliavą iš L Lietuvoje ir parduoda savo produktą prekiautojui Danijoje	D Danijoje Prekiautojas
Prekių pervežimas L → B → D		

Gamintojas **B** turi įsitikinti, kad prekiautojas Danijoje yra įsipareigojęs mokėti PVM. (Patikrinti PVM identifikacijos numerį) **B** parduoda prekes be PVM Danijos prekiautojui, ir siunčia deklaraciją į atitinkamas Belgijos institucijas. Gamintojas **B** turi įrodyti, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos iš Belgijos.

Gamintojas **B** perka žaliavas iš **L** be PVM. Jis turi deklaruoti ir išskaičiuoti PVM pagal Belgijoje taikomus tarifus.

Jei aukščiau paminėtos sąlygos tiekimui Bendrijos viduje nėra patenkintos (pavyzdžiui, jei klientas nepateikia PVM registracijos numerio), tiekėjas įpareigotas mokėti PVM pagal savo šalies tarifus.

Kai registruoti pardavėjai parduoda prekes neregistruotiems asmenims kitose valstybėse narėse, prekės apmokestinamos PVM pagal pardavėjo šalies tarifus.

Tačiau yra išimčių:

Naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės apmokestinamas pirkėjo šalyje, nepriklausomai ar įsigijo fizinis, ar juridinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ar nevykdamas ekonominės veiklos, taip pat nepriklausomai iš kokio asmens įsigijo: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.³⁹

Tiekėjas tiekia prekes, kurios turi būti surenkamos arba instaliuojamos kitoje valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje. Tai tiekėjas turi registruotis PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią buvo tiekiamos tokios prekės ir mokėti PVM.⁴⁰

Nuotolinė prekyba vieningoje rinkoje vyksta tada, kai tiekėjas vienoje ES valstybėje narėje parduoda prekes asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, ir pastarasis neįsiregistravęs PVM mokėtoju savo šalyje bei tiekėjas yra atsakingas už prekių pristatymą. Tai būtų paštu ar telefonu užsakomos prekės arba tele – parduotuvės. O taip pat bet kokia kita prekyba, kai prekės yra gabenamos klientui, esančiam kitoje valstybėje narėje.

Tiekėjas valstybėje narėje L, nuotolinės prekybos būdu parduodantis prekes klientams kitoje ES valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, turi mokėti PVM valstybėje narėje L, kol pardavimų vertė pasiekia toje valstybėje narėje taikomą slenkstį (*l'entelè*). Kai tiekėjo pardavimų vertė viršija slenkstį kitoje ES valstybėje narėje, tiekėjas yra įpareigotas įsiregistruoti toje ES valstybėje narėje ir mokėti PVM pagal minėtoje valstybėje narėje taikomus tarifus.⁴¹

³⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴¹ Ten pat.

Nuotolinės prekybos būdu parduodamų per kalendorinius metus prekių maksimali vertė⁴²

Valstybė narė	Specialios schemos nuotolinei prekybai taikymo slenksčiai	
	Nacionalinė valiuta	Eurais
Belgijos Karalystė		35 000
Čekijos Respublika		35 000
Danijos Karalystė	280 000 DKK	37 528
Vokietijos Federacinė Respublika		100 000
Estijos Respublika	550 000 EEK	35 151
Graikijos Respublika		35 000
Ispanijos Karalystė		35 000
Prancūzijos Respublika		100 000
Airija		35 000
Italijos Respublika		27 889
Kipro Respublika	20 000 CY Svarai	34 220
Latvijos Respublika	24 000 LVL	36 952
Lietuvos Respublika	125 000 LTL	36 207
Liuksemburgo Didžioji Karalystė		100 000
Vengrijos Respublika	8 500 000 HUF	32 000
Nyderlandų Karalystė		100 000
Austrijos Respublika		100 000
Lenkijos Respublika		35 000
Portugalijos Respublika		31 424
Slovėnijos Respublika		35 000
Slovakijos Respublika		35 000
Suomijos Respublika		35 000
Švedijos Respublika	320 000 SEK	35 809
Jungtinė Karalystė	70 000 GBP	109 598

Jei atitinkamas slenkstis nėra viršijamas, tiekėjas gali pasirinkti PVM mokėti toje ES valstybėje narėje, į kurią parduoda prekes nuotolinės prekybos būdu.

Nuotolinės prekybos pavyzdys:

Lietuva	Belgija
Lietuvos įmonė L parduoda prekes privačiam asmeniui Belgijoje B	Privatus asmuo Belgijoje perka prekes iš Lietuvos įmonės L
Prekės yra transportuojamos asmeniui B asmens L vardu	
Prekių pervežimas L	

⁴² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas

Išimtis. Bet kuris tiekėjas, kuris per atstumą pardavinėja akcizo mokesčiu apmokestinamas prekes į kitą valstybę narę, turi užsiregistruoti toje valstybėje narėje, kadangi nuotolinė prekyba akcizo mokesčiu apmokestinamomis prekėmis visada bus apmokestinama PVM toje ES valstybėje narėje, į kurią prekės siunčiamos.

Prekes siunčia arba perveža tiekėjas asmeniui kitoje valstybėje narėje: jei PVM būtų taikomas toje valstybėje narėje, kurioje perkama, prekės būtų perkamos paštu prekiaujančių įmonių ar bendrai tele – parduotuvių pagalba toje valstybėje, kur taikomi žemiausi tarifai.

Kaip išimtis pagrindinei taisyklei, susijusiai su prekių tiekimo vieta (tiekimo vieta yra kur pervežimas ar persiuntimas prasideda), nuotolinės prekybos atvejais tiekimo vieta laikoma ta vieta, kurioje prekės yra tuo metu, kai persiuntimas ar pervežimas pirkėjui pasibaigia. Ši taisyklė (išskyrus pardavimus, kurie neviršija tam tikrų slenksčių) yra taikoma nuotolinei prekybai su individualiais neapmokestinamais asmenimis, ūkininkais, kuriems nustatytas pastovus mokestis, apmokestinamais asmenimis, kurie neturi teisės į mokesčių grąžinimą ir neapmokestinamais asmenimis.

Šios pirkėjų kategorijos, išskyrus individualius neapmokestinamus asmenis, gali pasirinkti normalių įsigijimų Bendrijos viduje taisyklių taikymą arba šios normalios taisyklės gali tapti privalomos – kai pirminių Bendrijos viduje vertė per einamuosius kalendorinius metus viršija slenkstį, kurį nustato kiekviena valstybė narė. Minėtas slenkstis negali būti mažesnis nei 10 000 eurų.

Su nuotoline prekyba susijusios nuostatos numatė išimtį, kuri teigia, kad tiekimas laikomas vykstančiu valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas prasideda, jei bendra apmokestinamo asmens nuotolinių pardavimų vertė į tą pačią valstybę narę neviršija 100 000 eurų einamaisiais metais. Valstybės narės gali pasirinkti apriboti slenkstį iki 35 000 eurų. Ši taisyklė tampa sudėtingesnė dėl nuostatos, kad apmokestinamas asmuo, dalyvaujantis nuotolinėje prekyboje, gali rinktis apmokestinimą toje valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas pasibaigia.

PVM grąžinimas užsienio įmonėms

Jei įmonė registruota pridėtinės vertės mokesčiui Europos Sąjungos valstybėje narėje, ir perka prekes ar paslaugas kitoje ES valstybėje narėje, gali būti, kad turės mokėti PVM toje šalyje, kur perka. Pavyzdžiui, dalyvavimas prekybos mugėje kitoje valstybėje narėje. Tačiau yra galimybė atgauti dalį sumokėto mokesčio.

Pridėtinės vertės mokestis gali būti sumažintas įmonėms tik tuomet, jei jos turi teisę į indėlio mokesčio išskaičiavimą. Būtina sąlyga yra ta, kad prekės ar paslaugos būtų įgytos iš kitos kompanijos, o ne iš besikreipiančiam asmeniui priklausančios įmonės.

Aštuntoji Tarybos direktyva detaliai reglamentuoja:

Direktyva galioja tuomet, jei apmokestinamas asmuo per ne mažiau kaip trijų mėnesių laikotarpį ar ne daugiau kaip per vienerius kalendorinius metus, ar per mažiau nei trijų mėnesių laikotarpį, kai pastarasis laikotarpis reprezentuoja likusius kalendorinius metus, yra:

- neturėjęs toje šalyje: - nei vietos savo ekonominei veiklai, nei fiksuotos įstaigos, iš kurios verslo sandoriai būtų vykdomi; - jei tokia vieta ar fiksuota įstaiga egzistuoja, savo nuolatinės gyvenamosios vietos ar vietos tinkamos normaliai gyventi;
- netiekė prekių ir netiekė paslaugų toje šalyje, išskyrus: - transporto paslaugas ir joms pagalbines paslaugas; - paslaugas tais atvejais, kai mokestis yra mokamas to asmens, kuriam jos teikiamos.

Valstybės narės grąžina dalį mokesčių apmokestinamiems asmenims:

- PVM apmokestintų paslaugų ar kilnojamojo turto atvejais, jei tiekėjai yra kiti apmokestinami asmenys šalies teritorijoje;
- PVM apmokestintų prekių importavimo į šalį atveju, jei minėtos prekės yra būtinos įmonės veiklai ar klientui teikiamų apmokestinamų paslaugų atveju.

Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris

Privatiems asmenims kilmės principu paremtas apmokestinimas išlieka pagrindiniu bendros PVM sistemos principu, o prekybai tarp įmonių valstybėse narėse pagrindinis principas – apmokestinimo vietoje. Viena iš sąlygų neapmokestinamam tiekimui Bendrijos viduje yra PVM identifikacijos numeris. Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris siekia užtikrinti, kad PVM reglamentai, susiję su Europos Sąjungoje tiekiamomis ir transportuojamomis prekėmis, taikomi teisingai. Tiekėjo PVM identifikacijos numeris turi būti visuose važtaraščiuose. Įplaukų už mokesčius įstaigos yra atsakingos už PVM numerių paskyrimą. Eksportuotojams eksportuojamos prekės į kitas ES valstybes nars nebus apmokestinamos tik tuo atveju, jei pirkėjas pateiks savo PVM identifikacijos numerį. Tiekėjas turi patikrinti pirkėjo PVM identifikacijos numerio galiojimą. Siekiant protokoluoti prekybą Bendrijos viduje, kiekvienas verslininkas privalo pateikti taip vadinamą "ES pardavimų sąrašą"

už įplaukas atsakingoms institucijoms, kuriame turi būti išvardintos nuo mokesčių atleistos prekės, kurias įmonė tiekia kitoms valstybėms narėms.⁴³

3.2. EUROPOS SAJUNGOS ACQUIS⁴⁴ ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos.⁴⁵

2001 m. gegužės mėn. Vyriausybė patvirtino Mokesčių sistemos koncepciją, kurios vienas svarbiausių tikslų – suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*. Koncepcijos tikslas – nubrėžti būsimos mokesčių sistemos gaires, jos reformavimo kryptis, siekiant sukurti mokesčių sistemą, skatinančią sparčią ekonomikos raidą, užtikrinančią stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, taip pat mokesčių teisės aktų suderinamumą su ES *acquis*⁴⁶.

Koncepcija apibrėžia pagrindinius Mokesčių sistemos principus (teisingumo; lygybės; neutralumo; aiškumo; viešumo; administravimo; veiksmingumo), kuriuos turi atitikti mokesčių sistema. Taip pat nustato reformuotai mokesčių sistemai keliamus uždavinius (mažinti mokesčių našta; atsisakyti neefektyvių apmokestinimo priemonių; užtikrinti reikiamas biudžeto pajamas valstybės ir savivaldos funkcijoms įgyvendinti; suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*; nustatyti efektyvius mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimo būdus bei mokesčių mokėtojų teisių apsaugą; suteikti savivaldybių taryboms daugiau teisių spręsti klausimus, susijusius su mokesčiais įskaitomais į savivaldybių biudžetus).

Acquis sudaro Europos Bendrijos Sutarties 90 – 93 straipsniai, taip pat virš 110 ES teisės aktų, iš kurių apie 70 susiję tik su tam tikrų išimčių ar teisių atskiroms šalims – narėms suteikimu, o likusi dalis reikalauja įgyvendinimo nacionalinėje teisėje. Dalis Lietuvoje galiojančių teisės aktų, reglamentuojančių mokesčius, atitinka *acquis*. Likusi dalis suderinta iki narystės ES datos, išskyrus nuostatas dėl kurių prašoma išlygų ir pereinamųjų laikotarpių.⁴⁷

ES *acquis* PVM srityje sudaro 80 teisės aktų, kurių svarbiausia yra Tarybos direktyva 77/388/EEB “Dėl šalių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių harmonizavimo – bendroji PVM

⁴³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁴ *Acquis* – teisės įgytis.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.

⁴⁶ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) //

<http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

sistema: vieningas vertinimo pagrindas (Šeštoji direktyva)”, kuri reglamentuoja PVM objektą, taikymo principus, nustato privalomų lengvatų sąrašą, tarifų ribas, PVM atskaitos skaičiavimo principus, taip pat mokėtojų prievolės ir pan. Lietuvoje apmokestinimą PVM reglamentavo 1993 m. priimtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir jo lydimieji aktai. Įstatymas buvo parengtas vadovaujantis ES normine baze ir ES valstybių praktika, todėl dauguma Tarybos direktyvos 77/388/EEB ir kitų direktyvų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatų buvo taikoma ir pagal galiojančius įstatymus. Įstatymas buvo pildomas ir taisomas, kad kuo labiau atitiktų ES *acquis* PVM srityje.⁴⁸

Tęsiant mokesčių sistemos reformą buvo rengiamas PVM įstatymo naujos redakcijos projektas, kuriame numatoma toliau įgyvendinti ES *acquis* nuostatų reikalavimus šioje srityje. Projektas parengtas remiantis Tarybos direktyvos 77/388/EEB struktūra, siekiant išvengti netikslumų. Įstatymo projekte numatyta įgyvendinti svarbias ES *acquis* procedūras – apmokestinimo prie šaltinio (“reverse charge”) mechanizmą, taikomą apmokestinant už šalies ribų įsikūrusių subjektų veiklą (dažniausiai paslaugas) šalies ribose, taip pat PVM grąžinimo PVM mokėtojams – nerezydentams mechanizmą, kaip tai numatyta Tarybos direktyvose 86/560/EEB ir 79/1072/EEB. Taip pat numatoma įdiegti PVM grąžinimo nerezydentams – fiziniams asmenims (“VAT – refund”) schemą.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas](#) Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi. Šio įstatymo 2 priede pateikti Europos Sąjungos teisės aktai, su kuriais suderintos PVM įstatymo nuostatos.⁴⁹

2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas](#) Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.⁵⁰

Integruojantis į Europos ekonominę erdvę PVM įstatyme buvo patvirtinti du lengvatiniai PVM tarifai – 5 proc. ir 9 proc. Todėl kai kuriom prekėm ir paslaugom, kurios anksčiau nebuvo apmokestinamos, dabar taikomas standartinis arba lengvatinis tarifas. Tokie pasikeitimai neigiamai įtakojo namų ūkius, nes pagrindinių prekių ir paslaugų kainos kilo. Keleivių vežimo paslaugos, knygos, laikraščiai, žurnalai, vaistai ir kitos pirmo būtinumo prekės

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. tarifu, o gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugos, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis – 9 proc. tarifu.

3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS

ES yra sukurta bendra rinka, tačiau harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse šiuo mokesčiu apmokestinamos nevienodos prekių grupės, skirtingi tarifai, lengvatos, o tai įtakoja galutinę prekės ar paslaugos kainą, mokamą vartotojo. Valstybėse narėse vartotojai už tą patį produktą moka skirtingą kainą, kuri priklauso nuo mokesčio dydžio taikomo toje valstybėje. Tai sudaro nuo 0 iki 25 proc. dydžio produkte.

PVM tarifus nustato pačios valstybės narės, tačiau standartinis tarifas, taikomas prekių ir paslaugų tiekimui bei prekių importavimui, turi būti vienodas, siekiant, kad būtų laikomasi neutralumo reikalavimų. Valstybėms narėms leidžiama taikyti padidintus ar sumažintus tarifus tam tikroms prekių kategorijoms, jei tokie tarifai yra nustatyti, kad būtų įmanomas pilno indėlio mokesčio išskaičiavimas.

1992 m. buvo priimta direktyva dėl PVM tarifų suderinimo. Ši direktyva, numatanti minimalių tarifų sistemą, sąlygojo tai, kad nuo 1993 m. sausio 1 d. standartinis tarifas negali būti nustatytas mažesnis nei 15%. Vis dėlto, valstybėms narėms buvo suteikta galimybė taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus – 5% ar didesnius – tam tikroms prekių ir paslaugų kategorijoms (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas, dėl teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas). Buvo numatyti kai kurie pereinamieji suvaržymai, siekiant atsižvelgti į ypatingas situacijas.

Žemiausias standartinis PVM tarifas yra Liuksemburge ir Kipre (po 15 proc.), Ispanijoje ir Vokietijoje (po 16 proc.), didžiausias – Danijoje ir Švedijoje (po 25 proc.), Suomijoje ir Lenkijoje (po 22 proc.) (*Priedas Nr. 1*). Tuo tarpu Lietuvoje PVM mokesčio tarifas yra 18 proc.

Apmokestinant PVM, mokesstinės lengvatos dažniausiai taikomos maisto, farmacijos ir medicinos gaminiams, o kai kuriose ES valstybėse narėse – pramonės produkcijai, drabužiams, avalynei (*Priedas Nr. 2*). Tai yra pirmo būtinumo prekės ir paslaugos, be kurių namų ūkiai negali išgyventi. Šiems produktams yra skiriama daugiausiai išlaidų ir lengvatų panaikinimas pasmerktų visuomenę skurdiui, pragyvenimo lygio mažėjimui.

Remiantis teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašu (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas) palyginsime valstybėse narėse taikomas lengvatas.

1 kategorija. Maisto produktų kategorijai lengvatinius tarifus taiko ne visos ES valstybės narės, t.y. Danija, Estija, Vengrija, Slovakija. Dauguma šalių maisto produktus apmokestina standartiniais ir lengvatinais tarifais. Taip pat yra valstybės narės, kurios maisto produktams taiko tik lengvatinius tarifus (Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Austrija, Suomija, Čekija, Malta, Lenkija, Slovėnija). Pabrėžtina, kad Malta taiko 0 proc. tarifą maisto produktams, 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią 17 proc. lengvatinį tarifą naudoja Suomija. Tuo tarpu Lietuvoje šios prekės apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. ir standartiniu 18 proc. tarifu.

2 kategorija. Vandens tiekimo apmokestinimui valstybės narės taiko arba standartinius, arba lengvatinius tarifus. Tarifai labai skirtingi – nuo 0 iki 25 proc. Jungtinė Karalystė ir Malta šią paslaugą apmokestina 0 proc. tarifu. Tuo tarpu Danija taiko standartinį 25 proc. tarifą, o Lietuva – 18 proc. standartinį tarifą.

3 kategorija. Farmacijos gaminiai 0 proc. tarifu apmokestinami Airijoje, Kipre ir Maltoje. Suomija, Čekija, Estija, Latvija, Lietuva, Vengrija, Lenkija ir Slovėnija vaistams taiko sumažintus PVM tarifus nuo 5 iki 8,5 proc. Danija, Vokietija, Austrija ir Slovakija apmokestina standartiniais tarifais, o likusios 10 ES valstybių narių taiko mišrius PVM tarifus.

4 kategorija. Medicinos įrangai, kuri skirta neįgaliesiems, lengvatinius tarifus taiko tik trys ES valstybės narės: Čekija (5 proc.), Lenkija (7 proc.) ir Jungtinė Karalystė (5 proc.). Visos kitos šalys taiko ir sumažintus, ir standartinius PVM tarifus, išskyrus Daniją, Austriją, Suomiją, Švediją, Malta ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais. Lietuvoje taip pat taikomi du 5 ir 18 proc. PVM tarifai.

5 kategorija. Keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugos yra ne PVM objektas tik Airijoje. 0 proc. PVM tarifu šios paslaugos apmokestinamos Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Maltoje. Latvijoje ir Vengrijoje šioms paslaugoms netaikomos lengvatos ir jos apmokestinamos standartiniais tarifais. Tuo tarpu kitos ES valstybės narės naudoja ir standartinius, ir lengvatinius PVM tarifus (taip pat ir Lietuva).

6 kategorija. Spaudos leidinių, išskyrus reklamos tikslams, tiekimas dažniausiai apmokestinamas sumažintais tarifais, kurių dydis nuo 3 proc. Liuksemburge iki 13,5 proc. Airijoje. Lietuvoje taikomas lengvatinis 5 proc. tarifas. Tik viena valstybė narė – Jungtinė Karalystė apmokestina 0 proc. tarifu leidinių tiekimą. Ir tik viena valstybė narė – Slovakija taiko standartinį 19 proc. tarifą tiekiamoms knygoms, laikraščiams, žurnalams.

7 kategorija. Teatrų, mugių, koncertų, muziejų ir pan. lankymas sumažintais PVM tarifais apmokestinamas tik keliuose valstybėse narėse, t.y. Graikijoje, Čekijoje. Kitose valstybėse narėse taikomi mišrūs PVM tarifai. Tačiau Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Lietuvoje, Vengrijoje, Maltoje ir Slovakijoje tokių renginių lankymui lengvatos netaikomos. Transliavimo

paslaugos dažniausiai apmokestinamos standartiniais tarifais, bet kai kuriose valstybėse narėse nacionalinė televizija ir radijas neapmokestinami PVM arba apmokestinami lengvatiniais tarifais, pavyzdžiui Čekijoje, Vangrijoje, Slovėnijoje, Slovakijoje.

8 kategorija. Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų paslaugos neapmokestinamos Danijoje, Suomijoje ir Latvijoje. Sumažintus 7 proc. PVM tarifus taiko Vokietija, Ispanija, Lenkija; 3 proc. – Liuksemburgas; 5 proc. – Kipras ir Čekija; 5,5 proc. – Prancūzija; 6 proc. – Švedija; 8,5 proc. – Slovėnija; 9 proc. – Graikija. Standartiniais mokesčio tarifais atlikėjų paslaugas apmokestina Airija ir Portugalija (21 proc.); Italija ir Vengrija (20 proc.); Slovakija (19 proc.); Estija, Lietuva ir Malta (18 proc.); Jungtinė Karalystė (17,5 proc.). Kitos valstybės narės taiko mišrius tarifus.

9 kategorija. Gyvenamųjų namų statyba, tiekimas, rekonstrukcija neapmokestinama tik Maltoje. Dauguma valstybių narių taiko standartinius mokesčio tarifus, nors tai yra viena iš socialinės politikos dalių, kuriai taikoma lengvata. Bet tarp 25 ES valstybių narių yra, kurios apmokestina sumažintais tarifais šias paslaugas, t.y. Belgija, Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Portugalija, Čekija, Lietuva, Lenkija ir Slovėnija.

10 kategorija. Žemės ūkio produkcija apmokestinama įvairiais mokesčio tarifais: standartiniais (15 – 25 proc.) ir lengvatiniais (3 – 15 proc.). Ne visiems žemės ūkio produktams valstybė narė taiko vienodą lengvatinį ar standartinį tarifą. Mažiausias 3 proc. sumažintas tarifas yra taikomas Lenkijoje. Tuo tarpu Lietuvoje ši produkcija apmokestinama lengvatiniu 5 ir standartiniu 18 proc. PVM tarifu.

11 kategorija. Beveik visos valstybės narės viešbučių ir apgyvendinimo paslaugoms taiko sumažintus PVM tarifus (įskaitant ir Lietuvą), išskyrus Daniją, Vokietiją, Jungtinę Karalystę, Vengriją ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais.

12 kategorija. Sporto renginių lankymas neapmokestinamas tik Airijoje. Sumažintus mokesčio tarifus taiko Belgija, Graikija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Latvija, Lenkija, Švedija. Mišrius tarifus, t.y. ir standartinius, ir lengvatinius taiko Vokietija ir Ispanija (atitinkamai 16 ir 7 proc.), Italija (atitinkamai 20 ir 10 proc.). Likusios valstybės narės šias paslaugas apmokestina standartiniu PVM tarifu (taip pat ir Lietuva).

13 kategorija. Sporto infrastruktūra daugumoj valstybių narių apmokestinama standartiniu tarifu. Tačiau Belgija, Graikija, Airija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Lenkija, Slovėnija taiko sumažintus mokesčio tarifus. Lietuvoje naudojimasis sporto infrastruktūra apmokestinamas standartiniu 18 proc. tarifu.

14 kategorija. Labdaros ir paramos organizacijų, kurios pripažintos valstybių narių, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos neapmokestinamos tik kai kuriose valstybėse narėse, t.y. Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Estijoje, Kipre, Latvijoje, Vengrijoje ir Maltoje. Taip

pat yra šalių, kurios tokiom prekėm ir paslaugom taiko standartinius mokesčio tarifus (Danija, Prancūzija, Nyderlandai, Portugalija, Švedija, Lietuva, Slovakija). Kitos ES valstybės narės taiko sumažintus 5 –9 proc. tarifus.

15 kategorija. Laidojimo ir kremacijos paslaugos neapmokestinamos mokesčiu Danijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje, Suomijoje, Švedijoje, Jungtinėje Kralystėje. Mažiausią 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią – 21 proc. – Airija. Lietuvoje šioms paslaugoms taikomas standartinis 18 proc. PVM tarifas.

16 kategorija. Medicinines ir dantų priežiūros paslaugas standartiniu PVM tarifu apmokestina Airija (21 proc.) ir Nyderlandai (19 proc.). Dauguma valstybių narių šių paslaugų apskritai neapmokestina, t.y. Danija, Italija, Suomija, Švedija, Jungtinė Karalystė, Kipras, Baltijos šalys, Vengrija, Malta, Slovėnija ir Slovakija. Kitos šalys taiko sumažintus mokesčio tarifus.

17 kategorija. Gatvių valymo, šiukšlių rinkimo ir nuotekų valymo paslaugos apmokestinamos vienose šalyse standartiniais tarifais, kitose – lengvatiniais. Didžiausią standartinį 25 proc. tarifą taiko Danija, o mažiausią 3 proc. lengvatinį – Liuksemburgas. Lietuvoje šios paslaugos apmokestinamos 18 proc. PVM tarifu.

3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SAJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE

Europos Sąjungoje apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų.

ES *acquis* akcizų srityje sudaro 24 ES teisės aktai. Pagrindinis ES norminis dokumentas, reglamentuojantis akcizo taikymą akcizais apmokestinamiems produktams, yra Tarybos direktyva 92/12/EEB. Akcizo taikymas ES remiasi akcizų “iššaldymo” akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemoje principu, kuris leidžia užtikrinti, kad mokestis yra taikomas toje šalyje, kurioje akcizais apmokestinamos prekės iš šios sistemos išleidžiamos galutiniam vartojimui.⁵¹

Lietuvoje apmokestinimą akcizais reglamentavo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. I-429⁵², kuris buvo priimtas 1994 m. balandžio 12 d. ir galiojo nuo 1994 m. balandžio 22 d. iki 2002 m. birželio 30 dienos. Akcizų objektas iš esmės atitiko direktyvas, reglamentuojančias alkoholio, tabako ir naftos produktų apmokestinimą akcizais. ES teisės aktų akcizų srityje

⁵¹ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁵² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.

neatitiko įstatymo nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistema ir akcizų tarifai taikomi atskiroms prekėms.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. IX-569⁵³, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas. Tačiau į įstatymą nebuvo perkeltos nuostatos, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare bei tam tikras nuostatas dėl akcizų tarifų suderinimo. Iki šio įstatymo įsigaliojimo Lietuvoje buvo apmokestinama 11 akcizo objektų: alus ir vynas, distiliuotas spiritas, apdorotas tabakas, kuras, tepalai, šokoladas ir maisto produktai, turintys kakavos, kava, bižuterija ir jos dalys iš tauriųjų metalų, prabangūs automobiliai, elektros energija, erotiniai ir smurtiniai spaudiniai.⁵⁴ Taigi daugybės produktų, už kuriuos iki liepos 1 d. buvo skaičiuojamas akcizas, naujajame akcizų įstatyme nebeliko, tačiau nuo šios datos įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai: Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas Nr. IX-728⁵⁵ ir Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas Nr. IX-896⁵⁶, kurių nuostatos adekvačios senojo, iki birželio 30 d. galiojusio, akcizų įstatymo nuostatoms.⁵⁷ Šie įstatymai galiojo iki įstojimo į Europos Sąjungą. Jais buvo siekiama neprarasti dalį pajamų mokamų į biudžetą ir atitikti ES teisės aktus dėl akcizų. Iki įstojimo į ES, Lietuva turėjo rasti būdus, kaip kompensuoti negautas pajamas. Pavyzdžiui, cukrinių runkelių augintojai buvo remiami iš valstybės lėšų, todėl pajamos surinktos remiantis priimtu cukraus mokesčio įstatymu, palaikydavo biudžeto balansą. Priėmus akcizų įstatymą buvo siekiama leisti laisvai judėti akcizais apmokestinamoms prekėms iki jų pateikimo galutiniam vartotojui, nesumokėjus akcizų, kad mokesčio mokėtojams reikėtų mažiau apyvartinių lėšų. Taip pat buvo siekiama sudaryti sąlygas Lietuvoje sukurti akcizais apmokestinamų sandėlių sistemą, kuri po kiek laiko turėjo būti integruota į bendroje rinkoje veikiančią analogiškų sandėlių sistemą. Integruojantis į ES tai pat buvo siekiama suvienodinti akcizų apskaičiavimo principus, taikomas lengvatas.⁵⁸

Lietuvai integruojantis į ES 2004 m. sausio 29 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX-1987⁵⁹, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Naujasis akcizų įstatymas skiriasi nuo buvusiojo akcizų įstatymo ir atitinka ES apmokestinamuosius objektus, privalomus pagal ES asquis, t.y. akcizais apmokestinama alkoholis, apdorotas tabakas, energetiniai produktai ir elektros energija. Šis įstatymas galutinai

⁵³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.

⁵⁴ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 236.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.

⁵⁷ Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8, P. 97.

⁵⁸ Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2, P. 66.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.

perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas, išskyrus nuostatas, kurių perkėlimui Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį.

Akcizų objektas. Akcizais yra apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- apdorotas tabakas;
- energetiniai produktai;
- elektros energija;
- akmens anglis, koksas ir lignitas.

Tačiau dėl elektros energijos, akmens anglių, kokso ir lignito apmokestinimo Lietuva gavo pereinamąjį laikotarpį – akmens anglis, koksas ir lignitas bus apmokestinti nuo 2007 m. sausio 1 d., elektros energija – nuo 2010 m. sausio 1 d.

3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI

Akcizų mokesčiai ES šalyse labai skirtingi. Tai reiškia, kad akcizo mokesčiai turi didelę įtaką kainoms, ir jų vaidmuo ekonomikoje išties svarbus. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai ES valstybėse narėse smarkiai veikia konkurenciją bendroje rinkoje.

Akcizų apmokestinimo vienetai yra tik natūriniai, išskyrus cigaretėms taikomą kombinuotą akcizo tarifą, kurio vienas iš elementų yra vertybinis. Akcizų mokesčio tarifų dydžiai yra individualūs kiekvienai prekių rūšiai ir nustatomi absoliučia suma prekės kiekiui arba svorio bei tūrio vienetui. Akcizo objektai matuojami hektolitrais, kilogramais, tonomis.

Nors ES teisės aktuose kiekvienai gaminių grupei nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai ir kitos Direktyvos Nr. 92/12/EEB įgyvendinimo priemonės, tačiau akcizų dydžiai pastaruoju laikotarpiu atskirose valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi.⁶⁰

Darbe išnagrinėta keletas akcizais apmokestinamų prekių iš visų prekių grupių, t.y. alus, vynas, benzinai, cigaretės, cigarai ir cigarilės (2 – 6 lentelės). Šių prekių nagrinėjimas pasirinktas todėl, kad daugiausiai vartojamos ir jų kainų pasikeitimas tiesiogiai įtakoja vartojimo išlaidas. Namų ūkiai kai kurių prekių vartojimo gali atsisakyti arba dalinai sumažinti, tačiau yra prekių, kurių vartotojas negali atsisakyti, pavyzdžiui, degalai. Šių prekių kainų didėjimas neigiamai įtakoja vartotojus, nes brangstant prekei, jie vistiek ją pirks.

⁶⁰ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 166.

Alaus akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶¹

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas už hektolitrą / laipsnį pagal Platono vienetų skalę galutinio produkto	Akcizo tarifas už hektolitrą / alkoholio laipsnį gatavo produkto
ES	0,748	1,87
Belgija	1,7105	
Čekija	0,81	
Danija		6,82
Vokietija	0,787	
Estija		3,71
Graikija	1,13	
Ispanija	0,91	
Prancūzija		2,6
Airija		19,87
Italija	2,35	
Kipras		4,89
Latvija		1,87
Lietuva		2,03
Liuksemburgas	0,7933	
Vengrija	2,015	
Malta	0,746	
Nyderlandai	5,5 – 31,4	
Austrija	2	
Lenkija	1,75	
Portugalija	8,1 – 22,7	6,46
Slovėnija		6,86
Slovakija	1,29	
Suomija		19,45
Švedija		15,79
Jungtinė Karalystė		19,5

2 lentelės duomenys dar kartą patvirtina, kad akcizų tarifai valstybėse narėse yra skirtingi. Daugelyje jų (Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Nyderlanduose ir Portugalijoje) net 10 kartų didesnis mokesčio dydis, nei Europos Sąjungoje numatytas minimalus dydis. Tik Čekijoje, Vokietijoje, Ispanijoje, Prancūzijoje, Latvijoje, Lietuvoje ir Liuksemburge taikomi akcizai alui šiek tiek labiau atitinka ES minimalų tarifą. Tačiau vienintelė Malta nesiekia minimalaus ES nustatyto akcizo tarifo. Taip pat daugelyje šalių yra taikomos lengvatos, priklausomai nuo pagaminto kiekio arba alkoholio koncentracijos produkte. Mokesčio tarifas gali būti sumažintas iki 50 proc.

⁶¹ Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Vyno akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶²

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas neputojančiam vynui už produkto hektolitrą	Akcizo tarifas putojančiam vynui už produkto hektolitrą
ES	0	0
Belgija	47,0998	161,1308
Čekija	0	79,06
Danija	82,28 – 123,28	123,28 – 164,29
Vokietija	0	136
Estija	66,47	66,47
Graikija	0	0
Ispanija	0	0
Prancūzija	3,4	8,4
Airija	273	546,01
Italija	0	0
Kipras	0	0
Latvija	43,1	43,1
Lietuva	43,44	43,44
Liuksemburgas	0	0
Vengrija	0	45,48
Malta	0	0
Nyderlandai	59,02	201,24
Austrija	0	0
Lenkija	34,71	34,71
Portugalija	0	0
Slovėnija	0	0
Slovakija	0	61,77
Suomija	212	212
Švedija	237,2	237,2
Jungtinė Karalystė	253,19	324,32

Panaši situacija pastebima ir apmokestinant akcizo mokesčiu ES valstybėse narėse vyną (3 lentelė). ES taikomas minimalus tarifas putojančiam ir neputojančiam vynui yra 0 eurų. Tačiau Airija putojančiam vynui taiko net 546 eurų mokesčio tarifą už hektolitrą. Didžiausią neputojančiam vynui tarifą – 253 eurus – taiko Jungtinė Karalystė. Vyno neapmokestina Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Liuksemburgas, Malta, Austrija, Portugalija ir Slovėnija. Bet yra šalių, kurios apmokestina arba putojantį, arba neputojantį vyną: Čekija, Vokietija, Vengrija, Slovakija. Nors Prancūzija yra viena iš vynu gamintojų, bet taiko arčiausiai minimalių ES tarifų

⁶² Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

dydžius: neputojančiam vynui – 3,4 eurai ir putojančiam vynui – 8,4 eurai. Dažniausiai lengvatos yra taikomos nedidelės alkoholio koncentracijos turintiems vynams.

4 lentelė

Benzino akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶³

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas benzinui, turinčiam švino, už toną produkto	Akcizo tarifas bešviniam benzinui už toną produkto
ES	421	359
Belgija	551,8110	592,1877 – 607,0613
Čekija	463,22	400,04
Danija	594,18	507,75
Vokietija	721	654,5 – 669,8
Estija	421,73	287,54
Graikija	360	313 – 342
Ispanija	428,79	395,69 – 426,92
Prancūzija	639,6	589,28 – 639,6
Airija	553,04	442,68 – 547,79
Italija	564	564
Kipras	422,79	305,01
Latvija	403,68	275,82
Lietuva	560,13	381,72
Liuksemburgas	494,1533	442,0946
Vengrija	446,04	412,93 – 446,04
Malta	523,18	474,26
Nyderlandai	744	668,1
Austrija	489 – 504	417 – 432
Lenkija	466,31	356,05
Portugalija	620	557,95
Slovėnija	421,83	359,88
Slovakija	463,3	398,095
Suomija	614,1	587,6
Švedija	611,26	366,33 – 539,29
Jungtinė Karalystė	826,47	406,68 – 738,09

Remiantis 4 lentelės duomenimis taikomi akcizo tarifai benzinui valstybėse narėse labai įvairūs. Didžiausi tarifai bešviniam benzinui yra taikomi Jungtinėje Karalystėje (738,09), Nyderlanduose (668,1), Vokietijoje (669,8), Prancūzijoje (639,6). Be to benzinui, turinčiam švino, taip pat didžiausi tarifai taikomi Jungtinėje Karalystėje (826,47), Vokietijoje (721), Prancūzijoje (639,6). Mažiausius tarifus, kuire nesiekia ES minimalių tarifų, taiko Estija,

⁶³ Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duty_es-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Graikija, Kipras, Latvija. Lietuvoje taikomi tarifai bešviniam ir benzinui, turinčiam švino, atitinkamai yra 381,72 ir 560,13 eurų. Šiuo metu Lietuvoje, laikantis susisiekimo ministro įsakymo, benzinas, turintis švino, nerealizuojamas.

5 lentelė

Cigarečių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁴

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už 1000 cigarečių, eurais	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	27 eurai arba ne mažiau 32 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	6,8914	53,76
Čekija	24,66	25
Danija	85,3	13,61
Vokietija	82,7	25,29
Estija	17,58	26
Graikija	5,1429	53,8265
Ispanija	8,2	57
Prancūzija	15,0723	57,97
Airija	133,39	18,32
Italija	6,01	54,74
Kipras	20,94	44,5
Latvija	10,92	14,8
Lietuva	13,76	15
Liuksemburgas	14,2214	47,14
Vengrija	27,45	27
Malta	17	51,4
Nyderlandai	72,97	20,52
Austrija	24,34	43
Lenkija	19,17	31,3
Portugalija	52,31	23
Slovėnija	14,91	43,4732
Slovakija	28,31	23
Suomija	15,13	50
Švedija	21,49	39,2
Jungtinė Karalystė	154,56	22

Cigarečių akcizai taikomi valstybėse narėse svyruoja nuo 5,1429 iki 154,56 eurų (5 lentelė). Didžiausi tarifai yra taikomi Jungtinėje Karalystėje, Airijoje, Danijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje. Tuo tarpu mažiausi – Graikijoje, Italijoje, Belgijoje, Ispanijoje,

⁶⁴ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Latvijoje. Vieninteliai prekei tabako gaminiais yra taikomas kombinuotas tarifas, kuris susideda iš specifinio ir vertybinio elemento. Didžiausią vertybinio elemento dalį į bendrą akcizą cigaretėms taiko Prancūzija (57,97 proc.), Ispanija (57 proc.), Italija (54,74 proc.), Graikija (53,8265 proc.), Belgija (53,76 proc.), Malta (51,4 proc.), o mažiausią – Danija (13,61 proc.), Latvija (14,8 proc.), Lietuva (15 proc.), Airija (18,32 proc.). Vykdydama įsipareigojimus ES Lietuva nuo kitų metų kovo 30 proc. padidins cigarečių akcizą.⁶⁵

6 lentelė

Cigarų ir cigarilių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁶

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už kilogramą produkto, eurai	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	11 eurų už kilogramą produkto arba 5 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	0	5
Čekija	26,69	0
Danija	26,53	10
Vokietija	14	1,5
Estija	159,78	
Graikija	0	26
Ispanija	0	13,5
Prancūzija	0	27,57
Airija	196,41	0
Italija	0	23
Kipras	69,8	0
Latvija	15,8	
Lietuva	11,01	
Liuksemburgas	0	5
Vengrija		28,5
Malta	14,49	
Nyderlandai	0	5
Austrija	0	13
Lenkija	34,2	0
Portugalija	0	12
Slovėnija	0	5
Slovakija	36,03	
Suomija	0	22
Švedija	60,16	0
Jungtinė Karalystė	225,1	0

⁶⁵ Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).

⁶⁶ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Cigarams ir cigarilėms kombinuotąjį tarifą taiko tik Vokietija ir Danija (*6 lentelė*). Kitos valstybės narės pasirenka arba specifinį, arba vertybinį akcizo tarifą. Didžiausią specifinį tarifą taiko Jungtinė Karalystė, Airija, Estija, Kipras, Švedija. O didžiausią vertybinį – Vengrija, Prancūzija, Graikija, Italija, Suomija. Minimalų ES siūlomą akcizų tarifą naudoja Belgija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Lietuva.

Yra šalių, kuriose apmokestinami ir kiti produktai, pavyzdžiui: Belgijoje akcizų mokesčio objektas yra nealkoholiniai gėrimai, kava bei cukrus; Danijoje apmokestinamos motorinės transporto priemonės, “žaliuoju akcizo mokesčiu” – vartojimo prekės, kurios teršia aplinką arba kurios senka, kurių trūksta (vanduo, benzinas, elektra ir pan.); Ispanijoje – specialus akcizas taikomas naujoms ir naudotoms transporto priemonėms, daugelio laisvalaikio ir sportinių laivų, kurių denio ilgis didesnis nei 7,5 metro, motoriniams lėktuvams, kurių pakilimo masė didesnė negu 1550 kg, išskyrus dviratės ir triratės transporto priemonės, kurių variklio dalinis tūris mažesnis nei 125 kub. cm, neįgaliesiems skirtos transporto priemonės, automobiliai, kuriais mokoma vairuoti, taksi ir pan.; Liuksemburge – kava; Nyderlanduose – gaivieji gėrimai, cukrus; Suomijoje ir Švedijoje – saldainiai, gaivieji gėrimai ir kai kurie energijos šaltiniai: durpės, akmens anglis, gamtinės dujos, elektros energija; Vokietijoje – akcizai galioja cukrui, druskai, kavai, arbatai, degtukams, elektros lemputėms, fluorescencinėms lempoms, naudojamoms reklaminiams skydams apšviesti, žaidimo kortoms, acto rūgščiai.⁶⁷

Tarifų pokyčių poveikis akcizais apmokestinoms prekėms apskaičiuojamas per jų kainų pokyčius, sąlygotus skirtingų akcizų tarifų. Pavyzdžiui, Lietuvoje šiuo metu dyzeliniam kurui yra taikomas 1002 Lt už toną akcizo tarifas, kas sudaro apie 28 proc. kainos.

PVM ir akcizo mokesčio harmonizavimas Lietuvoje vyko labai greitai. Keitėsi teisinis reglamentavimas, kuris dabar atitinka ES teisės aktus. Teisės aktų suderinimas suvienodino sąvokas, t.y. mokesčių objektus, subjektus, kurie yra apmokestinami. Taikomos apmokestinimo schemas Europos Sąjungoje padeda išvengti dvigubo apmokestinimo tais pačiais mokesčiais. Direktyvose yra numatyta minimalių tarifų sistema, kurios turi laikytis valstybės narės. Patvirtintas tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas. Šis sąrašas rekomenduojamas valstybėms narėms taikyti savo nacionalinėje mokesčių sistemoje, siekiant apmokestinimo suvienodinimo šioms prekių ir paslaugų grupėms rinkoje. Nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai kiekvienai prekių grupei atskirai. Tai yra neelastingos prekės, kurių vartojimas yra žalingas, todėl jų dydžiai yra peržiūrimi kas dveji metai. Tokie pasikeitimai daro poveikį vartojimo išlaidoms, t.y. didėja kainos. Taip pat galima pabrėžti, kad taip yra skatinamos naujovės, kurios mažiau kenktų aplinkai, žmogui, pavyzdžiui, degalų pakaitalas – vandenilis, kuris kainuotų mažiau.

⁶⁷ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 121 – 127.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES svarbu įvertinti jo poveikį namų ūkiams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Kitame skyriuje nagrinėsime netiesioginių mokesčių pasikeitimų Lietuvoje įtaką vartojimo išlaidoms.

4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS

Netiesioginių mokesčių pasikeitimas yra siejamas su jų harmonizavimu. Mokesčių derinimas vyko labai greitai, ko pasekoje keitėsi mokesčių įstatymai (PVM ir akcizų įstatymai), apmokestinimas, tarifai ir kitos nuostatos.⁶⁸ Kadangi netiesioginiai mokesčiai yra įskaityti į jais apmokestinamų prekių bei paslaugų kainas, dalis namų ūkio išlaidų tenka šių mokesčių sumokėjimui. Taigi bet koks apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais tvarkos pasikeitimas sąlygoja namų ūkio išlaidų pokyčius. Pasikeitimai Lietuvoje labiausiai jaučiami akcizų srityje, nes sumažėjo apmokestinamų objektų sąrašas, tačiau žymiai padidėjo tarifai. Alui taikomi tarifai pasikeitė nuo 0,4 Lt už litrą iki 7 Lt už produkto hektolitrą, cigaretėms – nuo 30 Lt už 1000 vnt. iki 47,5 Lt už 1000 vnt. ir 15 proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos, cigarams ir cigarilėms – nuo 30 Lt iki 38 Lt už kilogramą produkto, neputojančiam vynui – nuo 0,16 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, putojančiam vynui – 0,25 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, benziniui – nuo 1210 Lt iki 1318 Lt už toną. Šie pasikeitimai daugiausiai įtakojo galutinius vartotojus, t.y. namų ūkius, nes jie yra netiesioginiai mokesčių mokėtojai.

Siekiant įvertinti netiesioginių mokesčių tarifų harmonizavimo įtaką pinigine išraiška namų ūkio vartojimo išlaidoms, galima pasirinkti indeksų metodą. *Laspeireso indekso* išraiška:

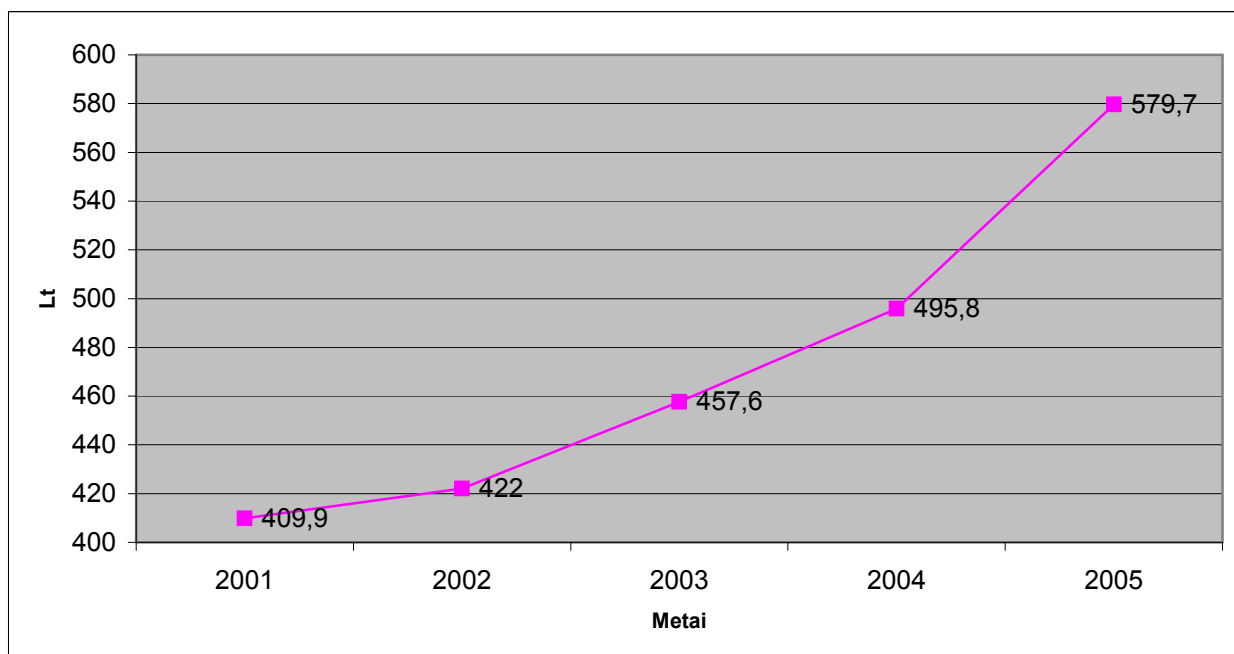
$$I_p = \frac{\sum p_t q_0}{\sum p_0 q_0}, \text{ kur}$$

p_0 ir p_t – atitinkamai bazinio ir einamojo laikotarpio kaina, q_0 – bazinio laikotarpio produkcijos kiekis.⁶⁹

Remiantis Statistikos departamento duomenimis namų ūkių vidutinės pajamos didėjo palaipsniui (2 pav.): 2002 m. – 3 proc., palyginus su praėjusiais metais, 2003 m. – 8 proc., 2004 m. – 8 proc., 2005 m. – 17 proc. Tam įtakos turėjo neapmokestinamųjų pajamų dydžio kilimas iki 290 Lt ir minimalios mėnesinės algos augimas.

⁶⁸ Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6, P. 22.

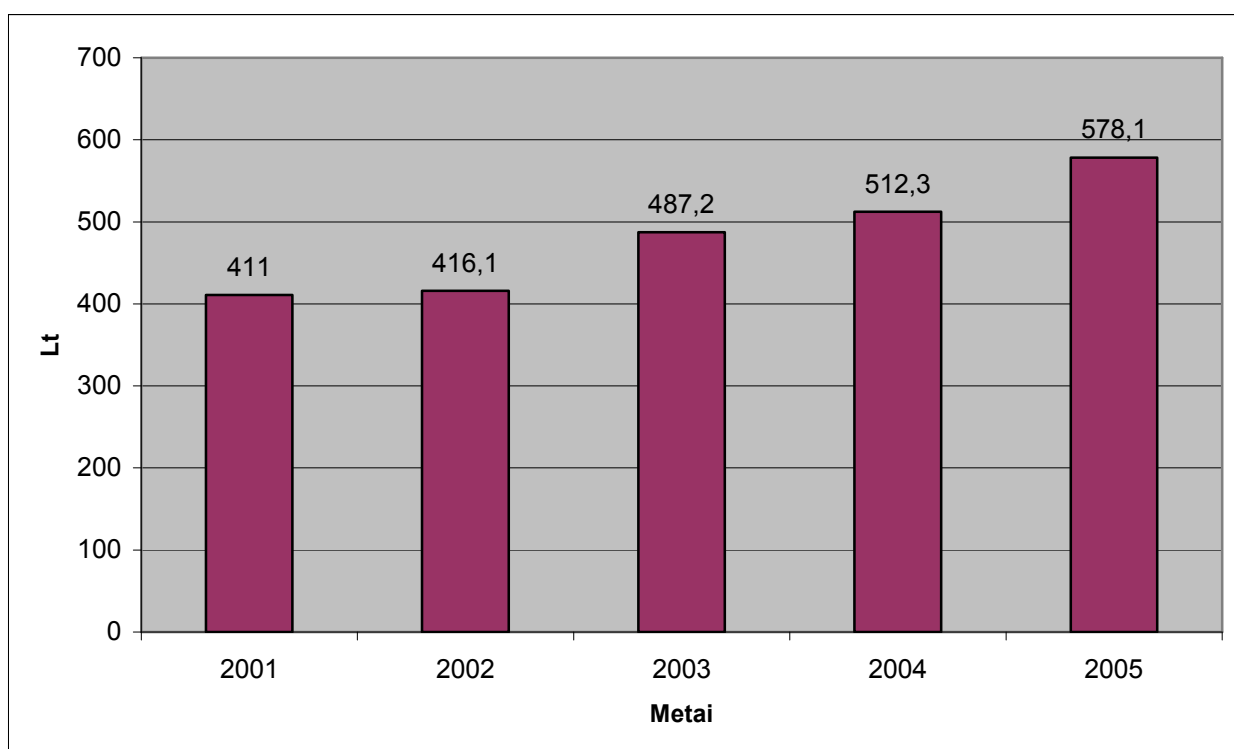
⁶⁹ Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998. P. 105.



2 pav. Vidutinės disponuojamos pajamos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

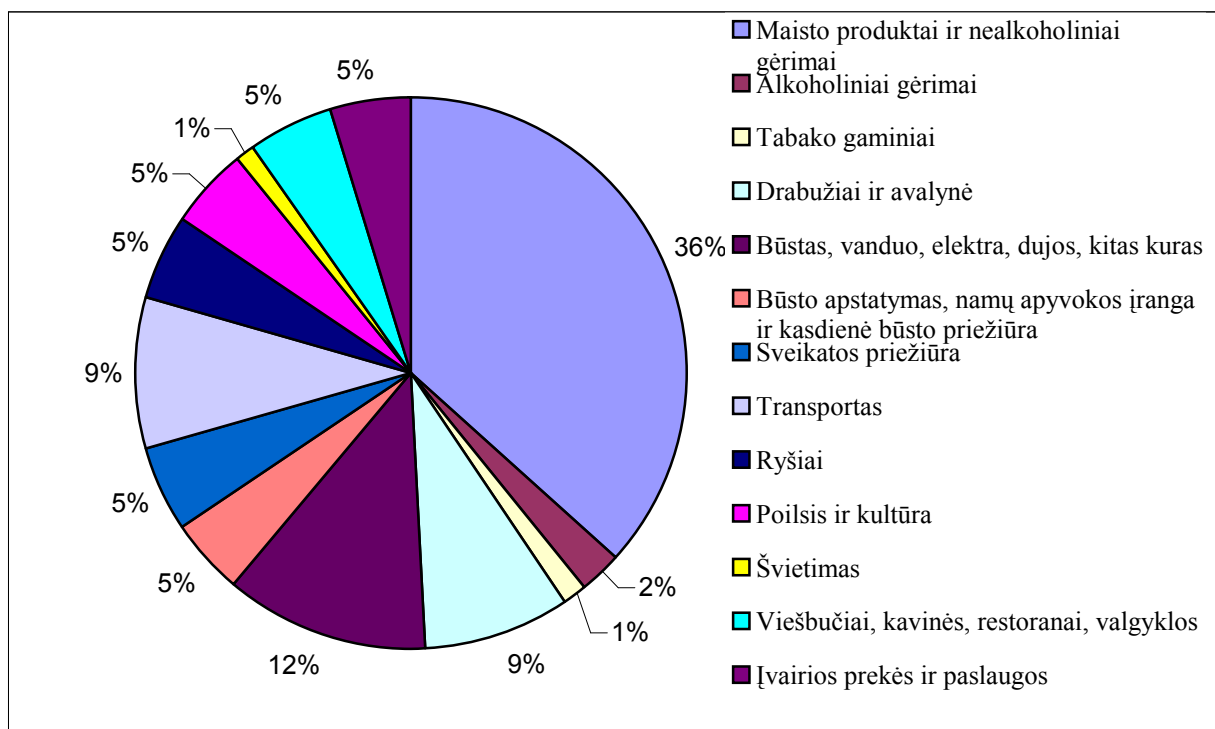
Tuo tarpu vartojimo išlaidos taip pat didėjo (3 pav.): 2002 m. – 1 proc., 2003 m. – 17 proc., 2004 m. – 5 proc., 2005 m. – 13 proc. palyginus su praėjusiais metais. Tam įtakos turėjo padidėjusios prekių kainos dėl mokesčių politikos pasikeitimų.

Galima daryti išvadą, kad realiai pajamos augo 2002 m. – 2 proc., 2004 m. – 3 proc. ir 2005 m. – 4 proc., o 2003 m. – išlaidos viršijo pajamas 9 proc.



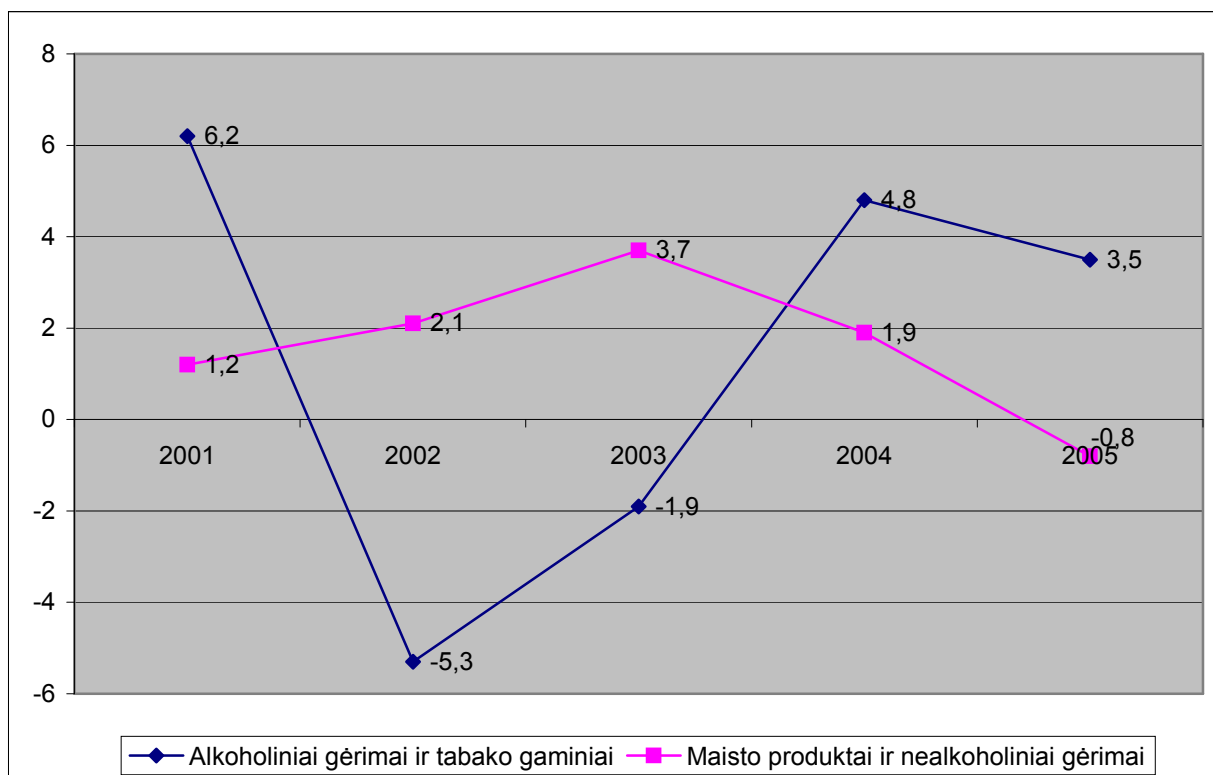
3 pav. Vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

Namų ūkiai per mėnesį maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų bei būsto, vandens, elektros, dujų ir kito kuro vartojimo prekių ir paslaugų grupei išleido apie 50 proc. visų patirtų išlaidų (4 pav.). Išlaidos drabužiams ir avalynei bei transportui sudarė apie 18 proc., o mažiausiai patyrė išlaidų – švietimui, t.y. apie 1 proc.



4 pav. Namų ūkių vartojimo išlaidų struktūra 2005 m.

5 pav. pavaizduoti kainų pokyčiai per metus, palyginus su praėjusiais metais, dviem didžiausiom vartojimo prekių ir paslaugų grupėms, t.y. alkoholiniai gėrimai ir tabako gaminiai bei maisto produktai ir nealkoholiniai gėrimai. Alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių grupėje per visą analizuojamą laikotarpį buvo staigūs kainų sumažėjimai ir padidėjimai. 2004 m. kainos padidėjo 4,8 proc., palyginus su ankstesniais metais. Maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų prekių grupėje kainos keitėsi palaipsniui nuo 1,2 proc. 2001 m. iki 3,7 proc. 2003 m., o 2004 m. – kainos mažėjo, palyginus su praėjusiais metais. Tai patvirtina, kodėl išlaidos namų ūkiui 2003 m. padidėjo net 17 proc., palyginus su praėjusiais metais (3 pav.).



5 pav. Maisto ir ne maisto prekių kanių pokyčiai per metus, proc.

60 proc. namų ūkių mano, kad gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių nepasikeitė (7 lentelė), o 20 proc., kad pablogėjo. Pagrindinė priežastis dėl gyvenimo lygio pablogėjimo buvo kainų augimas. Taip namų ūkiai įvertina savo socialinę padėtį.

7 lentelė

Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio kitimą 2005 m., proc.⁷⁰

Klausimas	Atsakymas
Kaip pasikeitė namų ūkio gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių?	100
Labai pagerėjo	0
Pagerėjo	19
Nepasikeitė	60
Pablogėjo	20
Labai pablogėjo	1
Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio pablogėjimo priežastis	100
Bedarbystė	18
Darbingumo praradimas	10
Vėluojama sumokėti darbo užmokestį, laiku nesumokama už parduotą produkciją ir pan.	0
Atsirado nenumatytų gydymo išlaidų	3
Išaugo kainos, o pajamos nepadidėjo	58
Kitos priežastys	11

⁷⁰ Gyvenimo sąlygų vertinimas // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006. P. 96.

Apibendrinant šį skyrių, galima teigti, kad netiesioginių mokesčių pasikeitimai Lietuvoje tiesiogiai įtakojo namų ūkius. Mokesčių tarifai augo sparčiai, ypač akcizų tarifai, kas lėmė kainų kilimą. Žinant, kad akcizo tarifai yra peržiūrimi kas dveji metai, tai dar kainos didės. Tai parodo Statistikos departamento atlikta apklausa, kodėl blogėja gyvenimo lygis. Lietuvos gyvenimo lygis yra žemas, palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis. Lietuvos gyventojai maisto produktam ir nealkoholiniam gėrimam išleidžia apie 36 proc. visų išlaidų.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Apibendrinant darbe išnagrinėtus uždavinius, galima daryti išvadas ir pateikti pasiūlymus:

1. Netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus, nes tai yra vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Todėl vykstantys pasikeitimai neturi stabdyti ūkio augimo ir tuo pačiu nedidinti mokesčių naštos vartotojams.

2. Mokesčių harmonizavimo esmė – tai vieningos rinkos sukūrimas ir ekonominio augimo skatinimas visose valstybėse narėse vienu metu.

3. PVM reglamentuojantys teisės aktai siekia apmokestinamos bazės, tarifų bei lengvatų suvienodinimo dėl sveikos konkurencijos, laisvo prekių ir paslaugų bei kapitalo judėjimo vieningoje rinkoje.

4. Akcizo mokesčių reglamentuojantys teisės aktai siekia apriboti žalingų prekių vartojimą, saugant pasaulio ekologiją ir mūsų gėrybes. Taip pat skatina ieškoti naujovių apmokestinamom prekėm.

5. Siekiant narystės Europos Sąjungoje, PVM ir akcizo mokesčių įstatymų pasikeitimai Lietuvoje neigiamai įtakoja šalies ūkį bei gyventojus. Kainų didėjimas skatina infliaciją ir šešėlinę ekonomiką. Skubotai priimami teisės aktai, neįsigilinant į problemą gali padaryti daug žalos. Lietuvoje, palyginus su kitom Europos Sąjungos valstybėm, gyvenimo lygis nėra aukštas, todėl pasiekti Sąjungos vidurkį yra sunku. Šalyje būtiniausiom prekėm skiriama apie 80 proc. vartojimo išlaidų.

6. Namų ūkių vartojimo išlaidos didėja sparčiau nei pajamos. Tai įtakoja vartojimo prekių ir paslaugų kainų kilimas dėl mokesčių, kitų žaliavų kainų bei darbo užmokesčio didėjimo, nes PVM mokeskis skaičiuojamas nuo visos pridėtosios vertės, įskaitant ir kitus mokesčius bei rinkliavas.

7. Ateityje akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės dar brangs, kol bus pasiektas Europos Sąjungos nustatytas minimumas. Tai įtakos kai kurių prekių ir paslaugų brangimą, kuriose ši prekė yra kaip žaliava galutiniame produkte.

Iškelta hipotezė pasitvirtino, kad netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius.

Netiesioginių mokesčių teisės aktai turi būti tobulinami, siekiant mažinti mokesčių našta namų ūkiams. Pavyzdžiui, panaikinti akcizą vynui. Didėjant vienų mokesčių tarifams, kiti turi mažėti, kad išlaikyti balansą. Taip pat reikėtų įtvirtinti ir kitus ekonomistų, sociologų siūlomus apmokestinimo principus: ekonominio efektyvumo, administravimo veiksmingumo, neutralumo, mokesčių įplaukų produktyvumo ir elastingumo, kad visapusiškai pagrįsti mokesčių našta.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.
3. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.
4. Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17–505.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.
11. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka 79/1072/EEB 1979 m. gruodžio 6 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40402&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
12. Europos Tarybos direktyva dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 92/12/EEB 1992 m. vasario 25 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=36316&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
13. Šeštoji Tarybos direktyva 1977 m. gegužės 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

14. Tryliktoji Tarybos direktyva 1986 m. lapkričio 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (86/560/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40571&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
15. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
16. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
17. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
18. Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998.
19. Bilkštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140).
20. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
21. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
22. Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8.
23. Damulienė A., Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15).
24. Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996.
25. Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).
26. Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2.
27. Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999.
28. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

29. Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997.
30. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
31. Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.
32. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
33. Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6.
34. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.
35. Gyvenimo sąlygų vertinimas 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
36. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2003. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
37. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
38. Namų ūkių pajamos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
39. Namų ūkių išlaidos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
40. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2001/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2002.
41. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2002/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
42. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2003/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2004.
43. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2004/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
44. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2005/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
45. Akcizai // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
46. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-30.
47. Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

48. Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
49. Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
50. „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.
51. Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida // http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24
52. Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19
53. Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
54. Pridėtinės vertės mokestis // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

SANTRAUKA

Baigiamojo darbo tema – netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje ir jo įtaka namų ūkiams.

Raktiniai žodžiai: netiesioginiai mokesčiai, netiesioginių mokesčių harmonizavimas, PVM, akcizas, namų ūkis.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaka yra aktualiausia visuomenei. Harmonizavimo pasekmės įtakoja vartojimo išlaidas, lemia kainų didėjimą. Lietuvoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai yra derinami su Europos Sąjungoje taikomais minimaliais tarifais.

Šio darbo autorius nagrinėja netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei Europos Sąjungoje. Pagrindinis dėmesys skirtas harmonizavimo proceso poveikio namų ūkiams analizei. Palyginti taikomi PVM tarifai ir lengvatos valstybėse narėse. Apibendrinti apmokestinimo akcizo mokesčiu pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Išanalizuoti alui, vynui, benzinui, cigarams ir cigarilėms taikomi akcizo mokesčio tarifai valstybėse narėse. Darbo pabaigoje pateiktos išvados ir pasiūlymai.

Baigiamajame darbe buvo naudojami empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė. Gauti empiriniai tyrimo duomenys apibendrinti lyginimo ir analizės metodais.

SUMMARY

The subject of the present Master's Thesis – Harmonization of indirect taxes in Lithuania and the impact of it on household units.

Keywords: Indirect taxes, Indirect tax harmonisation, VAT, Excise tax, Household.

The impact of indirect tax harmonization process is the most relevant aspect in respect to the society. Consequences of the harmonization are of the great effect to consumer's expenditures and it leads to an increase in prices. The tariffs of indirect taxes applied in Lithuania are harmonized in accordance with the minimal tariffs applied in the EU.

The author of the present thesis analyses processes of tax harmonization in Lithuania and in the EU. The key aspect of the thesis is addressed towards the analysis of an effect of the harmonization on households. The author compares VAT tariffs and exempts applied in the member states, generalizes changes of excise tax after the accession of Lithuania in the EU. Beer wine, gasoline, cigars and cigarillos excise tariffs applied in the member states have been analyzed as well. The final chapter of the thesis provides conclusions and suggestions.

Empiric research methods have been used in the present Master's Thesis. These are as following: content analysis, traditional document analysis. The attained empiric data has been summarised using comparison and analytic methods.

PVM tarifai Europos Sąjungoje, 2006 m., %⁷¹

Valstybės narės	Lengvatinis tarifas II	Lengvatinis tarifas I	Standartinis tarifas
Belgija	-	6	21
Čekija	-	5	19
Danija	-	-	25
Vokietija	-	7	16
Estija	-	5	18
Graikija	4,5	9	19
Ispanija	4	7	16
Prancūzija	2,1	5,5	19,6
Airija	4,4	13,5	21
Italija	4	10	20
Kipras	-	5 / 8	15
Latvija	-	5	18
Lietuva	-	0 / 5 / 9	18
Liuksemburgas	3	6	15
Vengrija	-	5	20
Malta	-	5	18
Nyderlandai	-	6	19
Austrija	-	10	20
Lenkija	3	7	22
Portugalija	-	5 / 12	21
Slovėnija	-	8,5	20
Slovakija	-	-	19
Suomija	-	8 / 17	22
Švedija	-	6 / 12	25
Jungtinė Karalystė	-	5	17,5
Europos Sąjunga			15

⁷¹ Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf ; prisijungimo laikas: 2006-10-30.

Apmokestinimas PVM Europos Sąjungos valstybėse narėse⁷²

Kategorija		Belgija	Danija	Vokietija	Graikija	Ispanija	Prancūzija	Airija	Italija	Liuksemburgas	Nyderlandai	Austrija	Portugalija	Suomija	Švedija	Jungtinė Karalystė	Čekija	Estija	Kipras	Latvija	Lietuva	Vengrija	Malta	Lenkija	Slovėnija	Slovakija	
1	Maisto produktai ⁷³	6 12 21	25	7 16	9	4 7	5,5 19,6	0 4,4 13,5	4 10	3	6	10 21	5 12 21	17	12 25	0 17,5	5	18	0 5 15	5 18	5 18	20	0	3 7	8,5	19	
2	Vandens tiekimas	6	25	7	9	7	5,5	21	10	3	6	10	5	22	25	0	5	18	5	5 18	18 20	20	0	7	8,5	19	
3	Farmacijos gaminiai ⁷⁴	6 21	25	16	9 19	4 16	2,1 5,5 19,6	0	10 20	3 15	6 19	20 21	5 21	8 22	0 25	0 17,5	5	5	0	5 5	5 5	5	5	0	7	8,5	19
4	Medicinos įranga ⁷⁵	6 21	25	16	9 19	7 16	5,5 19,6	0	4 20	3 15	6 19	20 21	5 21	22	25	0	5	5 18	5 15	5 18	5 18	5 20	5	18	7	8,5	19
5	Keleivių ir jų багаžo gabenimas	0 6	0	7	9	7	5,5		10	3	6 19	10	5	8	0 6	0	0 5	0 18	5 15	5 18	5 18	20	0	7	8,5	19	0

⁷² Die Mehrwertsteuersatz in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-30.

⁷³ Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti vartoti žmonėms ir gyvūnams; gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai skirtos naudoti maisto produktų gamybai; produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildas arba pakaitalas.

⁷⁴ Farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarinės apsaugos priemones.

⁷⁵ Medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neigaliesiems jų negaliai palengvinti arba gydyti, įskaitant tokių prekių remontą, ir sėdynės vaikams automobilyje.

6	Knygų, laikraščių, žurnalų tiekimas ⁷⁶	0 6 21	0 25	7	4,5	4	2,1 5,5 19,6	0 13,5 20	4 20	3	6	10	5	0 8 22	6	0	5	5	5	5	5	5	20	5	0 7 22	8,5	19	
7	Įėjimas į renginius ⁷⁷	6 12 21	25	7 16	4,5 9	7 16	2,1 5,5 19,6	13,5 21 20	4 10 20	3 15	6 19	10 20	5 21	5 8 22	6 25	17,5	5	5	5	5	18	15	18	20	18	7 22	8,5 20	19
8	Veikėjų honorarai ⁷⁸	6 21		7	9	7	5,5	21	20	3	6 19	10 20	21		6	17,5	5	18	5	18	18	20	20	18	7	8,5	19	
9	Socialiniai būstai ⁷⁹	12	25	16	9	4	5,5 19,6	13,5	4 10 20	3 15	19	20	5	22	25	17,5	5	18	15	18	9	20	20	7	8,5	19		
10	Žemės ūkio produkcija ⁸⁰	6 12 21	25	7	9	7	5,5	13,5	4 10 20	3 15	6 20	10 20	5 22	17 22	25	17,5	5	18	5	18	5	15	18	3	8,5	19		
11	Viešbučių veikla ⁸¹	6	25	16	9	7	5,5	13,5	10	3	6	10	5	8	12	17,5	5	5	8	5	5	20	5	7	8,5	19		
12	Įėjimas į sporto renginius	6	25	7 16	9	7 16	19,6		10 20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	5	18	20	18	7	8,5	19		
13	Naudojimasis sporto infrastruktūra	6	25	16	9	16	19,6	13,5	20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	18	18	20	18	7	8,5	19		
14	Labdara ir parama ⁸²	6 21	25	7	9	7	19,6		4 10 15	3 19	0 10	21	5	25	25		5	18					7	8,5	19			

⁷⁶ Knygų (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, natas (spausdintas arba rankraštes), žemėlapius, hidrografijos ir panašias schemas) tiekimas, įskaitant jų skolinimą bibliotekose, laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiška ar didžiaja dalimi skirtus reklamos tikslams, tiekimas.

⁷⁷ Įėjimas į pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir panašius kultūrinius renginius ir infrastruktūras. Naudojimasis transliavimo paslaugomis.

⁷⁸ Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems mokėtinas honoraras.

⁷⁹ Būsto tiekimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, kai tai vykdoma kaip socialinės politikos dalis.

⁸⁰ Prekės ir paslaugos, paprastai skirtos naudoti žemės ūkio produkcijos gamyboje, išskyrus ilgalaikį turta, tokį kaip įrengimai ir pastatai.

⁸¹ Viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių bei namelių – autoprivekšų stovyklos vietų nuomą.

⁸² Organizacijų, valstybių narių pripažintų labdaringomis organizacijomis, ir dalyvaujančių socialinės paramos arba apsaugos darbe, teikiamos prekės ir teikiamos paslaugos.

15	Laidojimo paslaugos ⁸³	6	16	9	7 16	19,6	21	20						5	5	5	5	18	20	18	7	8,5	19	
16	Medicinos paslaugos ⁸⁴	6	7	9	7	5,5 19,6	21		3	19	10	5		5							7			
17	Kitos paslaugos ⁸⁵	21	25	16	9	5,5 19,6	21	10	3	19	10	5	22	5	5	5	5	18	25	20	18	7	8,5	19
																	0 17,5							

⁸³ Laidojimo ir kremacijos paslaugos bei su jomis susijusių prekių tiekimas.

⁸⁴ Medicininės ir dantų priežiūros paslaugų teikimas bei gydymas.

⁸⁵ Paslaugos, susijusios su gatvių valymu, šiukšlių rinkimu ir nuotekų valymu.

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

IRENA GOTLIJEVSKAJA
MAGISTRANTŪROS NEAKIVAIZDINĖS STUDIJOS
FINANSŲ RINKŲ STUDIJŲ PROGRAMOS
VERSLO NUOSAVYBĖS EKONOMIKOS SPECIALIZACIJA

**NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS
LIETUVOJE IR JO ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas
lekt. Airina Remeikienė

Konsultantas
Doc.dr. E.Smalakienė

Vilnius, 2006

TURINYS

IVADAS	3
1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA	5
2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	12
2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI.....	13
2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE.....	16
3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE	20
3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI.....	20
3.2. EUROPOS SĄJUNGOS ACQUIS ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS.....	27
3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS.....	29
3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SĄJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE	32
3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI.....	34
4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS	42
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	47
LITERATŪROS SĄRAŠAS	48
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53
<i>Priedas Nr. 1</i>	54
<i>Priedas Nr. 2</i>	55

IVADAS

Netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje prasidėjo siekiant narystės Europos Sąjungoje. Šis procesas vyko palaipsniui, iki įstojimo į ES dienos (2004-05-01) ir tebesitęsia. Lietuvos teisės aktai turėjo būti suderinti su ES teisės aktais, kad tarp Sąjungos narių nebūtų konkurencijos, laisvai judėtų prekės, paslaugos, žmonės. Pasikeitimai, susiję su netiesioginiais mokesčiais, buvo reikšmingi tiek valstybei, tiek įmonėms, o labiausiai – gyventojams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifai, administravimo tvarka. Didėjančios prekių ir paslaugų kainos, dėl pasikeitusių mokesčių tarifų ir apmokestinimo, didino gyventojų išlaidas, o pajamos augo lėčiau. Esant infliacijai, piniginio vieneto perkamoji galia mažėja, nuvertina santaupas, iškraipo išlaidų pasiskirstymą. Tokie vykstantys procesai neigiamai veikia žmones tiek psichologiškai, tiek ir socialiniu požiūriu.

Pagrindinė netiesioginių mokesčių našta tenka galutiniam vartotojui, t.y. namų ūkiui. *Namų ūkis*¹ – tai grupė asmenų, kurie gyvena viename būste, turi bendrą biudžetą ir kartu maitinasi, arba atskirai gyvenantis vienas asmuo.

Baigiamojo darbo tikslas – išnagrinėti PVM ir akcizus reglamentuojančių Lietuvos teisės aktų pakeitimus, atliktus vykdant atitinkamus ES *acquis* reikalavimus, įvertinti šių pokyčių įtaką namų ūkių vartojimo išlaidoms.

Šiam tikslui pasiekti buvo iškelti tokie uždaviniai:

1. išnagrinėti netiesioginių mokesčių sampratą;
2. išsiaiškinti mokesčių harmonizavimo esmę;
3. išanalizuoti netiesioginių mokesčių teisinius pagrindus;
4. apžvelgti netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES;
5. įvertinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaką namų ūkiams;
6. pateikti išvadas ir pasiūlymus dėl teisės aktų tobulinimo.

Lietuvos mokesčių sistemoje išskiriami šie pagrindiniai netiesioginiai mokesčiai, atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius: pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir muitai. Šiais mokesčiais yra apmokestinamos galutinių vartotojų, t.y. namų ūkių vartojamos prekės ir paslaugos, pavyzdžiui maisto ir ne maisto produktai, transporto paslaugos ir t.t.

Tyrimo objektas – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas ir jo įtaka namų ūkiams.

¹ Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005. P. 145.

Tyrimo dalykas – pridėtinės vertės ir akcizų mokesčių tarifų bei apmokestinimo nagrinėjimas, įtakojantis vartojimo prekių ir paslaugų kainas bei jų dinamiką.

Darbo hipotezė – netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius: jie vartojamų pirmo būtinumo prekių negali atsisakyti ir privalo išleisti daugiau pajamų, pasikeitus tarifams ar apmokestinimo bazei.

Lietuvoje ši tema nėra išnagrinėta pakankamai giliai, kadangi tema reikalauja nuolatinio informacijos atnaujinimo, naujų jos analizės būdų. Mokesčių harmonizavimo klausimais yra rašę E.Buškevičiūtė, V.Pukelienė, E.Ramanauskienė, R.Stačiokas, J.Rimas ir kiti autoriai. Netiesioginių mokesčių harmonizavimo įtaka valstybės pajamoms ir namų ūkio vartojimo išlaidoms netirta visai.

Baigiamajame darbe bus naudojami šie empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė.

Gautų empirinių tyrimo duomenų apibendrinimui bei analizei bus naudojami: lyginimo metodas, analizės metodas.

Baigiamasis darbas susideda iš 4 skyrių. Pirmame skyriuje pateikiami netiesioginių mokesčių teoriniai pagrindai, t.y. mokesčių teorija, apmokestinimo principai bei istorinė apžvalga. Antrame skyriuje nagrinėjama mokesčių harmonizavimo esmė bei principai, taip pat netiesioginių mokesčių teisinis reglamentavimas ir harmonizavimo raida Europos Sąjungoje. Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas analizuojamas trečiame skyriuje. Pateikti bendrieji apmokestinimo PVM Europos Sąjungos ekonominėje erdvėje taikomi principai, kuriais turi vadovautis valstybės narės. Didelis dėmesys skirtas PVM mokesčių tarifų bei lengvatų palyginimui vieningoje rinkoje. Taip pat apibendrinti apmokestinimo akcizais pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Ketvirtame skyriuje yra analizuojamas netiesioginių mokesčių harmonizavimo poveikis namų ūkiams. Žinant, kad šis procesas dar nebaigtas yra aktualu nagrinėti šį klausimą, kad ateityje priimami valstybės institucijų sprendimai mažiau įtakotų namų ūkius. Darbo pabaigoje pateikiamos apibendrintos išvados ir pasiūlymai nagrinėjama tema, kaip sumažinti netiesioginių mokesčių pasikeitimų įtaką namų ūkiams.

1. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SAMPRATA

Mokesčių istorija siekia seniausius laikus. Jau prieš šešis tūkstančius metų buvo žinomos duoklės, kurios vėliau virto mokesčiais ir rinkliavomis. Pinigų reikėjo karams, valdžios aparatui išlaikyti. Nuo 17 – 18 a. Prancūzijos, Vokietijos, Anglijos, Italijos ir kitų šalių mokslininkai (Ž.Bodenas, V.Petis, A.Rišeljė, A.Smitas ir kt.) kūrė ir plėtojo apmokestinimo principus ir idėjas. Pavyzdžiui: Ž.Bodenas siūlė panaikinti valdininkų privilegijas, V.Petis nagrinėjo valstybės išlaidų mažinimą, A.Smitas neigiamai vertino didelius mokesčius, kurie stabdo gamybą.² 18 a. fiziokratai pirmieji suskirstė mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai – tai neperkeliami mokesčiai kitiems subjektams, o sumokami pačių. Netiesioginius mokesčius sumoka kiti asmenys. Jau 19 a. pabaigoje mokesčiai tapo teisine mokėjimo prievole, kuri išliko iki šių dienų. Taip pat susiformavo žinomiausios mokesčių teorijos³:

1. Mokesčiai – apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas šaltinis;
2. Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė;
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo priemonė.

Apie 15 a. pabaigoje – 16 a. pradžioje atsiradus piniginiams mokesčiams Lietuvoje buvo sudaromos biudžeto formos sąmatos. Mokesčių sistemą sudarė: pagalvės mokestis, sidabrinė, muitai, propinacijos mokestis (už degtinės varymą ir pardavinėjimą), padūmės mokestis ir kt. Pagrindinė mokesčių našta tekdavo valstiečiams, o bajorai ir dvasininkai mokesčių nemokėjo.⁴

1795 m. prijungus Lietuvą prie Rusijos imperijos, Lietuvos mokesčių sistema buvo keičiama į rusišką mokesčių sistemą. Petro I laikais buvo imamas pagalvės mokestis, kurį mokėjo miestiečiai ir amatininkai, nepriklausomai nuo turimo turto ir gaunamų pajamų. 1863 m. panaikinus baudžiavą, valstybės mokesčių sistema nepakito. Valstiečiai ir toliau mokėjo pagalvės mokestį. Vieni mokesčiai keitė kitus arba buvo įvedami nauji mokesčiai, kurie dar labiau skurdino valstiečius. Tuo laikotarpiu labai paplitę buvo netiesioginiai mokesčiai, kitaip vadinami neančdeliniai mokesčiai. Tai valstybės monopoliai, akcizai ir muitai bei kiti neančdeliniai mokesčiai ir rinkliavos. Netiesioginių mokesčių įplaukos į biudžetą žymiai viršydavo tiesioginių mokesčių įplaukas.

Lietuvai pirmą kartą iškovojus nepriklausomybę 1922 m. buvo įvesta nacionalinė valiuta – litas, kuri pašalino infliaciją, sustiprino finansus, sudarė palankias sąlygas ekonominei

² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 11 – 13.

³ Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999. P. 61.

⁴ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemų raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

veiklai. Atkuriant Lietuvos valstybingumą buvo sukurta nauja mokesčių sistema, kuri užtikrino pakankamas biudžeto pajamas ir skatino verslą. Svarbiausi netiesioginiai mokesčiai (muitai, akcizai) 1923 – 1939 m. sudarė apie 60 – 70 proc. visų mokestinių įplaukų Lietuvos ižde. Šie vartojimo mokesčiai buvo paprasčiausiai ir lengviausiai surenkami. Jų poveikis ekonomikai ir atskiroms gyventojų grupėms sunkiausiai apskaičiuojamas ir apčiuopiamas. Tokie mokesčiai mažiausiai atsižvelgė į mokesčių mokėtojų ekonominį bei mokestinį pajėgumą.⁵

Lietuvos mokesčių sistema buvo sugriauta po Antrojo pasaulinio karo, okupavus Sovietų Sąjungai. 1940 m. Lietuvoje įvesta sovietinė mokesčių sistema, kurios pagrindinis tikslas – didelių mokesčių likvidavimas ir mažesnių įvedimas darbo žmonėms. Mokesčiai buvo didinami turtingiesiems ir įmonėms.⁶

1990 m. atkūrus Lietuvos nepriklausomybę buvo pradėta mokesčių reforma. Ji vyko trim etapais⁷:

1. 1994 m. – išplėsta apmokestinimo bazė; įvestas PVM; sumažinti tarifai. Lietuvoje egzistavo 18 mokesčių ir rinkliavų. Sistema buvo nestabili – daug kartų keičiama, papildoma, koreguojama.
2. 1997 m. – mažinami mokesčiai, sugriežtintas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė. Svarbiausi mokesčių sistemos trūkumai: per dideli tarifai ir per didelė mokesčių našta skatina šešėlinės ekonomikos kūrimą, mokesčiais siekiama reguliuoti ekonomiką, sudėtingas ir painus mokesčių apskaičiavimas.
3. 2001 – 2002 m. siekiant įgyvendinti ES vykdomos mokesčių politikos, buvo atsisakyta daugumos mokesčių lengvatų, pakeista akcizų surinkimo tvarka, priimta eilė įstatymų, perpus sumažintas pelno mokesčio tarifas, padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis.

Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai tvirtina, kad mokesčio sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą; ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir padėti jų siekti; turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama.⁸ Bendrieji apmokestinimo principai – tai teiginiai, taisyklės ir procedūros, būtinos esamai mokesčių sistemai apibūdinti.⁹ Išskiriami šie apmokestinimo principai:

- Teisingumas. Mokesčių sistema turi garantuoti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Tai pasiekama tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą

⁵ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁶ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 52-53.

⁷ Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida //

http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24.

⁸ „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.

⁹ Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006. P. 265.

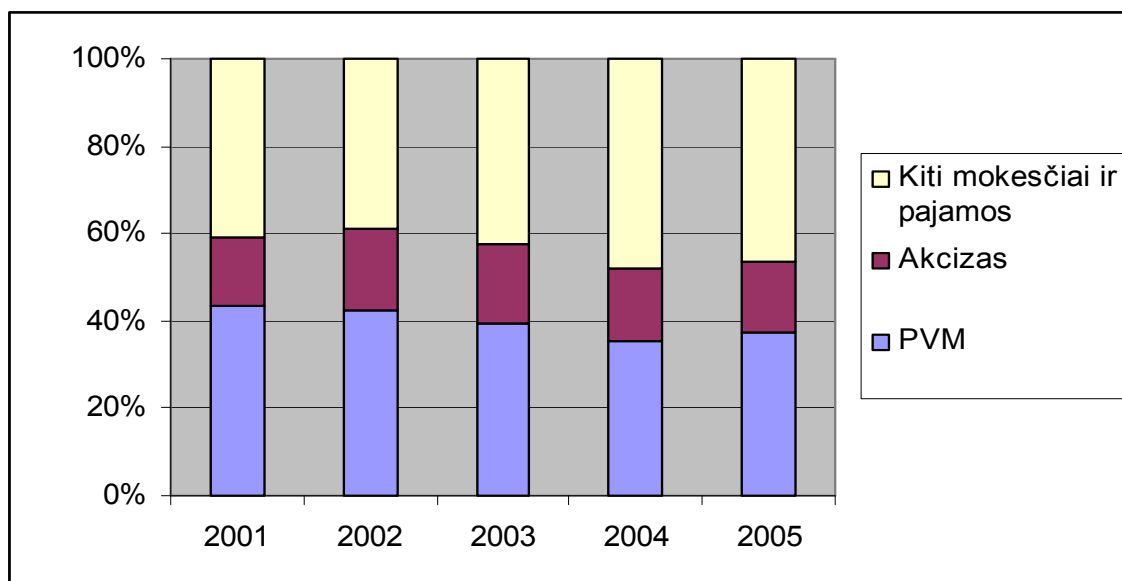
savo pajamų dalį. Čia galima išskirti dvejopą proporcingumą – proporcingai gaunami iš valstybės naudai ir proporcingai savo gebėjimams mokėti. Išskiriami horizontalusis ir vertikalusis teisingumas:

- Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami.
 - Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami skirtingai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms vis didesnė jų dalis turėtų būti skiriama mokesčiams.
- Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti. Kadangi mokesčiai didina prekių kainas, tarp kainos, kurią pasirengęs sumokėti vartotojas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir veikia rinkos dalyvių elgseną bei paskatas. Ši pasekmė kitaip vadinama efektyvumo nuostoliu.
 - Administravimo veiksmingumas. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, t.y. mokestinės biudžetų ir fondų pajamos turi būti garantuojamos kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčiui mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.
 - Neutralumas. Tai reiškia, kad mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis ar sudaryti palankesnes veiklos sąlygas kuriems nors ūkio subjektams. Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – rinkos ekonomikos variklių. Vienas iš pagrindinių būdų sukurti neutraliai mokesčių sistemai – išplėsti mokesčių bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų.
 - Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas. Valstybė turi numatyti laiku gauti pajamas, kurių užtektų valstybės poreikiams finansuoti. Esant elastingom įplaukom mokesčių sistemoje, neįvedami nauji mokesčiai, nedidinami tarifai, o mokestinės įplaukos didėja greičiau nei mokesčių bazė.

Kuriant netiesioginių mokesčių įstatymus, reiktų vadovautis teorijoje nusistovėjusiais bendraisiais apmokestinimo principais. Šiandien Europos Sąjungoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai skiriasi, bet siekiama juos suvienodinti. Tačiau valstybėse narėse yra skirtingas pragyvenimo lygis, o siekis apmokestinti vienodai, pažeistų teisingumo principą. Ekonominio efektyvumo principas būtų neįmanomas, jei keičiantis tarifams ir apmokestinimui stabdytų ūkio augimą. Geriausiai atspindintis administravimo veiksmingumo principą yra netiesioginis

apmokestinimas. Administravimo išlaidos mažesnės negu tiesioginių mokesčių ir pajamos valstybės biudžete yra garantuotos, kurios sudaro virš 50 proc. visų gaunamų pajamų (1 pav.). Netiesioginiai mokesčiai turi būti neutralūs. Tačiau Lietuvoje pirmaisiais nepriklausomybės metais šio principo nebuvo laikomasi, pavyzdžiui, akcizų tarifus tvirtino Vyriausybė, kuri siekė tik surinkti pajamas, neigiamai įtakodama verslą. Dabar šią funkciją atlieka Seimas. Mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas turi būti siejamas ir su apmokestinimu netiesioginiais mokesčiais. Šis principas bus pasiektas tuomet, kai nedidinami mokesčių tarifai valstybei duos daugiau pajamų. Taip pat mokesčių teorijoje išskiriami ir kiti principai: lygybės, ekonominio augimo, paprastumo, viešumo, koordinavimo (integravimo).

Remiantis teorija apmokestinimo principai daugelyje šalių yra įtvirtinami Konstitucijoje. Tai sustiprina prievolę nuosekliai jų laikytis. Lietuvoje apmokestinimo principai yra išvardinti Vyriausybės patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje bei Mokesčių administravimo įstatyme¹⁰, o mokesčių įstatymus priima Seimas. Šių principų nėra laikomasi, o jų svarba turi būti suprasta ir išreikšta, juos įteisinant, bent jau įstatymo lygmenyje.



1 pav. Netiesioginių mokesčių pajamų dinamika nacionaliniame biudžete, tūkst. Lt

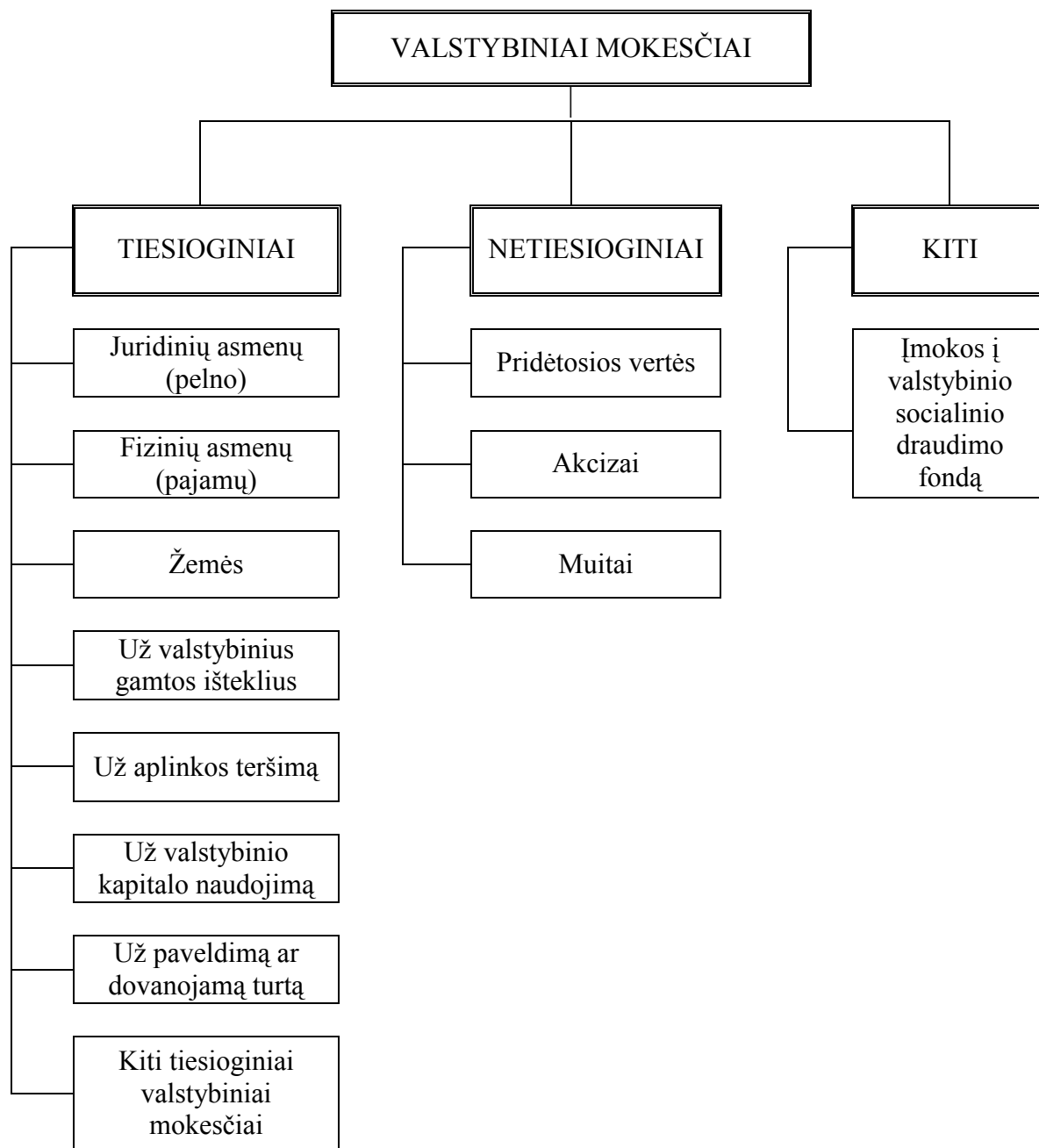
Pasaulio šalyse taikomi įvairūs mokesčiai. Mokesčių klasifikavimas nėra lengvas, todėl turi būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Šalių mokesčių sistemoje dažnai išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai

¹⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

mokesčiai (*1 schema*), atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius.¹¹ Tai yra teorinis skirstymas, kuris teisės aktuose nėra įtvirtintas.

1 schema

Mokesčių klasifikacija¹²



¹¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. P. 23.

¹² Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997. P. 607.

Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, imami valstybės betarpiškai iš mokesčių mokėtojų pajamų ar turto, t.y. tiesioginis mokestis imamas tiesiai iš asmens, kuriam jis nustatomas.

Netiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai už prekes ir paslaugas. Jie nustatomi kainų ir tarifų priedų pavidalu. Skirtingai nuo tiesioginių mokesčių, netiesioginiai betarpiškai nesusiję su mokėtojo pajamomis ar turto. Netiesioginio mokesčio mokėtojas yra pirkėjas – vartotojas. Prekės savininkas ar teikiantis paslaugas asmuo, iš esmės yra mokesčio rinkėjas. Netiesioginio mokesčio tarifai yra tvirti ar procentiniai (tam tikra prekės kainos dalis).

Netiesioginių mokesčių rūšys:¹³

- **Akcizai** – tai mokesčiai, mokami už prekes, tiekiamas ir gaminamas šalies įmonių. Numatant akcizo mokesčius, paprastai stengiamasi pasirinkti neelastingos paklausos prekes. Jie gali būti individualūs ir universalūs. **Individualūs akcizai** imami už atskiras prekes tvirtomis sumomis už prekės vienetą. Pvz.: už vyną, tabaką, benziną, alų ir kt. **Universalūs akcizai** imami nuo vidaus gamybos prekių vertės (o kai kuriose šalyse ir užsienio gamybos prekių), taip pat nuo tiekiamų prekių piniginės apyvartos. Tokių akcizą nustato procentais nuo apyvartos.
- **Pridėtinės vertės mokestis (PVM)**. Mokesčio objektas yra pridėtoji vertė. Tai vertė, kurią gamintojas, fermeris, prekybininkas ir t.t. prideda prie žaliavų, medžiagų arba prie prekių (paslaugų), kurias jis įgyja, kad sukurtų naują gaminį ar paslaugą, vertės. Išrašant sąskaitas – faktūras, PVM įtraukiamas į prekės (paslaugos) pardavimo kainą, tačiau parodomas jose atskirai. PVM mokėtojai sumoka į biudžetą skirtumą tarp apskaičiuotos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas ir sumokėtos šio mokesčio sumos už tiekėjų pateiktas prekes ar paslaugas. Šio mechanizmo esmė – mokesčio perkėlimas galutiniam vartotojui. Pastarasis šį mokestį sumoka, pirkdamas prekes ar paslaugas, ir yra tikrasis mokesčio mokėtojas.
- **Muitai** – tai mokesčiai už importą, eksportą ar per šalies teritoriją pervežamas prekes. Pagal prekių judėjimo kryptį, muitai būna: **importo, eksporto, tranzito**. Šiuolaikinėse valstybėse vyrauja importo muitai. Pagal tikslus, muitai būna: **fiskaliniai** – pagrindinis jų tikslas – gauti pajamas į valstybės biudžetą; **protekciniai / superprotekciniai** – apsaugoti savo šalies gamintojus nuo užsienio gaminių konkurencijos; **antidempinginiai** – taikomi, kai užsienio gamintojai nori užimti rinką ir įvežtą produkciją pardavinėja kainomis, kurios yra žymiai mažesnės už rinkos kainas ar net savikainą; **išlyginamieji** – sulyginti importuojamų prekių kainas su vietinėmis, konkurenciją perkeliant į kitus kriterijus;

¹³ Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996. P. 7, 58 – 61.

kompensaciniai – jais siekiama kompensuoti akcijas, kuriomis kitos valstybės skatina savo šalies eksportą, ir išlyginti konkurencines galimybes; **preferenciniai** – jie nustatomi mažesni tam tikrų šalių gaminiams ar jų grupėms (dėl dvišalių ar daugiašalių tarptautinių sutarčių); **statistiniai** – imami dėl informacijos apie prekių judėjimą per šalies sienas. Pagal taikomų normų konstrukciją, muitai gali būti: **specifiniai** – imami tvirtomis sumomis nuo prekių matavimo vienetų; **advalioriniai** – imami procentais nuo prekių vertės; **mišrūs** – sujungiami abu metodai.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių sampratą, apmokestinimo principus bei istoriją, pastebime, kad netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus. Tai vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Įplaukos iš šių mokesčių sudaro virš 50 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Netiesioginių mokesčių skirstymas apibūdina apmokestinimo objektą, t.y. maisto produktai, alkoholiniai gėrimai, transporto paslaugos, sporto renginių lankymas. Vartojimo mokesčiai turi skatinti ekonomikos vystimąsi, bet tuo pačiu nedidinant mokesčių naštos vartotojams. Vadovaujantis apmokestinimo principais, turi būti priimami netiesioginių mokesčių įstatymai. Jie padeda suprasti, įvertinti ir priimti tinkamus sprendimus visuomenės ir valstybės labui. Valstybė nori gauti pajamas laiku ir kuo mažesnėmis sąnaudomis, o vartotojai turėti kuo mažesnes išlaidas dėl mokesčių.

Netiesioginių mokesčių sampratos išnagrinėjimas padės geriau suprasti toliau darbe analizuojamą harmonizavimo procesą Europos Sąjungoje bei jo tikslus, priežastis ir principus. Siekiant laisvo prekių ir paslaugų judėjimo buvo sukurta vieninga rinka. Todėl svarbu išsiaiškinti kaip šis procesas vyko Europos Sąjungoje ir kokia teisinė bazė buvo sukurta.

2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS EUROPOS SAJUNGOJE

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo Europos Sąjungoje (ES) nuolat didėja, nes netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema.¹⁴

Mokesčių reguliavimas – tai diskriminacijos ES uždraudimas ir nuostatų dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo priėmimas. Diskriminacijos uždraudimas reiškia, kad¹⁵:

- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narių prekių jokiais vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms;
- Valstybės narės neapmokestina kitos šalies narės prekių jokiais vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą.

ES nėra bendros mokesčių politikos. Bendrijos narei palikta teisė turėti savarankišką nacionalinę mokesčių sistemą, kuri remiasi ES direktyvomis, reglamentais.

Mokesčiai harmonizuojami, siekiant mokesčių neutralumo, t.y. prekių bei paslaugų gamybos veiksnių judėjimas ir tarptautinė specializacija gamyboje neturėtų vykti dėl mokesčių.

Pagrindiniai *mokesčių harmonizavimo požiūriai* formuojant ekonominę sąjungą yra šie¹⁶:

1. **mokesčių sulyginimo** – tai mokesčių ir jų dydžių suvienodinimas arba vienodos fiskalinės politikos palaikymas ekonominės sąjungos šalyse. Šiuo požiūriu yra skatinama ekonominė integracija ir ekonominės sąjungos veiklos rezultatai;
2. **skirtingų mokesčių** – kai kiekvienos šalies mokesčių sistema funkcionuoja kaip politikos, siekiant pagrindinių ekonominių tikslų, instrumentas. Ar šalis pasirinks visos mokesčių sistemos harmonizavimą, ar tik kai kurių, priklausys nuo jos ekonominės integracijos siekio.

Netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su gamybai ir vartojimui taikomais mokesčiais, t.y. PVM, akcizo mokesčiu ir t.t.

Taip pat netiesioginis apmokestinimas yra susijęs su laisvu prekių ir paslaugų judėjimu. Todėl ES yra suvienodinusi PVM ir akcizo mokesčių, taikomą naftos produktams, gėrimams ir cigaretėms, kad bet koks vienašališkas šių mokesčių pakeitimas neiškraipytų įmonių konkurencijos. Nustatytų minimalių mokesčių tarifų įvedimas irgi neleidžia iškreipti verslo. PVM ir akcizo mokesčio tarifams yra taikomos mažiausios ir didžiausios ribos. Tokia sistema

¹⁴ Damulienė A, Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15). P. 7.

¹⁵ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 149.

¹⁶ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 270.

yra šiek tiek lankstesnė ir leidžia atsižvelgti į konkrečių šalių aplinkybes: valstybės narės gali numatyti tam tikrus nukrypimus.

2.1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMO ESMĖ IR PRINCIPAI

Mokesčių harmonizavimas – tai procesas, kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos, siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių.¹⁷

Mokesčių harmonizavimo ES *priežastys*¹⁸:

1. Dėl mokesčių nelygios ES šalių konkurencinės sąlygos;
2. Lėtai vyksta integracijos procesai bei rinkos unifikavimas.

Mokesčių harmonizavimo *tikslas*¹⁹ – skatinti konkurenciją, sąlygojančią integraciją bei palaipsnių ekonomikos augimą vienu metu visose šalyse.

Mokesčių harmonizavimo *principai*²⁰:

1. Prekybai ir mokesčiams:
 - a) Originalumas (mokesčių kilmės);
 - b) apmokestinimas vietoje.
2. Tarptautinių pajamų mokesčiams:
 - a) mokesčių mokėjimo vieta;
 - b) pajamų šaltinis.

Remiantis originalumo principu prekės apmokestinamos netiesioginiu mokesčiu šalyje, kurioje prekės pagaminamos. Apmokestinimo vietoje principas reiškia, kad pajamos gaunamos šalyje, kurioje prekės suvartojamos. Tuomet šalis vartotoja grąžina mokesčius šaliai eksportuotojai, o šalis importuotoja sumoka atitinkamus mokesčius savo šalyje pagal veikiančius įstatymus. Ši sistema užtikrina, kad vietinės ir importinės prekės būtų apmokestinamos vienodai, tačiau apmokestinimo ir mokesčių grąžinimo procedūros yra sudėtingos. Originalumo principas dažniau taikomas vietinėje rinkoje, o apmokestinimas vietoje naudojamas tarptautinėje rinkoje.

Remiantis mokesčių mokėjimo vietos principu, šalies gyventojų pajamos, gautos iš užsienio ar vietinių šaltinių apmokestinamos vienodai, o vadovaujantis pajamų šaltinio principu, apmokestinamos tik iš vietinių šaltinių gaunamos pajamos. Optimalumo taisyklė reikalauja, kad kapitalo ribinis produktas įvairiose šalyse būtų vienodas.

¹⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 278.

¹⁸ Ten pat, P. 279.

¹⁹ Ten pat.

²⁰ Ten pat.

1987 m. Europos Komisija pasiūlė pirmą žingsnį link apmokestinimo mokesčių kilmės principu (apmokestinimas šalyje, kurioje parduodama), remiantis kliringo sistema, skirta reikšmingo įplaukų judėjimo tarp valstybių narių prevencijai. Vis dėlto, nesugebėjimas susitarti dėl kliringo sistemos arba dėl tarifų sulyginimo sustabdė bet kokią greitesnę ėjimą šia kryptimi. Todėl buvo priimtas laikinas sprendimas, derinantis mokesčių kilmės ir apmokestinimo vietoje principus, ir įgalinantis panaikinti kontrolę prie sienų. Laisvas prekių judėjimas Bendrijoje svarbus tuo, kad prekybos tarp valstybių narių nebebuvo galima traktuoti kaip importo ar eksporto. Sienos pervažiavimas nebetraktuojamas kaip apmokestinamas įvykis; atsakomybė už mokesčių numatoma sandoriais, kadangi jos reglamentavimas priklauso nacionalinei sistemai. Pavyzdžiui:

- Privatiems asmenims perkant prekes kitoje valstybėje narėje, PVM mokestis mokamas šalyje, kurioje prekės yra perkamos (kilmės šalies principas). Tuomet jie gali grįžti namo su savo pirkiniais ir daugiau neapmokestinami. Yra keletas išimčių:
 - Naujų transporto priemonių (praėjus mažiau nei šešiams mėnesiams nuo pagaminimo arba jei nuvažiuotų kilometrų skaičius neviršija 6000) pirkimas kitoje valstybėje narėje. Šis sandoris apmokestinamas valstybėje narėje remiantis apmokestinimo vietoje principu pagal šios valstybės narės tarifus ir suderinamai su joje priimtomis taisyklėmis. Transporto priemonė turi būti registruota ir apmokestinta toje šalyje, kurioje gyvena pirkėjas;
 - Įmonių, esančių kitoje valstybėje narėje, prekyba paštu užsakomomis prekėmis. Kai pardavėjas prisiima atsakomybę už užsakytų prekių transportavimą, PVM bus skaičiuojamas arba pagal tarifus, taikomus šalyje, kurioje gyvena pirkėjas, arba pagal tarifus pardavėjo šalyje, priklausomai nuo pardavėjo metinės prekybos apimties toje šalyje, į kurią pristatomos prekės.
- Valstybių narių įmonėms prekiaujant vienai su kita, PVM mokamas toje valstybėje narėje, į kurią prekės atvežamos (apmokestinimo vietoje principas) pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Prekes tiekiančios įmonės apmokestinamos nuliniu tarifu.

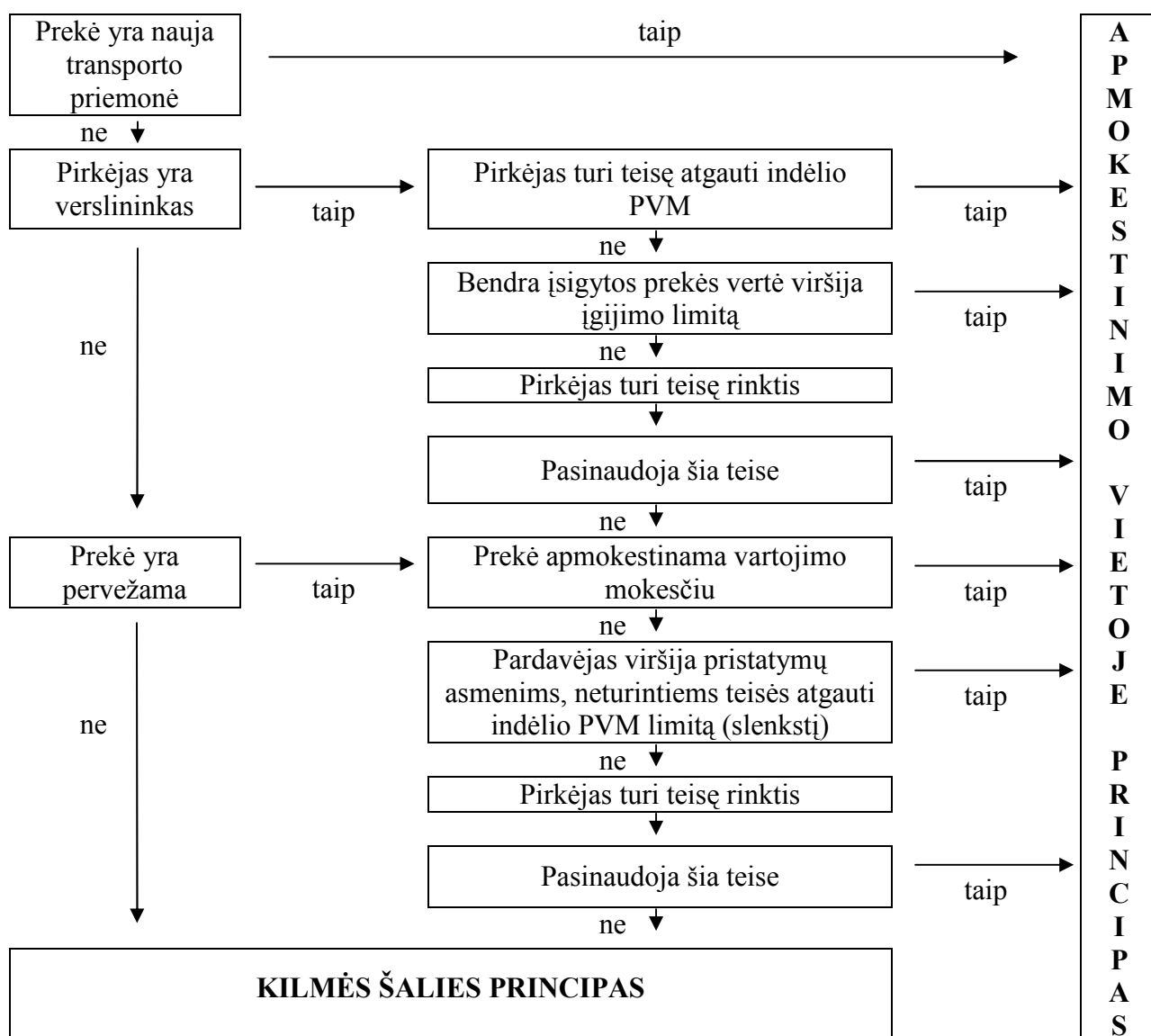
Gaunančios prekes įmonės grąžina mokesčius už kitoje valstybėje narėje pirktas prekes. (Šis pereinamasis susitarimas yra taikomas iki to laiko, kai sandoriai bus sudaromi remiantis kilmės šalies principu – galutinės apmokestinimo sistemos idėja).

Kilmės šalies principas reiškia, kad pardavimas pridėtinės vertės mokesčiu bus apmokestinamas šalyje, kurioje prekės ar paslaugos yra tiekiamos; pardavimai traktuojami kaip vietiniai sandoriai.

Kita vertus, *apmokestinimo vietoje principas* reiškia, kad anksčiau taikytas importo PVM Europos Sąjungoje bus pakeistas įgijimo mokesčiu. Eksportuojamos prekės ir toliau bus atleidžiamos nuo mokesčio kilmės šalyje. Įgijimo mokestis turi būti mokamas įplaukas kontroliuojančioms institucijoms toje šalyje, į kurią prekės įvežamos. Įgijimo mokestį turi mokėti pirkėjas, kuris gali šį mokestį deklaruoti kaip indėlio PVM, tuomet mokestis tampa tokiau, kuris suteikia importuotojui teisę susigrąžinti indėlio PVM išankstiniame PVM mokėjimo periode, įskaitant ir importo, ir įsigijimo mokesčius (*2 schema*).

2 schema

Vidiniai Bendrijos sandoriai²¹



²¹ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

2.2. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ TAIKYMO TEISINIS PAGRINDAS IR HARMONIZAVIMO RAIDA EUROPOS SĄJUNGOJE

Nuo Europos ekonominės bendrijos (EEB) sukūrimo pradžios buvo numatytas bendros apyvartos mokesčių sistemos įvedimas ir suderinimas visoje Bendrijoje.

Romos sutartyje buvo numatytas netiesioginių mokesčių harmonizavimas. Šis tikslas vis dar nėra pasiektas – tiek kalbant apie PVM, tiek ir apie akcizo mokestį. Valstybėse narėse skiriasi mokesčių tarifai ir apmokestinimas ir pasikeitimas įtakoja laisvam kapitalo bei prekių judėjimui. Įdomu tai, kad šie mokesčiai nėra labai svarbūs verslo padėties kontekste, kadangi jie turi poveikį galutiniam vartotojui ir todėl jų poveikis konkurencijai neutralus. Tai lengvai galima paaiškinti, remiantis Vokietija ir Liuksemburgu, kurie turi žemiausius PVM tarifus Europos Sąjungoje ir iki šiol nepralenkė kitų valstybių verslo padėties srityje (*Priedas Nr. 1*).

EEB sutarties 90 straipsnis draudžia bet kokią mokesčių diskriminaciją, kuri – tiesiogiai ar netiesiogiai – suteiktų nacionaliniams produktams pirmenybę prieš produktus iš kitų valstybių narių.²²

Sutarties 93 straipsnis siekia apyvartos mokesčių, akcizo mokesčių ir kitų netiesioginių mokesčių formų harmonizavimo. PVM – pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti.

Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM ir akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šie mokesčiai, kaip vartojimo mokesčiai, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų, sveiką konkurenciją, laisvą prekių ir paslaugų judėjimą.

Pirmieji teisės aktai buvo priimti 1967 m. balandžio 11 d. Pirmąją Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir Antrąją Tarybos direktyva Nr. 67/322/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo.²³

PVM sistemos įdiegimas Bendrijoje pradėtas 1970 metais ir buvo skirtas pakeisti produkcijos ir vartojimo mokesčius. Vėliau buvo priimta Trečioji direktyva, kuria buvo pratęstas diegimo terminas iki 1972 m. sausio 1 d. O Ketvirtoji ir Penktoji direktyvos reglamentavo Italijos įsiliejimo į bendrąją PVM sistemą terminą. Taip pat 1970 metais buvo priimtas Ministrų Tarybos sprendimas – paskirti dalį įplaukų iš PVM, išskaičiuojamų remiantis vienodu pagrindu, Bendrijos biudžetui finansuoti – nutiesė kelią PVM harmonizavimui. Dėl anksčiau priimtų direktyvų funkcionavimo, PVM sistema pilnai neveikė ir tai įtakojo detaliau suderinti PVM reglamentuojančius nacionalinius teisės aktus.²⁴

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką Europos Sąjungos mastu, yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių

²² Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.

²³ R.Bilkštytė, A.Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 61.

²⁴ Ten pat.

narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus²⁵. Taip pat buvo priimtos dar kelios dešimtys PVM klausimus reglamentuojančių direktyvų, kurios keitė ar papildė Šeštąją direktyvą; reglamentai; Europos Teisingumo Teismo sprendimai.

1979 m. gruodžio 6 d. priimta Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB reglamentuoja PVM gražinimą kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, o 1986 m. lapkričio 17 d. priimta Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB – PVM gražinimą už Bendrijos teritorijos ribų įsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.²⁶

Europos Sąjungoje PVM praktikos derinimas nebuvo oficialus, todėl 2005 m. spalio 17 d. buvo priimtas reglamentas Nr. 1777/2005 dėl Šeštosios PVM direktyvos nuostatų įgyvendinimo, kuris su tam tikromis išimtimis įsigaliojo 2006 m. liepos 1 d. Šio reglamento tikslas – suvienodinti valstybių narių praktiką. Jame aiškinamos tik kai kurios direktyvos nuostatos, pavyzdžiui, sandoriams dėl tekstų vertimo paslaugų teikimo taisyklės.²⁷

Administracinis PVM administruojančių valstybių narių institucijų bendradarbiavimas yra nustatytas atskirais reglamentais, kurie yra tiesioginio taikymo teisės aktai. 1991 m. lapkričio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 3330/91 dėl prekybos prekėmis tarp valstybių narių statistikos, kuris nustato taisykles valstybėms narėms dėl statistinių duomenų rinkimo. 2003 m. spalio 7 d. priimtas Tarybos reglamentas Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje. Reglamente numatytos bendradarbiavimo sąlygos tokios, kaip informacijos surinkimas ir apsikeitimas tarp valstybių narių administratorių ir Komisijos. Šis teisės aktas pakeitė anksčiau galiojusį reglamentą Nr. 218/92.²⁸

Svarbus teisės šaltinis PVM srityje yra Europos Teisingumo Teismo praktika. Teismas išnagrinėjo nemažai bylų dėl įvairių PVM direktyvų nuostatų išaiškinimo. Šiais išaiškinimais vadovaujasi valstybių narių nacionaliniai teismai, mokesčių administratoriai, mokesčių mokėtojai.²⁹

Remiantis 1985 m. Baltąja knyga, kurioje numatyta mokesčių harmonizavimo programa, buvo priimta eilė direktyvų dėl akcizų harmonizavimo.³⁰

²⁵ Pridėtinės vertės mokestis //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

²⁶ R. Bilkštytė, A. Kavoliūnas. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140). P. 62

²⁷ Ten pat, P. 63.

²⁸ Ten pat, P. 64.

²⁹ Ten pat, P. 65.

³⁰ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

Pirmosios direktyvos buvo priimtos dėl tabako gaminių: 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 72/464/EEB ir 1978 m. gruodžio 18 d. Tarybos direktyva Nr. 79/32/EEB, kurias vėliau pakeitė 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/78/EEB.³¹

Vėliau buvo priimtos akcizų harmonizavimo direktyvos dėl mineralinės alyvos. Tai 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/81/EEB – dėl kombinuotoje nomenklatūroje klasifikuojamų produktų ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/82/EEB – dėl kitų energetinių produktų.³²

Trečia grupė produktų, dėl kurių buvo priimtos harmonizavimo direktyvos – alkoholiniai gėrimai. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo.³³

Pagrindinis akcizų harmonizavimo tikslas – mokesčio objektas ir tarifai. Pagrindinis dokumentas, nustatantis apmokestinimo akcizais sistemą (t.y. akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemą, akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, mokėtojų prievolės ir pan.), yra 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės³⁴. Bendrijos Taryba kas dveji metai turi peržiūrėti akcizų tarifus. Akcizu apmokestinamos prekės, kurios įvežamos į Bendriją iš trečiųjų šalių arba pagaminamos šalyje narėje.³⁵

Kitos direktyvos yra susijusios su atskiromis akcizų objektų grupėmis ir nustato apmokestinimo struktūrą bei akcizų tarifų minimalius dydžius: apdoroto tabako – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo ir 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo; energetinių produktų ir elektros energijos – 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros apmokestinimo restruktūrizavimo ir kt.

Vieninga Europos rinka buvo sukurta 1993 m. sausio 1 d. Nuo šios datos prekės, asmenys, paslaugos ir kapitalas gali laisvai judėti Europos Sąjungoje.

Išsiaiškinus mokesčių harmonizavimo esmę, suprantame, kodėl ES siekia vieningos rinkos. Viena iš priežasčių, tai konkurencija Jungtinėms Amerikos Valstijoms ir jos ekonomikai. Tai pasiekti galima: ES viduje suderinus mokesčius, pašalinti dvigubą apmokestinimą ir

³¹ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 69.

³² Ten pat, С. 70.

³³ Ten pat, С. 71 – 72.

³⁴ Akcizai //

http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

³⁵ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

konkurenciją. Pirmia buvo derinami netiesioginiai mokesčiai, nes juos paprasta apskaičiuoti ir jų administravimas paprastesnis. Šis procesas ES prasidėjo praėjusio amžiaus viduryje ir tebesitęsia, nes ekonominė erdvė plečiasi ir šiandien sudaro 25 valstybes nares. Pateikti pavyzdžiai iliustruoja apmokestinimo principus ES viduje, kuriuos būtų taikyti kiekviena šalis narė, tam kad, būtų išvengta dvigubo apmokestinimo PVM ar akcizo mokesčiais. Teisinis pagrindas valstybėms narėms dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo yra direktyvos, reglamentai, teismų praktika. Didelę patirtį duoda vykę harmonizavimo procesai valstybėse narėse ir tai padeda geriau išsiaiškinti netiesioginių mokesčių harmonizavimo svarbą.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso Europos Sąjungoje išsiaiškinimas tai kitas žingsnis į Lietuvos netiesioginių mokesčių harmonizavimo analizę. Pasikeitimai vykę dėl integracijos į ekonominę erdvę padės geriau suprasti kaip įtakoja galutinių vartotojų išlaidas. Kitame skyriuje analizuojami akcizų bei PVM tarifai ir lengvatų valstybėse narėse.

3. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS LIETUVOJE

3.1. BENDRIEJI APMOKESTINIMO PVM EUROPOS SĄJUNGOS VIDUJE PRINCIPAI

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) – vienas bene plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamų netiesioginių mokesčių, išsivystęs iš apyvartos mokesčio. Pirmą kartą šis mokestis įvestas 1954 metais Prancūzijoje, apmokestinant kiekviename prekės apyvartos etape išaugusią prekės vertę.³⁶

Liberalizuojant prekybą Europos Ekonominėje Bendrijoje (EEB), Europos Komisija paskyrė grupę ekspertų (Neumarko komitetą) ir nurodė jiems, išanalizavus Bendrijos šalių fiskalines sistemas, pateikti jų harmonizavimo metodų rekomendacijas. 1963 m. Neumarko komitetas savo ataskaitoje rekomendavo įvesti visose šalyse narėse PVM.³⁷

Privalumai:

- PVM užtikrina taupymo, investavimo, darbo sprendimų neutralumą, ypač jeigu mokesčių bazė plati ir yra vienodi mokesčiai;
- Mokestis yra neutralus, esant vertikalčiai integruotoms įmonėms ar produkciją gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms;
- Vadovaujantis apmokestinimo vietoje tarptautiniu principu, PVM užtikrina nedviprasmišką pasienio mokesčių taikymą – tiksliai gražinami mokesčiai eksportui ir tiksliai apibrėžiamas nediskriminacinio importo apmokestinimas.

Pridėtinės vertės mokestis imamas kiekvienoje prekių ir paslaugų gamybos ir platinimo grandinės stadijoje. Apmokestinimo bazė yra bendras kiekis, mokamas už sandorį, neįskaitant PVM, išskyrus kai kuriuos atleidimo nuo mokesčio atvejus. Dėl atskaičiavimų ankstesnėse grandinės stadijose, PVM nedidėja. Kiekvienas apmokestinamas asmuo įpareigotas mokėti PVM savo apyvartos metu (išėigos mokestis), iš kurių gali būti išskaičiuojamas PVM už išlaidas ir investicijas (indėlio mokestis). Iš mokesčio, kurį moka galutinis prekių ar paslaugų vartotojas, mokesčio dalis nėra išskaičiuojama. Mokestis paremtas PVM tarifu, pritaikant prie gautų prekių ar paslaugų kainos be PVM.

Remiantis Vieningos rinkos įvedimu 1993 m. sausio 1 d., buvo pakeista tarp valstybių narių judančios prekių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu sistema. Kalbant apie tokią prekybą, importo ir eksporto sąvokos buvo panaikintos, o jas pakeitė prekių tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje sistema.

³⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 112.

³⁷ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 271.

Yra sudarytos tam tikros schemas, kurios paaiškina, kaip PVM nuostatos yra taikomos: fiziniam asmeniui įsigyjant ir pervežant prekes valstybėse narėse, prekių tiekimas tarp šalių narių, parduodamų naujų transporto priemonių apmokestinimas PVM, prekių pervežimo į kitą valstybę narę verslo tikslais, prekių sandėliavimo prieš jas tiekiant, trikampė prekyba, trišaliai sandoriai ir kai kurios kitos situacijos. Toliau pateikiamos kelių schemų pavyzdžiai.

Pabrėžtina, kad panaikinus sienas tarp valstybių narių prekės bei paslaugos juda laisvai. Galutinis vartotojas turi galimybę įsigyti prekes ne tik savo valstybėje, bet ir svetur. O tai reiškia, kad jo vartojimo patenkinimas nebus antrą kartą apmokestintas. Taip pat informacinių technologijų pažanga leidžia greičiau, o kartais ir pigiau įsigyti prekes (nuotolinė prekyba). Prekių ir paslaugų apmokestinimas bendrijos viduje įtakoja galutinę kainą vartotojui. Dažnai importuotos prekės kainuoja mažiau, negu nacionalinės, o tai yra svarbu vartotojui.

Valstybių narių įmonėms prekiaujant tarpusavyje, PVM mokamas valstybėje narėje, į kurią prekės yra įvežamos (apmokestinimo vietoje principas), pagal tos valstybės narės tarifus ir sąlygas.

Jei PVM registruotas asmuo vienoje ES valstybėje narėje tiekia prekes PVM registruotam asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, toks prekių tiekimas su kai kuriomis išimtimis traktuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje. PVM mokėtojas gali taikyti nulinį tarifą prekių tiekimui klientui kitoje ES valstybėje narėje, jeigu:³⁸

- klientas registruotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju kitoje ES valstybėje narėje;
- tiekėjas pardavimo dokumente nurodo savo PVM mokėtojo registracijos numerį;
- prekės yra siunčiamos ar vežamos į kitą ES valstybę narę;
- tiekėjas nurodo savo klientų PVM registracijos numerį pardavimo dokumente.

Pavyzdžiai:

1. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp dviejų apmokestinamų asmenų

Lietuva	Belgija
Gamintojas L tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
L asmuo tiekia prekes B asmeniui Prekių teikimas L → B	

³⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur prasideda pervežimas.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

L asmens sudarytame pardavimo dokumente turi būti nurodyti tiek **L**, tiek **B** PVM identifikacijos numeriai (PVM identifikacijos numerio patikrinimas).

B įsigyja prekes Bendrijos viduje. Įsigijimo PVM gali būti išskaičiuojamas iš karto, kai apie jį pranešama, jei **B** naudoja prekes tokiai veiklai, kuri suteikia jam teisę į mokesčio išskaičiavimą.

2. Tiekimas Bendrijos viduje tarp dviejų apmokestinamų asmenų; perveža pirkėjas

Lietuva	Belgija
Gamintojas tiekia prekes prekiautojui B Belgijoje	Prekiautojas B Belgijoje perka prekes iš gamintojo L Lietuvoje
Prekes perveža B arba trečias asmuo B vardu Prekių pervežimas L → B	

Tiekimo vieta yra Lietuva, kur pervežimas prasideda.

Tiekimas Bendrijos viduje yra atleistas nuo PVM (nulinis tarifas).

(Šis atvejis nesiskiria nuo pirmojo.) Prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžimas neišskiria ir tokių situacijų, kai prekes perveža pats klientas ar jo įgalioti asmenys.

3. Vidiniai Bendrijos sandoriai tarp trijų apmokestinamų asmenų

(Du atviri vidiniai Bendrijos sandoriai)

Lietuva	Belgija	Danija
L Lietuvoje Žaliava	Gamintojas B Belgijoje perka žaliavą iš L Lietuvoje ir parduoda savo produktą prekiautojui Danijoje	D Danijoje Prekiautojas
Prekių pervežimas L → B → D		

Gamintojas **B** turi įsitikinti, kad prekiautojas Danijoje yra įsipareigojęs mokėti PVM. (Patikrinti PVM identifikacijos numerį) **B** parduoda prekes be PVM Danijos prekiautojui, ir siunčia deklaraciją į atitinkamas Belgijos institucijas. Gamintojas **B** turi įrodyti, kad prekės iš tiesų buvo išvežtos iš Belgijos.

Gamintojas **B** perka žaliavas iš **L** be PVM. Jis turi deklaruoti ir išskaičiuoti PVM pagal Belgijoje taikomus tarifus.

Jei aukščiau paminėtos sąlygos tiekimui Bendrijos viduje nėra patenkintos (pavyzdžiui, jei klientas nepateikia PVM registracijos numerio), tiekėjas įpareigotas mokėti PVM pagal savo šalies tarifus.

Kai registruoti pardavėjai parduoda prekes neregistruotiems asmenims kitose valstybėse narėse, prekės apmokestinamos PVM pagal pardavėjo šalies tarifus.

Tačiau yra išimčių:

Naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės apmokestinamas pirkėjo šalyje, nepriklausomai ar įsigijo fizinis, ar juridinis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ar nevykdamas ekonominės veiklos, taip pat nepriklausomai iš kokio asmens įsigijo: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.³⁹

Tiekėjas tiekia prekes, kurios turi būti surenkamos arba instaliuojamos kitoje valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje. Tai tiekėjas turi registruotis PVM mokėtoju valstybėje narėje, į kurią buvo tiekiamos tokios prekės ir mokėti PVM.⁴⁰

Nuotolinė prekyba vieningoje rinkoje vyksta tada, kai tiekėjas vienoje ES valstybėje narėje parduoda prekes asmeniui kitoje ES valstybėje narėje, ir pastarasis neįsiregistravęs PVM mokėtoju savo šalyje bei tiekėjas yra atsakingas už prekių pristatymą. Tai būtų paštu ar telefonu užsakomos prekės arba tele – parduotuvės. O taip pat bet kokia kita prekyba, kai prekės yra gabenamos klientui, esančiam kitoje valstybėje narėje.

Tiekėjas valstybėje narėje L, nuotolinės prekybos būdu parduodantis prekes klientams kitoje ES valstybėje narėje, neįregistruotiems PVM mokėtojais savo valstybėje, turi mokėti PVM valstybėje narėje L, kol pardavimų vertė pasiekia toje valstybėje narėje taikomą slenkstį (*l'entelè*). Kai tiekėjo pardavimų vertė viršija slenkstį kitoje ES valstybėje narėje, tiekėjas yra įpareigotas įsiregistruoti toje ES valstybėje narėje ir mokėti PVM pagal minėtoje valstybėje narėje taikomus tarifus.⁴¹

³⁹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴¹ Ten pat.

Nuotolinės prekybos būdu parduodamų per kalendorinius metus prekių maksimali vertė⁴²

Valstybė narė	Specialios schemos nuotolinei prekybai taikymo slenksčiai	
	Nacionalinė valiuta	Eurais
Belgijos Karalystė		35 000
Čekijos Respublika		35 000
Danijos Karalystė	280 000 DKK	37 528
Vokietijos Federacinė Respublika		100 000
Estijos Respublika	550 000 EEK	35 151
Graikijos Respublika		35 000
Ispanijos Karalystė		35 000
Prancūzijos Respublika		100 000
Airija		35 000
Italijos Respublika		27 889
Kipro Respublika	20 000 CY Svarai	34 220
Latvijos Respublika	24 000 LVL	36 952
Lietuvos Respublika	125 000 LTL	36 207
Liuksemburgo Didžioji Karalystė		100 000
Vengrijos Respublika	8 500 000 HUF	32 000
Nyderlandų Karalystė		100 000
Austrijos Respublika		100 000
Lenkijos Respublika		35 000
Portugalijos Respublika		31 424
Slovėnijos Respublika		35 000
Slovakijos Respublika		35 000
Suomijos Respublika		35 000
Švedijos Respublika	320 000 SEK	35 809
Jungtinė Karalystė	70 000 GBP	109 598

Jei atitinkamas slenkstis nėra viršijamas, tiekėjas gali pasirinkti PVM mokėti toje ES valstybėje narėje, į kurią parduoda prekes nuotolinės prekybos būdu.

Nuotolinės prekybos pavyzdys:

Lietuva	Belgija
Lietuvos įmonė L parduoda prekes privačiam asmeniui Belgijoje B	Privatus asmuo Belgijoje perka prekes iš Lietuvos įmonės L
Prekės yra transportuojamos asmeniui B asmens L vardu	
Prekių pervežimas L	

⁴² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas

Išimtis. Bet kuris tiekėjas, kuris per atstumą pardavinėja akcizo mokesčiu apmokestinamas prekes į kitą valstybę narę, turi užsiregistruoti toje valstybėje narėje, kadangi nuotolinė prekyba akcizo mokesčiu apmokestinamomis prekėmis visada bus apmokestinama PVM toje ES valstybėje narėje, į kurią prekės siunčiamos.

Prekes siunčia arba perveža tiekėjas asmeniui kitoje valstybėje narėje: jei PVM būtų taikomas toje valstybėje narėje, kurioje perkama, prekės būtų perkamos paštu prekiaujančių įmonių ar bendrai tele – parduotuvių pagalba toje valstybėje, kur taikomi žemiausi tarifai.

Kaip išimtis pagrindinei taisyklei, susijusiai su prekių tiekimo vieta (tiekimo vieta yra kur pervežimas ar persiuntimas prasideda), nuotolinės prekybos atvejais tiekimo vieta laikoma ta vieta, kurioje prekės yra tuo metu, kai persiuntimas ar pervežimas pirkėjui pasibaigia. Ši taisyklė (išskyrus pardavimus, kurie neviršija tam tikrų slenksčių) yra taikoma nuotolinei prekybai su individualiais neapmokestinamais asmenimis, ūkininkais, kuriems nustatytas pastovus mokestis, apmokestinamais asmenimis, kurie neturi teisės į mokesčių grąžinimą ir neapmokestinamais asmenimis.

Šios pirkėjų kategorijos, išskyrus individualius neapmokestinamus asmenis, gali pasirinkti normalių įsigijimų Bendrijos viduje taisyklių taikymą arba šios normalios taisyklės gali tapti privalomos – kai pirminių Bendrijos viduje vertė per einamuosius kalendorinius metus viršija slenkstį, kurį nustato kiekviena valstybė narė. Minėtas slenkstis negali būti mažesnis nei 10 000 eurų.

Su nuotoline prekyba susijusios nuostatos numatė išimtį, kuri teigia, kad tiekimas laikomas vykstančiu valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas prasideda, jei bendra apmokestinamo asmens nuotolinių pardavimų vertė į tą pačią valstybę narę neviršija 100 000 eurų einamaisiais metais. Valstybės narės gali pasirinkti apriboti slenkstį iki 35 000 eurų. Ši taisyklė tampa sudėtingesnė dėl nuostatos, kad apmokestinamas asmuo, dalyvaujantis nuotolinėje prekyboje, gali rinktis apmokestinimą toje valstybėje narėje, kurioje pervežimas ar persiuntimas pasibaigia.

PVM grąžinimas užsienio įmonėms

Jei įmonė registruota pridėtinės vertės mokesčiui Europos Sąjungos valstybėje narėje, ir perka prekes ar paslaugas kitoje ES valstybėje narėje, gali būti, kad turės mokėti PVM toje šalyje, kur perka. Pavyzdžiui, dalyvavimas prekybos mugėje kitoje valstybėje narėje. Tačiau yra galimybė atgauti dalį sumokėto mokesčio.

Pridėtinės vertės mokestis gali būti sumažintas įmonėms tik tuomet, jei jos turi teisę į indėlio mokesčio išskaičiavimą. Būtina sąlyga yra ta, kad prekės ar paslaugos būtų įgytos iš kitos kompanijos, o ne iš besikreipiančiam asmeniui priklausančios įmonės.

Aštuntoji Tarybos direktyva detaliai reglamentuoja:

Direktyva galioja tuomet, jei apmokestinamas asmuo per ne mažiau kaip trijų mėnesių laikotarpį ar ne daugiau kaip per vienerius kalendorinius metus, ar per mažiau nei trijų mėnesių laikotarpį, kai pastarasis laikotarpis reprezentuoja likusius kalendorinius metus, yra:

- neturėjęs toje šalyje: - nei vietos savo ekonominei veiklai, nei fiksuotos įstaigos, iš kurios verslo sandoriai būtų vykdomi; - jei tokia vieta ar fiksuota įstaiga egzistuoja, savo nuolatinės gyvenamosios vietos ar vietos tinkamos normaliai gyventi;
- netiekė prekių ir netiekė paslaugų toje šalyje, išskyrus: - transporto paslaugas ir joms pagalbines paslaugas; - paslaugas tais atvejais, kai mokestis yra mokamas to asmens, kuriam jos teikiamos.

Valstybės narės grąžina dalį mokesčių apmokestinamiems asmenims:

- PVM apmokestintų paslaugų ar kilnojamojo turto atvejais, jei tiekėjai yra kiti apmokestinami asmenys šalies teritorijoje;
- PVM apmokestintų prekių importavimo į šalį atveju, jei minėtos prekės yra būtinos įmonės veiklai ar klientui teikiamų apmokestinamų paslaugų atveju.

Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris

Privatiems asmenims kilmės principu paremtas apmokestinimas išlieka pagrindiniu bendros PVM sistemos principu, o prekybai tarp įmonių valstybėse narėse pagrindinis principas – apmokestinimo vietoje. Viena iš sąlygų neapmokestinamam tiekimui Bendrijos viduje yra PVM identifikacijos numeris. Pridėtinės vertės mokesčio identifikacijos numeris siekia užtikrinti, kad PVM reglamentai, susiję su Europos Sąjungoje tiekiamomis ir transportuojamomis prekėmis, taikomi teisingai. Tiekėjo PVM identifikacijos numeris turi būti visuose važtaraščiuose. Įplaukų už mokesčius įstaigos yra atsakingos už PVM numerių paskyrimą. Eksportuotojams eksportuojamos prekės į kitas ES valstybes nars nebus apmokestinamos tik tuo atveju, jei pirkėjas pateiks savo PVM identifikacijos numerį. Tiekėjas turi patikrinti pirkėjo PVM identifikacijos numerio galiojimą. Siekiant protokoluoti prekybą Bendrijos viduje, kiekvienas verslininkas privalo pateikti taip vadinamą "ES pardavimų sąrašą"

už įplaukas atsakingoms institucijoms, kuriame turi būti išvardintos nuo mokesčių atleistos prekės, kurias įmonė tiekia kitoms valstybėms narėms.⁴³

3.2. EUROPOS SAJUNGOS ACQUIS⁴⁴ ATITINKANČIŲ NUOSTATŲ PERKĖLIMAS Į PVM REGLAMENTUOJANČIUS LIETUVOS TEISĖS AKTUS

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos.⁴⁵

2001 m. gegužės mėn. Vyriausybė patvirtino Mokesčių sistemos koncepciją, kurios vienas svarbiausių tikslų – suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*. Koncepcijos tikslas – nubrėžti būsimos mokesčių sistemos gaires, jos reformavimo kryptis, siekiant sukurti mokesčių sistemą, skatinančią sparčią ekonomikos raidą, užtikrinančią stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, taip pat mokesčių teisės aktų suderinamumą su ES *acquis*⁴⁶.

Koncepcija apibrėžia pagrindinius Mokesčių sistemos principus (teisingumo; lygybės; neutralumo; aiškumo; viešumo; administravimo; veiksmingumo), kuriuos turi atitikti mokesčių sistema. Taip pat nustato reformuotai mokesčių sistemai keliamus uždavinius (mažinti mokesčių našta; atsisakyti neefektyvių apmokestinimo priemonių; užtikrinti reikiamas biudžeto pajamas valstybės ir savivaldos funkcijoms įgyvendinti; suderinti mokesčių teisinę bazę su ES *acquis*; nustatyti efektyvius mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimo būdus bei mokesčių mokėtojų teisių apsaugą; suteikti savivaldybių taryboms daugiau teisių spręsti klausimus, susijusius su mokesčiais įskaitomais į savivaldybių biudžetus).

Acquis sudaro Europos Bendrijos Sutarties 90 – 93 straipsniai, taip pat virš 110 ES teisės aktų, iš kurių apie 70 susiję tik su tam tikrų išimčių ar teisių atskiroms šalims – narėms suteikimu, o likusi dalis reikalauja įgyvendinimo nacionalinėje teisėje. Dalis Lietuvoje galiojančių teisės aktų, reglamentuojančių mokesčius, atitinka *acquis*. Likusi dalis suderinta iki narystės ES datos, išskyrus nuostatas dėl kurių prašoma išlygų ir pereinamųjų laikotarpių.⁴⁷

ES *acquis* PVM srityje sudaro 80 teisės aktų, kurių svarbiausia yra Tarybos direktyva 77/388/EEB “Dėl šalių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių harmonizavimo – bendroji PVM

⁴³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.

⁴⁴ *Acquis* – teisės įgytis.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.

⁴⁶ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) //

<http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

sistema: vieningas vertinimo pagrindas (Šeštoji direktyva)”, kuri reglamentuoja PVM objektą, taikymo principus, nustato privalomų lengvatų sąrašą, tarifų ribas, PVM atskaitos skaičiavimo principus, taip pat mokėtojų prievolės ir pan. Lietuvoje apmokestinimą PVM reglamentavo 1993 m. priimtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir jo lydimieji aktai. Įstatymas buvo parengtas vadovaujantis ES normine baze ir ES valstybių praktika, todėl dauguma Tarybos direktyvos 77/388/EEB ir kitų direktyvų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatų buvo taikoma ir pagal galiojančius įstatymus. Įstatymas buvo pildomas ir taisomas, kad kuo labiau atitiktų ES *acquis* PVM srityje.⁴⁸

Tęsiant mokesčių sistemos reformą buvo rengiamas PVM įstatymo naujos redakcijos projektas, kuriame numatoma toliau įgyvendinti ES *acquis* nuostatų reikalavimus šioje srityje. Projektas parengtas remiantis Tarybos direktyvos 77/388/EEB struktūra, siekiant išvengti netikslumų. Įstatymo projekte numatyta įgyvendinti svarbias ES *acquis* procedūras – apmokestinimo prie šaltinio (“reverse charge”) mechanizmą, taikomą apmokestinant už šalies ribų įsikūrusių subjektų veiklą (dažniausiai paslaugas) šalies ribose, taip pat PVM grąžinimo PVM mokėtojams – nerezydentams mechanizmą, kaip tai numatyta Tarybos direktyvose 86/560/EEB ir 79/1072/EEB. Taip pat numatoma įdiegti PVM grąžinimo nerezydentams – fiziniams asmenims (“VAT – refund”) schemą.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas](#) Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi. Šio įstatymo 2 priede pateikti Europos Sąjungos teisės aktai, su kuriais suderintos PVM įstatymo nuostatos.⁴⁹

2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas [Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas](#) Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.⁵⁰

Integruojantis į Europos ekonominę erdvę PVM įstatyme buvo patvirtinti du lengvatiniai PVM tarifai – 5 proc. ir 9 proc. Todėl kai kuriom prekėm ir paslaugom, kurios anksčiau nebuvo apmokestinamos, dabar taikomas standartinis arba lengvatinis tarifas. Tokie pasikeitimai neigiamai įtakojo namų ūkius, nes pagrindinių prekių ir paslaugų kainos kilo. Keleivių vežimo paslaugos, knygos, laikraščiai, žurnalai, vaistai ir kitos pirmo būtinumo prekės

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505.

ir paslaugos apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. tarifu, o gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugos, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis – 9 proc. tarifu.

3.3. PVM MOKESČIO TARIFŲ IR LENGVATŲ ES ŠALYSE BEI LIETUVOJE PALYGINIMAS

ES yra sukurta bendra rinka, tačiau harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse šiuo mokesčiu apmokestinamos nevienodos prekių grupės, skirtingi tarifai, lengvatos, o tai įtakoja galutinę prekės ar paslaugos kainą, mokamą vartotojo. Valstybėse narėse vartotojai už tą patį produktą moka skirtingą kainą, kuri priklauso nuo mokesčio dydžio taikomo toje valstybėje. Tai sudaro nuo 0 iki 25 proc. dydžio produkte.

PVM tarifus nustato pačios valstybės narės, tačiau standartinis tarifas, taikomas prekių ir paslaugų tiekimui bei prekių importavimui, turi būti vienodas, siekiant, kad būtų laikomasi neutralumo reikalavimų. Valstybėms narėms leidžiama taikyti padidintus ar sumažintus tarifus tam tikroms prekių kategorijoms, jei tokie tarifai yra nustatyti, kad būtų įmanomas pilno indėlio mokesčio išskaičiavimas.

1992 m. buvo priimta direktyva dėl PVM tarifų suderinimo. Ši direktyva, numatanti minimalių tarifų sistemą, sąlygojo tai, kad nuo 1993 m. sausio 1 d. standartinis tarifas negali būti nustatytas mažesnis nei 15%. Vis dėlto, valstybėms narėms buvo suteikta galimybė taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus – 5% ar didesnius – tam tikroms prekių ir paslaugų kategorijoms (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas, dėl teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas). Buvo numatyti kai kurie pereinamieji suvaržymai, siekiant atsižvelgti į ypatingas situacijas.

Žemiausias standartinis PVM tarifas yra Liuksemburge ir Kipre (po 15 proc.), Ispanijoje ir Vokietijoje (po 16 proc.), didžiausias – Danijoje ir Švedijoje (po 25 proc.), Suomijoje ir Lenkijoje (po 22 proc.) (*Priedas Nr. 1*). Tuo tarpu Lietuvoje PVM mokesčio tarifas yra 18 proc.

Apmokestinant PVM, mokesstinės lengvatos dažniausiai taikomos maisto, farmacijos ir medicinos gaminiams, o kai kuriose ES valstybėse narėse – pramonės produkcijai, drabužiams, avalynei (*Priedas Nr. 2*). Tai yra pirmo būtinumo prekės ir paslaugos, be kurių namų ūkiai negali išgyventi. Šiems produktams yra skiriama daugiausiai išlaidų ir lengvatų panaikinimas pasmerktų visuomenę skurdiui, pragyvenimo lygio mažėjimui.

Remiantis teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašu (Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB H priedas) palyginsime valstybėse narėse taikomas lengvatas.

1 kategorija. Maisto produktų kategorijai lengvatinius tarifus taiko ne visos ES valstybės narės, t.y. Danija, Estija, Vengrija, Slovakija. Dauguma šalių maisto produktus apmokestina standartiniais ir lengvatiniais tarifais. Taip pat yra valstybės narės, kurios maisto produktams taiko tik lengvatinius tarifus (Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Austrija, Suomija, Čekija, Malta, Lenkija, Slovėnija). Pabrėžtina, kad Malta taiko 0 proc. tarifą maisto produktams, 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią 17 proc. lengvatinį tarifą naudoja Suomija. Tuo tarpu Lietuvoje šios prekės apmokestinamos lengvatiniu 5 proc. ir standartiniu 18 proc. tarifu.

2 kategorija. Vandens tiekimo apmokestinimui valstybės narės taiko arba standartinius, arba lengvatinius tarifus. Tarifai labai skirtingi – nuo 0 iki 25 proc. Jungtinė Karalystė ir Malta šią paslaugą apmokestina 0 proc. tarifu. Tuo tarpu Danija taiko standartinį 25 proc. tarifą, o Lietuva – 18 proc. standartinį tarifą.

3 kategorija. Farmacijos gaminiai 0 proc. tarifu apmokestinami Airijoje, Kipre ir Maltoje. Suomija, Čekija, Estija, Latvija, Lietuva, Vengrija, Lenkija ir Slovėnija vaistams taiko sumažintus PVM tarifus nuo 5 iki 8,5 proc. Danija, Vokietija, Austrija ir Slovakija apmokestina standartiniais tarifais, o likusios 10 ES valstybių narių taiko mišrius PVM tarifus.

4 kategorija. Medicinos įrangai, kuri skirta neįgaliesiems, lengvatinius tarifus taiko tik trys ES valstybės narės: Čekija (5 proc.), Lenkija (7 proc.) ir Jungtinė Karalystė (5 proc.). Visos kitos šalys taiko ir sumažintus, ir standartinius PVM tarifus, išskyrus Daniją, Austriją, Suomiją, Švediją, Malta ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais. Lietuvoje taip pat taikomi du 5 ir 18 proc. PVM tarifai.

5 kategorija. Keleivių ir jų bagažo gabenimo paslaugos yra ne PVM objektas tik Airijoje. 0 proc. PVM tarifu šios paslaugos apmokestinamos Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Maltoje. Latvijoje ir Vengrijoje šioms paslaugoms netaikomos lengvatos ir jos apmokestinamos standartiniais tarifais. Tuo tarpu kitos ES valstybės narės naudoja ir standartinius, ir lengvatinius PVM tarifus (taip pat ir Lietuva).

6 kategorija. Spaudos leidinių, išskyrus reklamos tikslams, tiekimas dažniausiai apmokestinamas sumažintais tarifais, kurių dydis nuo 3 proc. Liuksemburge iki 13,5 proc. Airijoje. Lietuvoje taikomas lengvatinis 5 proc. tarifas. Tik viena valstybė narė – Jungtinė Karalystė apmokestina 0 proc. tarifu leidinių tiekimą. Ir tik viena valstybė narė – Slovakija taiko standartinį 19 proc. tarifą tiekiamoms knygoms, laikraščiams, žurnalams.

7 kategorija. Teatrų, mugių, koncertų, muziejų ir pan. lankymas sumažintais PVM tarifais apmokestinamas tik keliuose valstybėse narėse, t.y. Graikijoje, Čekijoje. Kitose valstybėse narėse taikomi mišrūs PVM tarifai. Tačiau Danijoje, Jungtinėje Karalystėje, Lietuvoje, Vengrijoje, Maltoje ir Slovakijoje tokių renginių lankymui lengvatos netaikomos. Transliavimo

paslaugos dažniausiai apmokestinamos standartiniais tarifais, bet kai kuriose valstybėse narėse nacionalinė televizija ir radijas neapmokestinami PVM arba apmokestinami lengvatiniais tarifais, pavyzdžiui Čekijoje, Vangrijoje, Slovėnijoje, Slovakijoje.

8 kategorija. Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų paslaugos neapmokestinamos Danijoje, Suomijoje ir Latvijoje. Sumažintus 7 proc. PVM tarifus taiko Vokietija, Ispanija, Lenkija; 3 proc. – Liuksemburgas; 5 proc. – Kipras ir Čekija; 5,5 proc. – Prancūzija; 6 proc. – Švedija; 8,5 proc. – Slovėnija; 9 proc. – Graikija. Standartiniais mokesčio tarifais atlikėjų paslaugas apmokestina Airija ir Portugalija (21 proc.); Italija ir Vengrija (20 proc.); Slovakija (19 proc.); Estija, Lietuva ir Malta (18 proc.); Jungtinė Karalystė (17,5 proc.). Kitos valstybės narės taiko mišrius tarifus.

9 kategorija. Gyvenamųjų namų statyba, tiekimas, rekonstrukcija neapmokestinama tik Maltoje. Dauguma valstybių narių taiko standartinius mokesčio tarifus, nors tai yra viena iš socialinės politikos dalių, kuriai taikoma lengvata. Bet tarp 25 ES valstybių narių yra, kurios apmokestina sumažintais tarifais šias paslaugas, t.y. Belgija, Graikija, Ispanija, Airija, Italija, Portugalija, Čekija, Lietuva, Lenkija ir Slovėnija.

10 kategorija. Žemės ūkio produkcija apmokestinama įvairiais mokesčio tarifais: standartiniais (15 – 25 proc.) ir lengvatiniais (3 – 15 proc.). Ne visiems žemės ūkio produktams valstybė narė taiko vienodą lengvatinį ar standartinį tarifą. Mažiausias 3 proc. sumažintas tarifas yra taikomas Lenkijoje. Tuo tarpu Lietuvoje ši produkcija apmokestinama lengvatiniu 5 ir standartiniu 18 proc. PVM tarifu.

11 kategorija. Beveik visos valstybės narės viešbučių ir apgyvendinimo paslaugoms taiko sumažintus PVM tarifus (įskaitant ir Lietuvą), išskyrus Daniją, Vokietiją, Jungtinę Karalystę, Vengriją ir Slovakiją, kurios apmokestina standartiniais tarifais.

12 kategorija. Sporto renginių lankymas neapmokestinamas tik Airijoje. Sumažintus mokesčio tarifus taiko Belgija, Graikija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Latvija, Lenkija, Švedija. Mišrius tarifus, t.y. ir standartinius, ir lengvatinius taiko Vokietija ir Ispanija (atitinkamai 16 ir 7 proc.), Italija (atitinkamai 20 ir 10 proc.). Likusios valstybės narės šias paslaugas apmokestina standartiniu PVM tarifu (taip pat ir Lietuva).

13 kategorija. Sporto infrastruktūra daugumoj valstybių narių apmokestinama standartiniu tarifu. Tačiau Belgija, Graikija, Airija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Suomija, Švedija, Čekija, Lenkija, Slovėnija taiko sumažintus mokesčio tarifus. Lietuvoje naudojimasis sporto infrastruktūra apmokestinamas standartiniu 18 proc. tarifu.

14 kategorija. Labdaros ir paramos organizacijų, kurios pripažintos valstybių narių, tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos neapmokestinamos tik kai kuriose valstybėse narėse, t.y. Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Estijoje, Kipre, Latvijoje, Vengrijoje ir Maltoje. Taip

pat yra šalių, kurios tokiom prekėm ir paslaugom taiko standartinius mokesčio tarifus (Danija, Prancūzija, Nyderlandai, Portugalija, Švedija, Lietuva, Slovakija). Kitos ES valstybės narės taiko sumažintus 5 –9 proc. tarifus.

15 kategorija. Laidojimo ir kremacijos paslaugos neapmokestinamos mokesčiu Danijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje, Suomijoje, Švedijoje, Jungtinėje Kralystėje. Mažiausią 3 proc. lengvatinį tarifą taiko Liuksemburgas, o didžiausią – 21 proc. – Airija. Lietuvoje šioms paslaugoms taikomas standartinis 18 proc. PVM tarifas.

16 kategorija. Medicinines ir dantų priežiūros paslaugas standartiniu PVM tarifu apmokestina Airija (21 proc.) ir Nyderlandai (19 proc.). Dauguma valstybių narių šių paslaugų apskritai neapmokestina, t.y. Danija, Italija, Suomija, Švedija, Jungtinė Karalystė, Kipras, Baltijos šalys, Vengrija, Malta, Slovėnija ir Slovakija. Kitos šalys taiko sumažintus mokesčio tarifus.

17 kategorija. Gatvių valymo, šiukšlių rinkimo ir nuotekų valymo paslaugos apmokestinamos vienoje šalyse standartiniais tarifais, kitose – lengvatiniais. Didžiausią standartinį 25 proc. tarifą taiko Danija, o mažiausią 3 proc. lengvatinį – Liuksemburgas. Lietuvoje šios paslaugos apmokestinamos 18 proc. PVM tarifu.

3.4. INTEGRACIJOS Į EUROPOS SAJUNGĄ SĄLYGOTI APMOKESTINIMO AKCIZAIS POKYČIAI LIETUVOJE

Europos Sąjungoje apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų.

ES *acquis* akcizų srityje sudaro 24 ES teisės aktai. Pagrindinis ES norminis dokumentas, reglamentuojantis akcizo taikymą akcizais apmokestinamiems produktams, yra Tarybos direktyva 92/12/EEB. Akcizo taikymas ES remiasi akcizų “iššaldymo” akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemoje principu, kuris leidžia užtikrinti, kad mokestis yra taikomas toje šalyje, kurioje akcizais apmokestinamos prekės iš šios sistemos išleidžiamos galutiniam vartojimui.⁵¹

Lietuvoje apmokestinimą akcizais reglamentavo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. I-429⁵², kuris buvo priimtas 1994 m. balandžio 12 d. ir galiojo nuo 1994 m. balandžio 22 d. iki 2002 m. birželio 30 dienos. Akcizų objektas iš esmės atitiko direktyvas, reglamentuojančias alkoholio, tabako ir naftos produktų apmokestinimą akcizais. ES teisės aktų akcizų srityje

⁵¹ Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19

⁵² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.

neatitiko įstatymo nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistema ir akcizų tarifai taikomi atskiroms prekėms.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas Nr. IX-569⁵³, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas. Tačiau į įstatymą nebuvo perkeltos nuostatos, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare bei tam tikras nuostatas dėl akcizų tarifų suderinimo. Iki šio įstatymo įsigaliojimo Lietuvoje buvo apmokestinama 11 akcizo objektų: alus ir vynas, distiliuotas spiritas, apdorotas tabakas, kuras, tepalai, šokoladas ir maisto produktai, turintys kakavos, kava, bižuterija ir jos dalys iš tauriųjų metalų, prabangūs automobiliai, elektros energija, erotiniai ir smurtiniai spaudiniai.⁵⁴ Taigi daugybės produktų, už kuriuos iki liepos 1 d. buvo skaičiuojamas akcizas, naujajame akcizų įstatyme nebeliko, tačiau nuo šios datos įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai: Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas Nr. IX-728⁵⁵ ir Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas Nr. IX-896⁵⁶, kurių nuostatos adekvačios senojo, iki birželio 30 d. galiojusio, akcizų įstatymo nuostatoms.⁵⁷ Šie įstatymai galiojo iki įstojimo į Europos Sąjungą. Jais buvo siekiama neprarasti dalį pajamų mokamų į biudžetą ir atitikti ES teisės aktus dėl akcizų. Iki įstojimo į ES, Lietuva turėjo rasti būdus, kaip kompensuoti negautas pajamas. Pavyzdžiui, cukrinių runkelių augintojai buvo remiami iš valstybės lėšų, todėl pajamos surinktos remiantis priimtu cukraus mokesčio įstatymu, palaikydavo biudžeto balansą. Priėmus akcizų įstatymą buvo siekiama leisti laisvai judėti akcizais apmokestinamoms prekėms iki jų pateikimo galutiniam vartotojui, nesumokėjus akcizų, kad mokesčio mokėtojams reikėtų mažiau apyvartinių lėšų. Taip pat buvo siekiama sudaryti sąlygas Lietuvoje sukurti akcizais apmokestinamų sandėlių sistemą, kuri po kiek laiko turėjo būti integruota į bendroje rinkoje veikiančią analogiškų sandėlių sistemą. Integruojantis į ES tai pat buvo siekiama suvienodinti akcizų apskaičiavimo principus, taikomas lengvatas.⁵⁸

Lietuvai integruojantis į ES 2004 m. sausio 29 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. IX-1987⁵⁹, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Naujasis akcizų įstatymas skiriasi nuo buvusiojo akcizų įstatymo ir atitinka ES apmokestinamuosius objektus, privalomus pagal ES asquis, t.y. akcizais apmokestinama alkoholis, apdorotas tabakas, energetiniai produktai ir elektros energija. Šis įstatymas galutinai

⁵³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.

⁵⁴ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 236.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.

⁵⁷ Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8, P. 97.

⁵⁸ Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2, P. 66.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.

perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo akcizais tvarką, nuostatas, išskyrus nuostatas, kurių perkėlimui Lietuva yra gavusi pereinamąjį laikotarpį.

Akcizų objektas. Akcizais yra apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- apdorotas tabakas;
- energetiniai produktai;
- elektros energija;
- akmens anglis, koksas ir lignitas.

Tačiau dėl elektros energijos, akmens anglių, kokso ir lignito apmokestinimo Lietuva gavo pereinamąjį laikotarpį – akmens anglis, koksas ir lignitas bus apmokestinti nuo 2007 m. sausio 1 d., elektros energija – nuo 2010 m. sausio 1 d.

3.5. ATSKIROSE ES ŠALYSE IR LIETUVOJE TAIKOMI AKCIZŲ TARIFAI

Akcizų mokesčiai ES šalyse labai skirtingi. Tai reiškia, kad akcizo mokesčiai turi didelę įtaką kainoms, ir jų vaidmuo ekonomikoje išties svarbus. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai ES valstybėse narėse smarkiai veikia konkurenciją bendroje rinkoje.

Akcizų apmokestinimo vienetai yra tik natūriniai, išskyrus cigaretėms taikomą kombinuotą akcizo tarifą, kurio vienas iš elementų yra vertybinis. Akcizų mokesčio tarifų dydžiai yra individualūs kiekvienai prekių rūšiai ir nustatomi absoliučia suma prekės kiekiui arba svorio bei tūrio vienetui. Akcizo objektai matuojami hektolitrais, kilogramais, tonomis.

Nors ES teisės aktuose kiekvienai gaminių grupei nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai ir kitos Direktyvos Nr. 92/12/EEB įgyvendinimo priemonės, tačiau akcizų dydžiai pastaruoju laikotarpiu atskirose valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi.⁶⁰

Darbe išnagrinėta keletas akcizais apmokestinamų prekių iš visų prekių grupių, t.y. alus, vynas, benzinai, cigaretės, cigarai ir cigarilės (2 – 6 lentelės). Šių prekių nagrinėjimas pasirinktas todėl, kad daugiausiai vartojamos ir jų kainų pasikeitimas tiesiogiai įtakoja vartojimo išlaidas. Namų ūkiai kai kurių prekių vartojimo gali atsisakyti arba dalinai sumažinti, tačiau yra prekių, kurių vartotojas negali atsisakyti, pavyzdžiui, degalai. Šių prekių kainų didėjimas neigiamai įtakoja vartotojus, nes brangstant prekei, jie vistiek ją pirks.

⁶⁰ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 166.

Alaus akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶¹

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas už hektolitrą / laipsnį pagal Platono vienetų skalę galutinio produkto	Akcizo tarifas už hektolitrą / alkoholio laipsnį gatavo produkto
ES	0,748	1,87
Belgija	1,7105	
Čekija	0,81	
Danija		6,82
Vokietija	0,787	
Estija		3,71
Graikija	1,13	
Ispanija	0,91	
Prancūzija		2,6
Airija		19,87
Italija	2,35	
Kipras		4,89
Latvija		1,87
Lietuva		2,03
Liuksemburgas	0,7933	
Vengrija	2,015	
Malta	0,746	
Nyderlandai	5,5 – 31,4	
Austrija	2	
Lenkija	1,75	
Portugalija	8,1 – 22,7	6,46
Slovėnija		6,86
Slovakija	1,29	
Suomija		19,45
Švedija		15,79
Jungtinė Karalystė		19,5

2 lentelės duomenys dar kartą patvirtina, kad akcizų tarifai valstybėse narėse yra skirtingi. Daugelyje jų (Airijoje, Suomijoje, Jungtinėje Karalystėje, Nyderlanduose ir Portugalijoje) net 10 kartų didesnis mokesčio dydis, nei Europos Sąjungoje numatytas minimalus dydis. Tik Čekijoje, Vokietijoje, Ispanijoje, Prancūzijoje, Latvijoje, Lietuvoje ir Liuksemburge taikomi akcizai alui šiek tiek labiau atitinka ES minimalų tarifą. Tačiau vienintelė Malta nesiekia minimalaus ES nustatyto akcizo tarifo. Taip pat daugelyje šalių yra taikomos lengvatos, priklausomai nuo pagaminto kiekio arba alkoholio koncentracijos produkte. Mokesčio tarifas gali būti sumažintas iki 50 proc.

⁶¹ Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Vyno akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶²

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas neputojančiam vynui už produkto hektolitrą	Akcizo tarifas putojančiam vynui už produkto hektolitrą
ES	0	0
Belgija	47,0998	161,1308
Čekija	0	79,06
Danija	82,28 – 123,28	123,28 – 164,29
Vokietija	0	136
Estija	66,47	66,47
Graikija	0	0
Ispanija	0	0
Prancūzija	3,4	8,4
Airija	273	546,01
Italija	0	0
Kipras	0	0
Latvija	43,1	43,1
Lietuva	43,44	43,44
Liuksemburgas	0	0
Vengrija	0	45,48
Malta	0	0
Nyderlandai	59,02	201,24
Austrija	0	0
Lenkija	34,71	34,71
Portugalija	0	0
Slovėnija	0	0
Slovakija	0	61,77
Suomija	212	212
Švedija	237,2	237,2
Jungtinė Karalystė	253,19	324,32

Panaši situacija pastebima ir apmokestinant akcizo mokesčiu ES valstybėse narėse vyną (3 lentelė). ES taikomas minimalus tarifas putojančiam ir neputojančiam vynui yra 0 eurų. Tačiau Airija putojančiam vynui taiko net 546 eurų mokesčio tarifą už hektolitrą. Didžiausią neputojančiam vynui tarifą – 253 eurus – taiko Jungtinė Karalystė. Vyno neapmokestina Graikija, Ispanija, Italija, Kipras, Liuksemburgas, Malta, Austrija, Portugalija ir Slovėnija. Bet yra šalių, kurios apmokestina arba putojantį, arba neputojantį vyną: Čekija, Vokietija, Vengrija, Slovakija. Nors Prancūzija yra viena iš vynu gamintojų, bet taiko arčiausiai minimalių ES tarifų

⁶² Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

dydžius: neputojančiam vynui – 3,4 eurai ir putojančiam vynui – 8,4 eurai. Dažniausiai lengvatos yra taikomos nedidelės alkoholio koncentracijos turintiems vynams.

4 lentelė

Benzino akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶³

Valstybė narė	Standartiniai tarifai, eurai	
	Akcizo tarifas benzinui, turinčiam švino, už toną produkto	Akcizo tarifas bešviniam benzinui už toną produkto
ES	421	359
Belgija	551,8110	592,1877 – 607,0613
Čekija	463,22	400,04
Danija	594,18	507,75
Vokietija	721	654,5 – 669,8
Estija	421,73	287,54
Graikija	360	313 – 342
Ispanija	428,79	395,69 – 426,92
Prancūzija	639,6	589,28 – 639,6
Airija	553,04	442,68 – 547,79
Italija	564	564
Kipras	422,79	305,01
Latvija	403,68	275,82
Lietuva	560,13	381,72
Liuksemburgas	494,1533	442,0946
Vengrija	446,04	412,93 – 446,04
Malta	523,18	474,26
Nyderlandai	744	668,1
Austrija	489 – 504	417 – 432
Lenkija	466,31	356,05
Portugalija	620	557,95
Slovėnija	421,83	359,88
Slovakija	463,3	398,095
Suomija	614,1	587,6
Švedija	611,26	366,33 – 539,29
Jungtinė Karalystė	826,47	406,68 – 738,09

Remiantis 4 lentelės duomenimis taikomi akcizo tarifai benzinui valstybėse narėse labai įvairūs. Didžiausi tarifai bešviniam benzinui yra taikomi Jungtinėje Karalystėje (738,09), Nyderlanduose (668,1), Vokietijoje (669,8), Prancūzijoje (639,6). Be to benzinui, turinčiam švino, taip pat didžiausi tarifai taikomi Jungtinėje Karalystėje (826,47), Vokietijoje (721), Prancūzijoje (639,6). Mažiausius tarifus, kuire nesiekia ES minimalių tarifų, taiko Estija,

⁶³ Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duty_es-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Graikija, Kipras, Latvija. Lietuvoje taikomi tarifai bešviniam ir benzinui, turinčiam švino, atitinkamai yra 381,72 ir 560,13 eurų. Šiuo metu Lietuvoje, laikantis susisiekiimo ministro įsakymo, benzinas, turintis švino, nerealizuojamas.

5 lentelė

Cigarečių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁴

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už 1000 cigarečių, eurais	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	27 eurai arba ne mažiau 32 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	6,8914	53,76
Čekija	24,66	25
Danija	85,3	13,61
Vokietija	82,7	25,29
Estija	17,58	26
Graikija	5,1429	53,8265
Ispanija	8,2	57
Prancūzija	15,0723	57,97
Airija	133,39	18,32
Italija	6,01	54,74
Kipras	20,94	44,5
Latvija	10,92	14,8
Lietuva	13,76	15
Liuksemburgas	14,2214	47,14
Vengrija	27,45	27
Malta	17	51,4
Nyderlandai	72,97	20,52
Austrija	24,34	43
Lenkija	19,17	31,3
Portugalija	52,31	23
Slovėnija	14,91	43,4732
Slovakija	28,31	23
Suomija	15,13	50
Švedija	21,49	39,2
Jungtinė Karalystė	154,56	22

Cigarečių akcizai taikomi valstybėse narėse svyruoja nuo 5,1429 iki 154,56 eurų (5 lentelė). Didžiausi tarifai yra taikomi Jungtinėje Karalystėje, Airijoje, Danijoje, Vokietijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje. Tuo tarpu mažiausi – Graikijoje, Italijoje, Belgijoje, Ispanijoje,

⁶⁴ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Latvijoje. Vieninteliai prekei tabako gaminiams yra taikomas kombinuotas tarifas, kuris susideda iš specifinio ir vertybinio elemento. Didžiausią vertybinio elemento dalį į bendrą akcizą cigaretėms taiko Prancūzija (57,97 proc.), Ispanija (57 proc.), Italija (54,74 proc.), Graikija (53,8265 proc.), Belgija (53,76 proc.), Malta (51,4 proc.), o mažiausią – Danija (13,61 proc.), Latvija (14,8 proc.), Lietuva (15 proc.), Airija (18,32 proc.). Vykdydama įsipareigojimus ES Lietuva nuo kitų metų kovo 30 proc. padidins cigarečių akcizą.⁶⁵

6 lentelė

Cigarų ir cigarilių akcizai Europos Sąjungos valstybėse narėse 2006 metais⁶⁶

Valstybė narė	Kombinuotas tarifas (specifinis + vertybinis elementai)	
	Specifinis akcizo tarifas už kilogramą produkto, eurai	Vertybinis akcizo tarifas, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos
ES	11 eurų už kilogramą produkto arba 5 proc. mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius	
Belgija	0	5
Čekija	26,69	0
Danija	26,53	10
Vokietija	14	1,5
Estija	159,78	
Graikija	0	26
Ispanija	0	13,5
Prancūzija	0	27,57
Airija	196,41	0
Italija	0	23
Kipras	69,8	0
Latvija	15,8	
Lietuva	11,01	
Liuksemburgas	0	5
Vengrija		28,5
Malta	14,49	
Nyderlandai	0	5
Austrija	0	13
Lenkija	34,2	0
Portugalija	0	12
Slovėnija	0	5
Slovakija	36,03	
Suomija	0	22
Švedija	60,16	0
Jungtinė Karalystė	225,1	0

⁶⁵ Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).

⁶⁶ Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco //

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

Cigarams ir cigarilėms kombinuotąjį tarifą taiko tik Vokietija ir Danija (*6 lentelė*). Kitos valstybės narės pasirenka arba specifinį, arba vertybinį akcizo tarifą. Didžiausią specifinį tarifą taiko Jungtinė Karalystė, Airija, Estija, Kipras, Švedija. O didžiausią vertybinį – Vengrija, Prancūzija, Graikija, Italija, Suomija. Minimalų ES siūlomą akcizų tarifą naudoja Belgija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Lietuva.

Yra šalių, kuriose apmokestinami ir kiti produktai, pavyzdžiui: Belgijoje akcizų mokesčio objektas yra nealkoholiniai gėrimai, kava bei cukrus; Danijoje apmokestinamos motorinės transporto priemonės, “žaliuoju akcizo mokesčiu” – vartojimo prekės, kurios teršia aplinką arba kurios senka, kurių trūksta (vanduo, benzinas, elektra ir pan.); Ispanijoje – specialus akcizas taikomas naujoms ir naudotoms transporto priemonėms, daugelio laisvalaikio ir sportinių laivų, kurių denio ilgis didesnis nei 7,5 metro, motoriniams lėktuvams, kurių pakilimo masė didesnė negu 1550 kg, išskyrus dviratės ir triratės transporto priemonės, kurių variklio dalinis tūris mažesnis nei 125 kub. cm, neįgaliesiems skirtos transporto priemonės, automobiliai, kuriais mokoma vairuoti, taksi ir pan.; Liuksemburge – kava; Nyderlanduose – gaivieji gėrimai, cukrus; Suomijoje ir Švedijoje – saldainiai, gaivieji gėrimai ir kai kurie energijos šaltiniai: durpės, akmens anglis, gamtinės dujos, elektros energija; Vokietijoje – akcizai galioja cukrui, druskai, kavai, arbatai, degtukams, elektros lemputėms, fluorescencinėms lempoms, naudojamoms reklaminiams skydams apšviesti, žaidimo kortoms, acto rūgščiai.⁶⁷

Tarifų pokyčių poveikis akcizais apmokestinoms prekėms apskaičiuojamas per jų kainų pokyčius, sąlygotus skirtingų akcizų tarifų. Pavyzdžiui, Lietuvoje šiuo metu dyzeliniam kurui yra taikomas 1002 Lt už toną akcizo tarifas, kas sudaro apie 28 proc. kainos.

PVM ir akcizo mokesčio harmonizavimas Lietuvoje vyko labai greitai. Keitėsi teisinis reglamentavimas, kuris dabar atitinka ES teisės aktus. Teisės aktų suderinimas suvienodino sąvokas, t.y. mokesčių objektus, subjektus, kurie yra apmokestinami. Taikomos apmokestinimo schemas Europos Sąjungoje padeda išvengti dvigubo apmokestinimo tais pačiais mokesčiais. Direktyvose yra numatyta minimalių tarifų sistema, kurios turi laikytis valstybės narės. Patvirtintas tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, kurioms gali būti taikomi sumažinti PVM tarifai, sąrašas. Šis sąrašas rekomenduojamas valstybėms narėms taikyti savo nacionalinėje mokesčių sistemoje, siekiant apmokestinimo suvienodinimo šioms prekių ir paslaugų grupėms rinkoje. Nustatyti minimalūs akcizo mokesčių tarifai kiekvienai prekių grupei atskirai. Tai yra neelastingos prekės, kurių vartojimas yra žalingas, todėl jų dydžiai yra peržiūrimi kas dveji metai. Tokie pasikeitimai daro poveikį vartojimo išlaidoms, t.y. didėja kainos. Taip pat galima pabrėžti, kad taip yra skatinamos naujovės, kurios mažiau kenktų aplinkai, žmogui, pavyzdžiui, degalų pakaitalas – vandenilis, kuris kainuotų mažiau.

⁶⁷ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 121 – 127.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei ES svarbu įvertinti jo poveikį namų ūkiams, nes jie yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Kitame skyriuje nagrinėsime netiesioginių mokesčių pasikeitimų Lietuvoje įtaką vartojimo išlaidoms.

4. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ PASIKEITIMŲ LIETUVOJE ĮTAKA NAMŲ ŪKIAMS

Netiesioginių mokesčių pasikeitimas yra siejamas su jų harmonizavimu. Mokesčių derinimas vyko labai greitai, ko pasekoje keitėsi mokesčių įstatymai (PVM ir akcizų įstatymai), apmokestinimas, tarifai ir kitos nuostatos.⁶⁸ Kadangi netiesioginiai mokesčiai yra įskaityti į jais apmokestinamų prekių bei paslaugų kainas, dalis namų ūkio išlaidų tenka šių mokesčių sumokėjimui. Taigi bet koks apmokestinimo netiesioginiais mokesčiais tvarkos pasikeitimas sąlygoja namų ūkio išlaidų pokyčius. Pasikeitimai Lietuvoje labiausiai jaučiami akcizų srityje, nes sumažėjo apmokestinamų objektų sąrašas, tačiau žymiai padidėjo tarifai. Alui taikomi tarifai pasikeitė nuo 0,4 Lt už litrą iki 7 Lt už produkto hektolitrą, cigaretėms – nuo 30 Lt už 1000 vnt. iki 47,5 Lt už 1000 vnt. ir 15 proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos, cigarams ir cigarilėms – nuo 30 Lt iki 38 Lt už kilogramą produkto, neputojančiam vynui – nuo 0,16 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, putojančiam vynui – 0,25 Lt už 1 proc. tūrinės alkoholio koncentracijos litre gėrimo iki 150 Lt už produkto hektolitrą, benziniui – nuo 1210 Lt iki 1318 Lt už toną. Šie pasikeitimai daugiausiai įtakojo galutinius vartotojus, t.y. namų ūkius, nes jie yra netiesioginiai mokesčių mokėtojai.

Siekiant įvertinti netiesioginių mokesčių tarifų harmonizavimo įtaką pinigine išraiška namų ūkio vartojimo išlaidoms, galima pasirinkti indeksų metodą. *Laspeireso indekso* išraiška:

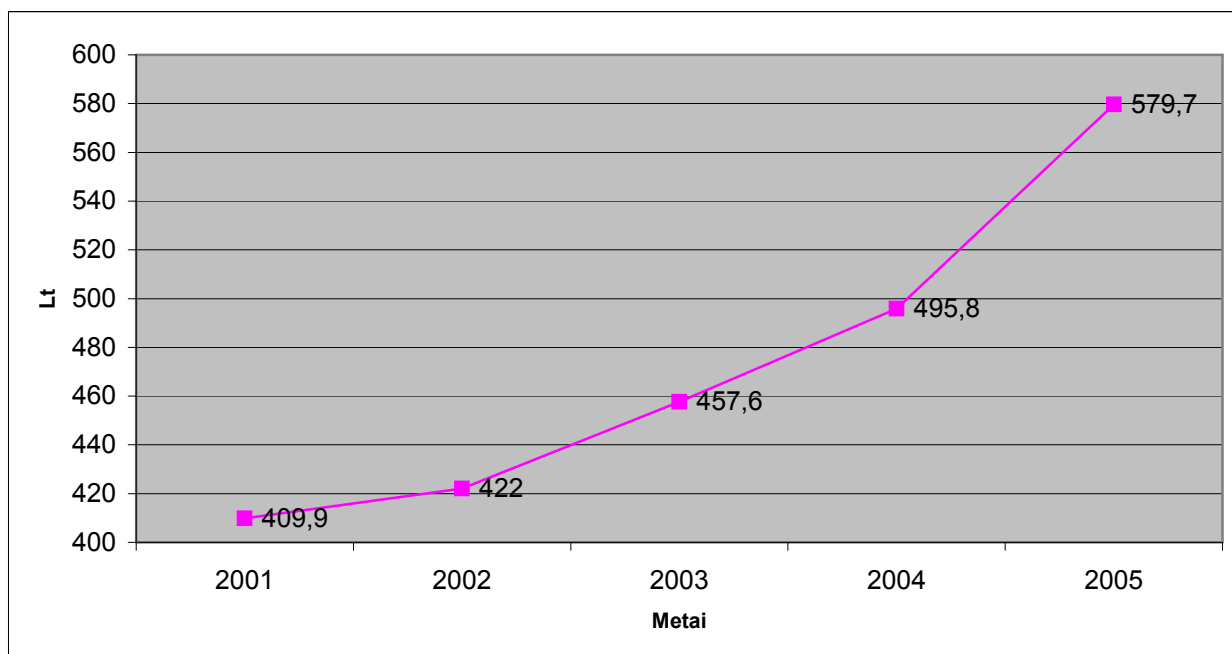
$$I_p = \frac{\sum p_t q_0}{\sum p_0 q_0}, \text{ kur}$$

p_0 ir p_t – atitinkamai bazinio ir einamojo laikotarpio kaina, q_0 – bazinio laikotarpio produkcijos kiekis.⁶⁹

Remiantis Statistikos departamento duomenimis namų ūkių vidutinės pajamos didėjo palaipsniui (2 pav.): 2002 m. – 3 proc., palyginus su praėjusiais metais, 2003 m. – 8 proc., 2004 m. – 8 proc., 2005 m. – 17 proc. Tam įtakos turėjo neapmokestinamųjų pajamų dydžio kilimas iki 290 Lt ir minimalios mėnesinės algos augimas.

⁶⁸ Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6, P. 22.

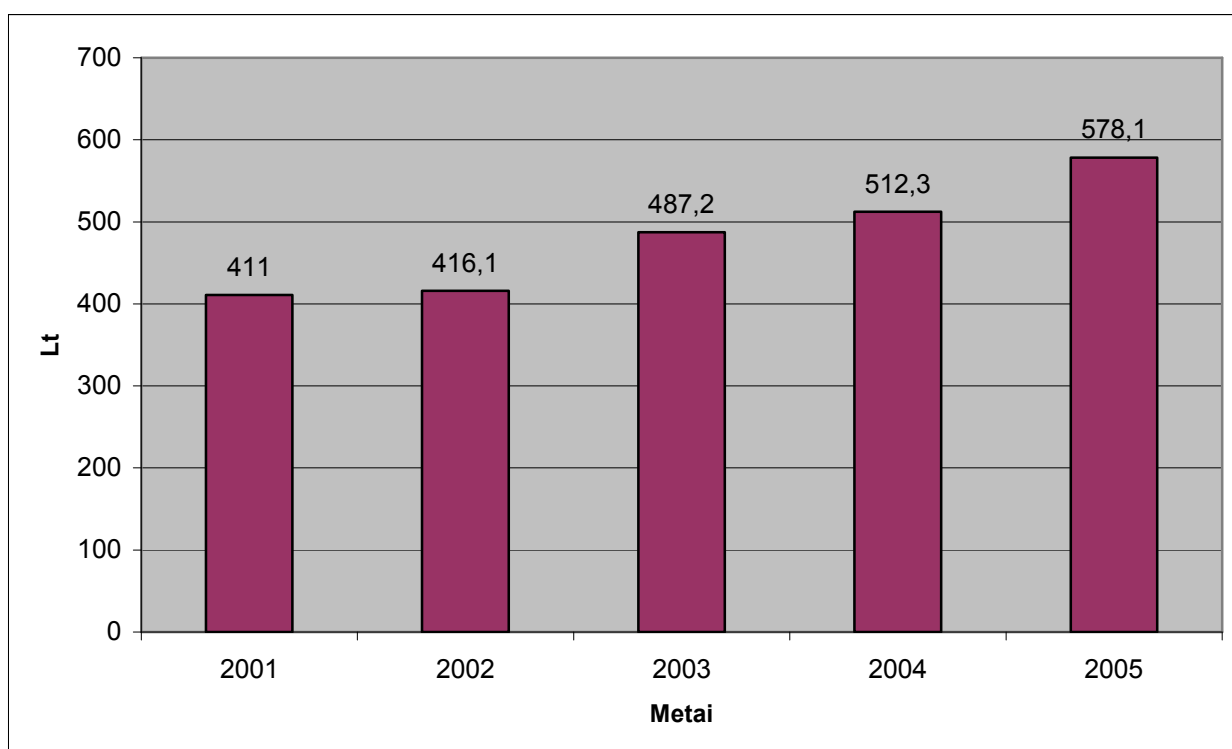
⁶⁹ Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998. P. 105.



2 pav. Vidutinės disponuojamos pajamos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

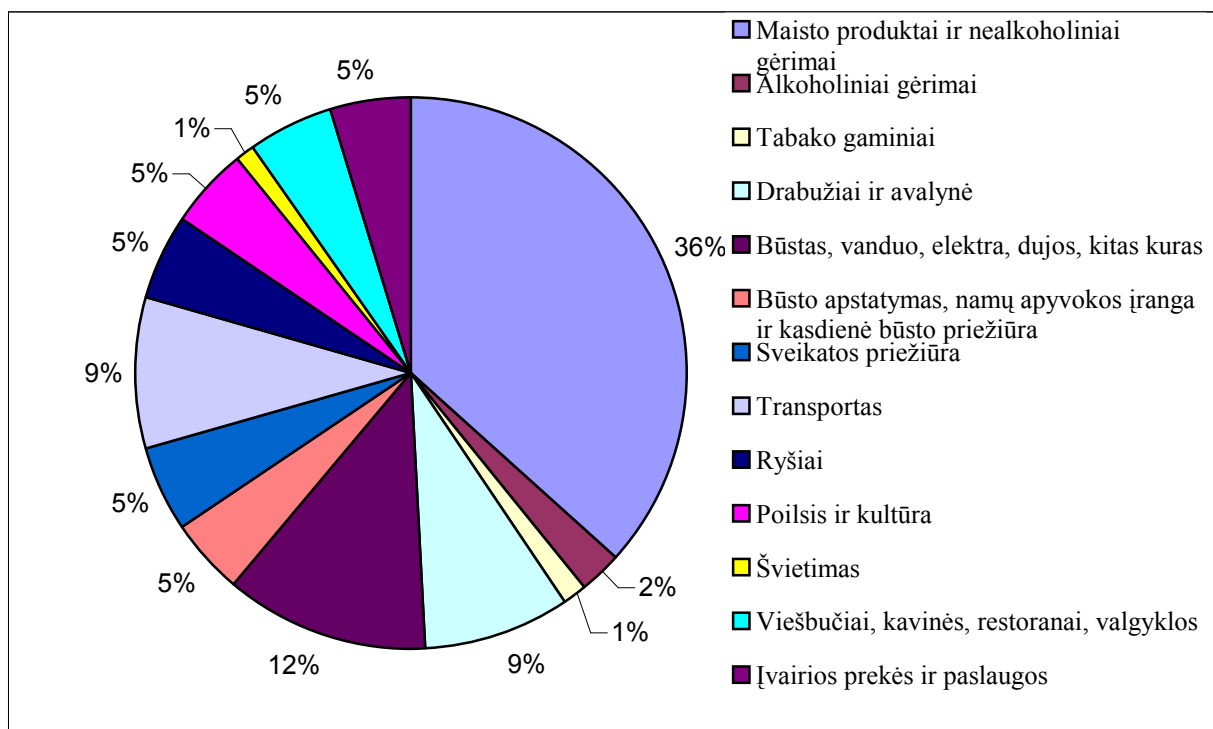
Tuo tarpu vartojimo išlaidos taip pat didėjo (3 pav.): 2002 m. – 1 proc., 2003 m. – 17 proc., 2004 m. – 5 proc., 2005 m. – 13 proc. palyginus su praėjusiais metais. Tam įtakos turėjo padidėjusios prekių kainos dėl mokesčių politikos pasikeitimų.

Galima daryti išvadą, kad realiai pajamos augo 2002 m. – 2 proc., 2004 m. – 3 proc. ir 2005 m. – 4 proc., o 2003 m. – išlaidos viršijo pajamas 9 proc.



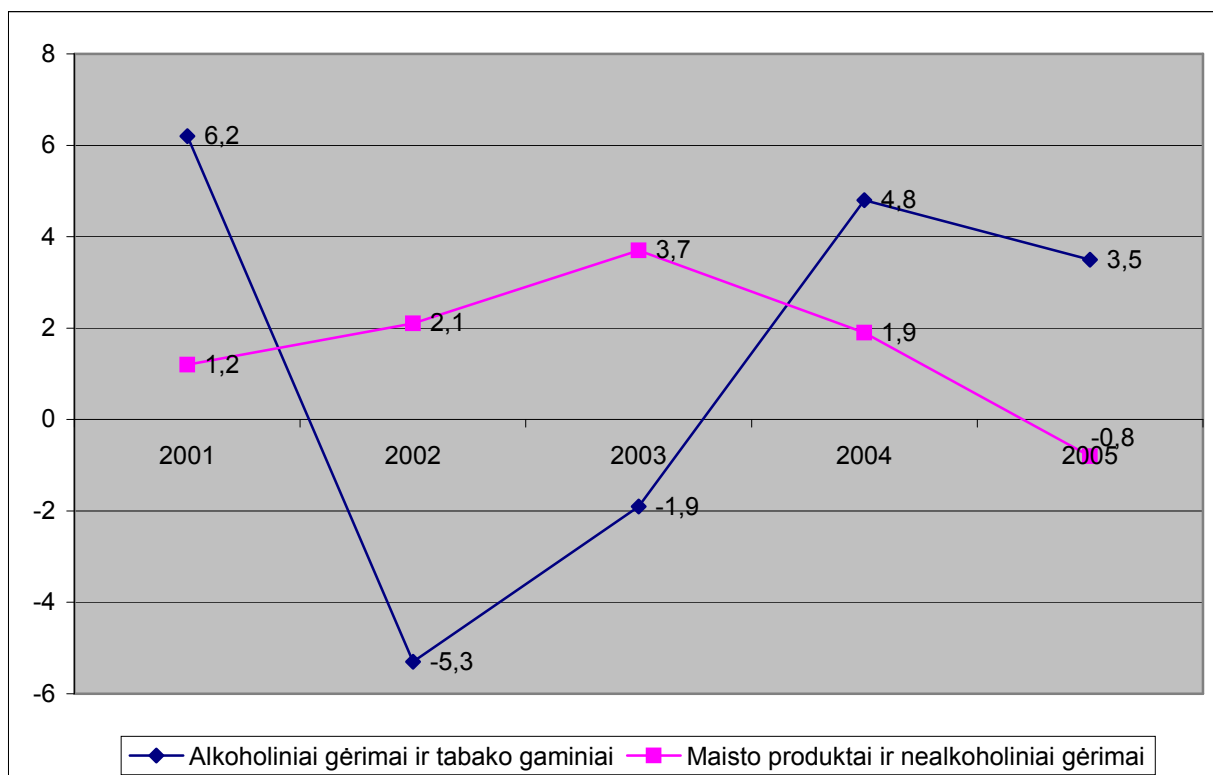
3 pav. Vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui per mėnesį, Lt

Namų ūkiai per mėnesį maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų bei būsto, vandens, elektros, dujų ir kito kuro vartojimo prekių ir paslaugų grupei išleido apie 50 proc. visų patirtų išlaidų (4 pav.). Išlaidos drabužiams ir avalynei bei transportui sudarė apie 18 proc., o mažiausiai patyrė išlaidų – švietimui, t.y. apie 1 proc.



4 pav. Namų ūkių vartojimo išlaidų struktūra 2005 m.

5 pav. pavaizduoti kainų pokyčiai per metus, palyginus su praėjusiais metais, dviem didžiausiom vartojimo prekių ir paslaugų grupėms, t.y. alkoholiniai gėrimai ir tabako gaminiai bei maisto produktai ir nealkoholiniai gėrimai. Alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių grupėje per visą analizuojamą laikotarpį buvo staigūs kainų sumažėjimai ir padidėjimai. 2004 m. kainos padidėjo 4,8 proc., palyginus su ankstesniais metais. Maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų prekių grupėje kainos keitėsi palaipsniui nuo 1,2 proc. 2001 m. iki 3,7 proc. 2003 m., o 2004 m. – kainos mažėjo, palyginus su praėjusiais metais. Tai patvirtina, kodėl išlaidos namų ūkiui 2003 m. padidėjo net 17 proc., palyginus su praėjusiais metais (3 pav.).



5 pav. Maisto ir ne maisto prekių kanių pokyčiai per metus, proc.

60 proc. namų ūkių mano, kad gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių nepasikeitė (7 lentelė), o 20 proc., kad pablogėjo. Pagrindinė priežastis dėl gyvenimo lygio pablogėjimo buvo kainų augimas. Taip namų ūkiai įvertina savo socialinę padėtį.

7 lentelė

Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio kitimą 2005 m., proc.⁷⁰

Klausimas	Atsakymas
Kaip pasikeitė namų ūkio gyvenimo lygis per pastaruosius 12 mėnesių?	100
Labai pagerėjo	0
Pagerėjo	19
Nepasikeitė	60
Pablogėjo	20
Labai pablogėjo	1
Namų ūkių nuomonė apie gyvenimo lygio pablogėjimo priežastis	100
Bedarbystė	18
Darbingumo praradimas	10
Vėluojama sumokėti darbo užmokestį, laiku nesumokama už parduotą produkciją ir pan.	0
Atsirado nenumatytų gydymo išlaidų	3
Išaugo kainos, o pajamos nepadidėjo	58
Kitos priežastys	11

⁷⁰ Gyvenimo sąlygų vertinimas // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006. P. 96.

Apibendrinant šį skyrių, galima teigti, kad netiesioginių mokesčių pasikeitimai Lietuvoje tiesiogiai įtakojo namų ūkius. Mokesčių tarifai augo sparčiai, ypač akcizų tarifai, kas lėmė kainų kilimą. Žinant, kad akcizo tarifai yra peržiūrimi kas dveji metai, tai dar kainos didės. Tai parodo Statistikos departamento atlikta apklausa, kodėl blogėja gyvenimo lygis. Lietuvos gyvenimo lygis yra žemas, palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis. Lietuvos gyventojai maisto produktam ir nealkoholiniam gėrimam išleidžia apie 36 proc. visų išlaidų.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Apibendrinant darbe išnagrinėtus uždavinius, galima daryti išvadas ir pateikti pasiūlymus:

1. Netiesioginių mokesčių vaidmuo visais laikotarpiais buvo svarbus, nes tai yra vartojimo mokesčiai, kurie lengviausiai ir paprasčiausiai surenkami. Todėl vykstantys pasikeitimai neturi stabdyti ūkio augimo ir tuo pačiu nedidinti mokesčių naštos vartotojams.

2. Mokesčių harmonizavimo esmė – tai vieningos rinkos sukūrimas ir ekonominio augimo skatinimas visose valstybėse narėse vienu metu.

3. PVM reglamentuojantys teisės aktai siekia apmokestinamos bazės, tarifų bei lengvatų suvienodinimo dėl sveikos konkurencijos, laisvo prekių ir paslaugų bei kapitalo judėjimo vieningoje rinkoje.

4. Akcizo mokesčių reglamentuojantys teisės aktai siekia apriboti žalingų prekių vartojimą, saugant pasaulio ekologiją ir mūsų gėrybes. Taip pat skatina ieškoti naujovių apmokestinamom prekėm.

5. Siekiant narystės Europos Sąjungoje, PVM ir akcizo mokesčių įstatymų pasikeitimai Lietuvoje neigiamai įtakoja šalies ūkį bei gyventojus. Kainų didėjimas skatina infliaciją ir šešėlinę ekonomiką. Skubotai priimami teisės aktai, neįsigilinant į problemą gali padaryti daug žalos. Lietuvoje, palyginus su kitom Europos Sąjungos valstybėm, gyvenimo lygis nėra aukštas, todėl pasiekti Sąjungos vidurkį yra sunku. Šalyje būtiniausiom prekėm skiriama apie 80 proc. vartojimo išlaidų.

6. Namų ūkių vartojimo išlaidos didėja sparčiau nei pajamos. Tai įtakoja vartojimo prekių ir paslaugų kainų kilimas dėl mokesčių, kitų žaliavų kainų bei darbo užmokesčio didėjimo, nes PVM mokeskis skaičiuojamas nuo visos pridėtosios vertės, įskaitant ir kitus mokesčius bei rinkliavas.

7. Ateityje akcizo mokesčiu apmokestinamos prekės dar brangs, kol bus pasiektas Europos Sąjungos nustatytas minimumas. Tai įtakos kai kurių prekių ir paslaugų brangimą, kuriose ši prekė yra kaip žaliava galutiniame produkte.

Iškelta hipotezė pasitvirtino, kad netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesas tiesiogiai įtakoja namų ūkius.

Netiesioginių mokesčių teisės aktai turi būti tobulinami, siekiant mažinti mokesčių našta namų ūkiams. Pavyzdžiui, panaikinti akcizą vynui. Didėjant vienų mokesčių tarifams, kiti turi mažėti, kad išlaikyti balansą. Taip pat reikėtų įtvirtinti ir kitus ekonomistų, sociologų siūlomus apmokestinimo principus: ekonominio efektyvumo, administravimo veiksmingumo, neutralumo, mokesčių įplaukų produktyvumo ir elastingumo, kad visapusiškai pagrįsti mokesčių našta.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530.
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 98-3482.
3. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 26-802.
4. Lietuvos Respublikos cukraus mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 15-551.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos prekių apyvartos mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 56-2229.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 3-40.
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17–505.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimas Nr. 43 „Dėl Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001, Nr. 6-165.
11. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka 79/1072/EEB 1979 m. gruodžio 6 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40402&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
12. Europos Tarybos direktyva dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės 92/12/EEB 1992 m. vasario 25 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=36316&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
13. Šeštoji Tarybos direktyva 1977 m. gegužės 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-06-27.

14. Tryliktoji Tarybos direktyva 1986 m. lapkričio 17 d. dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos (86/560/EEB) // http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=40571&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
15. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-4823 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
16. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 8 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-6911 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 ir 5 dalies, 4¹ ir 49 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
17. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 13 d. raštas Nr. (18.2-26)–R-7109 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalies, 4 ir 12 straipsnių komentaro (paaiškinimo) // Pačiolis. Norminių aktų sąvadas.
18. Aprašomoji statistika. Mokomoji priemonė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1998.
19. Bilkštytė R., Kavoliūnas A. PVM iš arti // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 2 (140).
20. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
21. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006.
22. Būdvytienė D. Atgal į praeitį? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 7 – 8.
23. Damulienė A., Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui // Jurisprudencija. 2001, T. 23 (15).
24. Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. Vilnius: Vilniaus universitetas, 1996.
25. Cucėnas V. Cigarečių akcizą siūloma skaičiuoti kitaip // Lietuvos žinios, 2006 lapkr. 8, Nr. 256 (11591).
26. Gurauskas J. Akcizų mokėtojų laukia naujovės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 2.
27. Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. Kaunas: Technologija, 1999.
28. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

29. Martinkus B., Žilinskas V. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 1997.
30. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
31. Rakauskienė O.G. Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.
32. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
33. Šimonytė I. Mokesčių sistema stublinančių sukrėtimų nepatirs // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 6.
34. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Москва: Норма, 2001. С. 26.
35. Gyvenimo sąlygų vertinimas 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
36. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2003. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
37. Namų ūkių pajamos ir išlaidos // Lietuvos statistikos metraštis 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
38. Namų ūkių pajamos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
39. Namų ūkių išlaidos 2005 m. // Namų ūkių pajamos ir išlaidos 2005. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
40. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2001/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2002.
41. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2002/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2003.
42. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2003/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2004.
43. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2004/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2005.
44. Vartotojų ir gamintojų kainų indeksai 2005/IV. Vilnius: Statistikos departamentas, 2006.
45. Akcizai // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FC799CEB47C9DB55DC1256D1E00588C77; prisijungimo laikas: 2006-09-18.
46. Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-30.
47. Excise duty tables. Part I – alcoholic beverages // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.

48. Excise duty tables. Part II – energy products and electricity // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
49. Excise duty tables. Part III – manufactured tobacco // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-04.
50. „Geros“ mokesčių sistemos principai // <http://www.fmmc.lt/lit/world/paskaita7-5.htm>; prisijungimo laikas: 2006-10-02.
51. Juknelienė D., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos raida // http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Jukneliene%20Daiva.htm; prisijungimo laikas: 2006-10-24
52. Lietuvos pasirengimo narystei ES programa 2001 – 2003 metams (NAPP) // <http://www.euro.lt/lpnp/lit/index.htm>; prisijungimo laikas: 2006-09-19
53. Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga // www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf; prisijungimo laikas: 2006-06-27.
54. Pridėtinės vertės mokestis // http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8; prisijungimo laikas: 2006-09-18.

SANTRAUKA

Baigiamojo darbo tema – netiesioginių mokesčių harmonizavimas Lietuvoje ir jo įtaka namų ūkiams.

Raktiniai žodžiai: netiesioginiai mokesčiai, netiesioginių mokesčių harmonizavimas, PVM, akcizas, namų ūkis.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo proceso įtaka yra aktualiausia visuomenei. Harmonizavimo pasekmės įtakoja vartojimo išlaidas, lemia kainų didėjimą. Lietuvoje taikomi netiesioginių mokesčių tarifai yra derinami su Europos Sąjungoje taikomais minimaliais tarifais.

Šio darbo autorius nagrinėja netiesioginių mokesčių harmonizavimo procesą Lietuvoje bei Europos Sąjungoje. Pagrindinis dėmesys skirtas harmonizavimo proceso poveikio namų ūkiams analizei. Palyginti taikomi PVM tarifai ir lengvatos valstybėse narėse. Apibendrinti apmokestinimo akcizo mokesčiu pasikeitimai, įstojus į Europos Sąjungą. Išanalizuoti alui, vynui, benzinui, cigarams ir cigarilėms taikomi akcizo mokesčio tarifai valstybėse narėse. Darbo pabaigoje pateiktos išvados ir pasiūlymai.

Baigiamajame darbe buvo naudojami empiriniai tyrimo metodai: kontent analizė, tradicinė dokumentų analizė. Gauti empiriniai tyrimo duomenys apibendrinti lyginimo ir analizės metodais.

SUMMARY

The subject of the present Master's Thesis – Harmonization of indirect taxes in Lithuania and the impact of it on household units.

Keywords: Indirect taxes, Indirect tax harmonisation, VAT, Excise tax, Household.

The impact of indirect tax harmonization process is the most relevant aspect in respect to the society. Consequences of the harmonization are of the great effect to consumer's expenditures and it leads to an increase in prices. The tariffs of indirect taxes applied in Lithuania are harmonized in accordance with the minimal tariffs applied in the EU.

The author of the present thesis analyses processes of tax harmonization in Lithuania and in the EU. The key aspect of the thesis is addressed towards the analysis of an effect of the harmonization on households. The author compares VAT tariffs and exempts applied in the member states, generalizes changes of excise tax after the accession of Lithuania in the EU. Beer wine, gasoline, cigars and cigarillos excise tariffs applied in the member states have been analyzed as well. The final chapter of the thesis provides conclusions and suggestions.

Empiric research methods have been used in the present Master's Thesis. These are as following: content analysis, traditional document analysis. The attained empiric data has been summarised using comparison and analytic methods.

PVM tarifai Europos Sąjungoje, 2006 m., %⁷¹

Valstybės narės	Lengvatinis tarifas II	Lengvatinis tarifas I	Standartinis tarifas
Belgija	-	6	21
Čekija	-	5	19
Danija	-	-	25
Vokietija	-	7	16
Estija	-	5	18
Graikija	4,5	9	19
Ispanija	4	7	16
Prancūzija	2,1	5,5	19,6
Airija	4,4	13,5	21
Italija	4	10	20
Kipras	-	5 / 8	15
Latvija	-	5	18
Lietuva	-	0 / 5 / 9	18
Liuksemburgas	3	6	15
Vengrija	-	5	20
Malta	-	5	18
Nyderlandai	-	6	19
Austrija	-	10	20
Lenkija	3	7	22
Portugalija	-	5 / 12	21
Slovėnija	-	8,5	20
Slovakija	-	-	19
Suomija	-	8 / 17	22
Švedija	-	6 / 12	25
Jungtinė Karalystė	-	5	17,5
Europos Sąjunga			15

⁷¹ Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft // http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_de.pdf ; prisijungimo laikas: 2006-10-30.

6	Knygų, laikraščių, žurnalų tiekimas ⁷⁶	0 6 21	0 25	7	4,5	4	2,1 5,5 19,6	0 13,5 20	4 20	3	6	10	5	0 8 22	6	0	5	5	5	5	5	5	20	5	0 7 22	8,5	19
7	Įėjimas į renginius ⁷⁷	6 12 21	25	7 16	4,5 9	7 16	2,1 5,5 19,6	13,5 21 20	4 10 20	3 15	6 19	10 20	5 21	5 8 22	6 25	17,5	5	5	5	5	18	15	18	20	18	7 8,5 20	19
8	Veikėjų honorarai ⁷⁸	6 21		7	9	7	5,5	21	20	3	6 19	10 20	21		6	17,5	5	18	5	18	20	20	20	18	7	8,5	19
9	Socialiniai būstai ⁷⁹	12	25	16	9	4	5,5 19,6	13,5	4 10 20	3	19	20	5	22	25	17,5	5	18	15	18	9	20	20	7	8,5	19	
10	Žemės ūkio produkcija ⁸⁰	6 12 21	25	7	9	7	5,5	13,5	4 10 20	3 15	6 20	10 20	5 22	17 22	25	17,5	5	18	5	18	5	18	15	5	3	8,5	19
11	Viešbučių veikla ⁸¹	6	25	16	9	7	5,5	13,5	10	3	6	10	5	8	12	17,5	5	5	8	5	5	20	5	7	8,5	19	
12	Įėjimas į sporto renginius	6	25	7 16	9	7 16	19,6		10 20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	5	18	20	20	18	7	8,5	19
13	Naudojimasis sporto infrastruktūra	6	25	16	9	16	19,6	13,5	20	3	6	20	5	8	6	17,5	5	18	15	18	18	20	20	18	7	8,5	19
14	Labdara ir parama ⁸²	6 21	25	7	9	7	19,6		4 10 15	3 19	0 10	21	5	25	25		5	18						7	8,5	19	

⁷⁶ Knygų (įskaitant brošiūras, lapelius ir panašius spaudinius, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, natas (spausdintas arba rankraštes), žemėlapius, hidrografijos ir panašias schemas) tiekimas, įskaitant jų skolinimą bibliotekose, laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiška ar didžiąja dalimi skirtus reklamos tikslams, tiekimas.

⁷⁷ Įėjimas į pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir panašius kultūrinius renginius ir infrastruktūras. Naudojimasis transliavimo paslaugomis.

⁷⁸ Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems mokėtinas honoraras.

⁷⁹ Būsto tiekimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, kai tai vykdoma kaip socialinės politikos dalis.

⁸⁰ Prekės ir paslaugos, paprastai skirtos naudoti žemės ūkio produkcijos gamyboje, išskyrus ilgalaikį turą, tokį kaip įrengimai ir pastatai.

⁸¹ Viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių bei namelių – autoprivekšėlių stovyklos vietų nuomą.

⁸² Organizacijų, valstybių narių pripažintų labdaringomis organizacijomis, ir dalyvaujančių socialinės paramos arba apsaugos darbe, teikiamos prekės ir teikiamos paslaugos.

