

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

VIKTORIJA MILIŪTĖ

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS IR JO VAIDMUO
FORMUOJANT LIETUVOS BIUDŽETO PAJAMAS**
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
Prof. dr. A. Miškinis**

VILNIUS, 2012

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS IR JO VAIDMUO
FORMUOJANT LIETUVOS BIUDŽETO PAJAMAS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 61N30005

Vadovas

Prof. dr. A. Miškinis

2012

Recenzentas

2012

Atliko

FRmn9-02 gr. stud.

V. Miliūtė

2012 03 26

VILNIUS, 2012

TURINYS

IVADAS	7
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMA	9
1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcinė paskirtis	9
1.2. Mokesčių sistemos samprata.....	13
1.3. Lietuvos mokesčių sistemos raida	16
2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS IR JO VAIDMUO LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE	25
2.1. PVM samprata.....	25
2.2. PVM objektas	29
2.3. PVM mokėtojų įregistravimo samprata.....	32
2.4. Atskaity ir jos problematika	35
2.5. PVM tarifai ir jų kaita.....	37
2.6. Mokesčio lengvatos	43
3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ IR JO VAIDMUO FORMUOJANT LIETUVOS BIUDŽETO PAJAMAS	47
3.1. Pagrindinių VMI administruojamų mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą plano vykdymas ir priežastys	51
3.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys	53
3.1.2. Akcizų mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys	55
3.1.3. Pelno mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys.....	56
3.1.4. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys.....	59
3.2. PVM rodiklių ir jų pokyčių analizė	61
3.3. 2009 PVM reforma Lietuvoje: mokesčio produktyvumas ir surinkimo efektyvumas	67
IŠVADOS	75
LITERATŪRA	77
ANOTACIJA	83
ANNOTATION	84
SANTRAUKA	85
SUMMARY	86

SANTRUMPOS

ES – Europos Sąjunga

LR – Lietuvos Respublika

BVP – bendrasis vidaus produktas

BNP – bendrasis nacionalinis produktas

PVM – pridėtinės vertės mokestis

GPM – gyventojų pajamų mokestis

PM – pelno mokestis

LLRI – Lietuvos laisvosios rinkos institutas

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

ETT – Europos Teisingumo teismas

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija

MAĮ – Mokesčių administravimo įstatymas

PSDF – Privalomojo sveikatos draudimo fondas

FNTT – Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba

LENTELĖS

1 lentelė. Lietuvos 1939 m. verslo pelno mokesčio tarifai.....	19
2 lentelė. Bendrųjų Lietuvos biudžeto pajamų ir PVM pajamų dalies bendrosiose biudžeto pajamose kitimas 1994-2011 m. laikotarpiu.....	47
3 lentelė. Pagrindinių VMI administruojamų mokesčių plano ir fakto vykdymas.....	52
4 lentelė. PVM tarifai taikomi ES valstybėse narėse	69
5 lentelė. Lengvatiniai PVM tarifai ES	71

PAVEIKSLAI

1 pav. VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra pagal pajamų rūšis	51
2 pav. Pagrindinių PVM deklaracijų rodiklių dinamika 2007 – 2011 m. (mln. Lt)	62
3 pav. PVM produktyvumo dinamika Lietuvoje 1996 – 2011 m.....	73
4 pav. PVM surinkimo efektyvumas dinamika 1996 – 2011 m.....	73

IVADAS

Mokesčiai – tai tema, kuri sukelia labai daug prieštarų mokslininkų, mokesčių ekspertų, verslininkų ar net paprastų valstybės gyventojų nuomonių ir vertinimų. Daugelis žino ir supranta, kad jokia šiuolaikinė valstybė be mokesčių išsilaikyti negali, tačiau juos labiau kritikuoja nei palaiko. Valstybė siekdama gauti pastovias pajamas, apmokestina visus atitinkančius nustatytus reikalavimus subjektus, kuriems įstatymas numato pareigą mokėti mokesčius, todėl mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės finansų sistemos pagrindinė sudedamoji dalis. Stabilios ir planuojamos mokesčių pajamos vaidina lemiamą vaidmenį, nes mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, kuris leidžia vyriausybėms išvengti biudžeto išlaidų apkarpyimo, o taip pat ir leidžia nepadidinti valstybės skolos rodiklių.

Be išimtinių atvejų, kiekvienos valstybės svarbiausias tikslas yra suformuoti tokią mokesčių sistemą, kuri užtikrintų pakankamą pajamų dydį valstybės funkcijoms vykdyti, iškeltiems tikslams įgyvendinti, šalies gyventojų poreikiams tenkinti. Juk nepakankamas valstybės funkcijų finansavimas gali trikdyti įvairios valstybinės veiklos vykdymą, todėl valstybės esminis uždavinys – užtikrinti kaip galima geresnes valstybės teikiamas paslaugas už kuo mažesnę kainą (mokesčius).

Nuo mokesčių sistemos teisingumo, skaidrumo, aiškumo ir efektyvumo priklauso valstybės ekonominė gerovė ir ekonomikos plėtros tempai. O ekonomikos augimo sparta ir parodo, ar mokesčių sistemos formavimo kelias juda reikiama ir teisinga kryptimi. Tam kad, valstybės mokesčių sistema taptų patrauklesnė šalies bei užsienio investuotojams, vyriausybė turėtų reguliuoti mokesčių bazės apskaičiavimo principus ir taisykles ar mokesčių mokėtojų mokamų mokesčių tarifus. Vis daugiau kyla diskusijų dėl mokesčio tarifų nustatymo, ypač ekonominio nuosmukio laikotarpiu, kada neapgalvoti sprendimai gali duoti priešingus nei buvo tikimasi rezultatus.

Neginčijama tiesa, kad valstybei netinka gyventojus per daug apsunkinti mokesčiais, bet taip pat netinka reikalauti mažiau, negu reikia valstybei. Mokesčiai vienodai turi slėgti visus mokesčių mokėtojus ir turi būti teisingi. O kiekvienas žmogus turėtų susipažinti su mokesčių sistema, suvokti jos svarbą, perprasti veikimo mechanizmą.

Lietuvos mokesčių sistemai būdingas esminis bruožas – aukštas netiesioginių mokesčių lygis. Šie netiesioginiai arba kitaip sakant vartojimo mokesčiai yra labai svarbūs, nes sudaro žymią dalį valstybės biudžeto pajamų struktūroje. Patį didžiausią svorį, kuris vyrauja tarp išsivysčiusių valstybių, biudžeto pajamų struktūroje, o šiuo atveju ir Lietuvos biudžeto užima – pridėtinės vertės mokestis.

Temos aktualumas – nuo pat PVM įstatymo įsigaliojimo Lietuvoje, kasmet atliekama nemažai pastarojo mokesčio pakeitimų, kuriais siekiama sureguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius ir žinoma socialinius procesus. Visa tai atliekama remiantis šalyje vykdomos fiskalinės politikos pagalba. Prasidėjusi finansų krizė paspartino priimti svarbius sprendimus mokesčių srityje. 2009

metais įvyko esminiai PVM įstatymo pakeitimai t.y. net du kartus padidintas standartinis PVM tarifas. Vertėtų palyginti, kaip tokia finansų krizės paskatinta PVM mokesčio reforma paveikė mokestinių įplaukų surinkimą į šalies išdą ir svarbu išsiaiškinti ar tarifų didinimas yra esminė klaida, dėl kurios ypač akivaizdžiai matomas PVM surenkamų pajamų sumažėjimas.

Problema – ar esminiai pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai yra vienintelis realus ir efektyvus būdas padidinti surenkamas mokestines pajamas? Kokią įtaką turi PVM tarifų didinimas ar jų mažinimas surenkamoms pajamoms į valstybės biudžetą?

Mokslinio tiriamojo darbo objektas – pridėtinės vertės mokestis ir jo vaidmuo formuojant biudžeto pajamas.

Darbo tikslas – apibūdinti pridėtinės vertės mokestį bei įvertinti šio mokesčio reikšmę Lietuvos biudžeto pajamų struktūroje, atliekant pajamų surinkimo analizę ir nustatant veiksnius, teigiamai ar neigiamai įtakojusius jų surinkimą.

Darbo uždaviniai – atskleisti mokesčių svarbą ir jų teorijas bei reikalingumą valstybės finansų sistemoje;

- išnagrinėti mokesčių funkcijas, formavimosi principus;
- atlikti Lietuvos mokesčių sistemos raidos analizę;
- pateikti pridėtinės vertės mokesčio kilmės ir įstatymo sampratą;
- išnagrinėti pridėtinės vertės mokesčio standartinių bei lengvatinių tarifų kaitą Lietuvoje;
- atlikti pagrindinių mokesčių surenkamų pajamų į Lietuvos biudžetą 2007 – 2011 m. analizę, nustatant reikšmingiausius veiksnius įtakojančius analizuojamo mokesčio pajamas;
- išnagrinėti PVM pajamų kitimo tendencijas 2007 – 2011 m. Lietuvoje;
- atlikti PVM tarifo produktyvumo ir surinkimo efektyvumo analizę.

Darbo metodai – mokslinės literatūros analizė, norminių dokumentų ir teisės aktų, verslo leidinių ir straipsnių analizė, statistinės informacijos analizavimas, grupavimas, lyginimas, apibendrinimas bei grafinis atvaizdavimas.

Tyrimo laikotarpis – 2007 – 2011 metai

Darbo struktūra – mokslinį tiriamąjį darbą sudaro įvadas, trys skyriai ir pateiktos išvados. Pirmajame šio darbo skyriuje remiantis moksline literatūra pateikiama mokesčių reikšmė ir funkcinė paskirtis valstybės finansų sistemoje bei atskirai atliekama Lietuvos mokesčių sistemos raidos analizė. Antrajame skyriuje aprašoma pridėtinės vertės mokesčio kilmės bei įstatymo samprata, pateikiama šio mokesčio standartinių ir lengvatinių tarifų bei taikomų lengvatų kitimų analizė. Trečiajame skyriuje taikant statistinių duomenų analizės metodą, atlikta pagrindinių mokesčių surenkamų pajamų į Lietuvos biudžetą analizė, išnagrinėta PVM pajamų kitimo tendencija 2007 – 2011 metais. Nustatytas ir grafiškai atvaizduotas PVM tarifo produktyvumo ir surinkimo efektyvumas. Mokslinio tiriamojo darbo pabaigoje yra pateikiamos apibendrintos išvados.

1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMA

1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcinė paskirtis

Mokesčių istorija neatsiejama valstybės kūrimosi istorijos dalis. Formuojantis valstybinėms sistemoms buvo būtina imti mokesčius. Pagrindinė jų paskirtis yra užtikrinti valstybės gyvavimui reikalingų piniginių išteklių sukaupimą – išliko iki šiol. Augant valstybėms ir klestint jų ekonomikai, keitėsi tiek valstybės surenkami mokesčiai, tiek jų surinkimo tvarka. Pirmieji apmokestinimo faktai buvo žinomi prieš šešis tūkstančius metų, tuo laiku vyko karai ir reikėjo nemažai pinigų, kuriuos valdžia sukaupdavo rinkdama mokesčius. Vientisos sistemos tuo metu dar nebuvo. Vienas iš pirmųjų mokesčių – visų gyventojų visuotinas mokestis – buvo imamas Romos imperijoje II mūsų eros amžiuje. Tuo tarpu Lietuvoje mokesčiai pinigine išraiška pradėti mokėti Kęstučio laikais t. y. XIII a. XVII – XVIII a. buvo intensyviai kuriami apmokestinimo principai, plėtojamos vadinamojo mokestinio teisingumo idėjos. Mokesčių raida parodė, formuojant šalies biudžetą svarbiausias, dažnai ir vienintelis pajamų šaltinis yra valstybės imami mokesčiai.

Mokesčių administravimo įstatymas, mokestį apibūdina kaip piniginę prievolę valstybei, t.y. kaip teisinį santykį tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės, kurio esmę sudaro mokesčio mokėtojo pareiga sumokėti nustatyto dydžio mokestį pinigais ir valstybės teisė reikalauti iš mokesčio mokėtojo tinkamai vykdyti šią pareigą. Todėl siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus atitinkamas nuobaudas, kurios gali būti skiriamos tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Jurgutis teigia (1938, p. 211), kad mūsų laikais kiekvieno gyventojų likimas yra tiesiogiai susietas su viso krašto likimu, ir todėl visi piliečiai, nori ar nenori, turi apmokėti bet kurią, net ir netikusią arba net ir kenksmingą savo krašto politiką.

Kiekvienoje šiuolaikinėje visuomenėje valstybė, kaip bendruomenės interesų atstovė, turi vykdyti svarbias pareigas. Privalo laiduoti teisėtumą ir tvarką, tinkamą karinę apsaugą bei rūpybos sistemą. Visoms šioms valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti reikalingi finansiniai ištekliai, kurių pagrindu išlieka surenkamos pajamos, iš šalyje veikiančių mokesčių. Ekonominio pakilimo laikotarpiu mokestinių pajamų surinkimas išauga dėl padidėjusios šalies gamybos apimtys, augančių investicijų skaičiaus ir bendro ekonominio aktyvumo. Tačiau ekonomikos nuosmukio laikotarpiu investicijų į verslą stygius arba įplaukų iš eksporto sumažėjimas gali nulemti bendrosios paklausos sumažėjimą. O mažėjant pardavimui, taip pat mažėja įmonių darbo poreikis, ko pasekoje atitinkamai mažėja surenkamų mokestinių pajamų dydžiai ir valstybė patiria likvidumo problemų.

Anot Rimo (2000), mokesčiai yra būtini, nes jie yra kiekvienos valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindas. Mokesčių socialinę ekonominę pobūdį ir sistemą lemia visuomeninė santvarka, valstybės užsibrėžti tikslai ir keliama uždaviniai bei atliekamos funkcijos. Paprastai yra akcentuojamos dvi pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė ir ekonominė, kurios atspindi mokesčių prasmę ir vaidmenį, išorinių jų savybių reiškimąsi. D. Ruchovienė (2000) disertacijoje *fiskalinę mokesčių funkciją* apibūdino kaip pagrindinę funkciją, kuri būdinga visoms valstybėms. Ja remiantis formuojamos išdo pajamos, tai yra sudaromi valstybiniai piniginių lėšų fondai ir sukuriamos materialinės sąlygos funkcionuoti valstybei. Nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės yra formuojamos šalies mokesčių sistemos dėka. *Ekonominė mokesčių funkcija* reiškia, kad mokesčiai tiesiogiai veikia šalies ekonomiką. Ši funkcija realizuojama tada, kai valstybė, per mokesčių sistemą (įvesdama naujus mokesčius, keisdama tarifus, suteikdama mokesčių lengvatas) sąlygoja resursų pasiskirstymą ekonomikoje. Todėl ši funkcija skatina ar stabdo gamybos ir verslo augimo tempus, didina ar mažina kapitalo kaupimą bei gyventojų mokumą. Vadinasi, pagrindinis šios funkcijos uždavinys – užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą, o mokesčiai yra pagrindinė ekonomikos reguliavimo priemonė, būtina sėkmingam ekonomikos vystymuisi. Mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad skatintų šalies ekonomikos plėtrą, juk tinkamai vykdoma apmokestinimo politika plečia ir stiprina šalies ekonomiką.

Kapitalizmo sąlygomis mokesčiai – svarbiausia valstybės biudžeto pajamų akumuliacijos forma ir papildoma darbo žmonių išnaudojimo priemonė, kuri naudojama daugiausia valdančiųjų klasių interesais. Tokie mokėjimai mažina realiąsias pajamas ir alina smulkiuosius gamintojus.

Socializmo sąlygomis mokesčiai yra priemonė, padedanti komunizmo kūrimo interesais paskirstyti ir perskirstyti dalį nacionalinių pajamų.

Paprastai yra akcentuojamos dvi pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė ir ekonominė. Literatūroje minima ir trečioji *perskirstomoji funkcija*. Ji pasireiškia gautų į nacionalinį biudžetą pajamų iš mokesčių perskirstymu tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų. Ja siekiama sumažinti pajamų atotrūkį tarp skirtingų socialinių grupių. Vadinasi, be efektyvaus išteklių naudojimo, valstybė turi garantuoti ir teisingą pajamų paskirstymą. Tačiau vis dažniau specialistai šiuo klausimu neprieina bendros nuomonės: vieni mano, kad esami mokesčiai savo esme turi kokybiškai pertvarkyti netolygų pajamų paskirstymą, kiti kelia teiginį, jog nors mokesčiams ir būdinga nacionalinių pajamų perskirstymo funkcija, tačiau jai įgyvendinti būtina radikali mokesčių reforma. Lietuvos laisvosios rinkos instituto ekspertai teigia, kad apskritai reikia atsisakyti naudoti mokesčius ekonomikos reguliavimo tikslais, paliekant jiems tik lėšų surinkimo vaidmenį. Jie siūlo pereiti prie vieningo valstybės mokesčio (PVM pagrindu), nuosekliai panaikinant arba reformuojant tiesioginius mokesčius.

Rimas (2000) teigia, kad iš mokesčių dengiami vadinamųjų visuomeninių (viešųjų) gėrybių gamybos ir vartojimo kaštai. Kita vertus – jie yra užmokestis už tai, kad visuomenines gėrybes vartoja

gyventojai. Todėl visuomeninių ekonominių gėrybių „kaina“ – mokesčiai. Vadinasi, pagrindinis valstybės ekonominės politikos uždavinys: užtikrinti kaip galima geresnes valstybės teikiamas paslaugas už kuo mažesnę kainą (mokesčius).

Žymiausios mokesčių teorijos yra penkios, tačiau mokslininkų ir specialistų (Stačioko ir Rimo) labiausiai pripažintos ir kritiškai analizuojamos bei vertinamos šios pagrindinės trys mokesčių teorijos: „Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis“. Pirmosios teorijos autoriai nagrinėjo mokesčius kaip išlaidų vyriausybei atlyginimą už jos politinę, ekonominę ir socialinę veiklą, Stačiokas ir Rimas (2003, p. 24). Plėtojantis rinkos santykiams atsirado teorija „Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė“. Pagal šią teoriją pateisinama apmokestinimo netolygumas ir siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą, Buškevičiūtė ir Pukelienė (1998, p. 14). Šios mokesčių teorijos pradininkas Dž. Keinsas. Jis teigia, kad norint sureguliuoti paklausą su pasiūla, reikia mažinti mokesčius tiems rinkos veikėjams, kurie gamina deficitinę produkciją ir didinti mokesčius jiems, kurie galima nepaklausią rinkoje produkciją. Teorijos „Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis“ šalininkai įrodinėjo, kad tiesioginiams mokesčiams taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Didelė mokesčių teorijų įvairovė rodo, kad šioje srityje nėra vieningos nuomonės.

Svarbias mokesčių sudarymo taisykles (dar vadinamas principais), aktualias ir šiomis dienomis, yra suformulavęs A. Smitas. Jos apibūdintos V. Jurgučio knygoje „Finansų mokslo pagrindai“. Principai arba mokesčių sudarymo taisyklės pagal A. Smitą:

➤ *Lygybės principas*. Visi valdiniai turi dalyvauti valdžios išlaikyme proporcingai tam pelnui, kurį kiekvienas gauna, būdamas valstybės globoje. Vadinasi, apmokestinti reikia atsižvelgiant ne į socialinę mokesčio mokėtojo padėtį, bet į turimą turtą, gaunamą uždarbį. Mokesčių įstatymai turi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo statusą ar vykdomą veiklą. Šis principas draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų¹.

➤ *Aiškumo principas*. Mokesčio aiškumas ir griežtas jo nustatymas. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi žinoti, kiek, kada ir koku būdu jis turi mokėti. Mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai privalo būti aiškūs, nuosekliai išdėstyti. Mokesčio administratorius turi taikyti vienodą mokesčių praktiką, skelbti komentarus. Informacija turi būti prieinama kiekvienam mokesčių mokėtojui. Rengiami teisės aktų projektai turi būti pateikti suinteresuotoms institucijoms. Šie projektai turi būti skelbiami specializuotuose leidiniuose, rengiami projektų aptarimai su suinteresuotomis institucijomis ir organizacijomis.

¹ Mokesčių administravimo įstatymo 7 str. komentaras.

➤ *Patogumo principas.* Kiekvienas mokestis turi būti renkamas mokesčių mokėtojai patogiausiu būdu ir laiku. Žinoma, ši taisyklė naudinga ir pačiai valstybei, nes renkant mokesčius patogiu mokėtojai laiku, išdas lengviau ir greičiau gauna, tai kas jam priklauso.

➤ *Pigumo principas.* Mokesčių surinkimo sąnaudos turi būti kuo mažesnės. Mokesčius privalu administruoti veiksmingai. Tai užtikrintų biudžeto pajamas patiriant kuo mažesnes išlaidas. Apmokestinimas ne per daug sudėtingas, vengtina per daug mokesčių bei sudėtingų ir įvairiai traktuojamų taisyklių. Nėra tikslinga rinkti tokius mokesčius, kurių administravimo išlaidos yra daug didesnės nei surenkama mokesčių suma.

A. Smito suformuluoti apmokestinimo principai rodo mokslinį tobulumą ir praktinio taikymo ilgaamžį gyvybingumą, nes laikui bėgant šis sąrašas buvo dar papildytas. Dvidešimto amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai išskiria dar tokius apmokestinimo principus:

➤ *Teisingumo principas.* Mokesčių teorijoje teisingumo principas apima du reikalavimus: mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (tai sukaupia lėšų tolesniam šių paslaugų finansavimui). Antrasis teigia, kad apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti. Teisingumo principas išreiškia dvi taisykles: horizontalaus teisingumo ir vertikalaus teisingumo. Horizontalaus teisingumo taisyklė teigia, kad asmenys, vykdantys veiklą, vienodomis sąlygomis ir gaunantys vienodas pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius. Vertikalaus teisingumo taisyklė reikalauja, kad diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis. Augant mokesčių mokėtojo pajamoms, didėja mokesčių tarifas (taikomi progresyviniai mokesčiai).

➤ *Apmokestinimo efektyvumo principas.* Šis principas reikalauja, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo) ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų. Mokesčių efektyvumas vertinamas pagal, tai kiek jie veikia maksimalaus BVP sukūrimą. Didesnis mokesčių sistemos efektyvumas pasiekiamas mažinant perviršinę mokesčių našą.

➤ *Administracinio paprastumo principas.* Juo siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Pasak Skačkauskienės (2009), nesudėtinga mokesčių sistema naudinga tokiais požiūriais: sumažėja netyčinis mokesčių vengimas, kuris paprastai atsiranda dėl atskirų mokesčių taisyklių nuostatų nesupratimo ar neteisingo supratimo. Sumažėja mokesčių mokėtojų sąnaudos, vykdant mokesčines prievoles. Sumažėja mokesčius administruojančių institucijų išlaikymo išlaidos.

➤ *Mokestinių įplaukų produktyvumo bei elastingumo principas.* Mokesčių produktyvumas reiškia valstybės pajamų pakankamą dydį jos išlaidoms padengti. Pasak Novošinskienės (2000, p. 18), elastingumo principo esmė – mokesčių sistema turi būti tokia, kad neįvedant naujų ir nedidinant esamų tarifų, įplaukos iš mokesčių didėtų sparčiau negu BVP.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių formavimo pagrindas turi būti teisingumo principas, nes kuo daugiau mokesčių mokėtojai apkraunami įvairiais mokesčiais ir vietinėmis rinkliavomis, tuo labiau reikia rūpintis mokesčių teisingumu tiek valstybės, tiek mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Nes pastarojo požiūriu tai yra didžiausia vertybė teisinėje valstybėje. Svarbu pridurti, kad mokesčių esmė turi būti gerai suprantama ir nesudėtingai realizuojama. Tam turi įtakos mokesčių rinkimo tarnybų darbo organizavimo efektyvumas. Individams keltų nerimą, o verslui trukdytų, jei mokesčiai būtų neaiškiai apibrėžti ar laiku nesuteikta informacija apie jų mokėjimo tvarką.

Ekonomistų ir verslininkų nuomonės apie mokesčius skiriasi ir galima teigti, kad jie yra daugiau kritikuojami nei giriami. Valstybei netinka gyventojus per daug apsunkinti mokesčiais, bet taip pat netinka reikalauti mažiau, negu reikia valstybei. Mokesčiai vienodai turi slėgti visus mokesčių mokėtojus ir turi būti teisingi. Kadangi mokesčiai yra valstybės funkcijų vykdymo pagrindas, labai svarbu laiku surinkti mokesčius, kad šis surinkimas būtų stabilus ir pakankamas. Nepakankamas valstybės funkcijų finansavimas gali trikdyti įvairios valstybinės veiklos vykdymą. Biudžetinių pajamų sumažėjimas keltų ir kitą pavojų – viešojo sektoriaus finansavimo sumažinimas žemiau optimalios ribos gali sumažinti šio sektoriaus teikiamų paslaugų kiekį ir kokybę.

1.2. Mokesčių sistemos samprata

Vyriausybė, norėdama surinktų įplaukų dalį panaudoti tiek savo, tiek visuomeniniams poreikiams tenkinti, vykdo ekonominę, politinę ir socialinę veiklą, taip kartu įvairias būdais ir nustatytomis priemonėmis veikia įmonių ūkinę – komercinę veiklą. Esminiai valstybės ir joje veikiančių įmonių santykiai susiklosto per šalyje veikiančią mokesčių sistemą. Šių susiklosčiusių santykiu pagrindu valstybė siekia tiesiogiai kontroliuoti ir paveikti įmonės ūkinę veiklą, jos vystymosi bei augimo galimybes. Tam kad, valstybės mokesčių sistema taptų patrauklesnė šalies bei užsienio investuotojams, vyriausybė turėtų reguliuoti mokesčių mokėtojų mokamų mokesčių tarifus ar šio mokesčio bazės apskaičiavimo principus ir taisykles.

Naraškevičienė ir Lakštutienė (2004, p. 32) teigia kad, mokesčių mokslo teoretikai skirtingai apibrėžia mokesčių sistemą. Vieni teigia, kad mokesčių sistema – tai visumą mokesčių, kuriuos nustato Seimas, o ima atitinkamos žinybos arba mokesčiai yra sumokami pagal deklaracijas, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai. Kitų ekonomistų nuomone, valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojančių tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar savivaldybei. Tačiau visi apibrėžimai akcentuoja, kad mokesčių sistema apima visus mokesčius, kuriuos valstybė ima iš mokesčių mokėtojų į šalies nacionalinį fondą ar specialiuosius tikslinės paskirties fondus. Kiekviena šalis turi savitą tik tai šaliai būdingą mokesčių sistemą, todėl aklai pritaikyti kokios nors šalies mokesčius kitai šaliai problematiška, nes kiekviena

šalis sprendžia skirtingas problemas. Tokias kaip visiškas užimtumas, subalansuotas mokėjimų balansas ar biudžetas, kainų stabilumas.

Sukurti gerą mokesčių sistemą rūpi kiekvienai valstybei, kadangi tai reiškia ne tik jos piliečių gerbūvį, bet ir šalies gebėjimą konkuruoti pasaulio rinkose, patrauklumą užsienio investuotojams. Todėl visos valstybės stengiasi daugiau ar mažiau vadovautis klasikiniiais apmokestinimo principais, kuomet labiau priartėti prie „idealios“ mokesčių sistemos. Štai čia ir susiduriama su mokesčių sistemos sudėtingumą lemiančiais veiksniais, kuriuos įmanoma sugrupuoti į tris pagrindines grupes:

- *Atskirų mokesčių politikos tikslų nesuderinamumą.* Siekiant priešingų apmokestinimo tikslų, mokesčių sistemos sudėtingumas didėja. Tarkim, teisingumo principas dažnai nesuderinamas su paprastumo principu. Didinant mokesčių sistemos teisingumą, daugelis valstybių mokesčių naštos dydį derina prie individualių mokesčių mokėtojų savybių.

- *Šalyje vykstantys politiniai procesai.* Politikai, interesų grupės, lobistai, siekdami tam tikrų tikslų, mažina mokesčius atskiroms mokesčių mokėtojų grupėms. Taip atsiranda specifinių apmokestinimo taisyklių, pasireiškia skirtumai tarp atskirų mokesčių mokėtojų prievolių. Pavyzdys – viešbučių verslas, kuriam taikomas 9 procentų lengvatinis PVM tarifas. Tačiau, šiai mokesčių mokėtojų grupei 2012 metams nebepavyko išsikvoti lengvatų, ir buvo nuspręsta, nebepratęsti šios mokesčių lengvatos.

- *Siekimas sumažinti legalaus mokesčių mokėjimo vengimo galimybes.* Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti savo mokestinių prievolių vykdymą ir taip legaliai sumažinti privalomus mokesčius valstybei. Piktnaudžiavimo tuo prevencija reikalauja kokybiškai įvertinti atskiras veiklas ir išlaidų grupes mokesčių tikslais, dėl to mokesčių nuostatos sudėtingėja. Keblių mokesčių sistemą sunku perprasti šių mokesčių mokėtojams, o šalies tarnyboms painu ir sudėtinga administruoti, visa to pasekmė – vengimas sąžiningai mokėti mokesčius.

Efektyvios mokesčių sistemos formavimui turi įtakos politiniai, ekonominiai ar socialiniai veiksniai. Todėl ir sunku rasti idealią ir optimalią mokesčių sistemą. Levišauskienė ir Rūškys (2003, p. 77) knygoje „Valstybės finansai“ išskiria pagrindinius reikalavimus kuriant efektyvią mokesčių sistemą:

Turi užtikrinti būtinas valstybei pajamas, kurios reikalingos valstybės funkcijoms vykdyti.

Siekti apmokestinimo teisingumo. Reikalaujama, kad mokesčius mokėtų, tie kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis.

Mokesčių sistema turi būti subalansuota. Tikslus mokestinės naštos nustatymas.

Elastinga. Mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas, naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Mokestinių įplaukų automatinis didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai.

Administravimas paprastas ir aiškus. Administravimo kaštai pateisinami tiek, kiek jie užtikrina geresnį visos mokesčių sistemos funkcionavimą ir mokestinių įplaukų surinkimą.

Ekonomiškai efektyvi. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomikos motyvacijos.

Kiekvieną mokesčių sistemą lydi mokesčių įvertinimo klausimas. Mokesčių naštos lygis ir bendrai visa mokesčių politika yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių verslo aplinkos patrauklumą. Analizuojant šalies verslo apmokestinimo ypatumus, reikia akcentuoti verslo valstybinio reguliavimo mechanizmą, apimantį valstybės reguliavimo priemones, kuriomis siekiama palaikyti ekonominę valstybės pusiausvyrą. Šalies nuosmukio metu valstybė skatina investicijas, o pakilimo – jas prilaiko, naudodama reguliavimo priemones, tokias kaip kreditus, mokesčius. Reiktų pabrėžti, kad kol kas Lietuvos valstybei sunkiai pavyksta įgyvendinti verslo reguliavimo mechanizmo tikslingą ir naudingą veikimą. Kol kas valstybės tikslas yra jos pačios gyvavimas, o ne verslo skatinimas ir vystymas. Lietuvos laisvosios rinkos instituto ekspertai teigia, kad apskritai reikia atsisakyti naudoti mokesčius ekonomikos reguliavimo tikslais, paliekant jiems tik lėšų surinkimo vaidmenį.

Vystantis ekonomikai ir kuriant savitą mokesčių sistemą, labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas ir be abejo ar mokesčių našta nebus nepakeliama. Mokesčių našta yra viena esminių mokesčių problemų, kurios nevykęs sprendimas gali turėti neigiamų ilgalaikių pasekmių. Šalių mokesčių sistemų palyginimui pasaulyje mokesčių praktikoje skaičiuojamas ir naudojamas mokesčių naštos rodiklis. A. Lafferis XX a. 8 – ojo dešimtmečio pradžioje sukūrė teoriją apie mokesčių normos ir biudžeto įplaukų priklausomybę: mokesčių normai (mokesčių įplaukų santykiui su BVP). Lafferio teorija teigia, kad mokestinės įplaukos tiesiogiai priklauso nuo mokesčių lygio, todėl vyriausybė negali tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų. Iki tam tikros ribos tarp pavojingos ir nepavojingos zonos – mokesčio tarifų didinimas didina mokesčių įplaukas, o pasiekus ir peržengus tą ribą įplaukos į biudžetą pradeda mažėti, nors mokesčių tarifai ir toliau didėja. Pagrindinis Laffero kreivės keblumas yra tas, jog sunku nustatyti, koks turi būti vidutinis mokesčių tarifas, kurį viršijus biudžeto mokestinės pajamos pradės mažėti.

Didėjantys mokesčių tarifai neigiamai veikia valstybės ekonomiką, o svarbiausia besąlygiškai mažėja mokestinės įplaukos į šalies biudžetą. Juk dėl aukštų mokesčių tarifų ar naujų mokesčių įvedimo sunku priimti racionalius ekonomiškai svarbius sprendimus ir mokesčių mokėtojai pereina į šešėlinę ekonomiką. Šešėlinės ekonomikos poveikis valstybės ekonomikai didžiulis, pateiksiu tik keletą pavyzdžių: visų pirma, iškreipti ekonominiai šalies rodikliai, ko pasekmė, sudėtingėja valstybės ekonominis vystymasis. Bene reikšmingiausias poveikis yra nuolatinis įplaukų trūkumas, todėl valstybė būna priversta skolintis. Be abejo, kad išsiplėtojus šešėliniai ekonomikai stringa socialinės apsaugos sistemos darbas. Iškreipiama konkurencija tarp legalaus ir nelegalaus verslo (legalaus verslo

kaštai dėl mokesčių mokėjimo žymiai didesni, o tai sudaro mažesnę galimybę konkuruoti rinkoje). Pasak Enste (2002), dalis legalaus verslo net išeina į kitas lengvesnio mokesčių režimo šalis. Šešėlinė ekonomika tampa vis aktualesne problema, kuri neaplenkia tiek besivystančias, tiek išsivysčiusias šalis.

Anot Pajuodienės (1998), mokesčių naštos rodiklis gali būti apgaulingas. Mažas mokesčių naštos rodiklis, esant plačiai bazei ir aukštiems tarifams, taip pat byloja apie mažėjantį įmonių aktyvumą arba apie prastą mokesčių administravimą, „pralaidžias“ sienas arba išsikerojusią korupciją. Pavyzdžiui, korupciją skatina susidaręs neigiamas visuomenės požiūris į valdžios institucijas (daugiausia dėl valdininkų savivalės ir neatsakingumo tiek gyventojų, tiek verslininkų atžvilgiu). Neadekvačiai didelių sprendimo galių verslo subjektams suteikimas vidurinės ir žemutinės grandies valstybės tarnautojams, kai šie gali daryti įtaką verslo subjektų veiklai. Mokesčių mokėtojai priversti išsipirkinėti nuo galimų tikrinančių pareigūnų sankcijų, nes galbūt neturi galimybės stabdyti ar nutraukti veiklos, ar pagaliau aiškintis ar juos teisingai ir pagal įstatymus sankcionuoja. Kaip teigia Jaskelevičius (2008, p. 58), vertinant mokesčių naštos įtaką ūkio aktyvumui, svarbu ne tik bendrasis jos dydis, bet ir struktūra, t.y. darbo jėgos ir kapitalo apmokestinimo santykis. Pernelyg didelis darbo jėgos ir pernelyg mažas kapitalo apmokestinimas fiskalinės politikos požiūriu yra vertinamas nepalankiai.

„PricewaterhouseCoopers“ ir Pasaulio banko parengta mokesčių mokėjimo tyrimo ataskaita². Pagal mokestinę naštą ir mokamų mokesčių paprastumą, Lietuva 2011 metais užėmė 57 vietą iš nagrinėjamų 183 šalių. Kaimyninės šalys tokios kaip: Latvija 62, Estija 47 ir Lenkija 127 vietas. Ataskaitoje buvo tiriamas mokesčių mokėjimo dažnumas ir mokesčių deklaravimui reikiamas laikas (atitinkamai 40 ir 61 vietos). Vadinasi, mokesčių deklaravimas Lietuvoje nėra sudėtingiausias Europoje. Ataskaitoje taip pat buvo nagrinėjamas mokesčių dydis, šioje kategorijoje mūsų valstybė užima tik 115 vietą pasaulyje.

Tai visgi peršasi viena mintis, kad yra kur tobulėti. Vadinasi, valdžios tikslas ir toliau mažinti visas mokesčių naštos apraiškas, skirti didesnę dėmesį mokestinių taisyklių visumai bei reguliuoti mokesčių tarifus ar jų lengvatas. Juk tikėtina, kad verslas nori nuoseklių taisyklių ir paprastų deklaracijų bei aiškių ir nekomplikuotų tarifų.

1.3. Lietuvos mokesčių sistemos raida

Lietuvoje mokesčiais pradėta domėtis maždaug XIII a., o mokesčiai buvo traktuojami kaip žemės duoklės, t. y. valstiečiai mokėjo dešimtinę (dešimtoji derliaus dalis). Valstiečiai kunigaikščiui teikdavo vašką, medų, kiaunių kailiukus, linus ir kitus produktus. 1380 m. pradėtas imti padūmės mokestis nuo

² Mokesčių mokėjimo tyrimo ataskaita // <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>: prisijungimo laikas 2012-02-14

sodybos, tai buvo tam tikro dydžio suma, kuri nepriklausė nuo derliaus, dėl to iš anksto buvo užtikrinamos kunigaikščio pajamos, Chlivickas ir kt. (2001, p. 10)

Kęstučio Lietuvoje buvo pradėti kaldinti pinigai, todėl natūriniai mokesčiai buvo pakeisti piniginiiais. Taip pat į valstybės iždą plaukė maitai ir kontribucijos. Šiuos mokesčius rinko kunigaikščio įgaliotieji asmenys arba maito teisės nuomininkai. Bajorai galėjo savo produktais (gyvuliais, javais ir kitais) prekiauti be maito. Ekonomiškai stiprios gyventojų grupės ilgą laiką mokėjo tik nedidelius mokesčius arba visai nemokėjo mokesčių. Teisė bajorams nemokėti mokesčių į Lietuvos Statutą buvo įtraukta 1588 metais, kuriame nurodyta, kad didysis kunigaikštis, neturėdamas Seimo sutikimo, negali apmokestinti dvasininkų, bajorų, miestiečių ir jų valdinių jokiais mokesčiais. Didžioji mokesčių našta užgulė valstybinę žemę dirbančius žmones. Valstiečiai privalėjo mokėti kariuomenės žiemojimo mokestį (hiberna), kuris panaikintas 1775 m., o vėliau jį pakeitė pusės padūmės (nuo kiemo) mokestis. Asmenys, valdę valstybinius dvarus, 1590 metais buvo apmokestinti kvartos mokesčiu, tai buvo mokestis kariuomenei išlaikyti, o XVIII a. pabaigoje jau rinkta dviguba kvarta. Taip pat paplito degtinės gamybos ir pardavimo mokestis (propinacijos mokesčiai). XVIII a. pabaigoje tokie mokesčiai sudarė apie ketvirtadalį visų valstybės pajamų. 1764 metais buvo įvestas išvežamų ir įvežamų prekių maitas visiems gyventojams, net ir bajorams, Chlivickas ir kt. (2001, p. 10).

Lietuva buvo viena iš pirmųjų Europos valstybių, kuri pradėjo sudarinėti biudžeto formos sąmatas XV a. pabaigoje. XVIII a. biudžeto pajamų ir išlaidų sąmatos ruoštos sistemingai (Lietuvos enciklopedija, p. 222)

XVIII a. pabaigoje Lietuvą okupavo Rusijos imperija, o okupuotoje dalyje įsigaliojo Rusijos mokesčių sistema. Pirmiausia buvo atliktas mokėtojų surašymas. Apmokestinimo vienetu Lietuvoje tapo revizinis žmogus – vyriškosios lyties gyventojas. Revizijos buvo atliekamos kas 15 metų, tarp reviziniu laikotarpiu, mokesčių mokėtojų skaičius likdavo pastovus. Pagrindinis mokestis buvo vadinamas pagalvės mokesčiu, jis dažnai būdavo didinamas, t.y. nuo 1 rublio 1724 m. iki 3 rublių 1812 m., Meškauskienė (1991, p. 36). Todėl nuo 1822 m. visi Rusijos imperijos valstiečiai, amatininkai ir miestiečiai privalėjo mokėti vienodą mokestį, neatsižvelgiant į gautas pajamas ir turtą, dėl to buvo šiurkščiai pažeidžiamas mokesčių mokėjimo teisingumo principas.

1861 metais, kada buvo panaikinta baudžiava, mokesčiai suskirstyti į valstybinius ir vietinius. Baudžiauninkai mokėjo naują mokestį už įgytą laisvę ir žemę, bei rekrūtines prievoles. 1875 metais panaikintas pagalvės mokestis, o visi žemės sklypai apmokestinti žemės mokesčiu. Šis mokestis buvo palyginti nedidelis. 1883 m. šis mokestis išdui davė 7,6 mln. rublių. Be žemės mokesčio, imti ir kiti tiesioginiai mokesčiai: palikimo, piniginių kapitalų pajamų rinkliava, nekilnojamojo turto miestuose, bei verslų mokestis. Visi mokesčiai buvo proporciniai, tik verslo mokestis, kuris buvo imamas iš įmonių, gavusių pelną, didesnę kaip 3 procentai pagrindinio kapitalo. Pažymėtina, kad dominavo

netiesioginiai mokesčiai (valstybės monopoliai: tabakas, cukrus, naftos produktai, degtukai, taip pat muitai, įvairios rinkliavos). 1911 m. netiesioginių mokesčių įplaukos buvo 7 kartus didesnės nei tiesioginių, Tarybų Lietuvos enciklopedija (1987, p. 122).

Kai Lietuvą okupavo vokiečiai, buvo įvesti papildomi karo mokesčiai. 1916 metais vėl įvedamas pagalvės mokestis, kurį privalėjo mokėti visi vyrai nuo 15 iki 60 metų. Taip pat reikėjo mokėti už šunis, prekybą žąsimis, už važiavimą per tiltą, laiškų rašymą ir kitus. Buvo imamos ir kontribucijos, pavyzdžiui, už rusų belaisvių šelpimą, Chlivickas (1996, p. 10). Tokia mokesčių politika buvo laikoma gyventojų apiplėšinėjimu.

1918 metais Lietuva atkurė valstybingumą, pradėjo formotis ir nauja valstybės mokesčių sistema. 1919 metų sausio 23 dieną buvo priimtas mokesčių įstatymas ir leidžiami kiti norminiai aktai mokesčių ir rinkliavų klausimais. Pradžioje valstybė privalėjo skolintis, nes karo nuskurdintų gyventojų mokumas buvo labai žemas. Reikėtų atkreipti dėmesį į tarpukario Lietuvos mokesčių sistemos mokesčius: verslo ir darbo pajamų mokesčius bei valstybės monopolius.

Pagrindinis verslo mokestis (panašus į dabartinį verslo liudijimą), kuris buvo nustatomas pagal parduotų prekių sumą ar kitus požymius ir mokamas metų pradžioje. Mokestį mokėjo pramonės ir prekybos įmonės. Jo dydis svyravo nuo 10 iki 7500 litų per metus.

Verslo pelno mokestis, kuris buvo nustatomas pagal įmonės turtą arba gautą metinį pelną. 16 procentų mokestį nuo pelno galėjo mokėti įmonės, vedusios įstatymų reikalaujamas knygas, o sąskaitų knygų nevedusios – mokesčius privalėjo mokėti nuo vidutinio pelno, pagal Vyriausybės mokesčių komisijos, kasmet sudaromą vidutinio pelno ir jį atitinkančių tarifų lentelę. Prekybos ir pramonės įmonės dar turėjo mokėti kapitalo pelno, garo katilų ir antpelnio mokesčius, bet tokių mokesčių reikšmė buvo tik 0,2 procento valstybės išdo pajamų.

Darbo pajamų mokestis buvo įvestas 1932 m. liepos 1 d. Jį mokėjo tik fiziniai asmenys nuo darbo pajamų. Mokesčio tarifas buvo nuo 12 procentų iki 22 procentų, aukščiausias tarifas buvo taikomas didesnėms kaip 20.000 litų pajamoms per metus. Valstybės tarnautojai šio mokesčio nemokėjo, iš jų darbo užmokesčio buvo atskaitomos sumos biudžetui subalansuoti, Žilėnas ir kt. (1998, p. 89). Darbo pajamų mokestį mokantys mokėtojai buvo skirstomi į dvi kategorijas:

Savarankiški mokėtojai, kuriems priskiriami dailininkai, advokatai, gydytojai ir kiti asmenys mokėjo mokesčius nuo neto pajamų, t.y. iš bendrų pajamų atskaičius išlaidas profesinei veiklai organizuoti. Šias pajamas turėdavo deklaruoti metams pasibaigus.

Nesavarankiški mokėtojai, kitaip tariant, tarnautojai, iš kurių atlyginimų darbdaviai išskaitydavo pajamų mokestį ir sumokėdavo jį išdui.

1 lentelė. Lietuvos 1939 m. verslo pelno mokesčio tarifai

Vidutinis pelnas, litais	Mokesčio tarifas, procentais
1.000	1
1.000 – 2.000	2
2.000 – 4.000	4
4.000 – 6.000	6
6.000 – 8.000	8
8.000 – 10.000	10
10.000 – 12.000	12
12.000 – 14.000	14
Daugiau kaip 14.000	16

Šaltinis: Lietuvos enciklopedija 1991, p. 225.

Visiems mokėtojams verslo pelno mokestis buvo apskaičiuojamas, nuo pajamų atėmus:

- pajamų įgijimo išlaidas, kurios tarnautojams sudarė 10 procentų algos, bet ne daugiau kaip 50 litų per mėnesį, o savarankiškiems mokėtojams atimdavo faktiškas išlaidas arba Vyriausiosios darbo pajamų mokesčio komisijos nustatytą procentą;
- egzistencinį minimumą pačiam mokėtojui galima buvo atimti 100 – 200, žmonai 50 – 100 ir vaikams 30 – 75 litus per mėnesį, egzistencinio minimumo dydis priklausė nuo gyvenamosios vietos ir vaikų skaičiaus (Lietuvos enciklopedija, p. 225).

Pajamų mokesčio nemokėjo valstybės tarnautojai, bet iš jų algų buvo atskaitomos sumos, kurios buvo skirtos biudžetui subalansuoti. Savivaldybės tiesiogiai pajamų mokesčio nerinko, todėl 20 procentų šio mokesčio valstybė atiduodavo savivaldybėms. Pajamų mokesčio mokėtojai, įstatyminiu pagrindu, turėjo teisę skųsti Vyriausiosios mokesčių komisijos sprendimus Vyriausiajam tribunolui.

Spiritas, alkoholiniai gėrimai, degtukai, tabakas ir jo gaminiai, mielės, cukrus, arbata, žibalo ir gazolino gaminiai buvo apmokestinami akcizais. Daugiausiai pajamų buvo gauta iš cukraus, tabako ir alaus akcizų, maždaug 32 mln. litų per metus. 1939 metais akcizai sudarė apie 10 procentų išdo pajamų.

Lietuvos valstybė tarpukariu nemažą pajamų dalį gaudavo iš monopolijų. 1939 metais tokios pajamos sudarė 11 procentų išdo pajamų sumos. Spirito monopolis įvestas 1923 metais, žalią spiritą gamino asmenys ar privačios bendrovės ir turėjo pardavinėti jį valstybei už nustatytą kainą. Privatūs asmenys, pagal to meto įstatymus, degtinės gaminti negalėjo.

Mokesčių mokėtojai, verslininkai, ekonomistai Lietuvos mokesčių sistemą bei atskirus mokesčius (verslo pelno, darbo pajamų) tarpukario laikotarpiu kritikavo. Per 1939 – 1940 metus rengtų naujų mokesčių įstatymų nespėta įgyvendinti. Lietuvos ūkio gamybos apimtys 1929 – 1939 metais padidėjo 3 kartus, o pramonės – 1,8 karto, nors tuo metu Lietuva išgyveno krizės laikotarpį. Daugelis specialistų mano, jog toks pakilimas buvo lauktas, nes valstybės mokesčių politika buvo nuosekli, lanksti, pakankamai stabili ir efektyvi. Maži mokesčių tarifai turėjo daug įtakos pramonės ir prekybos plėtojimui, buvo skatinamas eksportas, tinkamai reguliuojamas importas, Martišius (1990, p. 34).

Sovietiniais metais (1940 – 1989 m.) buvo sugriauta nepriklausomos tarpukario Lietuvos mokesčių sistema, 91 procentą valstybės biudžeto pajamų sudarė įmonių ir organizacijų mokėjimai, o visa kita buvo gyventojų mokesčiai bei rinkliavos. Tuo metu Lietuva jau nebeturėjo mokestinio savarankiškumo, šalyje buvo taikoma centralizuota apmokestinimo tvarka, nukreipta prieš privačią veiklą bei įtvirtinanti kolektyvinę priespaudą. Žemės mokestis padidintas nuo 100 iki 200 procentų. Padidinti mokesčiai valstiečių ūkiams, amatininkams, religinio kulto tarnams, Chlivickas ir kt. (1996 p. 11). Sovietiniais metais gyventojai privalėjo pirkti valstybės platinamas paskolų obligacijas, kurių grąžinimo laikas dažnai būdavo nukeliamas bei keičiamos kitos sąlygos.

Valstybinės įmonės privalėjo mokėti pelno mokestį kuris buvo nustatomas kiekvienai įmonei individualiai, neatsižvelgiant į ekonomines sąlygas. Norint padidinti įmonių ekonominį suinteresuotumą buvo įvesti trys pelno mokesčiai:

- gamybinių fondų mokestis, kuris buvo mokamas pagal pastovų tarifą, o suma skaičiuojama nuo fondų vertės;
- fiksuoti mokėjimai, kurie mokami nuo įmonės rentabilumo, tokį mokestį privalėjo mokėti didesni už vidutinį tos pramonės šakos pelningumą turinčios įmonės;
- pelno dalis kuri likdavo sudarius įmonės ekonominio skatinimo fondus.

Kooperatinės organizacijos turėjo mokėti pastovaus dydžio pelno mokestį, o kolūkių pajamų mokestis buvo skaičiuojamas, priklausomai nuo pelningumo ir sumokėto darbo užmokesčio sumos.

Gyventojai sovietmečiu privalėjo mokėti trobesių, pajamų, žemės mokesčius, žemės rentą, vienišų ir mažaseimių piliečių mokesčius, įvairias rinkliavas: žvejybos, valstybinę, transporto priemonių ir gyvulių savininkų bei kitas. Gyventojai taip pat mokėjo apyvartos mokestį, kuris okupacinei valstybei duodavo daug pajamų. Gaminių kainas nustatydavo valstybė, o apyvartos mokestis buvo fiksuota kainos dalis. Kadangi įmonių pelningumo lygis nebuvo vienodas, apyvartos mokesčio tarifai tokioms pačioms prekėms skirtingose įmonėse nebuvo vienodi.

1990 metais atgavus nepriklausomybę, Lietuvoje mokesčių sistema ir fiskalinė politika formavosi vienu metu su kitomis reformomis: keitėsi nuosavybės formos, kainodara, bankų sistema, pinigų – kredito strategija ir pan. Tad kiekvieną žingsnį kuriant ir tobulinant nacionalinę mokesčių

sistemą daugiausiai lėmė sprendimai kitose srityse: bendra ekonominė padėtis, infliacijos lygis, Rimas (1996, p. 68). Anot Kuodžio (2009, p. 19), pirmus trejus Lietuvos ekonomikos raidos atkūrus nepriklausomybę metus, būtų galima pavadinti mokėjimo už svetimas klaidas, tiksliau – primestos sovietinės ekonominės sistemos trūkumus, etapu. Šis laikotarpis Lietuvoje pasižymėjo išskirtine, kelis šimtus (1991 m. – 383 proc.) ir net daugiau nei tūkstantį (1992 m. – 1163 proc.) procentų per metus siekiančia infliacija. Tokia situacija galėjo susidaryti dėl sovietiniais laikais uždirbamų pajamų, kurios buvo laikomos santaupų pavidalu, nes jų niekur nebuvo galima išleisti. Kitaip sakant deficitiniais laikais, norint kažką įsigyti buvo tam specialūs talonai arba paskyros. Perėjus nuo planinės prie rinkos ekonomikos, santaupų perteklius plūstelėjo į vartojimo rinką ir sukėlė hiperinfliaciją. Kitas paraleliai su infliacija vykęs procesas buvo to laikotarpio ūkio nuosmukis, kurį įprasta matuoti bendrojo vidaus produkto (BVP) mažėjimu. Nepatikslintais oficialiosios statistikos duomenimis, 1989 – 1993 m. toks sumažėjimas sudarė 63 procentus. Pažymėtina, kad didžiulį ūkio nuosmukį sunku įvertinti, nes tam trukdo sovietinės ir pirmųjų nepriklausomybės metų oficialiosios statistikos ypatybės. Anders Aslund (2001), tokį nuosmukį vadina mitu ir teigia, kad oficiali pokomunistinių šalių statistika nesugebėjo deramai įvertinti besirandančio smulkaus verslo kuriamo BVP, statistikos institucijos tiesiog nepajėgė susidoroti su informacija apie gausybę naujų įmonių, o sovietiniu laikotarpiu kuriamas BVP būdavo gerokai pervertinamas. Jo teigimu, vėliau patikslinus valstybės nacionalines sąskaitas, BVP nuosmukis nuo 63 procentų sumažėjo iki 40 procentų.

Pereinant nuo centralizuoto planinio ūkio prie rinkos ekonomikos santykių, nemažai būta ne tik valstybės reguliavimo, bet ir mokesčių sistemos kūrimo spontaniškumo. Atkūrus nepriklausomybę užsimota ją nuo pagrindų reformuoti, galbūt tiksliau tiktų – sukurti naują. Pertvarkoma Lietuvos mokesčių sistema turėjo nemažai Vakarų šalių spalvų. Vadovaujamasi tais pačiais apmokestinimo principais. Kiekviena naujai sukurta mokesčių sistema turi savo trūkumų. Lietuvos mokesčių sistema yra ne išimtis. Ji nuolat tobulinama ir iki šių dienų. Palyginti per trumpą laiką buvo pakeista dauguma mokesčių įstatymų, nutarimų, aiškinamųjų raštų. O juk geros mokesčių sistemos sukūrimas – ilgas, sudėtingas ir atsakingas darbas. Darni Lietuvos Respublikos mokesčių sistema – sparčios Lietuvos ekonomikos raidos, stabilaus biudžeto, teisingo ir proporcingo mokesčių paskirstymo, sąžiningos konkurencijos garantas.

Lietuvos mokesčių sistema pradėta kurti nuo 1990 metų birželio 26 d. priėmus Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą. 1990 m. liepos 31 d. priimamas LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, pakeitęs anksčiau galiojusį mokestį už pagrindinius fondus ir laisvo pelno likučio mokestį. Pelno mokesčio tarifas buvo nustatytas 35 procentai apmokestinamojo pelno. Nuo 1991 m. liepos 1 d. tarifas sumažintas iki 29 procentų, o nuo 1993 m. liepos 1 d. pelno daliai, panaudotai investicijoms, tarifas sumažinamas iki 10 procentų. Iki 1997m. balandžio 1 d. daug lengvatų turėjo užsienio investuotojai. Vietiniai investuotojai lengvatų neturėjo, ir tuo buvo įteisintos

skirtingos apmokestinimo sąlygos mokesčių mokėtojams. Iki 1998 m. gegužės 1 d. mokesčio nemokėjo gamybinės įmonės, kuriose dirbo riboto darbingumo asmenys, aukštųjų ir aukštesniųjų mokyklų studentai bei profesinių mokyklų mokiniai, atliekantys praktiką. Šių asmenų dalis iš visų dirbančiųjų sudarė daugiau kaip 50 procentų, Novošinskienė ir Aleknėvičienė (2000).

1990 m. spalio 5 d. priimamas LR Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas vietoj iki tol buvusio Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo. Įstatymas veikia nuo 1991 m. ir buvo du kartus pratęstas, o 1993 m. pratęstas iki bus priimtas naujas įstatymas, Buškevičūtė (2005, p. 51). Asmeninės pajamos apmokestinamos visame pasaulyje ir sudaro 10-15 procentų BVP, mokestinėse pajamose - apie 30 procentų. Nors įstatymas ir laikinas, bet buvo suspėta keliolika kartų keisti ir papildyti. Pajamos, susijusios su darbo santykiais, iki 1994 m. gegužės 1 d. buvo apmokestintos diferencijuotu tarifu nuo 10 iki 33 procentų. Nuo gegužės 1 d. pereita prie vieningo 33 procentų tarifo.

1991 metais buvo įvesti bendro akcizo, individualaus akcizo mokesčiai, kuriuos moka galutinis vartotojas (netiesioginis mokestis imamas per kainų sistemą), o pagal LR Akcizų įstatymą mokestį moka tam tikrų prekių gamintojai ir importuotojai. Šio mokesčio tarifai yra per daug detalizuoti, taikomi įvairūs mato vienetai, tai suteikia daug nepatogumo apskaičiuojant mokėtiną sumą į biudžetą. 1991 – 1994 metų laikotarpiu priimti ir kiti įstatymai, susiję su mokestinių pajamų akumuliacijomis Valstybės ir savivaldybių biudžetuose. Lietuvos mokesčių sistemoje taikomi prekyviečių, žyminis ir konsulinis mokesčiai, mokesčiai už valstybinius gamtos išteklius ir aplinkos teršimą žemės ir žemės nuomos mokesčiai, atskaitymai nuo realizavimo pajamų pagal LR kelių fondo įstatymą ir t. t.

1994 metai laikomi *pirmosios mokesčių sistemos reformos* metais – išplėsta apmokestinimo bazė, sumažinti mokesčių tarifai, priimti kiti įstatymai.

Pirmosios mokesčių sistemos. Reformos laikotarpiu nuo 1994 m. gegužės 1 d. pradėtas taikyti LR Pridėtinės vertės mokestis, pakeitęs apyvartos mokestį (PVM). Įvedus pridėtinės vertės mokestį, nebuvo atsisakyta kitų mokesčių, todėl padidėjo prekių kainos galutiniams vartotojams.

Seimas 1995 metų birželio 26 d. priėmė LR mokesčių administravimo įstatymą. Jame pateiktas verslo įmonėms, organizacijoms ir gyventojams taikomų mokesčių sąrašas, apibūdintos mokesčio mokėtojo, taip pat ir mokesčio administratoriaus teisės bei pareigos. Šis įstatymas kaip ir kiti mokesčių įstatymai, nuo įsigaliojimo dienos ne kartą papildytas, keisti ir atskiri jo straipsniai. Iki 2003 metų buvo atlikti net 23 pakeitimai.

Nuo 1995 metais priimtas ir nuo 1998 metų pradėtas taikyti paveldimo ar dovanojamo turto mokestis. 1995 metais įvestas įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis.

Nuo 1997 metų pradėtas *mokesčių reformos antrasis etapas* – mažinami mokesčiai, griežtinamas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė, keičiamos ir papildomos atskirų mokesčių nuostatos. Iki 2002 metų sutinkamai su Europos sąjungos teisės aktais Lietuvoje pradėta įgyvendinti naujoji mokesčių sistemos koncepcija, paskelbta nemažai kitų mokesčių įstatymų: sveikatos draudimo

įstatymas, rinkliavų, kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas, Stačiokas ir Rimas (2004, p. 100).

Lietuvos mokesčių sistema buvo reformuojama ir tobulinama atsižvelgiant į vykstančius neigiamus reiškinius - infliaciją, valstybės biudžeto deficitą. Toks dažnas mokesčių įstatymų kaitaliojimas rodo nekokybišką jų parengimą. Tai destabilizuoja ūkio subjektų veiklą, patiriama nuostolių, kyla konfliktų tarp mokesčių rinkėjų ir mokesčių mokėtojų, Buškevičiūtė (2005, p. 202).

2001 m. antrąjį pusmetį derybose dėl narystės Europos Sąjungoje, buvo pradėta derinti ir mokesčių politika su ES reikalavimais. Lietuvos mokesčių teisės aktus reikėjo suvienodinti su Europos Sąjungos teise ir direktyvomis apmokestinimo bei mokesčių srityje.

2001 – 2002 metais Lietuvoje buvo vykdoma kardinali mokesčių reforma – *trečiosios mokesčių sistemos reformos etapas*. Atsisakyta daugumos mokesčių lengvatų ir išimčių, įvesta pagreitinto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo tvarka, pakeista akcizų surinkimo tvarka, priimta eilė įstatymų. Fizinių asmenų pajamų mokestį bei turto ir pajamų deklaravimą reglamentuojančius įstatymus pakeitė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Juo padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis, bei įteisintas visuotinis pajamų deklaravimas. Juridinių asmenų pelno mokestį reglamentuojantį įstatymą pakeitė naujas Pelno mokesčio įstatymas.

Nuo 2004 metų gegužės 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Mokesčių administravimo įstatymas. Pagrindinė jo atsiradimo priežastis – didžioji dalis ankstesniojo įstatymo redakcija neatitiko ES mokestinės teisės ir faktinių dabartinių mokesčių juridinių santykių turinio, mokesčių administravimo politikos tendencijų. Todėl įstatyme reglamentuotos ne vien griežtinančios, bet ir labiau liberalizuojančios mokesčių administravimo nuostatos, Buškevičiūtė (2005, p. 101).

Lietuvos mokesčių sistema, anot Skačkauskienės (2009), formuojama dėmesį koncentruojant į mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų santykius – apmokestinama įgyvendinant klasikini mokesčių administravimo paprastumo principą. Formuojant šiandienos Lietuvos mokesčių sistemą, prioritetas suteiktas mokesčių administravimui, apmokestinimo teisingumo principas neatspindėtas valstybės ir mokesčių mokėtojų teisiniuose santykiuose. Neviename moksliniame darbe buvo nagrinėjami Lietuvos mokesčių sistemos trūkumai, tad apibendrintai galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema:

- *Esama sistema nestabili* dėl dažno įstatymų, poįstatyminių aktų kaitos, gremėzdiška ir sunkiai suvokiama, suformuota neišvengiant daugkartinio apmokestinimo.
- *Nesuderinta*. Daugelis mokesčių įstatymų, poįstatyminių teisės aktų nuostatų tarpusavyje nesuderintos, todėl traktuojamos dviprasmiškai. Mokesčių mokėtojas ir administratorius tas pačias nuostatas traktuoja skirtingai. Neapibrėžti poįstatyminių teisės aktų, įgyvendinančių įstatymo nuostatas, įsigaliojimo terminai – priimtas įstatymas galioja, jo vykdymo tvarka neparengta, atsakomybė už mokesčių apskaičiavimą tenka mokesčių mokėtojui.

- *Vyriausybės įtaka.* Ji daro mokesčiams didelę įtaką, nustatydamas normas, tarifus, taisykles, sąrašus ir tuo didinama priklausomybė nuo valdininkų.
- *Mokestinė našta.* Mokesčiai perkrauti įvairiais ir per dideliais tarifais, didelė mokesčių našta skatina nemokėti mokesčių, todėl atsiranda šešėlinė ekonomika.
- *Nepakankamai pagrįsta moksliniais tyrimais.* Vyriausybė ir įstatymų leidėjai menkai atsižvelgia į ekonomistų – mokslininkų bei praktikų pasiūlymus mokesčių sistemos tobulinimui.

Norint detaliau nustatyti mokesčių sistemos problemas ir jas lemiančias priežastis, būtina visapusiškai įvertinti mokesčių sistemą. Tuo tikslu reikia išgryninti mokesčių sistemos vertinimo metodus, atlikus empirinius tyrimus, nustatyti jų tinkamumą mokesčių sistemoms vertinti.

Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių šalies ekonominį augimą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. Mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad skatintų šalies ekonomikos plėtrą. Ekonomikos augimas per tam tikrą laikotarpį priklauso nuo sukaupto kapitalo, tam reikia santaupų, t. y. bendros ekonominės įplaukos privalo viršyti prekių ir paslaugų suvartojimą. Labai dažnai valstybių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis – nuo mokesčių sistemos efektyvumo. Mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys siekiant pagerinti biudžeto būklę.

Kaip ir įprasta, siekiant užtikrinti valstybės išipareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Lietuvoje mokesčių sistemos reforma nuolatos vykdoma, tą galima pastebėti, dėl pakankamai dažnų ir kai kada netikėtų mokestinių pakeitimų. Tačiau, tokia situacija vis dažniau verčia susimąstyti, kad tobulos mokesčių sistemos nerasime. Kokio dydžio turi būti mokesčiai ir kokia jų mažinimo tvarka būtų tinkamiausia, ar kokia jų didinimo rizika iškyla, tai klausimai, į kuriuos aiškių atsakymų nėra. Įvairiausi trūkumai yra realybė, su kuria kiekviena valstybė visada turės grumtis. Šie trūkumai visada turi būti įvertinti, palyginti su tai trūkumais, kuriuos dažnai lemia tiesioginis valdžios įsikišimas. Todėl valdžia, prieš imdamasi taisyti mokesčių sistemos trūkumus, turi būti visiškai tikra, kad jos reguliavimo priemonės nepadarys dar daugiau žalos.

2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS IR JO VAIDMUO LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOJE

2.1. PVM samprata

Apžvelgus Lietuvos mokesčių sistemą, galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistemai būdingas bruožas – aukštas netiesioginių mokesčių lygis. Šie netiesioginiai arba kitaip sakant vartojimo mokesčiai yra labai svarbūs, nes sudaro žymią dalį valstybės biudžeto pajamų struktūroje. Patį didžiausią svorį (vidutiniškai 46 proc.) Lietuvos biudžete užima vienas iš netiesioginių mokesčių – pridėtinės vertės mokestis.

Pridėtinės vertės mokestį (PVM, angliškai – Value Added Tax) išrado prancūzų ekonomistas M. Lore (prancūziškai M. Laure). 1958 m. jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj apyvartos mokesčio. Taip norėta pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (kai mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei). Toks efektas lemia staigų prekių ir (arba) paslaugų kainų augimą. Lietuvoje PVM buvo įvestas 1991 m. gruodžio 10 d. ir buvo vadinamas bendruoju akcizo mokesčiu. Šis mokestis turėjo esminį panašumą su dabar galiojančiu PVM įstatymu. Objektas buvo kiekviename etape sukurta procentinė pridėtinė vertė. Pagrindinis bendrojo akcizo mokesčio tarifas buvo 15 procentų, tačiau nuo 1992 metų laikinai įvestas 18 procentų tarifas. Pirmasis įstatymas, Lietuvoje reglamentavęs PVM, buvo 1993 m. gruodžio 22 d. priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Įvedus PVM, nebuvo sumažinti ar panaikinti kiti mokesčiai, todėl žymiai išaugo prekių kainos, o jų nekompensavo nei didinami atlyginimai, nei kitos lengvatos. Taigi sunkiausia našta teko vartotojams. Kaimyninės šalys, tokios kaip Lenkija, Latvija šį mokestį įsivedė taip pat 1993 m. Šiuo metu šį mokestį be išimties įsivedusios visos Europos Sąjungos narės. Tą sąlygojo Europos Ekonomikos Bendrijos 1967 m. balandžio mėn. priimtose I ir III Direktyvos, pagal kurias EEB šalys privalėjo įvesti PVM kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kurio nuostatos turėjo būti suderintos su Tarybos Šeštąja direktyva. 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. Anot Marcijono (2005), siekiant laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo tarp Europos Sąjungos valstybių šio mokesčio derinimas ir suvienodinimas yra principinis tikslas, suteikiantis galimybę skatinti tarptautinės prekybos liberalizavimą, šalinti daugelį nuo seno egzistuojančių protekcinį priemonių.

Pridėtinės vertės mokesčiui būdingi tokie bruožai:

- PVM – *tai vartojimo mokestis*. Mokesčio mokėtojai yra galutiniai prekių/paslaugų vartotojai, kurie jas įsigyja asmeniniams tikslams ir jų nenaudoja tolimesnėje komercinėje apyvartoje;
- PVM – *tai netiesioginis mokestis*. Mokestį į valstybės biudžetą sumoka ne tiesiogiai vartotojai, o prekių/paslaugų pardavėjai;
- PVM – *daugiapakopis*. Šis mokestis mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape.

Pasak Aleknevičienės (2005) PVM mokestį daugelyje šalių įvesti tapo neišvengiama dėl augančio biudžeto deficito. Laikytina, kad PVM užtikrina pastovų finansinių išteklių patekimą į valstybės biudžetą, todėl priimdamos pridėtinės vertės mokestį valstybės taip siekia padidinti mokesčių įplaukas į nacionalinius biudžetus. Kad nebūtų iškart apsunkintas šio mokesčio įgyvendinimas, PVM įvedamas palyginti maža norma, kuri palaipsniui didinama teisės aktų nustatyta tvarka. Svarbu atsižvelgti ir į tai, kad dėl politinių ir ekonominių priežasčių daugelis šalių nustato ne vieną mokesčio normą, o visą sistemą (standartinius ir lengvatinius tarifus bei mokesčio lengvatas). Europos Sąjungos PHARE programos atstovas Lietuvoje Antonis Varmingtonas (Anthony Warmington) teigia, kad šalys, kuriose imamas PVM, linkusios manyti, jog, norint turėti efektyvesnę ekonomiką, reikia teikti pirmenybę vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams. Didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, o tai silpnina krašto ekonomiką. Vartojimo mokesčiai, priešingai, skatina šalies ekonomikos augimą. Ekonomistas Briusas Barletas (Bruce Barlett), kaip ir daugelis kitų mokesčių specialistų, mano, kad PVM yra efektyvus mokestis. Jis paprastai padeda surinkti daug pajamų, esant nedideliems tarifams ir per daug nemenkinantis veiklos skatinimo.

PVM kaip vartojimo mokestis, kuris įtraukiamas į prekių ir (arba) paslaugų kainą, kitaip tariant, surenkamas per kainų sistemą. Pabrėžtinai teigtina, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas ne tiesioginiai pats vartojimas, bet asmens išlaidos, kurias jis patiria pirkdamas vartoti skirtas prekes ir (arba) paslaugas. Todėl mokesčio pajamų dydis priklauso nuo galutinio vartojimo išlaidų dydžio, o jį lemia namų ūkio galutinis vartojimas, kurį galima statistiškai apibrėžti. Reiktų akcentuoti ir tai, kad PVM mokestis yra infliacinio pobūdžio, todėl didina prekių ir (arba) paslaugų kainas (mokesčio dydžiu).

Užsienio šalių patirtis rodo, kad PVM įgyvendinimas yra sudėtingas procesas. Vis dėlto nėra paprasta valdyti didžiulius mokestinių pajamų srautus ir šio mokesčio mokėtojus. Tam reikalingi žmogiškieji ištekliai. O ir prielaidas sukčiauti PVM srityje sudaro šio mokesčio teisinė prigimtis ir administravimo specifika, suponuojančios ūkio subjekto (PVM mokėtojo) galimybę atskaitos ir įskaitos būdais mažinti mokėtiną mokestį ir net susigrąžinti sumokėtą permoką.³ Teisė į PVM atskaitą

³ Oleg Fedosiuk „ Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai“ Jurisprudencija 2010, 4 (122), p. 169-187

– esminis PVM sistemos bruožas ir teisė į atskaitą yra neatskiriama PVM sistemos dalis, kuri negali būti ribojama, tačiau teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių. PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d. ir, kaip parodė praktika būtent šis mokestis tapo patraukliausiu nesąžiningo verslo taikiniu. Tai lemia aplinkybė, kad PVM yra apyvartos mokestis, taigi ūkio subjektų sąskaitose susikaupia pakankamai didelės į biudžetą mokėtinos jo sumos. Palankias prielaidas įvairioms PVM machinacijoms sukuria ir pati šio mokesčio prigimtis – jį moka vartotojas (pirkėjas), tačiau ne tiesiogiai į biudžetą, bet prekės ir (arba) paslaugos pardavėjui, turinčiam PVM mokėtojo statusą. Šis PVM patekimo į biudžetą kelias skatina nesąžiningus verslininkus tiesiog pasisavinti jų rankose atsidūrusius pinigus.

Nors pridėtinės vertės mokestis pažangiausias Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto mokestis. Tačiau dėl PVM apskaičiavimo specifikos jau daugelį metų veikia PVM grobstymo modeliai ir kėsiamasi neteisėtomis priemonėmis ir apgaule užvaldyti valstybės biudžeto pajamas. PVM vengimas ir sukčiavimas neigiamai veikia tiek nacionalinį, tiek ES biudžetą – Europos Parlamento 2008 m. rugsėjo 2 d. rezoliucijoje nurodyta, kad ES valstybių narių praradimai dėl PVM vengimo kasmet sudaro 40 mlrd. eurų arba 10 procentų PVM pajamų⁴. Nesant kitų apskaičiavimų, tik remiantis ES valstybių patirtimi, darytina prielaida, kad Lietuvos biudžeto nuostoliai dėl PVM vengimo ir sukčiavimo (prarandamos, nesurenkamos, nesumokamos, neteisėtai susigražinamos ar kitaip apgaule užvaldomos PVM pajamos) 2006 – 2008 m. galėtų sudaryti nuo 615 mln. Lt iki 920 mln. Lt. Ypač aktuali PVM vengimo ir sukčiavimo problema tampa ekonominio sunkmečio laikotarpiu, kai žalą valstybės biudžetui daranti šešėlinės ekonomikos dalis dar labiau padidėja. Remiantis Generalinės prokuratūros 2005 metų ataskaitos išvadamis pateikiami trys pagrindiniai

PVM grobstymo modeliai:

- naudojant suklastotus dokumentus imituojamos prekių eksporto operacijos;
- naudojant suklastotus dokumentus imituojamas prekių ar paslaugų įsigijimas iš kitų Lietuvos teritorijoje veikiančių įmonių;
- nelegaliai įsigytoms prekėms legalizuoti naudojami suklastoti dokumentai apie tariamai teisėtą įsigijimą, vėliau tokios prekės parduodamos kitiems ūkio subjektams.

Kad šie PVM grobstymo modeliai galėtų veikti, jiems reikalingos fiktyvios, realios veiklos nevykdančios įmonės. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos pareigūnai 2008 metais atliko 194 ūkio subjektų patikrinimus, pradėjo 198 ikiteisminius tyrimus, išaiškino 20 mln. litų neteisėtai nesumokėto ar neteisėtai susigražinto iš valstybės biudžeto PVM.⁵

⁴ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Valstybinio audito ataskaita „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ 2009 m. spalio 21 d. Nr. VA-P-60-12- 18, Vilnius

⁵ Dikčius R. Baudžiamoji atsakomybė už netinkamą apskaitos tvarkymą ir mokesčių įstatymų pažeidimus Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr. 37 (565) 2009 m. spalio 5 d

Lietuvos laisvosios rinkos institutas (toliau – LLRI) pristato *dvidešimt devintąjį* Lietuvos ekonomikos tyrimą, kuriame pateikiami Lietuvos ekonomikos rodiklių 2011 metų vertinimai bei prognozės 2012 metams. Šis tyrimas buvo atliktas 2012 m. sausio – vasario mėn.⁶ Šioje apklausoje dalyvavo 55 ekspertai. Respondentų atranka nėra reprezentacinė: tyrimo dalyviai neskirstomi pagal atstovaujamas veiklos rūšis, įmones ar regionus – apklausoje dalyvauti kviečiami sėkmingai dirbančių įmonių specialistai. Rinkos dalyviai vertina, kad šešėlinė ekonomika 2011 m. šiek tiek susitraukė, o 2012 m. šešėlinės ekonomikos padėtis Lietuvoje beveik nesikeis. Lietuvos ekonomikos tyrimo duomenimis, šešėlinė ekonomika 2011 m. sudarė 27 procentai BVP ir lyginant su 2010 m. sumažėjo 1 proc. punktu. Prieš pusę metų rinkos dalyviai manė, kad šešėlis Lietuvoje 2011 m. sudarė 29 proc. BVP. Rinkos dalyvių nuomonę dėl šešėlinės ekonomikos dydžio galėjo paveikti metų pradžioje valdžios institucijų pateikta informacija dėl 2011 m. nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų surinkimo: 3 proc. viršytas gyventojų pajamų mokesčio surinkimas, tiek pat viršytas ir PVM surinkimas. Rinkos dalyviai prognozuoja, jog 2012 m. šešėlinės ekonomikos dalis BVP nesikeis, šešėlyje bus sukuriamas 27 proc. BVP. Tyrimo dalyvių taip pat buvo klausiama, kiek ekonomine veikla užsiimančių ūkio vienetų bent dalį savo veiklos vykdė šešėlyje 2011 m. ir vykdys šešėlyje 2012 m. Tyrimo duomenimis, bent dalį savo veiklos šešėlyje 2011 m. vykdė 36 proc. ūkio vienetų, manoma, kad 2012 m. ši dalis kiek padidės, iki 37 proc. Šešėlis šiuo atveju suprantamas kaip „vokeliai“, pajamų nuslėpimas, nelegali gamyba ar paslaugų teikimas, kita veikla bandant nuslėpti mokesčius. Taigi, siekiama išsiaiškinti šešėlio dydį ne lyginant su BVP, o vertinant šešėline veikla užsiimančių ūkio vienetų dalį. Taigi, rinkos dalyvių vertinamas šešėlinės ekonomikos vaizdas 2012 m. – šešėlyje 27 procentus bendrojo vidaus produkto sukurs 36 proc. ūkinių vienetų. Tokios prognozės nieko nežada, gal visgi Lietuvos verslininkai vis rimčiau svarstys galimybę perkelti savo verslą į užsienį.

Dėl dažnos PVM mokesčio pakeitimų ir įstatymo straipsnių papildymų gausos bei sudėtingos skaičiavimo metodikos ar atskaitos mechanizmo kyla daugybe mokestinių ginčų. Mokesčių mokėtojai sudėtinga nustatyti ir įvertinti visas reglamentuotas sąlygas, kurios įtakoja PVM apskaičiavimo ir mokėjimo specifiką. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) nagrinėjo bylą, dėl teisės į PVM atskaitą. Byloje buvo nustatyta, kad pagrindinė pareiškėjo veikla – statybos darbai, krovinių vežimas ir pan., tačiau byloje nėra duomenų, jog pareiškėjas, iki nagrinėjamo sandorio, būtų užsiėmęs reklamos paslaugų teikimu, ar savo pagrindinei veiklai vykdyti būtų naudoję oro transporto paslaugomis. O ultralengvasis orlaivis pagal savo technines charakteristikas yra priskirtas eksperimentinei – mėgėjiškų, bandomųjų, lėktuvų kategorijai. Teismas nustatė, jog orlaivio naudojimas nėra susijęs su pareiškėjo pagrindinės ekonominės veiklos vykdymu, o juo iš esmės gali būti tenkinami tik fizinio asmens asmeniniai poreikiai.⁷

⁶Lietuvos ekonomikos tyrimas 2011\2012 (2) Lietuvos laisvosios rinkos institutas ISSN 1648 – 4673 2012, Vilnius.

⁷ LVAT 2011 sausio 31 d. administracinė byla Nr.A-438-175/2011

Nepaisant šių neigiamų PVM savybių (puiki terpė sukčiavimui ir mokesčių vengimui, kuri neigiamai veikia nacionalinio biudžeto surinkimą), galima daryti išvadą, kad PVM labiausiai iš visų mokesčių atitinkantis mokesčiams ir jų sistemai keliamus reikalavimus ir kad šiuo mokesčiu įmanoma ir pageidautina pakeisti kitus jį dubliuojančius ir sistemą komplikuojančius mokesčius. Todėl, tinkamai sutvarkius PVM, galima jį palikti pagrindiniu biudžeto lėšų surinkimo įrankiu.

2.2. PVM objektas

PVM apmokestinimo tvarką reglamentuoja šiuo metu galiojantis PVM įstatymas⁸. Kaip skelbiama PVM įstatymo 3 straipsnyje, *PVM objektas* yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas kai:

- prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikiamos už atlygį;
- prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Prekių tiekimu PVM prasme laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio (pirkimo – pardavimo, mainų, aukciono ir pan.) sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Prekių išgabenimas iš šalies teritorijos kitos valstybės narės PVM mokėtoju. Prekių tiekimu taip pat laikomas prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajai šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas. Daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas taip pat laikomas prekės (to nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, dėl kurio jos nustatytos) tiekimu.

Paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris nelaikomas prekių tiekimu. PVM įstatymas įvardija tokias paslaugas kaip: nestandartizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas (nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms atlikti), nuoma, nematerialiojo turto (licencijų, patentų, ir turtinių teisių perdavimas. Statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui) bei išipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat

⁸ Lietuvos Respublikos seimas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=416091&p_query=&p_tr2=2; prisijungimo laikas 2012-02-07

įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėtį. Pabrėžtina, kad paslaugų teikimu nelaikoma elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija bei numizmatinės paskirties pinigai.

Tam tikriems sandoriams PVM įstatyme yra numatytas specialus apmokestinimas. Jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam perduodamą veiklą, toks veiklos (ar jos dalies) perdavimas šiame Įstatyme nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

Pirmasis punktas teigia, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas už atlygį. PVM įstatyme atlygis – viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

Sekantis punktas nustatantis PVM objektą yra prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas turi įvykti šalies teritorijoje. Tai Lietuvos Respublikos teritorija ir greta Lietuvos Respublikos teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius.

Paskiausiasis punktas teigia, kad prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks. ES Direktyvoje apibrėžta, kad apmokestinamasis asmuo, tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą, o ekonominė veikla, tai gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. ETT konstatavo vienoje iš bylų, kad valstybės narės bet kokią ekonominę veiklą turi vertinti vienodai, o taip pat vienodai turi būti vertinami tokius pačius sandorius sudarantys ūkio subjektai⁹. LVAT nagrinėta byla dėl nekilnojamojo turto. Ginčo esmė: VMI konstatavo, kad mokesčių mokėtoja vykdė individualią nekilnojamojo turto pirkimo pardavimo veiklą, taip pat ekonominę veiklą PVM įstatymo prasme. LVAT panaikindamas mokesčių apskaičiavimus, pažymėjo: nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus, jų vertės, turi būti tiriami ir sandorių tikslai. Būtina pažymėti, kad be sandorių, skirtų asmeninių poreikių tenkinimui, taip pat sandorių, kurie priskirtini individualios veiklos objektams, yra ir atsitiktiniai sandoriai. Nėra taip, kad jei turtas įsigyjamas ne asmeninių poreikių tenkinimui, tai besąlygiškai reiškia, kad turtas yra individualios veiklos objektu. Taip pat pažymėtina, kad tie patys sandoriai skirtingų subjektų (mokesčių mokėtojų) atžvilgiu negali būti vertinami skirtingai¹⁰.

⁹ ETT 1999 rugsėjo 07 d Gregg, Nr.: C-216/97

¹⁰ LVAT 2011 m. sausio 31 d. administracinė byla Nr.A-438-239/2011.

PVM įstatymas numato išlygas, kuriomis remiantis darbo veikla (vykdoma pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu nelaikoma ekonominė veikla. LVAT nagrinėjo byla dėl pajamų už autorines sutartis apmokestinimo PVM. Pareiškėjas pagal autorines sutartis vykdė veiklą kaip iš esmės savarankiškas tam tikrų paslaugų teikėjas – patentų autorius. Tokia veikla iš esmės atitiko ekonominės veiklos apibrėžimo sąvoką. Pareiškėjas neveikė kaip darbo teisinių santykių dalyvis – darbuotojas, kuris atlieka tam tikrą darbinę funkciją, laikydamasis nustatytos darbo tvarkos, darbo drausmės ir darbdavio nurodymų, todėl pareiškėjo veikla neatitiko pateikto darbo veiklos apibrėžimo. Pareiškėjo nurodyta aplinkybė, kad subjektas, su kuriuo jis sudarė autorinę sutartį, taip pat vykdė ekonominę veiklą ir mokėjo PVM, šiuo atveju reikšmės neturi, todėl teismas konstatavo, kad pagal autorines sutartis teikiamos paslaugos yra PVM objektas¹¹.

Valstybės bei savivaldybių veiklą, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos taip pat nėra laikoma ekonomine veikla. LVAT sprendime teigia, kad valstybės ar savivaldybių vykdoma veikla taip pat pripažįstama ekonomine, jeigu yra teikiamų paslaugų ar tiekiamų prekių konkurencingumas¹².

ETT nagrinėjo bylą, kurioje buvo iškeltas klausimas ar viešbučių paslaugas teikiančiai įmonei (toliau – paslaugos teikėjas) kliento sumokėtos rankpinigių sumos, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas paslaugos teikėjas pasilieka sau, turi būti laikomos atlygių už rezervacijos paslaugą, apmokestinamą PVM, ar nustatyta kompensacija už sutarties nutraukimą, kuri yra ne PVM objektas¹³. ETT priėmė sprendimą kad, sumos, gautos kaip rankpinigiai vykdant PVM apmokestinamąją veiklą, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti sutarties, kuri buvo užtikrinta rankpinigiais, ir kai šias sumas pasilieka PVM apmokestinamasis asmuo, nėra PVM objektas pagal PVM įstatymo 3 straipsnį, o laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo ir neturinčiomis tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga. ETT konstatavo kad, kliento rankpinigių sumokėjimas ir paslaugos teikėjo pareiga nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jeigu tai jam trukdytų vykdyti įsipareigojimą klientui, negali būti laikoma tarpusavyje teikiamomis paslaugomis, nes tokiu atveju minėta pareiga tiesiogiai kyla iš sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš rankpinigių sumokėjimo. Kadangi pareiga rezervuoti kyla iš pačios sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš sumokėtų rankpinigių, nėra tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Aplinkybė, kad apsistojus rezervuotame kambaryje rankpinigių suma yra atskaitoma iš šio kambario kainos, negali būti laikoma atlygiu už savarankišką ir atskirą paslaugą.

¹¹ LVAT 2011 m. balandžio 7d. administracinė byla Nr.A-442-1015/2011

¹² LVAT 2006 m. vasario 9 d. administracinė byla Nr. A4-779/2006

¹³ ETT 2007 liepos 18 d. byla Société thermale d'Eugénie-les-Bains, Nr.: C-277/05

Pabrėžiama, kad nustatant PVM objektą turi būti objektyviai įvertintos ir apibrėžtos visos išvardintos sąlygos: prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos apmokestinamojo asmens už atlygį vykdančio veiklą Lietuvos teritorijoje.

2.3. Pridėtinės vertės mokesčių mokėtojų įregistravimo samprata

Lietuvos Respublikos ir užsienio juridinių ir fizinių asmenų, kurie Lietuvoje pradeda vykdyti ekonominę veiklą, t.y. tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas, ar jau tokią veiklą vykdo, registravimą PVM mokėtojais reglamentuoja:

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio 71, 71¹ ir 72 straipsniai bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2008 m. liepos 23 d. įsakymu Nr. VA-37 patvirtintos „Įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklės“ bei naujausias šių taisyklių 2011 m. rugsėjo 30 d. įsakymo Nr.VA – 101 pakeitimas.

Kaip numato PVM įstatymo 2 straipsnio 29 punktas: *PVM mokėtojas* – asmuo, kuriam nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registracija gali būti privaloma arba savanoriška.

Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims¹⁴, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal 95 straipsnį tenka pirkėjui. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155.000 litų. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju.

Kai asmenys Lietuvoje iš kitų ES valstybių narių įsigyja prekių (kitų nei naujos transporto priemonės ar akcizais apmokestinamos prekės), kurių vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino ES valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) kalendoriniais metais viršija 35.000 Lt, tai skaičiuoti PVM, jį mokėti į biudžetą ir registruotis PVM mokėtojais privalo:

¹⁴ Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

- Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių asmenys, kurie dėl gaunamo atlygio dydžio ar vykdomos veiklos pobūdžio neprivalo registruotis PVM mokėtojais ir (arba) kurie nėra įsiregistravę savanoriškai, tačiau jie vykdo ekonominę veiklą;

- ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema (PVM mokėtojais įsiregistravę ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, praranda teisę gauti kompensacinį priedą ir privalo išsiregistruoti iš Ūkininkų, kuriems taikoma PVM kompensacinio tarifo schema, registro);

- juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (t. y. tokie asmenys, kurie nevykdo ekonominės veiklos arba vykdo valstybės ar savivaldybių veiklą).

Užsienio valstybių asmenys (asmenys iš ES valstybių narių ir iš teritorijos, kuri nėra Europos Bendrijų teritorija) privalo Lietuvoje registruotis PVM mokėtojais nuo pat jų ekonominės veiklos pradžios (t. y. neatsižvelgiant į 155.000 Lt atlygio ribą), jeigu jie tiekia prekes arba teikia paslaugas (tiekimui vieta yra Lietuvos Respublika), išskyrus jei tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą neapmokestinamos PVM, nėra PVM objektas ar būtų apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą bei neįsikūrę Lietuvos teritorijoje tiekia tik tokias prekes ir/ar teikia tik tokias paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 95 straipsnio nuostatas tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui.

Prašymą įsiregistruoti PVM mokėtoju savanoriškai turi teisę pateikti Lietuvos Respublikos asmuo, vykdamas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą, išskyrus veiklą, kuriai naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM negalėtų būti atskaitomas, kai bendra atlygio už vykdamas šią veiklą suma nesiekia 155.000 Lt.

Pateikti prašymą įregistruoti PVM mokėtoju taip pat gali asmenys, kurie:

- verčiasi vien tik investicinio aukso tiekimu ir ketina skaičiuoti to investicinio aukso tiekimui PVM;
- nuomoja nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus ir ketina skaičiuoti PVM už šių daiktų nuomą;
- parduoda ar kitaip perduoda nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus ir ketina skaičiuoti PVM už tiekiamus nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus;
- tiekia finansines paslaugas ir ketina skaičiuoti tų paslaugų tiekimui PVM.

Pateikti prašymus įregistruoti PVM mokėtoju turi teisę asmenys, kurie įsigyja ar ketina įsigyti prekių (kitokių nei naujos transporto priemonės ar akcizais apmokestinamos prekės), kurių vertė, neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino ES valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos, per praėjusius kalendorinius metus nebuvo didesnė kaip 35.000 Lt ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumato viršyti šios ribos.

PVM mokėtojais Lietuvoje taip pat gali registruotis Lietuvos Respublikoje neįsikūrę užsienio valstybių asmenys, kurie vykdo nuotolinę prekybą Lietuvoje, tačiau į Lietuvos Respubliką iš ES valstybės narės atgabentų prekių vertė (neįskaitant PVM) kalendoriniais metais nėra didesnė už 125.000 Lt. Asmuo, pageidaujantis įsiregistruoti PVM mokėtoju, turėtų pateikti savo ES valstybės narės kompetentingos institucijos išduotą leidimą, suteikiantį teisę prekių tiekimo vieta laikyti Lietuvos Respubliką, jei tokį leidimą privaloma gauti pagal ES valstybės narės teisės aktus.

Tarybos direktyvos 2006/112/EB 285 straipsnis suteikia valstybėms narėms galimybę atleisti nuo PVM apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 5000 EUR arba lygiavertės sumos nacionaline valiuta. Tačiau valstybėms narėms, kurios 1977 m. gegužės 17 d. atleido nuo PVM apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta buvo ne mažesnė kaip 5000 Europos apskaitos vienetų, gali šią viršutinę ribą padidinti, kad būtų išlaikytas realus apmokestinimo lygis. Valstybėms narėms, kurios įstojo į ES po 1978 m. sausio 1 d., įskaitant Lietuvos Respubliką, galimybė taikyti aukštesnę registravimosi PVM mokėtojais ribą buvo suteikta stojimo į ES sutartyse (Lietuvos Respublikai – 29000 EUR)¹⁵. 100.000 Lt dydžio registravimo PVM mokėtojais riba Lietuvos Respublikoje galiojo nuo 1998 m. liepos 1 d. Siekiant mokesčio administravimo supaprastinimo ir administravimo efektyvumo didinimo (administravimo išteklius sukoncentruojant į asmenis, sumokančius į valstybės biudžetą dideles mokesčio sumas), nuspręsta didinti registravimosi PVM mokėtojais ribą. Atsižvelgiant į tai ir įvertinus tai, kad nuo 1998 m. liepos iki 2010 m. gegužės Lietuvos Respublikoje infliacija sudarė 35,7 procento, buvo priimtas registravimosi PVM mokėtojais ribos padidinimas nuo 100000 iki 155000 litų. Didesnę kaip 241000 litų PVM ribą šiuo metu taiko dvi ES šalys – Jungtinės Karalystės ir Prancūzija, o daugelyje šalių riba, nuo kurios būtina registruotis PVM mokėtoju, svyruoja tarp 51750 – 86250 litų. Išlieka svarstytinas klausimas, ar pakėlus ribos kartelę valstybė neteks dar daugiau PVM įplaukų į biudžetą. Analitikų paskaičiavimais maždaug 20 mln. litų vertinami biudžeto praradimai įteisinus aukštesnę PVM mokėjimo kartelę. O gal toks sprendimas galėtų prisidėti prie smulkaus verslo skatinimo ir plėtros bei šešėlinės ekonomikos mažinimo, nes didelei daliai mažųjų ir vidutinių įmonių mažės administravimo našta. Be to kyla klausimas kiek asmenų išsiregistruotų iš PVM mokėtojų registro. Tikėtina nauda ta, kad leistų mokesčių administratoriui administravimo išteklius sukoncentruoti į asmenis, mokančius į valstybės biudžetą didesnes PVM sumas, ir taip didinti mokesčių administravimo efektyvumą.

Siekiant nustatyti tikrąsias mokesčių mokėtojų savanoriško registravimosi Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju priežastis ir įvertinti, ar savanoriškai įsiregistravę PVM mokėtojai teisingai vykdo mokesčines prievolas, apibrėžta savanoriškai įsiregistravusių PVM mokėtojų aibė ir atlikta į šią aibę patekusių PVM mokėtojų ir jų duomenų, turimų Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenų bazėse,

¹⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf, prisijungimo laikas 2011-11-04

analizė. *Projekto tikslinė grupė* – savanoriškai įsiregistravę PVM mokėtojai juridiniai asmenys. Apklausos anketa išsiųsta 2090 mokesčių mokėtojų. Apklausa vykdyta 2011 m. spalio 4 – 17 d., anketa buvo patalpinta viešajame apklausų portale.

Pateikiamos apibendrintos apklausos išvados:

Apklausos anketą pildė ir nuomonę išreiškė daugiausiai įmonių vadovai ir finansininkai, įmonėse dirbantys nuo jų įregistravimo į PVM mokėtojų registrą ir ilgiau. Dažniausiai buvo atstovauta įmonėms, kurių pagrindinė veikla - (G) didmeninė ir mažmeninė prekyba; variklinių transporto priemonių ir motociklų remontas, (S) kita aptarnavimo veikla, (M) profesinė, mokslinė ir techninė veikla ir (F) statyba. Didžioji dalis apklausoje dalyvavusių įmonių PVM mokėtojai yra ilgiau nei 3 metus. Įmonės PVM mokėtojai dažniausiai savanoriškai buvo registruojamos dėl planuojamos pasiekti 100.000 litų atlygio ribos bei pageidaujant verslo partneriams. Dauguma mokesčių mokėtojų nurodė, kad naudinga būti PVM mokėtoju, nes galima PVM atskaita ir tai yra svarbu verslo partneriams, geresnis įmonės įvaizdis. Didžioji dalis apklaustų mokesčių mokėtojų neplanuoja per artimiausią pusmetį išsiregistruoti iš PVM mokėtojų registro, to neplanuoja daryti ir įregistravimo ribą padidinus iki 155.000 litų.

Apibendrinant galima teigti, kad PVM mokėtojams tai naudinga įstatymo nuostata, nes galima PVM atskaita, galima susigrąžinti PVM iš biudžeto taip sumažinant mokėtiną, dažnai verslo partneriai Lietuvoje ir ES šalyse pageidauja bendradarbiauti tik su PVM mokėtoju, o be to įmonė būdama PVM mokėtoja atrodo solidžiau, rimčiau, ja labiau pasitikima.

Svarbu paminėti, tai kad VMI, kontroliuodama PVM, vykdo priešregistracinę ir po registracinę naujų PVM mokėtojų kontrolę. Ši kontrolė puiki priemonė užkirsti kelią PVM sistemoje veikti įmonėms, kurios naudojamos nusikalstamai veikai, grobstant PVM. VMI yra sukurta kompiuterizuota mokesčių mokėtojų rizikos vertinimo ir atrankos sistema, kuria atrenkami rizikingiausi PVM mokėtojai kontrolės veiksams (mokestiniais tyrimams, mokestiniais patikrinimams) tirti. PVM mokėtojų rizikos analizė ir pirminė atranka atliekama viena kartą per mėnesį. Kaip tai veikia? Teritoriniai VMI skyriai, įvertindami turimus kontrolės padalinių išteklius, atrinktus rizikingus mokesčių mokėtojus įtraukia į tikrintinų asmenų mėnesio kontrolės planus. Tačiau kyla esminis klausimas, ar į sąrašus įtraukti rizikingi PVM mokėtojai realiai patikrinami. Juk tam reikia ir žmogiškųjų išteklių bei bendradarbiavimo su kitomis teisėsaugos institucijomis.

2.4. Atskaita ir jos problematika

PVM įstatyme daug dėmesio skiriama PVM atskaitai. Pasak Buškevičiūtės (2005), esminė teisė, kurią įgyja įsiregistravęs PVM mokėtojas, – teisė į PVM atskaitą, t. y. teisę atskaityti pirkimo ir (arba) importo PVM ir ta dalimi sumažinti mokėtiną į biudžetą ar padidinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą.

Ši PVM įstatymo nuostata iš dalies susijusi su PVM grobstymu iš valstybės biudžeto, to pasekoje biudžetas negauna planuojamų pajamų.

Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, tačiau asmenys, turintys teisę į PVM atskaitą, gali šia teise nesinaudoti. Asmuo į atskaitą gali įtraukti pirkimo ar importo PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, jei tas prekes ar paslaugas jis naudoja tokiai PVM įstatyme nustatyta veiklai:

- PVM apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, tai yra bet kokiai ekonominei apmokestinamai veiklai;
- prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vykėtų šalies teritorijoje.

PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes ar paslaugas, kurių jis nenaudoja ar nenaudos minėtoje veikloje. PVM mokėtojas turi įrodyti, kad jo įsigytos prekės arba paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM yra įtraukiamas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti veikla.

Pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą – faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje-faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas.

Visų pirma reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 17 – 20 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš principo negali būti ribojama. Teise į atskaitą naudojamosi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu, nes atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM.

ETT buvo keliamas klausimas, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, įsigytas iš kito apmokestinamojo asmens, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas. VMI pritaikydama ETT praktiką išaiškino, jei apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas savo vykdomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai įsigijo prekes (paslaugas) iš kito Lietuvos apmokestinamojo asmens, kuris nustatyta tvarka nėra įregistruotas į PVM mokėtojų registrą, tačiau išrašytoje sąskaitoje faktūroje ar kitame dokumente nuo suteiktų paslaugų (parduotų prekių) apmokestinamosios vertės išskyrė PVM, taikydamas šioms prekėms (paslaugoms) PVM įstatyme nustatytą tarifą, tai šis pirkėjas - PVM mokėtojas turi teisę šį sąskaitoje faktūroje išskirtą PVM įtraukti į PVM atskaitą. Priešingu atveju būtų pažeistas PVM sistemos neutralumo principas – apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, nes atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM

naštos. Be to, svarbu, kad PVM mokėtoju neišregistravęs prekių tiekėjas (paslaugų teikėjas), išskyręs išrašytame dokumente PVM sumą, ir šių prekių (paslaugų) pirkėjas PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita veiktų sąžiningai, jie nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir tai nebūtų susiję su mokesčių vengimu¹⁶.

Remiantis PVM įstatymo 63 straipsnio nuostatomis PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įsigytų ir (arba) importuotų prekių iki jo įregistravimo PVM mokėtoju dienos. Ši įstatymo nuostata yra suderinta su ETT sprendimu, kuriame nurodoma, kad PVM apmokestinamas asmuo negali prarasti galimybės įgyvendinti savo teisės į PVM atskaitą dėl to, kad jis neišregistravo PVM mokėtoju prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje. Tačiau, esminis dalykas tas, kad PVM įstatyme nėra numatytas terminas, per kurį šis asmuo turi pateikti prašymą jį įregistruoti į PVM mokėtojų registrą. ETT byloje pripažino, kad įsiregistruoti PVM mokėtoju būtų galima per protingą laiką ir nustatė, kad 6 mėnesiai būtų protingas terminas¹⁷. LVAT nutartyje nurodė dar vieną punktą, kuriame teigiama, kad apmokestinamas asmuo turi ne tik įsiregistruoti per protingą terminą, bet ir privalo turėti pagal teisės norminius aktus išrašytą sąskaitą faktūrą, kuria buvo įforminti PVM apmokestinami sandoriai¹⁸.

Apibendrintai galima teigti, kad neišregistravimas PVM mokėtoju laiku nebėra kliūtis pasinaudoti PVM atskaita. Belieka per protingą terminą, pateikti prašymą įregistruoti į PVM mokėtojų registrą ir turėti sandorio teisėtumą patvirtinantį apskaitos dokumentą.

2.5. PVM tarifai ir jų kaita

Už tiekimas ir įsigijamas iš kitos valstybės narės prekes arba teikiamas paslaugas, taip pat importuojamas prekes PVM apskaičiuojamas taikant toms prekėms ir (arba) paslaugoms nustatytą PVM tarifą, galiojantį prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu.

Mokesčio tarifas – tai mokesčio įstatymo nustatyta mokėjimo nuo mokesčio bazės (dydžio prasme) normą, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į biudžetą. Mokesčio tarifas – veiksminga valstybės fiskalinės politikos įgyvendinimo priemonė.

Lietuvai siekiant narystės Europos Sąjungoje, pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos kaip jau buvo minėta anksčiau turėjo būti suderintos su Šeštąja Tarybos direktyva, kuri numato, kad nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc. Dėl naujųjų valstybių narių narystės nuo 2004 m. gegužės 1 d. ir nuo 2007 m. sausio 1 d. su standartiniu tarifu susijusios sąlygos nepasikeitė iki šių dienų. Šis tarifas 27 valstybėse narėse svyruoja nuo 15 iki

¹⁶ ETT 2010 m. gruodžio 2 d. byla Bogusław *Juliusz Dankowski* C-438/09

¹⁷ ETT 2010 m. spalio 11 d. byla Nidera C-385/09

¹⁸ LVAT 2010 m. gruodžio 22 d. administracinė byla Nr. A-438-8/2011

25 procentų. 15 procentų tarifas taikomas dvejose valstybėse narėse (Kipre ir Liuksemburge), o 25 procentų – trejose valstybėse narėse (Danijoje, Vengrijoje ir Švedijoje). Lietuvoje šiuo metu taikomas 21 proc. standartinis PVM tarifas.

Trumpa apžvalga kaip vyko PVM tarifų kitimas Lietuvoje nuo 1994 metų. Nuo 1994 m. gegužės 1 d. taikyti tik du PVM tarifai: standartinis 18 procentų ir 0 procentų PVM tarifas eksportui. Daug prekių ir paslaugų buvo iš viso neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Tačiau nuo 1995 sausio 1. jau įvedamas laikinasis 9 procentų PVM tarifas maisto produktams, kuris nuo 1997 sausio 1 d. keičiamas į 18 procentų. Išplėsta ir apmokestinimo bazė: 18 procentų PVM tarifu apmokestintos turizmo paslaugos, medicinos paslaugos, kurias teikia privačios sveikatos priežiūros ir veterinarinio aptarnavimo įstaigos, gyvenamiesiems namams ir butų ūkiui teikiamos dujos, vanduo, elektros ir šiluminė energija, kanalizacijos ir kitos butų ūkio paslaugos, branduolinis kuras, akmenis anglis, suskystintos ir gamtinės dujos, nafta, kuras, mazutas, malkos. Pagal PVM deklaracijų duomenis standartinis 18 procentų PVM tarifas sudarė didžiausią dalį (net apie 98 procentus). Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės programoje numatytas Krizės įveikimo plano priemonės, sudarant 2009 metų valstybės biudžetą, atlikta ir mokesčių sistemos reforma. 2009 metais palaipsniui padidintas standartinio PVM tarifo dydis: nuo 2009 m. sausio 1 d. – nuo 18 iki 19 procentų. Tačiau cigarečių ir kito apdoroto tabako, kurie privalėjo būti paženklinėti iki 2008 m. gruodžio 31 d. užsakytais specialiais ženklais – banderolėmis ir kuriems maksimali mažmeninė kaina buvo nustatyta atsižvelgiant į 18 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifą, o akcizas buvo sumokėtas iki 2009 m. sausio 31 d., tiekimui iki 2009 m. kovo 1 d. buvo taikomas 18 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. standartinis PVM tarifas pakyla nuo 19 iki 21 procento. Nuo 2009 m., prasidėjus recesijai, buvo imtasi fiskalinės politikos priemonių, t.y. mokesčių tarifų didinimo. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, jo dydžio koregavimu buvo reguliuojamas infliacijos lygis ir nedarbo lygis¹⁹. Nors Lietuvoje PVM tarifas buvo padidintas du kartus per 2009 metus, tačiau pastebima, kad kitose ES šalyse narėse šis tarifas buvo netgi mažinamas. Didžioji Britanija dar iki 2008 m. PVM mokestį buvo sumažinusi nuo 17,5 procentų iki 15 procentų., nes buvo manoma, kad šalis dėl ekonominio nuosmukio per metus gali netekti 12,5 mlrd. svarų sterlingų, nes sumažėtų vartojimas. Darbo autorė išskirtų dar vieną neigiamą aspektą PVM tarifo didinimo atžvilgiu. Mokesčių didinimas puiki galimybė kerotis šešėlinės ekonomikos tinklui. Schneider ir Enste (2000) pažymi, kad konkretus asmens sprendimas dirbti šešėlinėje ekonomikoje yra jo reakcija į per didelę mokesčių naštą ir per stiprų valstybinį reguliavimą. Juk kaip teigia užsienio šalių praktika, mažiau šešėlio esama valstybėse, kuriose surenkama daugiau mokesčių, taikant mažesnius jų tarifus. Ekspertų vertinimais, mokesčių našta Lietuvoje išlieka didelė ir nemažėja. Mokesčių našta, 2009 m. padidėjusi iki 37 procentų BVP,

¹⁹ Dilius A., Kareivaitė R. Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymo kontekste, Vadybas Journal of management, 2010, Nr. 17 (1) ISSN 1648-7974

2010 ir 2011 m. sudarė 36 procentus BVP. Prognozuojama, jog 2012 m. mokesčių našta sudarys 37 procentų BVP. Nepaisant to, kad labai dideli mokesčiai dažniausiai yra psichologiškai nepriimtini ir skatina verslininkus „pereiti“ į šešėlinę ekonomiką, tačiau ji formuojasi ne vien dėl mokesčių, kaip teigia Kuodis²⁰. Kita svari priežastis kerotis šešėlinei ekonomikai valstybinio reguliavimo intensyvumas. Johnson ir kt. (1997) teigia, kad šalyse, kuriose ekonomika yra stipriau reguliuojama, didesnis šešėlinės ekonomikos mastas. Reguliavimo intensyvumas (dažnai vertinamas skaičiumi įstatymų ir įvairių ekonominės veiklos taisyklių, kurios licencijuojama ekonominės veikla, įvedami darbo rinkos apribojimai ir pan.) laikomas vienu svarbiausių šešėlinės ekonomikos veiksnių²¹. Tiriant 76 išsivysčiusių, pereinamojo laikotarpio ir besivystančių šalių ekonomiką nustatyta, kad reguliavimo indekso padidėjimas vienu punktu (jis vertinamas nuo 1 iki 5, čia 5 – aukščiausias reguliavimo lygis šalyje) lemia šešėlinės ekonomikos padidėjimą 10 procentų. Šie rezultatai rodo, kad šalies vyriausybė turi padėti labiau išryškinti sumažėjusį reguliavimo intensyvumą arba bent jau esamų reguliavimo priemonių (įstatymų, taisyklių, reglamentų) patobulinimus, užuot didinusios teisės aktų skaičių. Tačiau kai kurios vyriausybės, bandydamos sumažinti šešėlinę ekonomiką, teikia pirmenybę pastarajai politikai (daugiau taisyklių ir įstatymų) dažniausiai todėl, kad padidintų valdžios biurokratų skaičių ir pademonstruotų „kovą už teisėtumą“, kuri gali būti naudinga tik biurokratiniam aparatui, tačiau iš esmės nerodo mokesčių ir socialinės apsaugos sistemos reformų²².

Pritariant LLRI ekspertui Žukauskui galima, pažymėti, kad mokesčių kėlimo pasekmės dvi – besitraukianti ekonomika ir šešėlio išsikerojimas. Šešėlio išaugimą taip pat lemia išaugę kontrabandos mastai, nelegalių prekių kiekiai, išaiškintos nuslėptų mokesčių sumos, greičiau nei nominalus BVP krentantis biudžeto pajamų surinkimas²³. Šešėlinės ekonomikos išsikerojimas sukelia milžiniškas problemas visai valstybės ūkio sistemai. Pirmiausia yra iškraipomas BVP, vengiant mokesčių mokėjimo ar siekiant savaip interpretuoti teisės aktus, yra slepiami sandoriai, todėl lieka neaišku kokios yra realios gamybos ir vartojimo apimtys valstybėje. Be abejo yra iškraipoma konkurencija, sutrikdomas valstybės pajamų paskirstymo mechanizmas. Pasireiškia didžiulė neigiama įtaka šalies ekonominei bei socialinei raidai. Pastebimas korupcijos lygio kilimas, o kartu auga ir nepasitikėjimas valstybe.

Profesorius Gylis konstatuoja, kad mokesčių mažinimas šalyse, kur gerai veikia mokesčių politikos ir administravimo „mašina“, efektyviai „iššešėlinanti“ neformalią ūkinę veiklą, gali paskatinti biudžeto pajamų sumažėjimą. Nors mūsų mokesčių krūvio mažinimo propaguotojai mano, kad mokesčių sumažinimas visada padidina biudžeto įplaukas (mažiau mokesčių – daugiau pajamų), tiek

²⁰ Kuodis R., Iš ko gyvena Lietuvos žmonės? 2007 birželio 25 d. Valstybė, p. 18 – 22

²¹ Krumplytė J. Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežasčių analizė *Ekonomika ir vadyba* : aktualijos ir perspektyvos. 2008. 4 (13). 238-250

²² Krumplytė J. Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis *Verslas vadybas ir studijos* 2009. Vilniaus Gedimino technikos universitetas <http://www.vgtu.lt/leidiniai>

²³ Žukauskas V. „Valdžios klystekeliai ir šešėlinė ekonomika“ 2009 gruodžio 2 d., komentaras “ Kelias”

teorija, tiek praktika sako ką kita – mažinant mokesčius gali būti taip, kad mokestinės pajamos ims mažėti. Tai priklauso nuo to, kuris Lafero kreivės taškas yra atskaitos taškas. Nors teoriniu požiūriu Lafero grafikas yra paprastas ir logiškas, realioje mokesčių politikoje jį taikyti yra labai sunku. Taip sunku, jog tai nepavyko net pačiam šio grafiko autoriui prezidento Reigano ekonominiam patarėjui Artūrai Laferui (Arthur Laffer) – jo pasiūlymu sumažinus mokesčius, biudžeto pajamos nepadidėjo, o net sumažėjo, dėl to biudžeto deficitas padidėjo. Biudžetinių pajamų sumažėjimas keltų ir kitą pavojų – viešojo sektoriaus finansavimo sumažinimas žemiau optimalios ribos gali sumažinti viešojo sektoriaus teikiamų gėrybių kiekį ir kokybę. Beje, Vakarų Europoje nėra svarstomi tokie drastiško viešojo sektoriaus privatizavimo planai, kokie yra siūlomi pas mus. Kaip ir nėra tokios latentinės ligoninių, mokyklų ir kt. privatizacijos, kokia vyksta pas mus. Tų šalių visuomenėse yra aukštesnė mokesčių mokėjimo kultūra, pagrįsta aiškesniu viešųjų poreikių, viešojo intereso reikšmės suvokimu, todėl ten nesijaučia tokio stipraus kaip pas mus privačių interesų, visų pirma verslo grupių spaudimo mažinti mokesčius²⁴. Puikus 2011 metų Lietuvos pavyzdys, viešbučių verslas, siekiantis PVM mokestinių lengvatų, tai yra lengvatinio 9 proc. PVM tarifo pratęsimo viešbučio paslaugoms. Pasisakė, jeigu viešbučių paslaugoms bus taikomas nebe 9, o 21 procento PVM, tai apgyvendinimo įmonės bus priverstos mažinti sąnaudas, pirmiausia atleidžiant dalį darbuotojų. Pastebėtas vienas svarbus aspektas, taikant lengvatinį 9 procentų PVM tarifą viešbučių sektoriuje padidėjo įdarbintų žmonių, tačiau algos nedidėjo, o tik išaugo paslaugų kainos. Mažėjant PVM ir tuo pačiu metu didėjant kainoms, reiškia, kad PVM sumažinimo nauda persiskirsto rinkos dalyviams

Remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis, kuri leidžia (tačiau neįpareigoja) taikyti valstybėms narėms ne daugiau kaip du lengvatinius PVM tarifus šios direktyvos priede nurodytoms prekių (paslaugų) grupėms. Šiuo metu Lietuvoje taikomi du lengvatiniai PVM tarifai: 5 ir 9 procentų. Apžvelgsime šių tarifų kitimo istoriją. 5 procentų PVM tarifas pradėtas taikyti tik 2000 metais. Nuo 2000 m. gegužės 1 d. šiuo tarifu apmokestintos maršrutinio keleivinio transporto paslaugos Susisiekimo ministerijos ir vietos savivaldos institucijų nustatytais maršrutais. Nuo 2002 m. liepos 1 d. 5 procentų tarifas jau taikomas ir kai kuriems vaistams (įskaitant veterinarinius) ir medicinos prekėms. Spartus 5 proc. pardavimo PVM augimas buvo 2003 metais, nes nuo sausio 1 d. šiuo tarifu apmokestintos knygos, laikraščiai ir žurnalai (išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius), viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugos (turizmo veikla), kai kurie vaistai ir medicinos prekės. 2004 metais 5 procentų pardavimo PVM ženkliai išaugo (80 procentų). Didelę įtaką tam turėjo taikomas nuo 2004 m. vasario 1 d. 5 procentų tarifas žemės ūkio bendrovių paslaugoms, teikiamoms savo nariams, šviežioms ir atšaldytoms žuvims bei nuo 2004 m. gegužės 1 d. vaistų ir medicinos prekių apmokestinimas 5 procentų lengvatiniu tarifu. 2006 sausio 1 d. 5 procentų PVM tarifas pradėtas taikyti ekologiškiems maisto produktams ir visų rūšių meno, kultūros ir sporto renginių, taip pat

²⁴ Gylys P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija, *Ekonomika* 2006 (75) ISSN 1392–1258

muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų lankymui, o nuo liepos 27 d. rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo teikiamoms kūrybos ar atlikimo paslaugoms ir paslaugoms, už kurias šiems asmenims mokamas honoraras. Valstybė 2008 m. 5 procentų tarifu siekė apmokestinti vaisius ir daržoves, jeigu atitinka Lietuvos Respublikos teisės aktus bei patvirtintą daržovių ir vaisių sąrašą. Tokį tarifą buvo siekiama taikyti nuo 2009 metų sausio 1 d. Tačiau 2008 m. gruodžio 18 d. šis numatomas įstatymo pakeitimas neteko galios.

9 procentų pardavimo PVM taikomas nuo 2001 m. PVM įstatymo pakeitimu 2001 metais šiuo tarifu apmokestinta gyventojams teikiama šiluminė energija, skirta gyvenamosioms patalpoms šildyti ir biokuras, pagamintas iš LR kilmės biomasės. 2004 m. 9 procentų pardavimo PVM sumažėjo 32,8 procentais, nes biokurui ir gyvenamųjų namų šildymui nuo 2004 gegužės 1 d. vietoj 9 procentų taikomas standartinis 18 procentų tarifas²⁵. 9 procentų PVM tarifas buvo pradėtas taikyti gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms (už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis). Nuo 2009-01-01 panaikinama šita PVM mokesčio lengvata. Nuo 2009 sausio 1 d. lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius. 2011 metų pabaigoje šalies prezidentė Dalia Grybauskaitė periodiniai spaudai taip pat siūlė taikyti lengvatinį PVM tarifą. Pabrėždama, kad spausdintas žodis ypač svarbus kuriant pilietiškumą. Pritarčiau Prezidentės siūlymui nustatyti mažesnę PVM spaudai, nes dabartinis 21 procentas tarifas kelia grėsmę nepriklausomam visuomenės informavimui, kai kurie laikraščiai yra atsidūrę ant bankroto ribos, ypač sunku verstis tapo regioniniams laikraščiams. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. faktiškai į gyvenamąsias patalpas patiekta šilumos energijai, (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti (toliau – šilumos energija), yra taikomas lengvatinis 9 procentų PVM tarifas. Naujai nustatytas lengvatinis 9 procentų PVM tarifas galiojantis nuo 2011 sausio 1 d. iki 2011 gruodžio 31 d. taikomas teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms. Nuo 2012 metų viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugos teikiamos apmokestinant 21 procentų tarifu.

²⁵ Bendikienė D., Šaparnis G., Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004) The economic conditions of enterprise functioning, ISSN 1392-2785 Engineering economics. 2006. No 2 (47)

Pažymėtina, kad, nors ES ir sukurta bendra rinka, tačiau PVM harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse šiuo mokesčiu apmokestinama nevienodos prekių grupės, skirtingi tarifai, lengvatos. Apmokestinant PVM, mokestinės lengvatos dažniausiai taikomos maisto, farmacijos ir medicinos gaminiais, o kai kuriose ES valstybėse narėse – pramonės produkcijai, keleivių vežimui, avalynei²⁶.

Lengvatinių PVM tarifų taikymas dažnai yra kritikuojamas ekonomistų. Mokesčių lengvatų poveikis yra įvairiapusis. Jos gali sudaryti patrauklią ir išskirtinę apmokestinimo aplinką kuriai nors prekių (paslaugų) grupei, atskiriems ūkio subjektams, kuriam nors ūkio sektoriui. Tarkim, čia puikiai tinka pavyzdys: keleivius vežančių įmonių savininkai, padidinę savo pelną PVM lengvatų sąskaita, didesnę dalį pinigų išleidžia vartojamosioms prekėms, savo darbo priemonėms atnaujinti ir panašiai. Taigi iš šių padidintų išlaidų turės naudos ir kitų prekių ar paslaugų pardavėjai. Taip pat naudos turės ir vartotojai, besinaudojantys transporto įmonių paslaugomis – juk visi mėgstame važiuoti patogesne, naujesne transporto priemone. Tačiau yra vienas bet, kad sudarant kam nors išskirtines apmokestinimo sąlygas, gali būti pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas.

Nustatytas PVM lengvatinis tarifas turėtų duoti tiesioginę naudą vartotojui:

- nustačius mažesnę PVM tarifą tiesiogiai turi sumažėti atitinkamų prekių (paslaugų) kainos;
- padidėti tokių prekių (paslaugų) pasiūla, paklausa;
- augti darbuotojų skaičius atitinkamuose sektoriuose.

Atliktas ekonominis tyrimas parodė, kad taikomas lengvatinis 5 procentų tarifas neturėjo poveikio arba turėjo tik netiesioginį ir nedidelį poveikį kainoms, pasiūlai, paklausai, gyventojų užimtumui. Dėl nustatyto lengvatinio 5 procentų PVM tarifo didėjo įmonių, tiekiančių prekes ir teikiančių paslaugas, apmokestinamas šiuo tarifu, gamybos apimtys, įmonės daugiau lėšų galėjo skirti materialinėms investicijoms. Didžiausią naudą dėl sumažinto PVM tarifo gavo ne prekių (paslaugų) vartotojai, o įmonės, tiekiančios tokias prekes ar teikiančias tokias paslaugas. Šis faktas konstatuotas Valstybės kontrolės vykdyto valstybinio audito ataskaitoje „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“²⁷. Finansų ministerijos nuomone, PVM tarifo mažinimas yra netinkama priemonė, siekiant sumažinti atskirų maisto prekių kainą ir taip didinti paklausą. Siekiant padidinti maisto produktų vartojimą, tinkamesnis sprendimas yra didinti realias gyventojų pajamas. Iškyla esminis klausimas, kokias dar galima tada rasti alternatyvas, kad būtų galima to išvengti? Gal visgi protingesnė atrodytų standartinio mažesnio PVM tarifo taikymo galimybė. Tokiu atveju PVM apmokestinimas nebūtų iškraipomas, vartotojams būtų vienodos sąlygos rinkoje. Be to gal taip būtų įmanoma pataupysi

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf ;
Prisijungimo laikas prisijungimo laikas 2011-11-04

²⁷ Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės audito ataskaita „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“ 2006 m. gruodžio 19 d. Nr. 8000-7P-31, Vilnius

valstybės išlaidas. Juk mokesčių inspekcijos darbuotojams mažiau reiktų atlikti mokestinių patikrinimų.

Kaip rodo Lietuvos statistikos departamento duomenys, maisto kainos nuo 2009 rugsėjo mėn. iki 2010 rugsėjo mėn. vidutiniškai pabrango 2,1 procento. Turint galvoje, kad 2009 metų rugsėį PVM buvo padidintas nuo 19 procentų iki 21 procento (t.y. 2 procentiniais punktais), minėto laikotarpio kainų augimas gali būti paaiškinamas ir mokesčių pasikeitimu. Taip pat nereikia pamiršti, kad lengvatinių PVM tarifų panaikinimas tam tikroms prekėms taip pat galėjo prisidėti prie galutinių maisto produktų kainų augimo. Vadinasi dėl PVM lengvatų, nuostolius patiria ne tik šalies vartotojai, kurie kainų sumažėjimo nepajautė, bet ir visa valstybė, nes galbūt į biudžetą surenkama mažiau pajamų. Ryšys tarp sumažintų PVM tarifų ir darbo vietų kūrimo yra netiesioginis. Siekiant, kad eksperimentinis mechanizmas veiktų, mažesnis PVM tarifas turi mažinti vartotojui kainas už gaunamas paslaugas. Kaina turi sumažėti tiek, kad imtų didėti paslaugos paklausa. Padidėjusi paklausa turi didinti pasiūlą. Padidėjusi pasiūla turi būti susijusi su naujų darbuotojų samda, o ne produktyvumo augimu ar esamų darbuotojų papildomu darbo laiku. Jei pardavėjas sumažintą PVM tarifą naudotų kaip priemonę padidinti pelnui, tai mechanizmas negalėtų veikti. Tokiu atveju sumažintas PVM tarifas veiktų kaip subsidija atitinkamam sektoriui. Dėl šio nepageidautino poveikio Direktyva nustatė, kad turi būti glaudus ryšys tarp dėl sumažintų tarifų atsiradusių mažesnių kainų ir dėl to padidėjusios paklausos. Kalbant apie darbuotojų skaičiaus augimą atitinkamuose sektoriuose valstybių narių ataskaitos nepateikė tvirtų ir patikimų įrodymų, kad sumažintas PVM tarifas turėjo poveikį užimtumui.

Atkreiptinas dėmesys į visiškai netinkamą ir nekopijuotiną daugelio Europos Sąjungos šalių praktiką, kai taikomi keli (iki penkių) skirtingi PVM tarifai. Tai sumažina galimybes finansuoti biudžetą PVM pagalba ir paverčia mokestį stipriai reguliuojančiu. Visuotinai sutariama, kad kai PVM taikomas be išimčių ir lengvatų, jo įtaka ekonomikai yra minimali. O be to pasaulyje pastaruoju metu išryškėjo mokesčių tarifo mažinimo tendencija, kuri leidžia, viena vertus didinti gamybos apimtį, kita vertus, tuo pačiu didinti valstybės išdovanojimus. Autorės darytina išvada tokia, kad gal geriausia Lietuvos valstybei mažesnis nei šiuo metu galiojantis standartinis bei vieningas tarifas.

2.6. Mokesčio lengvatos

Mokesčių surinkimą, sekant mokesčių istoriją ir iki šių dienų, visada lydi, bet kokia apmokama veikla ir bet koks kitas ekonominis procesas. Pagal LR Konstituciją valstybė gali laisvai ir savarankiškai apibrėžti mokesčių lygį, be abejojimo išimtis ir mokesčių lengvatas.

Mokesčio lengvata – mokesčio mokėtojai įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokestį galima sumokėti per keletą kartų. Dabar galiojantis MAĮ įtvirtina tokią mokesčio lengvatos sąvoką: *mokesčio*

lengvata – tai „mokesčių mokėtojai ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“ Sudavičius teigia ir papildo šį teiginį taip: „suteikia mokesčio mokėtojai teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokestį. Mokesčių lengvatų nustatymu ir taikymu siekiama palengvinti mokesčių našta pavieniams mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Mokesčių lengvatų taikymo mastas, jų pobūdis priklauso tiek nuo istorinių tradicijų, tiek nuo valstybės mokesčių politikos ekonominio bei socialinio kryptingumo, tiek nuo kitų veiksnių. Kaip teigia Buškevičiūtė ir Pukelienė (1998, p. 23), atskirų valstybių mokesčių lengvatų sistemos yra skirtingos, nes kiekviena valstybė vykdo savitą mokesčių politiką. Lengvatos nustatomos prioritetinėms ūkio šakoms (lemia šalies ūkio efektyvų ekonominį plėtojimą ar kitos priežastys) arba norint padidinti svarbų ūkio šakų pelningumą.

Pastebėta, kad mokesčių lengvatos yra bene dažniausiai kritikuojamas mokesčių struktūros elementas, o Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų rengėjai apskritai, atmeta lengvatas, atleidimą nuo mokesčių, laikiną atleidimą nuo mokesčių ir kitas ypatingas privilegijas ir susitarimus“ kaip „protektionistinės apmokestinimo sistemos“ apraišką.

PVM įvedusiose pasaulio valstybėse dažniausiai netaikomas prekėms ir paslaugoms, kurios žmonėms būtinai reikalingos, o pinigų nepakanka (kainą kelti netikslinga), arba kurių tinklą reikia plėtoti ir remti.

Pasauliniame mokesčių kodekse siūloma neapmokestinti šių prekių ir paslaugų:

- viešojo pašto ir viešojo transporto paslaugų;
- ne pelno siekiančių ligoninių, klinikų, medicinos ir stomatologijos įstaigų veiklą, medicininę įrangą;
- kitokį ne pelno siekiantį visuomenei naudingą verslą;
- bankų, brokerių, draudimo ir kitą finansinę veiklą;
- verslo dalies perleidimą;
- debitorių ar kreditorių perleidimą;
- importuotas prekes, jei toks importas neapmokestinamas muito mokesčio turistams bei reeksportui.

Apžvelkime, kaip vyko prekių ir paslaugų, kurios neapmokestinamos PVM kitimas nuo 1994 gegužės 1 d. iki šių dienų. PVM buvo neskaičiuojamas vaistai, vaistinėms prekėms, medicinos technikai, karstams, vainikams, gėlių krepšeliams, laikiniams paminklams, laikraščiams, žurnalams ir knygoms²⁸. Tradiciniai dailių amatų dirbiniai, kuriems tarpžinybinė tradicinių dailių amatų ekspertų komisija nustatyta tvarka suteikė šių dirbinių statusą, privatizuotui valstybiniam turtui. PVM neapmokestinamos medicinos ir stomatologinės paslaugos, vaikų lopšelių ir darželių, senelių ir invalidų pensijų teikiamos socialinės paslaugos, mokymo, mokslo, studijų ir kultūrinės paslaugos,

²⁸ Knyga – neperiodinis spaudinys, ne mažesnis kaip 49 puslapių (neskaičiuojant viršelio), prieinamas visuomenei

maršrutinio keleivinio transporto paslaugos, pašto paslaugos, draudimo ir bankinės bei laidojimo. Laikraščių, žurnalų ir knygų spausdinimas, leidyba ir platinimas. Paslaugos, teikiamos užsienio šalių diplomatinėms ir konsulinėms atstovybėms bei tarptautinėms organizacijoms, darbai ir paslaugos, atliekami (apmokami) už paaukotas lėšas. Gyvenamųjų namų ir butų išnuomojimas ilgiau kaip 2 mėnesiams ir žemės nuoma. Iki 1995 m. sausio 1 d. neapmokestinamos PVM maisto prekės, kurias Lietuvos Respublikos gamintojai parduoda gyventojams ir prekybos įmonėms. Tai duona ir jos gaminiai, miltai, kruopos ir makaronai, mėsa ir jos produktai, pieno ir žuvies produktai, vaikiškos tyrelės, cukrus ir medaus produktai, vaisiai, uogos ir daržovės, grybai ir kiaušiniai²⁹. Nuo 1995 m. sausio 1 d. buvo taikomas laikinas 9 procentų PVM tarifas. Nuo 1996 m. balandžio 1 d. PVM neapmokestinama turizmo įmonių teikiamos įvažiuojamojo turizmo paslaugos, jūrų uosto, skydžių valdymo ir aeronavigacinio aptarnavimo paslaugų rinkliavos, gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo ir projektavimo darbus, įskaitant inžinerinių tinklų statybą bei teritorijos tvarkymą, finansuojamus iš valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų. PVM neapmokestinamos prekės su UNICEF ženklu. Kultūros vertybių restauravimo ir konservavimo darbai, finansuojami iš valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų lėšų. Nuo 2002 m. liepos 1 d. papildomas sąrašas: PVM neapmokestinamos kultūros ir sporto paslaugos, pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla, radijo ir televizijos paslaugos, azartiniai lošimai ir loterijos paslaugos, nekilnojamojo turto pardavimas ar kitoks perdavimas ir tam tikros išlygos susijusios su prekių importu. Įstojus į ES nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki šio įstatymo aktualios redakcijos galiojimo neapmokestinamas tokių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas:

- su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos;
- socialinės paslaugos ir susijusios prekės;
- švietimo ir mokymo paslaugos;
- kultūros ir sporto paslaugos;
- pašto paslaugos;
- radijo ir televizijos teikiamos paslaugos;
- draudimo paslaugos;
- finansinės paslaugos;
- specialūs pašto mokesčio ženklai;
- azartiniai lošimai ir loterijos;
- nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma;
- nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas.

²⁹ Pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcijos 1994 m. balandžio 20 d. Nr. 58

Lietuvos ekonomistai vieningai teigia, kad PVM lengvatos yra netinkamas ekonominės politikos žingsnis, kuris negali skatinti konkurencingumo. Tai lyg parazitas, ardantis šalies mokesčių sistemos pagrindus. Analizuojant PVM įstatymą teigtina, kad šiame įstatyme nemažą dalį užimamą mokestinės lengvatos. Galbūt todėl šis mokestis tampa vis sudėtingesniu, leidžiančiu jį įvairiai interpretuoti.

Kadangi lengvatos bei išimtys apsunkina PVM administravimą bei sumažina jo efektyvumą. Surinkti mokesčius ir tvarkyti mokesčių sistemą kainuoja ir vyriausybei ir tiems, kurie moka mokesčius. Išleidžiama nemažai lėšų buhalterių darbo užmokesčiui išmokėti, blankų paruošimui. Lietuvoje dėl mokesčių sudėtingumo ir painumo, dėl didelės mokesčių naštos, kurios išvengiant siekiama nuslėpti mokesčius, kuriamos specialios institucijos, imamasi specialių priemonių kovai prieš mokesčių mokėtojus. Todėl mokesčių nuostatos turi būti kuo paprastesnės ir lengvai suprantamos. Gal tiesiog vertėtų lengvatas naikinti, išskyrus tik tuos atvejus, kai paslaugų apmokestinimas PVM būtų pernelyg komplikotas ir sunkiai įgyvendinamas.

3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ IR JO VAIDMUO FORMUOJANT LIETUVOS BIUDŽETO PAJAMAS

Analizuojant PVM vaidmenį visoje Lietuvos mokesčių sistemoje pastebėta, kad būtent iš šio mokesčio surenkama daugiausiai mokestinių pajamų. Tam, kad įsitikintume, panagrinėsime PVM surenkamų pajamų dinamiką lyginant su visomis valstybės gautomis įplaukomis. Bendrosios biudžeto pajamos bus pateikiamos eliminavus finansinės paramos lėšas. Bus imamos tik šalies viduje gautos pajamos.

2 lentelė. Bendrųjų Lietuvos biudžeto pajamų ir PVM pajamų dalies bendrosiose biudžeto pajamose kitimas 1994-2011 m. laikotarpiu

Metai	PVM pajamos (tūkst.)	Bendros pajamos (tūkst.)	PVM dalis bendrosiose pajamose (proc.)
1994	1.148.067	2.662.800	43
1995	1.961.641	3.911.664	50
1996	2.279.536	4.598.672	50
1997	3.347.782	6.130.147	55
1998	3.612.130	6.439.586	56
1999	3.466.571	5.904.369	59
2000	3.419.415	5.780.725	59
2001	3.511.812	6.344.789	55
2002	3.809.678	8.900.299	43
2003	3.822.994	9.624.765	40
2004	3.930.111	11.794.016	33
2005	4.841.726	12.150.518	40
2006	6.152.214	14.642.258	42
2007	7.824.176	17.187.762	46
2008	9.242.528	19.718.860	47
2009	6.798.799	14.780.883	46
2010	7.294.027	14.533.835	52
2011	8.502.502	16.482.195	52

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Santykinė dalis biudžete nagrinėjamu laikotarpiu turėjo tendenciją nuolat didėti (išryškėja du laikotarpiai 1994 – 2000 ir 2004 – 2011 metų), o tai rodo, kad vyriausybė vykdė tokią fiskalinę politiką, kuri siekė perkelti mokesčių našta nuo gamybos vartojimui. Tai reiškia, jog Lietuvos valstybėje vyravo vartojimo mokesčių įplaukos į biudžetą, o tai didino gyventojų mokesčių našta.

Nuo 1994 – 1999 metų didžiausias PVM įplaukų augimas buvo 1998 metais. 1997 m. padvigubintas (nuo 9 proc. iki 18 proc.) PVM tarifas žemės ūkio produkcijai ir iš jos pagamintoms maisto prekėms. Išplėsta ir apmokestinimo bazė: 18 proc. tarifu apmokestinta nemaža dalis paslaugų. Dėl krizės Rusijoje ir išaugusio nedarbo 1999 ir 2000 m. įplaukų iš PVM surinkta mažiau.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujas PVM įstatymas, kuriame jau įgyvendinamos ES direktyvos. Dėl panaikintų lengvatų ir gerėjančios ekonomikos 2002 m. PVM įplaukos viršijo 1998 m. lygį ir sudarė 3809,7 mln. Lt. Lietuvai įstojus į ES, nuo 2004 m. gegužės 1 d. įgyvendinama Šeštoji ES direktyva, panaikinama dalis PVM lengvatų ir keičiama importo apmokestinimo tvarka. Dėl to įplaukos į biudžetą išaugo 2,8 proc. ir sudarė 3930,1 mln. Lt. 2004 – 2008 metų laikotarpiu PVM surenkamos pajamos vis didėjo, o tai įtakojė augančios namų ūkių vartojimui skirtos išlaidos. 2009 sausio mėnesį pakeltas standartinis tarifas 1 proc., rugsėjo mėnesį pakeltas dar 2 proc. sulėtino PVM surenkamų įplaukų tempus, tam įtakos turėjo ir šešėlinės ekonomikos išplitimas. Šalyje gilėjanti ekonominė krizė – gamybos, prekių ir paslaugų vartojimo, užsienio prekybos apimčių mažėjimas, prastėjanti mokesčių mokėtojų finansinė būklė bei augančios jų mokestinės nepriemokos – lėmė tai, kad PVM pajamų surinkta beveik ketvirtadaliu mažiau nei 2008 m. Standartinio PVM mokesčio tarifo padidinimas turėjo teigiamą įtaką PVM pajamų surinkimui, nors ir mažėjo vidaus vartojimas, tačiau tik spalio mėnesį buvo gauta 13,9 proc. daugiau pajamų nei 2008 m., visais kitais mėnesiais gauta mažiau.

Vertėtų prisiminti gerai žinomą Lafero kreivę, kuri rodo mokestinių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo dydžio. Vyriausybė norėdama padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus. Tačiau vyriausybė negali tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų.

Jeigu mokesčio tarifas lygus nuliui, tai ir mokestinės pajamos bus lygios nuliui. Jeigu mokesčio tarifas lygus 100 proc., tai mokestinės pajamos irgi bus lygios nuliui, nes, esant tokiems aukštiems mokesčiams, nebus stimulo dirbti. Išvada: vyriausybė, nustatydamą aukštus mokesčių tarifus, gali gauti mažesnes pajamas iš mokesčių, nei nustačiusi žemus mokesčių tarifus. Jei aukšti mokesčių tarifai neigiamai veikia ūkinę veiklą, gali mažėti BNP. Be to, esant aukštiems mokesčiams, siekiama neteisėtai išvengti jų mokėjimo – dalį gautų pajamų nuslėpti. Lafero kreivė rodo, kad mokesčių tarifų didinimas nuo 0 iki tam tikro dydžio sąlygoja pajamų iš mokesčių augimą. Tačiau tolimesnis mokesčių tarifo didinimas nebeduoda teigiamo efekto, ir mokesčių pajamos pradeda mažėti.

Iš to seka išvada, kad 2009 metais vyriausybės sprendimas didinti PVM tarifą galbūt buvo netinkamai pasvertas. To pasekoje valstybės biudžetas nesurinko tiek pajamų, kiek pavyko tą padaryti iki tarifo padidino. Juk didėjantys mokesčių tarifai nedidina ekonominio aktyvumo, mažėja mokesčių bazė (nutraukiama veikla, auga šešėlinė ekonomika, nemokami mokesčiai), kitaip tariant mažėja mokestinės pajamos. Iš to išplaukia, kad mokesčių normos augimas turi tiesioginės įtakos ekonomikos vystymosi tempams. Naujų mokesčių įvedimas ar mokesčių tarifo didinimas stabdo verslininkų ekonominį aktyvumą, todėl ir sumažėja mokesčio bazė. Didesni mokesčių tarifai nepadeda išspręsti

šalies biudžeto surinkimo problemų. Daugelyje tradicinės rinkos ekonomikos šalių sumažinant tarifus buvo siekiama padaryti kiek patrauklesnę mokesčių sistemą, kuri būtų naudinga tiek valstybei, tiek būtų puiki terpė pritraukti naujus užsienio šalių investuotojus ir verslininkus.

Kitas svarbus aspektas mokesčių didinimo atžvilgiu – žymi šešėlinės ekonomikos plėtimo sfera. Degalų, alkoholinių gėrimų kontrabandos pavyzdžiai ir sumažėjusios biudžeto įplaukos leidžia daryti prielaidą, kad šešėlinės ekonomikos apimtys ir struktūra labiausiai reaguoja į valstybės vykdomą ekonominę politiką. Esant palankioms verslo sąlygoms legaliai uždirbama tiek, kad rizikuoti slapstantis nuo valstybės institucijų, neapsimoka. Ir priešingai, kuo daugiau draudimų „šviesoje“, tuo didesni pelnai „patamsyje“. Prastėjanti ekonominė situacija bei mokesčio tarifo padidėjimas išaugino šešėlinės ekonomikos mastus. Šešėlinė ekonomika 2009 metais siekė 23 proc. Vadinasi kas ketvirtas verslininkas dirbo šešėlyje. Juk per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai slepiami. Be to dėl padidėjusių mokesčių valstybėje išaugo mokestinė našta. 2008 metų mokestinę naštą palyginus su 2009 metų, tai ji išaugo nuo 32 proc. iki 37 proc. Toks staigus mokestinės naštos padidėjimas yra užfiksuotas pirmą kartą per visą Lietuvos ekonomikos tyrimo istoriją³⁰. Remiantis FNTT atskaita³¹, didžiausia žala valstybės biudžetui daroma sukčiaujant pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo srityje, t. y. apgaule įgyjant ar išvengiant mokėti PVM, darant kitas su tuo susijusias nusikalstamas veikas: klastojant ir panaudojant apskaitos dokumentus, užsiimant neteisėta ūkine veikla, steigiant įmones neteisėtai veiklai nuslėpti ar joms vadovaujant. Per 2009 metus atskleista neteisėtai įgyto ar nesumokėto į valstybės biudžetą pridėtinės vertės mokesčio suma sudarė 40,9 procento visos išaiškintos nuslėptų mokesčių sumos (2008 m. daugiau kaip 62 procentus). Kyla klausimas dėl neteisėtai įgyto PVM, gal tai ir VMI problema? Juk pasitaiko atvejų, kai PVM grąžintas ar įskaitytas nepakankamai išsamiai įsitikinus to pagrįstumu. Dar kitą problemą įvardijo Valstybės kontrolė. Jos nuomone, VMI kontrolės priemonės, kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, yra nepakankamos. Patikrinimų metu papildomai apskaičiuotos PVM sumos ir realiai į biudžetą sumokėtos sumos santykis 2008 metais buvo 30 procentų. Vadinasi, valstybės institucijų veikla nepakankamai koordinuota ir rezultatyvi.

Pasak LLRI ekspertės Leontjevos, 2009 metais sparčiai didėjęs įmonių tarpusavio išiskolinimams, prievolė mokėti PVM prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu tapo vis didesnė problema. Įmonė negalėjo susigrąžinti PVM, kai pardavė prekes (paslaugas), bet už jas nebuvo atsiskaityta. Nors tokių skolų PVM grąžinimo praktika paplitusi daugelyje ES šalių, ji nebuvo įdiegta Lietuvoje, ir tai viena iš priežasčių, kodėl bedarbių ir įmonių bankrotų mūsų šalyje daugėjo. Tokia sistema ne tik blogino įmonių finansinę padėtį, bet ir skatino įmones neišrašinėti sąskaitų faktūrų tol,

³⁰ 23 – asis Lietuvos ekonomikos tyrimas (2008/2009) (2)

³¹ Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Vidaus reikalų ministerijos 2009 metų veiklos ataskaita 2010-02-24 Nr. 4/04-2-404

kol už prekes ar paslaugas nebus atsiskaityta³². To pasekoje, nebuvo mokamas PVM mokestis ir biudžetas surinko atitinkamai mažiau pajamų.

Kadangi PVM mokestis mokamas nuo sukurtos pridėtinės vertės, galima teigti, kad kuo didesnis BVP, tuo daugiau valstybė gauna pajamų į biudžetą ir atvirkščiai. Jei palygintume 2005 – 2008 metus, taip ir matosi, kad augant BVP, PVM pajamų surinkimas atitinkamai irgi augo. Ženklaus BVP šuolis pastebimas 2007 – 2008 metais. Anot Finansų ministrės Šimonytės, Lietuva augo išpūdingais mastais iš esmės dėl vidaus vartojimo. Vyriausybės kritikai nuolat linkę pamiršti, kas apmokėjo to vartojimo sąskaitą. Tai buvo skolinti pinigai, kuriuos pigiai gaudavo verslas, namų ūkiai, galų gale valstybė. Šie pinigai buvo noriai investuoti į nekilnojamąjį turtą, taupyti atrodė kvaila, nes buvo manoma, kad toliau tik augsime³³. Kas be ko visas paskolas reikia atiduoti, todėl gyventojai bei įmonės turėjo susispausti diržus. Buvo priversti taupyti, todėl visi palūkanų grąžinimai, vertė gyventojus mažiau vartoti. Atitinkamai mažiau mokėti mokesčių ir vėl biudžetas negauna įplaukų. Be to, mažėjant perkamajam pajėgumui, kurio mažėjimą dar sustiprina vėl pradėjęs didėti taupymas, mažėja gamyba.

Nuo 2009 m., prasidėjus recesijai, buvo imtasi fiskalinės politikos priemonių, t.y. mokesčių tarifų didinimo. Priėmę sprendimą didinti PVM tarifą valdžia tikėjosi gauti daugiau mokestinių pajamų į valstybės biudžetą. Tačiau pasižiūrėkite į tuometinę valstybės ekonominę situaciją. Vienareikšmiškai galima teigti, kad 2009 metais šalies ekonominė padėtis pradėjo blogėti ir išsibalansavo. BVP ženkliai išaugo, o jį įtakoją išpūstas vartojimo augimas. Atsižvelgiant į tai, kad PVM – vartojimo mokestis, juo buvo siekiama pakoreguoti infliacijos ir nedarbo lygius. Nuo 2006 metų sparčiai kylant infliacijos lygiui derėjo padidinti standartinį PVM tarifą, kad būtų ribojamas vartojimo augimas. Sumažėjęs vartojimas šalyje, galėjo sumažinti infliacijos lygio didėjimą. Reiktų atkreipti dėmesį, kad nuo 2006 m. akivaizdžiai padidėjo PVM surenkamų pajamų dalis bendrosiose biudžeto pajamose (iki 42–47 proc.). Tai parodo paklausos sukeltą infliacijos lygį, kurią sąlygojo vartojimo padidėjimas. Išaugo ne tik infliacijos lygis, bet ir nedarbas. Didėjant nedarbo lygiui bei gamybos augimo tempui derėtų vykdyti skatinamąją fiskalinę politiką, mažinant mokesčius. Nuo 2008 metų labai išaugęs nedarbo lygis Lietuvoje priverė gyventojus riboti savo vartojimo galimybes, juk aišku, kad ekonominio sąstingio metu vartotojai, tame tarpe ir verslas pradeda taupyti. Vartotojai mažiau išlaidauja, o verslas neria į šešėlinę ekonomiką. Dalis įmonių patiria bankrotą. Visa tai priveda prie mokesčių nemokėjimo problemos. Juk jei nėra vartojimo nėra ir mokesčių mokėjimo, taip valstybė negauna įplaukų. Stebint 2008 m. padėtį, PVM tarifas turėjo būti sumažintas, kad būtų skatinamas vartojimas. Akivaizdu, kad ekonominio sąstingio laikotarpiu, kai ekonomikos augimo tempai sumažėjo dėl mažėjančių namų ūkių vartojimo išlaidų, pardavimo apimčių, buvo būtina mažinti mokesčių tarifus, tam kad valstybė nepatirtų dar didesnio ekonominio nuosmukio. Lietuvoje 2009 m. pradžioje padidintas PVM tarifas 1

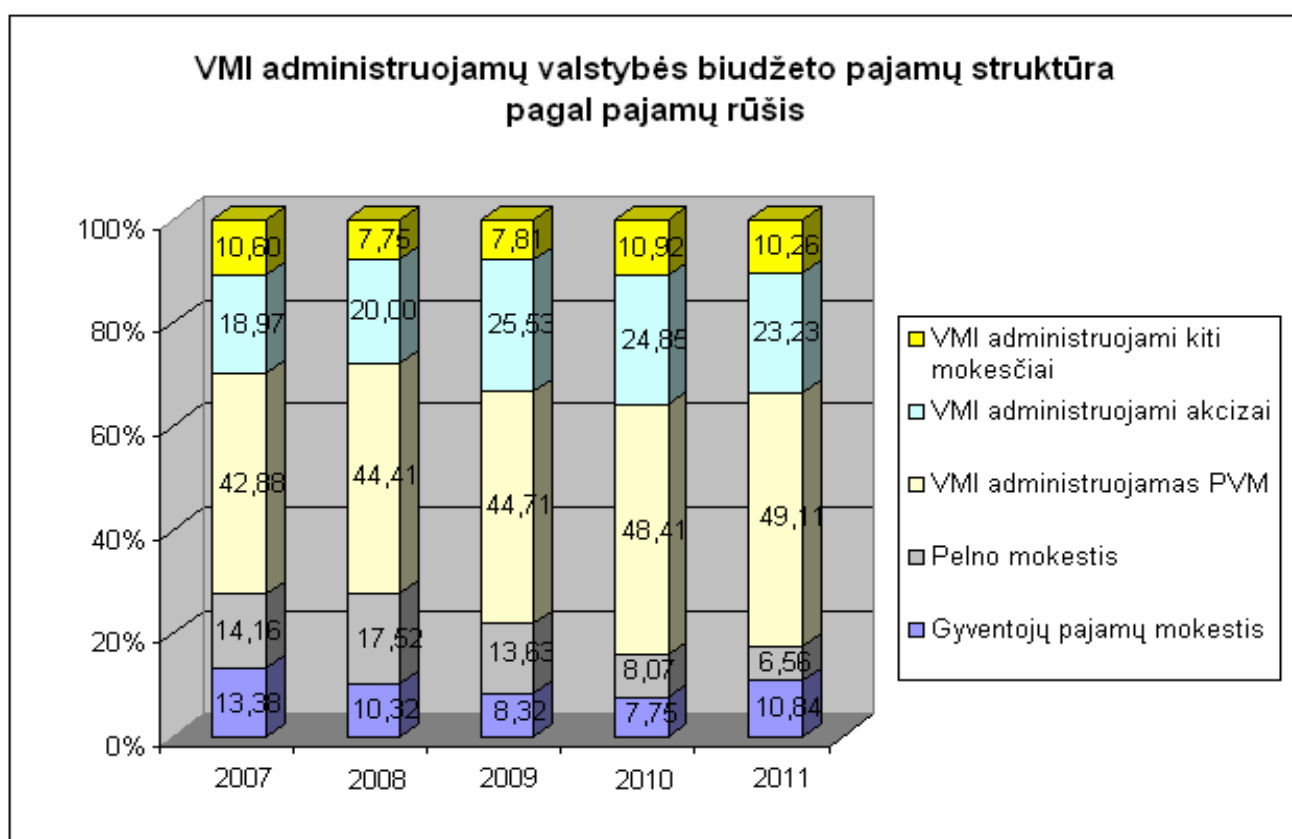
³² Mokesčių žinios Įmonių išsiskolinimai – „pelnas“ biudžetui Nr. 38 (650) 2009 10 12-18

³³ Šimonytė I. Kuo sergi, tuo ir gydykis Mokesčių žinios Nr. 34 (646) 2009 09 14-20

proc. punktu lėmė mažesnę vartojimą, o antrą kartą padidintas PVM tarifas dar 2 proc. punktais gali turėti neigiamų pasekmių ir vėliau. Neigiamą įtaką įmonėms turėjo ir tai, kad šis mokestis buvo keičiamas du kartus per labai trumpą laiko tarpą.

3.1. Pagrindinių VMI administruojamų mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą plano vykdymas ir priežastys

Analizuojant nacionalinio biudžeto pajamų struktūrą, buvo pastebėta, kad didžiausią dalį mokestinių pajamų sudaro GPM, akcizų, pelno ir PVM pajamos. Toliau analizuojami būtent šie surenkami mokesčiai, nes jie turi didžiausią reikšmę formuojant nacionalinį išdą.



1 pav. VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra pagal pajamų rūšis

2007 m. VMI į valstybės biudžetą pervedė 14.499.918 tūkst. litų pajamų, planas įvykdytas 105,51 proc. arba gauta daugiau 757.000 tūkst. litų plane numatytų gauti pajamų, 2008 m. pervedė 16.609.998 tūkst. litų pajamų, planas įvykdytas 96,1 proc., negauta 682.762 tūkst. litų planuotų pajamų, 2009 m. pervedė 12.529.042 tūkst. litų pajamų, planas įvykdytas 100,7 proc., gauta 92388 tūkst. litų pajamų daugiau nei buvo planuota, 2010 m. pervedė 11.822.578 tūkst. litų pajamų, planas įvykdytas 103,6 proc., gauta 409.146 tūkst. litų pajamų daugiau nei buvo planuota, 2011 m. pervedė 13.315.248 tūkst. litų pajamų, planas įvykdytas 97,0 proc., negauta 410.058 tūkst. litų planuotų

pajamų. Palyginti su 2010 m., 2011 m. į valstybės biudžetą pervestos pajamos 1.492.698 tūkst. litų arba 12,6 proc. didesnės.

3 lentelė. Pagrindinių VMI administruojamų mokesčių plano ir fakto vykdymas

		Gyventojų pajamų mokestis	Pelno mokestis	VMI administruoja mas PVM	VMI administruojami akcizai	Viso
2007 m.						
Planas		2.001.162	2.339.144	5.651.270	2.588.480	12.580.056
Faktas		1.939.608	2.053.649	6.218.195	2.751.001	12.962.453
2007 m. fakto palyginimas su planu	+/-	-61.554	-285.495	566.925	162.521	382.397
	%	-3,17	-13,90	9,12	5,91	2,95
2008 m.						
2008 m. planas		1.819.341	2.711.140	8.152.514	3.474.759	16.157.754
2008 m. faktas		1.714.471	2.910.175	7.376.926	3.321.436	15.323.008
2008 m. fakto palyginimas su planu	+/-	-104.870	199.035	-775.588	-153.323	-834.746
	%	-6,12	6,84	-10,51	-4,62	-5,45
2009 m.						
2009 m. planas		1.199.639	1.743.066	5.197.653	3.223.404	11.363.762
2009 m. faktas		1.042.965	1.707.592	5.601.258	3.199.266	11.551.081
2009 m. fakto palyginimas su planu	+/-	-156.674	-35.474	403.605	-24.138	187.319
	%	-15,02	-2,08	7,21	-0,75	1,62
2010 m.						
2010 m. planas		877.793	907.741	4.983.252	3.200.227	9.969.013
2010m. faktas		916.506	953.871	5.723.638	2.937.367	10.531.382
2010 m. fakto palyginimas su planu	+/-	38.713	46.130	740.386	-262.860	562.369
	%	4,22	4,84	12,94	-8,95	5,34
2011 m.						
2011m. planas		1.407.671	1.178.639	6.511.231	3.361.592	12.459.133
2011m. faktas		1.443.573	873.112	6.539.310	3.092.674	11.948.669
2011 m. fakto palyginimas su planu	+/-	35.902	-305.527	28.079	-268.918	-510.464
	%	2,49	-34,99	0,43	-8,70	-4,27

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis VMI prie FM archyvo duomenimis.

Bendroje VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūroje didžiausią dalį 2007 m. sudarė pridėtinės vertės mokestis, akcizai, pelno ir gyventojų pajamų mokesčiai - 89,4 proc. visų pajamų, tokia tendencija išlieka ir visais kitais analizuojamais metais: 2008 m. – 92,3 proc. visų pajamų, 2009 m. – 92,2 proc. visų pajamų, 2010 m. – 89,1 proc. visų pajamų, 2011 m. – 89,7 proc. visų pajamų. Taigi vidutiniškai mokestinės pajamos valstybės biudžete šių keturių pagrindinių mokesčių sudaro 90,5 proc. visų pajamų.

3.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys

Į valstybės biudžetą **2007** m. pervesta 1.939.608 tūkst. litų GPM. Palyginti su 2006 m. tuo pačiu laikotarpiu, GPM 2007 m. gauta 98.797 tūkst. litų arba 4,9 proc. mažiau (iš jų 346.049 tūkst. litų sumažėjo dėl 2007 m. 7,62 proc. punkto sumažėjusio GPM atskaitymo procento į valstybės biudžetą).

Pagrindiniai GPM pajamų pokyčius lemiantys veiksniai:

GPM išaugimui didelę įtaką turėjo ir gyventojų nedarbo lygio sumažėjimas. 2007 m. III ketv. Statistikos departamento tyrimų duomenimis nedarbo lygis šalyje buvo 3,9 proc. ir, lyginant su 2006 m. atitinkamu laikotarpiu, sumažėjo 1,8 proc. punkto.

GPM pajamų didėjimą įtakojo padidėjusi minimali mėnesinė alga iki 700 litų (nuo 2007 m. liepos 1 d.), o taip pat GPM pajamų padidėjimui turėjo augantis šalies ūkio darbuotojų vidutinis mėnesinis bruto darbo užmokestis. Statistikos departamento duomenimis, 2007 m. III-jį ketvirtį vidutinis mėnesinis bruto darbo užmokestis šalies ūkyje sudarė 1949,8 Lt ir, palyginti su atitinkamu 2006 m. ketvirčiu, padidėjo 296,3 Lt, t.y. 17,9 proc.

Nuo 2007 m. sausio 1 d iki 320 litų padidintas pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis (buvo 290 litų).

GPM pajamų surinkimo plano nevykdymą smarkiai įtakojo išaugę GPM grąžinimai, gyventojams grąžinta 355.717,4 tūkst. litų GPM, iš jų 106.715,4 tūkst. litų PSDF. Lyginant su 2006 m. tuo pačiu laikotarpiu, 2007 m. grąžinta GPM suma padidėjo 79.170,8 tūkst. litų arba 29 proc.

Į valstybės biudžetą **2008** m. pervesta 1.714.471 tūkst. litų GPM. Palyginti su 2007 m., GPM 2008 m. gauta 225.137 tūkst. litų arba 11,6 proc. mažiau (pažymėtina, kad 458.258 tūkst. litų sumažėjo dėl 2008 m. 8,88 proc. punkto sumažėjusio GPM atskaitymo procento į valstybės biudžetą). Palyginti su planu, 2008 m. gauta 104 870 tūkst. litų arba 5,76 proc. mažiau.

Pagrindiniai GPM pajamų pokyčius lemiantys veiksniai:

Didžiausią teigiamą įtaką GPM pajamų padidėjimui turėjo augantis šalies ūkio darbuotojų vidutinis mėnesinis bruto darbo užmokestis. Statistikos departamento duomenimis, 2008 m. III ketv. šalies vidutinis bruto darbo užmokestis nuo 2007 m. išaugo 370,1 lito arba 19 proc. iki 2.319,9 Lt.

GPM pajamų didėjimą įtakojo padidinta minimali mėnesinė alga nuo 2008 m. sausio 1 d. – 800 Lt.

GPM pajamų surinkimo plano nevykdymą įtakojo išaugę GPM grąžinimai, gyventojams iš viso grąžinta 440.630,8 tūkst. litų GPM. Lyginant su 2007 m., 2008 m. grąžinta GPM suma padidėjo 84.913,4 tūkst. litų arba 23,9 proc.

Į valstybės biudžetą **2009** m. pervesta 1.042.965 tūkst. litų GPM. Palyginti su 2008 m., GPM 2009 m. gauta 671.505 tūkst. litų arba 39,2 proc. mažiau (pažymėtina, kad 232 801 tūkst. litų sumažėjo dėl 2009 m. 5,96 proc. punkto sumažėjusio GPM atskaitymo procento į valstybės biudžetą). Palyginti su planu, 2009 m. gauta 156 674 tūkst. litų arba 13,1 proc. mažiau.

Pagrindiniai GPM pajamų pokyčius lemiantys veiksniai:

Dėl nuo 16,8 proc. 2008 m. (16,8 proc. = 24 proc. *0,7) iki 15 proc. 2009 m. sumažėjusio pagrindinio GPM tarifo į nacionalinį biudžetą, šis neteko apie 455 mln. litų GPM.

Statistikos departamento duomenimis, 2009 m. III ketv. šalies vidutinis bruto darbo užmokestis sudarė 2.142,2 litus per mėnesį ir, palyginti su 2008 m. III ketv., sumažėjo 177,7 litais arba 7,7 proc.

Nuo 2008 m. pabaigos stebimas labai ženklus nedarbo lygio šalyje augimas.

Išaugę GPM grąžinimai, gyventojams iš nacionalinio biudžeto grąžinta 471.362 tūkst. litų GPM. Lyginant su tuo pačiu 2008 m. laikotarpiu, 2009 m. grąžinta GPM suma iš nacionalinio biudžeto padidėjo 163.459 tūkst. litų arba apie 1,5 karto. Atkreiptinas dėmesys, kad grąžinama GPM suma iš viso padidėjo 30.731 tūkst. litų arba 7 proc., o grąžinimų iš nacionalinio biudžeto išaugimas susijęs su tuo, kad 2009 metais grąžinimai atliekami tik iš nacionalinio biudžeto.

Į valstybės biudžetą **2010** m. pervesta 916.506 tūkst. litų GPM. Palyginti su 2009 m., GPM 2010 m. gauta 126.459 tūkst. litų arba 12,1 proc. mažiau (pažymėtina, kad 45.280 tūkst. litų sumažėjo dėl 2010 m. 1,2 proc. punkto sumažėjusio GPM atskaitymo procento į valstybės biudžetą). Palyginti su planu, 2010 m. gauta 38.713 tūkst. litų arba 4,4 proc. daugiau.

Pagrindiniai GPM pajamų pokyčius lemiantys veiksniai:

Darbo užmokesčio mažėjimas. Statistikos departamento duomenimis, 2010 m. III ketv. šalies vidutinis bruto darbo užmokestis sudarė 2.081,8 litų per mėnesį ir, palyginti su 2009 m. III ketv., sumažėjo 60,4 lito arba 2,8 proc.

Nuo 2008 m. pabaigos stebimas ženklus nedarbo lygio šalyje augimas. 2011 m. sausio 1 d. Lietuvos darbo biržos duomenimis šalyje buvo registruota 311,3 tūkst. bedarbių.

2010 m. pagal pateiktas metines gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas, gyventojams iš nacionalinio biudžeto grąžinta 251.731 tūkst. litų GPM. Palyginus su 2009 m., 2010 m. grąžinta GPM suma iš nacionalinio biudžeto sumažėjo 219.631 tūkst. litų arba 46,6 proc.

Į valstybės biudžetą **2011** m. pervesta 1.443.573 tūkst. litų GPM. Palyginus su 2010 m., GPM 2011 m. gauta 527.067 tūkst. litų arba 57,5 proc. daugiau (pažymėtina, kad 442.711 tūkst. litų padaugėjo dėl 2011 m. 11,87 proc. punkto padidėjusio GPM atskaitymo procento į valstybės biudžetą). Palyginus su planu, 2011 m. gauta 35.902 tūkst. litų arba 2,6 proc. daugiau.

Pagrindinės priežastys, lemiančios GPM pajamų pokyčius:

Statistikos departamento 2011 m. I-III ketvirčių rodikliais, dėl darbuotojų skaičiaus padidėjimo į nacionalinį biudžetą 2011 m. buvo gauta 117 mln. litų daugiau GPM). Nuo metų pradžios darbuotojo statusą turinčių asmenų atitinkamai padidėjo 57 tūkst. arba 5,3 proc.

Sumažėję gražinimai: 2011 m. gražinta gyventojams GPM pagal GPMĮ 21 str. bei dėl per mažo pritaikyto neapmokestinamojo pajamų dydžio 230,6 mln. litų, kai 2010 m. pagal pateiktas metines gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas iš nacionalinio biudžeto buvo gražinta 251,7 mln. litų.

3.1.2. Akcizų mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys

2007 m. VMI surinko 2.751.001 tūkst. litų akcizų, buvo planuota – 2.588.480 tūkst. litų (planas įvykdytas 106,28 proc., gauta 162.521 tūkst. litų viršplaninių pajamų).

Pagrindinės priežastys, lemiančios akcizų pajamų pokyčius:

2007 m. didžiausią dalį (55,57 proc.) VMI į valstybės biudžetą surinktų akcizų sudarė akcizas už energetinius produktus, lyginant su tuo pačiu 2006 m. laikotarpiu, akcizo už energetinius produktus dalis akcizų pajamų struktūroje padidėjo 0,8 procentinio punkto, o akcizo už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus dalis sumažėjo 0,5 procentinio punkto, akcizo už apdorotą tabaką - sumažėjo 0,3 procentinio punkto.

2008 m. VMI surinko 3.321.436 tūkst. litų akcizų, buvo planuota surinkti 3.474.759 tūkst. litų (planas įvykdytas 95,6 proc., negauta 153.323 tūkst. litų planuotų pajamų)

Pagrindinės priežastys, lemiančios akcizų pajamų pokyčius:

VMI akcizų surinkimo 2008 m. planas, lyginant su 2007 m., padidintas 34,2 proc. Nuo 2008 m. sausio 1 d. padidėjo akcizais apmokestinamų prekių tarifai: alaus akcizo tarifas išaugo 10 proc., etilo alkoholio ir visų kitų alkoholinių gėrimų – 20 proc., benzino ir gazolio akcizai - 12 proc. Nuo 2008 m. kovo 1 d. cigarečių specifinio elemento akcizų tarifas išaugo 19,7 proc., vertybinio - 33,3 proc.

2009 m. VMI surinko 3.199.266 tūkst. litų akcizų, buvo planuota surinkti 3.223.404 tūkst. litų, planas įvykdytas 99,3 proc., negauta 24.138 tūkst. litų planuotų pajamų.

Pagrindinės priežastys, lemiančios akcizų pajamų pokyčius:

Pagrindinis veiksnys, nulėmęs pajamų iš akcizų surinkimą, buvo 2009 m. akcizų tarifų pokyčiai visoms akcizais apmokestinamų prekių grupėms. Nuo 2009 m. sausio 1 d. buvo padidinti pagrindinių energetinių produktų akcizų tarifai: suskystintų naftos dujų, skirtų naudoti automobiliams kaip degalai, akcizo tarifas išaugo 2,4 karto (nuo 432 iki 1.050 litų už toną produkto), bešvinio benzino - 34,4 proc., gazolio – 20,4 proc., tačiau nuo 2009 m. rugpjūčio 1 d. gazolio akcizo tarifas sumažintas iki praėjusiųjų metų lygio – 947 litų už 1000 litrų produkto.

Taip pat įsigaliojo didesni akcizų tarifai visoms alkoholinių gėrimų tarifinėms grupėms: etilo alkoholio (stipriųjų alkoholinių gėrimų grupė) akcizo tarifas padidintas 15 proc., kitoms alkoholinių gėrimų tarifinėms grupėms (vynams, fermentuotiems gėrimams, tarpiniams produktams) – apie 10 proc., tiek pat padidėjo ir alaus akcizo tarifas, be to panaikinta akcizų lengvata, taikyta mažosioms alaus darykloms.

Nuo 2009 m. kovo 1 d. cigarečių specifinio elemento akcizo tarifas didinamas iki 95 litų (buvo 79 litai), vertybinio – iki 25 proc. (buvo 20 proc.), o nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. – cigarečių specifinio elemento akcizo tarifas padidintas iki 132 litų, vertybinis liko nepakeistas.

2010 m. VMI surinko 2.937.367 tūkst. litų akcizų, buvo planuota surinkti 3.200.227 tūkst. litų, planas įvykdytas 91,8 proc. proc., negauta 262.860 tūkst. litų planuotų pajamų. 2010 m. VMI į valstybės biudžetą pervedė akcizų 261.899 tūkst. litų (8,2 proc.) mažiau nei 2009 m.

Pagrindinės priežastys, lemiančios akcizų pajamų pokyčius:

Sumažėjimui įtakos turėjo ženklus akcizais apmokestinamų prekių pardavimų smukimas. Dėl didesnių akcizų tarifų išaugo mažmeninė akcizais apmokestinamų prekių pardavimo kaina, tačiau padidėję tarifai nebekompensavo akcizų, prarastų dėl sumažėjusių realizuojamų prekių kiekių.

2011 m. VMI surinko 3.092.674 tūkst. litų akcizų, buvo planuota surinkti 3.361.592 tūkst. litų, planas įvykdytas 92 proc., negauta 268.918 tūkst. litų planuotų pajamų. 2011 m. VMI į valstybės biudžetą pervedė akcizų 155.308 tūkst. litų (5,3 proc.) daugiau nei 2010 m.

Pagrindinės priežastys, lemiančios akcizų pajamų pokyčius:

Didesni nei ankstesniais metais buvo akcizais apmokestinamų prekių pardavimai: stiprių alkoholinių gėrimų realizacijos apimtys išaugo 6,3 proc., cigarečių – 13,3 proc., gazolių, skirtų naudoti kaip degalai variklinėse transporto priemonėse – 3,2 proc. Akcizų pajamos už šias akcizais apmokestinamas prekes 2011 m. sudarė 70,7 proc. nuo visų VMI administruojamų akcizų. Neigiamą įtaką 2011 m. akcizų surinkimui turėjo 9,7 proc. sumažėję benzino pardavimai – akcizo už benzina, jo pakaitalus bei priedus buvo gauta 12,3 proc. mažiau nei 2010 m.

3.1.3. Pelno mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys

2007 m. valstybės biudžetas gavo 2.053.649 tūkst. litų pelno mokesčio. Iki plano įvykdymo pritrūko 285.495 tūkst. litų, plano įvykdymo procentas 87,79. Palygint su 2006 m., 2007 m. pelno mokesčio surinkta 129.128 tūkst. litų arba 6,71 proc. daugiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

Įmonių deklaruotas 2007 m. I - III ketvirčių avansinis pelno mokestis padidėjo 53 mln. litų arba

6,5 proc. palyginti su 2006 m. I - III ketv. deklaruotu avansiniu PM. Tačiau eliminavus vienos įmonės 2006 m. deklaruotą 100,7 mln. litų avansinį I - III ketv. PM (2007 m. ši įmonė avansinio PM nemoka), likusios įmonės šių metų I - III ketv. deklaravo 154 mln. litų (arba 21 proc.) didesnę avansinio PM sumą. 2007 m. per IV ketv. sumokėta 79,5 mln. litų arba 20,6 proc. didesnė avansinio pelno mokesčio suma, nei 2006 m. atitinkamą ketvirtį.

2008 m. valstybės biudžetas gavo 2.910.175 tūkst. litų pelno mokesčio. Planas viršytas 199.035 tūkst. litų, plano įvykdymo procentas 107,34. Palygint su 2007 m., 2008 m. pelno mokesčio surinkta 856.526 tūkst. litų arba 41,7 proc. daugiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

Įmonių deklaruotas 2008 m. I – III ketv. avansinis pelno mokestis kiekvieną ketvirtį padidėjo beveik po 98,6 mln. litų arba 33 proc. palyginti su 2007 m. I – III ketv. deklaruotu avansiniu PM, IV ketv. šis rodiklis 2008 m. buvo 123 mln. litų arba 29 proc. didesnis nei 2007 m. IV ketv. 2008 m. IV ketv. sumokėta 89 proc. deklaruoto avansinio pelno mokesčio (arba 57,5 mln. litų mažiau, nei deklaruota). Pažymėtina, kad avansiniai III ir IV ketvirčio mokėjimai 2007 m. sudarė 102 proc. (arba 14, 2 mln. litų daugiau) nuo deklaruotų avansinių PM sumų, tuo tarpu 2008 m. atitinkamų ketvirčių faktiniai avansinio PM mokėjimai sudarė tik 92,5 proc. (arba 71,2 mln. litų mažiau) deklaruotos sumos. Tai rodo, kad įmonės susiduria su sunkumais ir neturėdamos apyvartinių lėšų įsiskolina biudžetui.

Metinio pelno mokesčio (įskaitant ir pelno mokestį nuo dividendų bei nuo pajamų apmokestinamų prie pajamų šaltinio) 2008 m. gauta 1.349,9 mln. litų arba 416,8 mln. litų (44,7 proc.) daugiau, nei 2007 m.

2009 m. valstybės biudžetas gavo 1.707.592 tūkst. litų pelno mokesčio. Iki plano įvykdymo pritrūko 35.474 tūkst. litų, plano įvykdymo procentas 98,0. Palygint su 2008 m., 2009 m. ataskaitinį laikotarpį pelno mokesčio surinkta 1.202.583 tūkst. litų arba 41,3 proc. mažiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

2009 m. avansinio pelno mokesčio tarifas 20 proc.; dėl jo padidėjimo 5-iais procentiniais punktais, pajamų gauta apie 280 mln. litų daugiau, nei būtų sumokėta 15 procentų tarifu;

2009 metų ne avansinio PM pajamas mažino dėl turimos pelno mokesčio permokos įmonėms atlikti grąžinimai / įskaitymai kitų mokesčių nepriemokoms padengti (daugiausiai išaugo uždarojoms akcinėms bendrovėms grąžintos / įskaitytos PM sumos – nuo 101,5 mln. litų 2008 m. iki 231,1 mln. litų 2009 m.; balanse gautos tik 395,4 mln. litų pajamos iš uždaryjusių akcinių bendrovių pelno mokesčio (eliminavus avansinio PM pajamas), 2008 m. šis rodiklis siekė 947 mln. litų).

2010 m. valstybės biudžetas gavo 953.871 tūkst. litų pelno mokesčio. Planas įvykdytas 105,1 proc. Palyginus su 2009 m., 2010 m. pelno mokesčio surinkta 753.721 tūkst. litų arba 44,1 proc. mažiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

2009 m. avansinio pelno mokesčio tarifas buvo 20 proc., 2010 m. jis sumažėjo 5 procentiniais punktais, dėl šios priežasties 2010 m. gauta 212,1 mln. litų mažiau.

Nors 2004 - 2008 metais avansinis pelno mokestis dažniausiai buvo mokamas pagal metų, buvusių prieš praėjusius metus, rezultatus (92-95 proc. avansinio pelno mokesčio sumos), tačiau nuo 2009 m. dėl mažėjančio įmonių pelningumo, vis daugiau mokesčių mokėtojų rinkosi avansinį pelno mokestį mokėti pagal numatomą pelno mokesčio sumą, - 2009 m. tokių mokėtojų buvo 37,4 proc., o jų deklaruojama mokėti avansinio pelno mokesčio suma sudarė 36,7 proc. nuo visos avansinio pelno mokesčio sumos; 2010 m. tokių mokėtojų dalis dar padidėjo, - jie sudarė 41,6 proc. nuo visų deklaruojančių mokėti avansinį pelno mokestį, o jų deklaruojama mokėti avansinio pelno mokesčio suma sudarė 43,3 proc. nuo visos avansinio pelno mokesčio sumos.

2011 m. valstybės biudžetas gavo 873,1 mln. litų pelno mokesčio. Planas įvykdytas 74,1 proc., negauta 305,5 mln. litų planuotų pajamų. Palyginus su 2010 m., 2011 m. pelno mokesčio surinkta 80,8 mln. litų arba 8,5 proc. mažiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

Dėl mažėjančio įmonių pelningumo, 2009 m. 36,1 proc. mokesčių mokėtojų buvo pasirinkę avansinį pelno mokestį mokėti pagal numatomą pelno mokesčio sumą, o jų deklaruojama mokėti avansinio pelno mokesčio suma sudarė 37,6 proc. nuo visos avansinio pelno mokesčio sumos, 2010 m. šie rodikliai buvo atitinkamai 39,5 proc. ir 45,0 proc.; gerėjant ekonominei situacijai, tokių mokėtojų pradėjo mažėti, - 2011 m. tokių mokesčių mokėtojų dalis sumažėjo iki 29,0 proc. nuo visų deklaruojančių mokėti avansinį pelno mokestį, o jų deklaruojama mokėti avansinio pelno mokesčio suma sudarė 33,7 proc. nuo visos avansinio pelno mokesčio sumos. Taigi, gerėjant pelningumo lūkesčiams, vis daugiau mokesčių mokėtojų renkasi mokėti avansinį pelno mokestį pagal ankstesnių metų veiklos rezultatus.

Pelnas prieš apmokestinimą dėl vykdomo investicinio projekto (pagal PMĮ 461 str.) 2009 m. sumažintas 598,4 mln. litų suma, o 2010 m. suma išaugo 47,3 proc. ir siekė 881,2 mln. litų. Dėl šios nuostatos taikymo apmokestinamasis pelnas 2010 m. sumažintas 10,8 proc. (2009 m. - 8,2 proc.).

Atskaitomos suteiktos paramos suma 2010 m., palyginus su 2009 m., padidėjo 20,8 proc. (nuo 249,8 mln. litų iki 301,9 mln. litų).

3.1.4. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įvykdymas ir priežastys

2007 metų VMI administruojamo PVM surinkimo prognozė įvykdyta 110,03 proc., t.y. į valstybės biudžetą pervesta 566925 tūkst. litų PVM daugiau nei buvo planuota.

Pagrindiniai veiksniai, įtakoję PVM pajamų surinkimą:

Išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos. Pagal Statistikos departamento duomenis 2007 m. I- III ketv. namų ūkių vartojimo išlaidos to meto kainomis sudarė 45.662,1 mln. Litų, lyginant su atitinkamo 2006 m. laikotarpio duomenimis, ataskaitiniais metais namų ūkių vartojimo išlaidos didesnės 18,08 proc.

Padidėjusios prekių ir paslaugų kainos. Preliminariais Statistikos departamento duomenimis vidutiniai metiniai vartotojų kainų indeksai, lyginant 2007 ir 2006 metus, išaugo 5,7 proc. (dažniausiai išigyjamų vartojimo prekių ir paslaugų kainos, palyginus 2007 ir 2006 m. gruodžio mėn. duomenis, išaugo 14,6 proc.).

Išaugęs PVM mokėtojų skaičius. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre 2008-01-01 buvo įregistruoti 63598 PVM mokėtojai (duomenys iš VMI duomenų saugyklos); per 2007 metus PVM mokėtojų skaičius padidėjo 10,65 proc.

Per **2008** m. VMI į valstybės biudžetą pervedė 7.376.926 tūkst. litų PVM; planas įvykdytas 90,5 proc., negauta 775.588 tūkst. litų planuotų pajamų. Palyginus ataskaitinių ir 2007 metų duomenis, VMI administruojamo PVM pajamos 2008 m. 1 158 731 tūkst. litų (18,6 proc.) didesnės nei 2007 m.

Pagrindiniai veiksniai, įtakoję PVM pajamų surinkimą:

Lėtėjantys vartojimo augimo tempai. Statistikos departamento duomenimis galutinio vartojimo išlaidos, 2008 m. I ketv. palyginus su 2007 m. tuo pačiu laikotarpiu, augo 22,2 proc., palyginus tu pačių metų II ketv. duomenis, nominalus augimas sudarė 20,3 proc., o III ketv. – jau tik 16,6 proc., t.y., lyginant su I ketv. sumažėjo 5,6 proc. punkto.

Pagal PVM mokėtojų pateiktas PVM deklaracijas, lyginant 2008 ir 2007 m. duomenis, pardavimų apimčių augimas ataskaitiniais metais įgavo lėtėjimo tendencijas .

Išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos. Pagal Statistikos departamento duomenis 2008 m. I-III ketv. namų ūkių vartojimo išlaidos to meto kainomis sudarė 54.360,8 mln. litų; lyginant su 2007 m. to paties laikotarpiu, 2008 m. devynių mėnesių namų ūkių vartojimo išlaidos didesnės 19,5 proc.

Padidėjusios prekių ir paslaugų kainos. Statistikos departamento duomenimis vidutiniai metiniai vartotojų kainų indeksai 2008 m. buvo 10,9 proc. didesni nei 2007 m. (dažniausiai išigyjamų vartojimo prekių ir paslaugų kainos, lyginant 2008 ir 2007 m. gruodžio mėn. duomenis, 2008 metais buvo didesnės 5,4 proc.

Išaugęs PVM mokėtojų skaičius. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre 2009-01-01 buvo įregistruota 68.446 PVM mokėtojai (duomenys iš VMI duomenų saugyklos), analogišku 2007 metų laikotarpiu – 63.518 PVM mokėtojų; palyginus PVM mokėtojų skaičiaus duomenis 2009 ir 2008 m. sausio 1 d., ataskaitinių metų pabaigoje PVM mokėtojų įregistruota 7,8 proc. daugiau.

Per **2009** m. VMI į valstybės biudžetą pervedė 5.601.258 tūkst. litų PVM; planas įvykdytas 107,8 proc., gauta 403.605 tūkst. litų pajamų daugiau nei buvo planuota. Palyginus 2009 ir 2008 m. duomenis, VMI administruojamo PVM pajamos 2009 m. 1.775.317 tūkst. litų (24,1 proc.) mažesnės nei 2008 m.

Pagrindiniai veiksniai įtakoję PVM pajamų surinkimą:

Mažėjančios vartojimo išlaidos. Statistikos departamento duomenimis, 2009 m. I ketv. vartojimo prekių ir paslaugų kainos buvo 8,7 proc. didesnės nei 2008 m. I ketv., palyginus 2009 ir 2008 m. II ketv. duomenis, didesnės 5,2 proc., III ketv. – 2,8 proc., o IV ketv. – 1,4 proc.; metinė infliacija (lyginant 2009 m. gruodžio ir 2008 m. gruodžio mėn. duomenis) sudarė 1,3 proc. Tuo tarpu dažniausiai įsigyjamų vartojimo prekių ir paslaugų kainos per metus išaugo 10,4 proc.

Mažėjantis vartojimas, krintanti produkcijos bei paslaugų paklausa bei mažėjančios pramonės produkcijos ir paslaugų kainos sąlygojo neigiamą prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytį. Mokesčių mokėtojų pateiktų PVM deklaracijų duomenimis, per 2009 m. (už 2008 m. gruodžio – 2009 m. lapkričio mėn.) deklaruota PVM apmokestinamoji vertė buvo 30,9 proc. mažesnė nei deklaruota per 2008 m., atitinkamai 23,1 proc. sumažėjo apskaičiuotas pardavimo PVM;

Per **2010** m. VMI į valstybės biudžetą pervedė 5.723.638 tūkst. litų PVM; planas įvykdytas 114,9 proc., gauta 740.386 tūkst. litų pajamų daugiau nei buvo planuota. Palyginus 2010 ir 2009 m. duomenis, VMI administruojamo PVM pajamos 2010 m. 122.380 tūkst. litų (2,2 proc.) didesnės nei 2009 m.

Pagrindiniai veiksniai įtakoję PVM pajamų surinkimą:

Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. padidintas PVM tarifas bei panaikintos (apribotos) lengvatinio PVM tarifo taikymo sritys.

Padidėjęs vartojimas. VMI duomenimis per 2010 m. pateiktose PVM deklaracijose deklaruota PVM apmokestinamoji vertė 2,9 proc. didesnė nei buvo nurodyta 2009 m. pateiktose PVM deklaracijose.

Per **2011** m. VMI į valstybės biudžetą pervedė 6.539.310 tūkst. litų PVM; planas įvykdytas 100,4 proc., gauta 28.079 tūkst. litų pajamų daugiau nei buvo planuota. Palyginus 2011 m. ir 2010 m. duomenis, 2011 m. VMI administruojamo PVM pajamos didesnės 815.672 tūkst. litų (14,3 proc.).

Pagrindiniai veiksniai įtakoję PVM pajamų surinkimą:

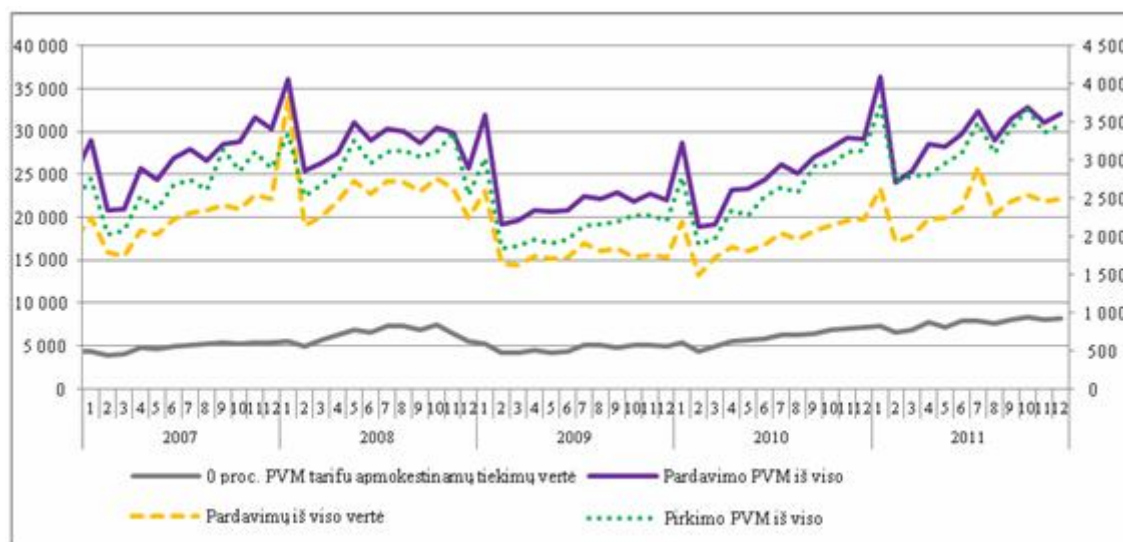
Padidėjusios prekių ir paslaugų pardavimo apimtys. Palyginus per 2011 m. ir 2010 m. pateiktų PVM deklaracijų duomenis, 2011 m. PVM mokėtojų deklaruota PVM apmokestinamų tiekimų vertė (įskaitant sandorius, kai PVM išskaito ir sumoka prekių/paslaugų pirkėjas) padidėjo 19.447.462 tūkst. litų (15,4 proc.).

Padidėjusios produkcijos (paslaugų) kainos. Statistikos departamento duomenimis Lietuvos rinkoje parduodamos pramonės produkcijos vidutinis metinis kainų pokytis (metai, palyginti su ankstesniais metais) 2011 m. buvo 10,4 proc.

Remiantis aukščiau išnagrinėtais duomenimis, mokesčių surinkimą į šalies biudžetą įtakoja mokesčių tarifai bei konkretaus mokesčio bazę didinantys ar mažinantys veiksniai. Atlikus biudžeto mokesčių pajamų analizę, galime teigti, kad didžiausią įtaką GPM surinkimui be mokesčio tarifo lemia dirbančiųjų skaičius, vidutinis darbo užmokestis, nedarbo lygis, kiek mažiau įtakoja – neapmokestinamosios pajamos ir minimali mėnesinė alga. PVM surinkimą lemia namų ūkio vartojimo išlaidos, šalies infliacijos lygis bei pardavimų apimtys. Akcizų mokesčio surinkimą lemia akcizais apmokestinamų prekių tarifų pokyčiai bei šių prekių pardavimo apimtys, o pelno mokestį – įmonių veiklos intensyvumas. Pagrindinis mokesčių surinkimo veiksnys yra oficialiai neapskaitytos ekonomikos pajamos šalyje, ši problema egzistuoja visose šalyse, tačiau priklausomai nuo savo dydžio skirtingai įtakoja socialinę žmonių gerovę, ekonominę vystymąsi bei šalies politiką. Mokesčių našta yra didinama oficialiai apskaitomai ekonomikai, o oficialiai neapskaitytos ekonomikos dalyviai išvengia mokesčių mokėjimo ir skurdina valstybės iždą.

3.2. PVM rodiklių ir jų pokyčių analizė

Šiame skyriuje apžvelgsime ir išanalizuosime PVM deklaracijų rodiklių dinamiką. Analizei bus apibendrintai pateikiami LR Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenys už 2007 – 2011 metus. PVM rodiklių analizei pasitelksime: pirkimo PVM, pardavimo PVM ir bendrosios prekių (paslaugų) pardavimo vertės nagrinėjamų metų pokyčiais.



2 pav. Pagrindinių PVM deklaracijų rodiklių dinamika 2007 – 2011 m. (mln. Lt)

Pagal pateiktas PVM deklaracijas mokesčių mokėtojų *deklaruota prekių (paslaugų) pardavimo vertė* per **2007** metus (deklaravimo laikotarpis prilygintas sumokėjimo laikotarpiui) sudarė 236.027,3 mln. litų, lyginant su 2006 metais, ataskaitinių metų pardavimų vertė didesnė 45.574,4 mln. litų (23,9 proc.).

Pateiktų PVM deklaracijų duomenimis, lyginant 2007 ir 2006 metų rodiklius, bendros mokesčių mokėtojų deklaruotos parduotų prekių ir paslaugų vertės augimą 45.574,4 mln. litų arba 23,9 proc., tame tarpe ir 18, 9, 5 proc. PVM tarifu *apmokestinamų pardavimų* padidėjimą 26,1 proc., ženkliausiai įtakoją lizingo bendrovių, didžiųjų maisto bei plataus vartojimo prekių prekybos centrų, statybinių prekių pardavėjų bei kelių apdirbamosios pramonės įmonių deklaruoti prekių (paslaugų) pardavimai. Lizingo bendrovių, bankų bei draudimo bendrovių, kurių dalis paslaugų (finansinės, draudimo paslaugos, nekilnojamojo pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas, nuoma ir pan.) nėra apmokestinamos PVM, pardavimų vertės augimas taip pat sąlygojo kito PVM rodiklio – PVM neapmokestinamų tiekimų augimą (padidėjimas lyginamuoju laikotarpiu sudarė 41,6 proc.).

Pirkimo PVM augimą, kuris lyginant 2007 ir 2006 metais pateiktų PVM deklaracijų duomenis, ataskaitiniais metais didesnis 5.445,7 mln. litų (21,4 proc.), sąlygojo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM (tame skaičiuje turėtų būti nurodoma iš kitų ES valstybių narių įsigytų prekių, kurių įsigijimas laikomas įvykusiu Lietuvos teritorijoje, PVM suma, kuri buvo deklaruota kaip pardavimo PVM) – per 2007 metus įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM deklaruota 24,8 proc. daugiau nei per 2006 metus.

Lyginamojo laikotarpio importo PVM sumažėjimą 467,1 mln. litų taip pat įtakoją vieno mokesčių mokėtojo duomenys – jau anksčiau minėta naftos gavybos bei perdirbimo bendrovė per 2007 metus deklaravo 775,9 mln. litų mažesnę importo PVM nei buvo deklaruota 2006 metais.

Per 2007 metus PVM mokėtojų apskaičiuotas iš ES valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM sudarė 6 537,2 mln. litų (29,0 proc. daugiau nei 2006 metais) ir buvo vienas iš veiksnių, turėjusių teigiamos įtakos bendro apskaičiuoto PVM rezultato (deklaruoto *mokėtino/grąžintino PVM* skirtumo) padidėjimui 30,0 proc.

Pagal pateiktas PVM deklaracijas mokesčių mokėtojų deklaruota *prekių (paslaugų) pardavimo vertė* 2008 m. (deklaravimo laikotarpis prilygintas sumokėjimo laikotarpiui) sudarė 279.909,9 mln. litų, palyginus su 2007 m. duomenimis, išaugo 44.032,0 mln. litų (18,7 proc.). Tačiau pažymėtina, kad šis pardavimų vertės augimas daugiau susijęs su tiekimų, apmokestinamų 0 proc. PVM tarifu (eksporto dalies) bei PVM neapmokestinamų tiekimų padidėjimu, tuo tarpu pardavimai vidaus rinkoje – standartiniais 18, 9 ir 5 proc. PVM tarifais apmokestinamų tiekimų vertė – 2008 m. tik 9,9 proc. didesnė nei 2007 m. (palyginus 2007 ir 2006 m. duomenis, augimas sudarė 26,3 proc.). Todėl 2008 m., palyginus su 2007 m. duomenis, pardavimo PVM taip pat apskaičiuota tik 10,2 proc. daugiau (augimas 2007 m. – 26,6 proc.).

Nagrinėjant 2006-2008 m. laikotarpio pardavimų duomenis matyti, kad pastaraisiais metais šalies ekonomikos plėtrą labiausiai įtakėjo statybų sektoriaus ir nekilnojamojo turto rinkos aktyvumas, glaudžiai su šiais sektoriais susijusi finansinė ir draudimo veikla, taip pat didmeninės ir mažmeninės prekybos sektoriaus realizacijos augimas. Tačiau 2008 m. šių ekonominės veiklos sektorių rodiklių augimo lėtėjimas daug ženklesnis nei kitų sektorių. Didmeninės ir mažmeninės prekybos sektoriaus rodiklių ne tokį spartų lėtėjimą 2008 m. I-III ketv. palaikė vis dar pakankamai aukštas vartojimo lygis bei žymiai didesnės nei 2007 m. tuo pačiu laikotarpiu prekių ir paslaugų kainos, todėl palyginus 2008 ir 2007 m. pateiktų PVM deklaracijų duomenis, prekybos įmonių deklaruota pardavimų vertė 2008 m. buvo 15,4 proc. didesnė nei 2007 m. (palyginus 2007 ir 2006 m. duomenis, augimas sudarė 27,7 proc.). Tuo tarpu minėti statybos, finansinės ir draudimo veiklos sektoriai savo realizacijos rodikliais beveik susilygino su 2007 m. duomenimis (statybos sektoriaus pardavimų vertė 2008 m. augo 6,0 proc. (2007 m. – 44,1 proc.), finansinės ir draudimo veiklos – 2,2 proc. (2007 m. – 37,5 proc.)), o nekilnojamojo turto operacijų sektoriaus pardavimų vertė 2008 m. sudarė tik 94,2 proc. 2007 m. pardavimų lygio (2007 m. buvo 29,1 proc. augimas).

Kas ketvirtį lėtėjantis pardavimų apimčių augimas atitinkamai veikė ir *pirkimo PVM* rodiklius – tik importo PVM sumą augino veiklą atstaciūsios rafinuotų naftos produktų gamybos bendrovės žaliavų importas (importo PVM lyginamaisiais metais augo 71,0 proc.), tuo tarpu įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM 2008 m. buvo tik 8,1 proc. didesnis nei 2007 m. Atkreiptinas dėmesys, kad PVM mokėtojų deklaruota iš Europos Sąjungos valstybių narių įsigytų prekių pardavimo PVM suma 2008 m. nepasiekė 2007 m. lygio ir buvo 17,1 mln. litų (0,3 proc.) mažesnė.

Pagal pateiktas PVM deklaracijas mokesčių mokėtojų deklaruota *prekių (paslaugų) pardavimo vertė* 2009 m. (deklaravimo laikotarpis prilygintas sumokėjimo laikotarpiui, t.y. ataskaitoje nagrinėjami PVM deklaracijų už 2008 m. gruodžio mėn. – 2009 m. lapkričio mėn. ir atitinkamo ankstesnių metų laikotarpio duomenys) sudarė 193.392,5 mln. litų, palyginus su 2008 m., sumažėjo 87.579,7 mln. litų (31,2 proc.). Bendros mokesčių mokėtojų deklaruotos parduotų prekių ir paslaugų vertės mažėjimą sumažėjusi PVM apmokestinamų tiekimų vertė nulėmė 63,0 proc.; PVM neapmokestinami tiekimai – 14,0 proc.; 0 proc. PVM tarifu apmokestinti tiekimai sudarė 23,0 proc. viso pardavimų vertės neigiamo pokyčio.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. padidinus pagrindinį PVM tarifą ir dalinai panaikinus lengvatinių PVM tarifų taikymą, metų pradžioje stipriai šoktelėjo vartojimo prekių ir paslaugų kainos – Statistikos departamento duomenimis 2009 m. sausio mėn. vartojimo kainos buvo 2,7 proc. didesnės nei 2008 m. gruodžio mėn. ir 9,6 proc. didesnės nei 2008 m. sausio mėn. Tačiau per metus daugelio prekių (paslaugų) kainos krito ir 2009 m. gruodžio mėn. buvo tik 1,3 proc. didesnės nei 2008 m. gruodžio mėn. – vartojimo prekės per metus pabrango 0,9 proc., paslaugos – 2,4 proc. Tuo tarpu dažniausiai išigijamų vartojimo prekių ir paslaugų kainos, palyginus 2009 m. ir 2008 m. gruodžio mėn., išaugo 10,4 proc., todėl Statistikos departamento duomenimis 2009 m. sausio-lapkričio mėn. mažmeninės prekybos įmonių apyvarta buvo 28,1 proc. mažesnė nei tuo pačiu 2008 m. laikotarpiu. Mažėjantis vartojimas, krintanti produkcijos bei paslaugų paklausa tiek vidaus, tiek užsienio rinkose sąlygojo neigiamą prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytį – mokesčių mokėtojų pateiktų PVM deklaracijų duomenimis, per 2009 m. deklaruota *PVM apmokestinamoji vertė* buvo 30,9 proc. mažesnė nei deklaruota per 2008 m., atitinkamai 23,1 proc. sumažėjo apskaičiuotas *pardavimo PVM*. Ne tokį ženklų šio rodiklio mažėjimą sąlygojo minėti PVM tarifo pakeitimai – pagal pateiktus procentinius pokyčius daroma išvada, kad pardavimo PVM dėl jų padidėjo apie 2,4 mlrd. litų.

Sumažėjusios pardavimų apimtys atitinkamai paveikė ir *pirkimo PVM* rodiklius – išigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM per 2009 m. deklaruota 10.314,3 mln. litų mažiau nei per 2008 m., iš jų išigytų iš kitų Europos Sąjungos valstybių narių prekių pardavimo PVM – 1.968,6 mln. litų arba 29,4 proc. mažiau. Taip pat 35,5 proc. mažesnis ir sumokėtas importo PVM. Importo bei išigijimų iš ES kritimą daugiausiai įtakoją blogėjančios kreditavimo sąlygos, mažesnės pakartotino eksporto galimybės, ilgalaikio vartojimo ir investicinių prekių paklausos sumažėjimas.

Pardavimų ir pirkimų apimčių mažėjimas įtakoją bendro PVM rezultato (visų PVM mokėtojų deklaruoto mokėtino į biudžetą ir grąžintino iš biudžeto PVM skirtumo) duomenis – per 2009 m. deklaruota *mokėtina/grąžintina PVM* suma buvo 563,5 mln. litų (8,0 proc.) mažesnė nei per 2008 m.

Tolygus pardavimų ir pirkimų apimčių mažėjimas įtakoją bendro PVM rezultato (visų PVM mokėtojų deklaruoto mokėtino į biudžetą ir grąžintino iš biudžeto PVM skirtumas) duomenis – jo

augimo tempai taip pat sulėtėjo ir 2008 m. *mokėtina/grąžintina* PVM suma buvo jau tik 785,1 mln. litų (12,5 proc.) didesnė nei 2007 m., kai ankstesniais metais buvo matyti 29,8 proc. augimas.

Pagal pateiktas PVM deklaracijas mokesčių mokėtojų deklaruota *prekių (paslaugų) pardavimo vertė* 2010 m. (deklaravimo laikotarpis prilygintas sumokėjimo laikotarpiui, t.y. ataskaitoje nagrinėjami PVM deklaracijų už 2009 m. gruodžio mėn. – 2010 m. lapkričio mėn. ir atitinkamo ankstesnių metų laikotarpio duomenys) sudarė 208.123,1 mln. litų, palyginus su 2009 m., buvo didesnė 14.360,3 mln. litų (7,4 proc.). Šį teigiamą pokytį nulėmė 14.788,1 mln. litų arba 26,1 proc. išaugę tiekimai, apmokestinami 0 proc. PVM tarifu (ne PVM objektas Lietuvoje).

Tiekimų, apmokestinamų 0 proc. PVM tarifu, augimą sąlygojo ne tik padidėjusios pardavimų apimtys, tačiau ir žymiai išaugusios ne Lietuvos rinkoje parduodamos produkcijos kainos – Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenimis ne Lietuvos rinkoje parduotos pramonės produkcijos kainos per metus (2010 m. gruodžio mėn., lyginant su 2009 m. gruodžio mėn.) padidėjo 22,5 procento. Tuo tarpu pardavimų šalies rinkoje, nuo kurių skaičiuojamas pardavimo PVM, teigiamas pokytis dar neženklus – *PVM apmokestinami sandoriai* (įskaitant ir sandorius, kai PVM išskaito pirkėjas) 2010 m. buvo 1,0 proc. didesni nei 2009 m. 2010 m., pabrangus elektros energijai, išaugus naftos produktų kainoms, vartojimo prekių ir paslaugų kainos, lyginant 2010 m. gruodžio mėn. ir 2009 m. gruodžio mėn. duomenis, padidėjo 3,8 proc., iš jų dažniausiai įsigyjamų vartojimo prekių ir paslaugų kainos augo 8,4 proc. Lyginant 2010 m. ir 2009 m. duomenis, 2010 m. I ketv. vartojimo prekių ir paslaugų kainos dar buvo 0,3 proc. mažesnės nei 2009 m. I ketv., tačiau II ketv. jau augo 0,7 proc., III ketv. – padidėjo 1,8 proc., IV ketv. – 3,1 proc. Tai neskatino vartojimo augimo – Statistikos departamento duomenimis 2010 m. sausio-lapkričio mėn. mažmeninės prekybos įmonių (išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą) apyvarta buvo 8,0 proc. mažesnė nei tuo pačiu 2009 m. laikotarpiu (įmonių, prekiaujančių maisto prekėmis, apyvarta sumažėjo 9,6 proc., ne maisto prekėmis – 5,0 proc., automobilių degalais – 10,3 proc.). Standartinio tarifo *pardavimo PVM* (įskaitant pardavimo PVM, kurį apskaičiuoja ir sumoka prekių (paslaugų) pirkėjas) per 2010 m. apskaičiuota 1.106,7 mln. litų arba 4,4 proc. daugiau nei per 2009 m. – žymesnį rodiklio augimą, lyginant su PVM apmokestinamų tiekimų vertės pokyčiu, įtakoją 2010 m. taikomas 2 proc. punktais didesnis standartinis PVM tarifas ir dalinai panaikintos/apribotos PVM lengvatų taikymo sritys). Bendro pardavimo PVM teigiamą pokytį, lyginant 2010 m. ir 2009 m. duomenis, didesne dalimi lėmė 2010 m. išaugęs iš Europos Sąjungos PVM mokėtojų įsigytų prekių (paslaugų) pardavimo PVM.

Atsigaunanti užsienio prekyba atitinkamai veikė ir *pirkimo PVM* rodiklius – vidaus rinkose (įskaitant įsigijimus iš kitų ES valstybių narių PVM mokėtojų) įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM per 2010 m. deklaruota 5.132,5 mln. litų (22,6 proc.) daugiau nei per 2009 m., importo PVM lyginamuoju laikotarpiu augo 1.245,6 mln. litų arba 40,2 proc.

2010 m. tik nežymiai didesnės nei 2009 m. pardavimų vidaus rinkoje apimtys ir dėl atsigaunančios užsienio prekybos didėjantys pirkimo PVM, tuo pačiu ir grąžintino PVM, rodikliai įtakoją bendro PVM rezultato (visų PVM mokėtojų deklaruoto mokėtino į biudžetą ir grąžintino iš biudžeto PVM skirtumo) duomenis – per 2010 m. deklaruota *mokėtina/grąžintina PVM* suma buvo 547,3 mln. litų (8,3 proc.) mažesnė nei per 2009 m., iš jos mokėtinas PVM mažėjo 73,2 mln. litų (0,7 proc.), grąžintinas PVM – augo 474,1 mln. litų (13,7 proc.).

Pagal 2011 m. mokesčių mokėtojų pateiktas PVM deklaracijas *prekių (paslaugų) pardavimo vertė* (deklaravimo laikotarpis prilygintas sumokėjimo laikotarpiui, t.y. ataskaitoje nagrinėjami PVM deklaracijų už 2010 m. gruodžio mėn. – 2011 m. lapkričio mėn. ir atitinkamo ankstesnių metų laikotarpio duomenys) sudarė 253.192,4 mln. litų, palyginus su 2010 m., buvo didesnė 43.228,6 mln. litų (20,6 proc.). PVM apmokestinami tiekimai lyginamuoju laikotarpiu didėjo 19.445,7 mln. litų (15,4 proc.), tiekimai, apmokestinami 0 proc. PVM tarifu (arba ne PVM objektas Lietuvoje) – 20.367,4 mln. litų arba 28,4 proc.

Tiekimų, apmokestinamų 0 proc. PVM tarifu, augimą sąlygojo ne tik padidėjusios pardavimų apimtys, tačiau ir žymiai išaugusios ne Lietuvos rinkoje parduodamos produkcijos kainos – Statistikos departamento duomenimis, 2010 m. gruodžio mėn. eksportuotų prekių kainos buvo 19,8 proc. didesnės nei 2009 m. gruodį, palyginus 2011 m. sausio – lapkričio mėn. ir 2010 m. to paties laikotarpio duomenis – 2011 m. didesnės 14,3 proc. (iš jų energetikos produktai per metus brango vidutiniškai 30,1 proc.); vidutinis metinis gamintojų ne Lietuvos rinkoje parduotos pramonės produkcijos kainų pokytis 2011 m. – 18,4 proc.

Pardavimai šalies rinkoje, nuo kurių skaičiuojamas *pardavimo PVM*, turėjo mažesnę teigiamą pokytį – PVM apmokestinami sandoriai (įskaitant ir sandorius, kai PVM išskaito pirkėjas) 2011 m. buvo 15,4 proc. didesni nei 2010 m. Statistikos departamento duomenimis pramonės produkcijos pardavimo kainos Lietuvos rinkoje, palyginus 2010 m. ir 2009 m. gruodžio mėn. duomenis, 2010 m. buvo didesnės 9,7 proc., lyginant 2011 m. sausio-lapkričio mėn. ir 2010 m. to paties laikotarpio duomenis, 2011 m. augo 10,4 proc. Jau nuo 2010 metų pradėjusios kilti vartojimo prekių ir paslaugų kainos, 2011 m. išlaikė tuos pačius tempus – pagal suderintą vartotojų kainų indeksą apskaičiuota vidutinė metinė infliacija 2011 m. sudarė 4,1 proc., o metinė infliacija (2011 m. gruodžio mėn., palyginti su 2010 m. gruodžio mėn.) siekė 3,5 proc. Tuo pačiu mažmeninės prekybos (įskaitant variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninę ir mažmeninę prekybą bei remontą) apyvarta palyginamosiomis kainomis 2010 m. gruodžio mėn. buvo 7,8 proc. didesnė nei 2009 m. gruodį, lyginant 2011 m. sausio-lapkričio mėn. ir 2010 m. to paties laikotarpio duomenis, 2011 m. augo 21,3 proc., atitinkami maitinimo ir gėrimų teikimo veiklos rodikliai – 0,2 proc. ir 16,7 proc. Standartinio tarifo pardavimo PVM (įskaitant pardavimo PVM, kurį apskaičiuoja ir sumoka prekių (paslaugų)

pirkėjas) per 2011 m. apskaičiuota 4.206,1 mln. litų arba 16,4 proc. daugiau nei per 2010 m. Bendro pardavimo PVM teigiamą pokytį, lyginant 2011 m. ir 2010 m. duomenis, taip pat įtakojo 2011 m. 1.918,7 mln. litų (30,9 proc.) išaugęs iš Europos Sąjungos PVM mokėtojų įsigytų prekių (paslaugų) pardavimo PVM.

2011 m. prekių ir paslaugų *pirkimo PVM* teigiamus pokyčius (iš viso pirkimo PVM 2011 m. deklaruota 7.522,8 mln. litų arba 24,2 proc. daugiau nei 2010 m.) taip pat labiau lėmė didėjantys įsigijimai užsienio rinkose – prekių bei paslaugų įsigijimo iš ES pardavimo PVM bei importo PVM 2011 m. deklaruota 3.820,6 mln. litų arba 31,7 proc. daugiau nei 2010 m., tai sudarė 50,8 proc. viso pirkimo PVM rodiklio augimo. Atitinkamai įsigijimai šalies rinkoje 2011 m. didesni 3.702,1 mln. litų arba 19,4 proc. (49,2 proc. bendro pirkimo PVM rodiklio augimo).

2011 m. sparčiau auganti užsienio prekyba bei didėjantys pirkimo PVM, tuo pačiu ir grąžintino PVM, rodikliai įtakojo bendro PVM rezultato (visų PVM mokėtojų deklaruoto mokėtino į biudžetą ir grąžintino iš biudžeto PVM skirtumo) duomenis – 2011 m. deklaruota *mokėtina/grąžintina PVM* suma buvo tik 251,5 mln. litų (4,2 proc.) didesnė nei 2010 m., iš jos mokėtinas PVM padidėjo 1.519,7 mln. litų (15,2 proc.), grąžintinas PVM augo 1.268,3 mln. litų (32,0 proc.).

3.3. 2009 PVM reforma Lietuvoje: mokesčio produktyvumas ir surinkimo efektyvumas

Didėjantis biudžeto pajamų deficitas ir nacionalinės skolos – šios dvi problemos sulaukia daugiausia dėmesio visame pasaulyje. Stabilios ir planuojamos mokesčių pajamos vaidina lemiamą vaidmenį, nes mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, kuris leidžia vyriausybėms išvengti biudžeto išlaidų apkarpyimo, o taip pat ir leidžia nepadidinti valstybės skolos rodiklių, bet netgi juos ir sumažinti. Tikslas yra išsiaiškinti PVM mokesčio vaidmenį biudžeto pajamų struktūroje analizuojant PVM apmokestinimo sistemas Lietuvoje ir ES, o taip pat ir išanalizuoti 2009 m. PVM reformą Lietuvoje. Analizuosime standartinius ir lengvatinius PVM tarifus Lietuvoje bei ES valstybėse narėse, šiam tikslui naudosime palyginamųjų ir statistinių duomenų analizės metodą. Išnagrinėti Lietuvos PVM surinkimo efektyvumo ir produktyvumo rodikliai bus palyginti su kitų ES šalių rodikliais.

Pajamos iš netiesioginių mokesčių, daugiausia iš PVM, kuris yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, vyrauja išsivysčiusių valstybių biudžeto pajamų struktūroje. Todėl PVM įstatymai ar jų pakeitimai galėtų būti vienintelis realus ir efektyvus būdas padidinti surenkamas mokestines pajamas. PVM indėlis į šalies iždą yra daug didesnis, palyginti su kitais netiesioginiais mokesčiais, pavyzdžiui, akcizais ar muito mokesčiu. Lengvatiniai PVM tarifai yra paplitę ES valstybėse narėse, kur jie paprastai yra taikomi maisto produktams, kultūrai, švietimui ir sveikatos priežiūros paslaugoms,

šilumos energijai. Mokesčio lengvatos sumažina surenkamų pajamų dydį, tačiau tuo pačiu ir džiugina gyventojus mažesnėmis prekių ar paslaugų kainomis.

2009 metais Lietuvoje vyko mokesčių reforma, vienas iš pagrindinių pakeitimų buvo standartinio PVM tarifo padidinimas nuo 18 proc. iki 19 proc, o nuo rugsėjo 1 d. ir iki 21 proc. Be to 2009 m. PVM reforma nesukėlė didelio mokslininkų susidomėjimo bei kritikos.

Užsienio mokslininkai analizuodami PVM apmokestinimo sistemas dažnai taiko atitinkamą modelį, kuris leistų atsakyti į klausimą, ar standartiniai ir lengvatiniai PVM tarifai yra veiksmingi. Buvo analizuota Italijos PVM sistemą ir atlikus jos analizę nepavyko rasti jokių įrodymų, apie lengvatinių PVM tarifų įtaką socialinei gerovei. Apibendrinant mokslinių tyrimų rezultatus galima daryti išvadą: kad PVM sistema neturi didelės įtakos socialinei gerovei arba PVM sistemos socialinis poveikis priklauso nuo šalies išsivystymo lygio.

Vokietijos mokslininkai tyrė Vokietijos PVM sistemos imituojamąjį scenarijų, pagal kurį visi arba dalis lengvatinių PVM tarifų nebetaikomi. Daroma išvada, kad lengvatiniai PVM tarifai tam tikruose sektoriuose turi reikšmingą įtaką, jei lengvatiniai PVM tarifai nebebūtų taikomi jų pagamintai produkcijai – tai turėtų neigiamos įtakos šalies gerovei. Lengvatiniai PVM tarifai veikia kaip tam tikros ūkio šakos subsidijos ir paveikia konkrečios ūkio šakos pelningumą.

PVM produktyvumo ir PVM surinkimo efektyvumo santykis yra reikalingas, tam kad būtų įvertinta PVM sistema. Tarptautinio valiutos fondo ekspertų atliktas tyrimas parodė, kad mažesnis PVM surinkimo efektyvumas, pasireiškia daugiausia plačiai taikant sumažintus PVM tarifus. Lenkų mokslininkės Hybkos analizė atskleidė faktą, kad Lenkijoje PVM produktyvumo ir PVM surinkimo efektyvumo santykis žymiai sumažėjo po to, kai šalis įstojo į ES.

Remiantis tarptautine patirtimi, PVM produktyvumo ir PVM efektyvumo santykis yra plačiai taikomas, norint pateikti bendrosios PVM sistemos įvertinimo išvadas. PVM produktyvumo ir PVM efektyvumo santykio analizė leidžia įvertinti 2009 m. atliktą PVM sistemos reformą Lietuvoje ir iš esmės atsakyti į klausimą, ar tokia PVM sistemos reforma leido pasiekti išskeltus tikslus.

PVM ES reglamentavimas yra svarbus dėl to, kad PVM iš esmės daro didžiulę įtaką prekybai bei prekių ir paslaugų kainoms, tokiu būdu šis netiesioginis mokestis tampa esminiu veiksnium, kuris įtakoja Europos bendrosios rinkos plėtrą. Kita vertus, nacionalinės PVM įplaukos sudaro didelę dalį ES biudžeto pajamų. Tačiau valstybės narės vis dar turėjo diskreciją spręsti dėl PVM bazės ir tarifų taikymo. PVM suderinimo procesas paspartėjo po Maastrichto sutarties pasirašymo, kai papildomais ES reglamentais buvo papildyta Šeštoji direktyva. PVM harmonizavimo procesas ES valstybėse narėse, prasidėjo po direktyvos 2006/112/EB įsigaliojimo. Naujojoje direktyvoje buvo nustatyta, kad valstybėse narėse turi būti taikomas, ne mažesnis kaip 15 procentų, standartinis PVM tarifas. Lengvatinis PVM tarifas gali būti ne mažesnis nei 5% ir taikomas tik daugiausia socialiai jautrioms prekėms ir paslaugoms, pavyzdžiui, maisto produktams, komunalinių paslaugų, medicinos paslaugų ir

farmacijos prekių, knygų ir laikraščių, kultūros ir sporto renginių, keleivių transporto, su žemės ūkio susijusioms paslaugoms.

4 lentelė. PVM tarifai taikomi ES valstybėse narėse

Valstybė	PVM tarifas (%)		Valstybė	PVM tarifas (%)	
	Standartinis	Lengvatinis		Standartinis	Lengvatinis
AT	20	10	CZ	19	9
BE	21	6; 12	EE	18	5
DE	19	7	HU	20	5
DK	25	-	LT	21	5, 9
ES	16	7; 4	LV	21	10
FI	22	17; 8	MT	18	5
FR	19,6	5,5; 2,1	PL	22	3; 7
GR	19	9; 4,5	SK	19	10
IE	21	13,5; 4,8	SL	20	9
IT	20	10; 4	BG	20	7
LU	15	12; 6; 3	RO	19	9
NL	19	6	CZ	19	9
PT	21	12; 5	EE	18	5
SE	25	12; 6	HU	20	5

Šaltinis: lentelė sudaryta autorės

Dėl Lietuvos finansinės biudžeto padėties, kai faktinis mokesčių pajamų surinkimas buvo daug mažesnis, palyginti su planuojamo biudžeto pajamomis, buvo nuspręstas imtis pakeitimų ir gelbėti susidariusią padėtį. 2008 metų pabaigoje buvo nuspręsta pakoreguoti tuo metu galiojantį standartinį PVM tarifą. 2008 m. gruodžio 23 d. PVM įstatymo pataisomis buvo nuspręsta padidinti standartinį PVM tarifą 1 proc. iki 19 proc., tačiau dėl labai mažo mokesčių surinkimo, per tuos pačius metus įvyko dar vienas pakeitimas, kurio metu standartinis tarifas padidėjo iki 21%. Jis pradėjo galioti nuo 2009 m rugsėjo 1 d. Be to nuo 2009 m. liepos 1 d. buvo atsisakyta dalies lengvatinių PVM tarifų (dauguma lengvatinių tarifų, jau buvo atšaukti nuo 2009 m. sausio 1 d.). Kalbant apie iki 2009 m. sausio 1 d Lietuvoje galiojusį PVM įstatymą, reikėtų pažymėti, kad Lietuva taikė nemažai lengvatinių tarifų, išskyrus šildymo energijai.

Tačiau, reikėtų pabrėžti, kad lengvatiniai tarifai Lietuvoje buvo taikomi daug rečiau, nei leidžiama ES Direktyvos 2006/112/EB. Pavyzdžiui, maisto produktams direktyva leidžia taikyti sumažintą tarifą iš esmės visoms maisto grupėms. Lietuvoje lengvatiniai tarifai buvo taikomi tik ekologiškiems produktams, šviežiai ir šaldytai mėsai bei žuviai. Tuo tarpu daugelis kitų ES valstybių narių lengvatinius tarifus taikė platesniu mastu, direktyvoje lengvatinius tarifus leidžiama taikyti

maisto produktų grupėms: mėsos, pieno produktams, duonos ir kitiems miltiniams gaminiais. Galima daryti išvadą, kad Lietuva tik iš dalies perėmė Direktyvoje 2006/112/EB taikomas nuostatas dėl lengvatinių tarifų tvarkos.

Šioje dalyje analizuojamas 2004 – 2011 m. laikotarpis. Per šį laikotarpį įvyko ES plėtra, o mokesčių konkurencija ES viduje tapo daug didesnė. Kita vertus daug įtakos turėjo ir Pasaulinė finansų krizė. Analizuojamu laikotarpiu, Lietuva padidino standartinį PVM tarifą du kartus - nuo 18% iki 19% ir vėliau iki 21%. Tokius pakeitimus galėjo sąlygoti tik finansų krizės įtaka ir būtinybė rasti papildomų valstybės pajamų šaltinį. PVM buvo pasirinktas kaip pagrindinis šaltinis skirtas padidinti mokestines pajamas valstybės biudžete.

Daugelis ES valstybių narių, visų pirma ES-15 blokas taikė lengvatinius tarifus daug platesniu mastu. Lietuvos PVM apmokestinimo analizė po 2009 m. liepos 1 d. rodo, kad panaši PVM apmokestinimo tvarka egzistuoja tik dviejose ES šalyse - Danijoje ir Bulgarijoje. Tačiau pastarosiose šalyse vis dar taikomos kai kurios išimtys, Bulgarija turi lengvatinį tarifą, kuris taikomas viešbučio paslaugoms, Danija taiko lengvatinį PVM tarifą keleivių vežimo paslaugoms ir periodiniams leidiniams. Lietuva šiuo atveju taiko, tik neperiodiniams informaciniams leidiniams. Remiantis ES Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, buvo atliktas tyrimas, kuris rodo, kad dauguma ES valstybių narių taiko lengvatinius PVM tarifus knygoms ir periodiniams leidiniams (Lietuva ir Bulgarija netaikys periodiniams leidiniams lengvatinio PVM tarifo). Lengvatinis tarifas viešojo transporto paslaugoms taip pat yra viena iš dažniausiai ES taikomų lengvatų (ji yra taikoma 23 ES valstybėse narėse).

Farmacijos produktams, taip pat kultūros ir/ar sporto renginiams, paprastai yra taikomas daug mažesnis nei standartinis PVM tarifas. 22 valstybėse narėse taikomi šio tipo lengvatiniai tarifai. Analizuojant lengvatinius tarifus, kuriuos įsivedė naujosios ES valstybės narės, tai farmacijos produktai, knygos ir viešbučių paslaugos yra apmokestinamos taikant lengvatinį PVM tarifą, kuris rodo, kad naujosios valstybės narės, suteikia ypatingą reikšmę socialinės grupės produktams ir paslaugoms. Tuo tarpu senosios ES valstybės narės taip pat atsižvelgia ir į kultūros skatinimą - lengvatiniai PVM tarifai yra plačiai naudojami knygų, periodinių leidinių, taip pat kultūros ir sporto renginių apmokestinimui (4 lentelė).

5 lentelė. Lengvatiniai PVM tarifai ES

Kategorija	Šalys, kurios taiko lengvatinį PVM tarifą	Lietuva		Šalys, kurios netaiko lengvatinių PVM tarifų	
		Iki 2009 m. sausio 1 d.	Po 2009 m. liepos 1 d.	Senosios ES valstybės narės (EU-15)	Naujosios ES valstybės narės (EU-12)
Maisto produktai	20	Lengvatinis	Standartinis	DK	BG, EE, HU, RO, SK
Komunalinėms paslaugos	19	Standartinis	Standartinis	DK, FI, SE	BG, HU, RU, SK
Vaistai	22	Lengvatinis	Standartinis	DK, DE, AT	BG
Keleivių vežimo paslaugos	23	Lengvatinis	Standartinis		BG, HU, RO
Periodiniai leidiniai	25	Lengvatinis	Standartinis		BG
Kultūros ir sporto renginiai	22	Lengvatinis	Standartinis	UK	BG, HU, MT
Rašytojų ir kompozitorių veikla	18	Lengvatinis	Standartinis	IE, UK	BG, EE, HU, MT, RO, SK
Žemės ūkio produkcija ir paslaugos	16	Lengvatinis	Standartinis	DK, SE, UK	BG, EE, LV, HU, MT, RO, SK
Viešbučio paslaugos	21	Lengvatinis	Standartinis	DK, DE, UK	HU, SK

Šaltinis: Europos Komisijos leidinys PVM tarifai ES

Mažiau paplitęs lengvatinis PVM tarifas, kuris taikomas žemės ūkio produkcijai ir paslaugoms, ypač tai galima pasakyti ir apie naująsias ES valstybes nares (12 naujų narių). 8 ES valstybės narės maisto produktams taiko lengvatinius PVM tarifus.

Apskritai naujosiose ES valstybėse narėse lengvatiniai PVM tarifai retai yra taikomi šalyse, kuriose yra mažas BVP, pavyzdžiui, Bulgarijos ir Rumunijos. Tuo tarpu, Slovėnija ir Čekija, kurios ekonominiai rodikliai yra arčiausiai ES vidurkio, taiko lengvatinius PVM tarifus visoms produktų grupėms.

Apibendrinant ES valstybių narių PVM sistemos pokyčius per 2004 – 2011 m., galima teigti, kad PVM tarifų pasikeitimo kryptis turėjo didėjimo tendenciją. PVM tarifo padidėjimas daugiausia buvo inicijuotas siekiant padengti biudžeto deficitą. Lietuvosje standartinio PVM tarifo padidinimas nebuvo išimtis kitų valstybių narių atžvilgiu. Nors daugelis šalių taiko palyginti didelį standartinį PVM tarifą, tačiau palieka lengvatinio tarifo taikymą socialiai jautrioms prekėms ar paslaugoms. Šiuo atveju Lietuva išsiskiria iš kitų šalių, nes daugelio lengvatinių tarifų buvo atsisakyta.

Analizuojant Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo dinamiką per 1997 – 2011 m., buvo pastebėta, kad PVM pajamos nuolat augo, tačiau santykinė veiklos analizė parodė, kad PVM surinkimas sumažėjo per 1997 – 1998 m. bei laikotarpiais, 2003 – 2004 m. ir 2007 – 2008 m., o 2009 – 2011 m. PVM pajamos didėjo, nes buvo padidintas PVM tarifas, atsisakyta dalies lengvatinių PVM tarifų, o taip pat pradėjęs gerėti mokesčių administravimas. 1997 – 1998 m. ir 2007 – 2008 m.

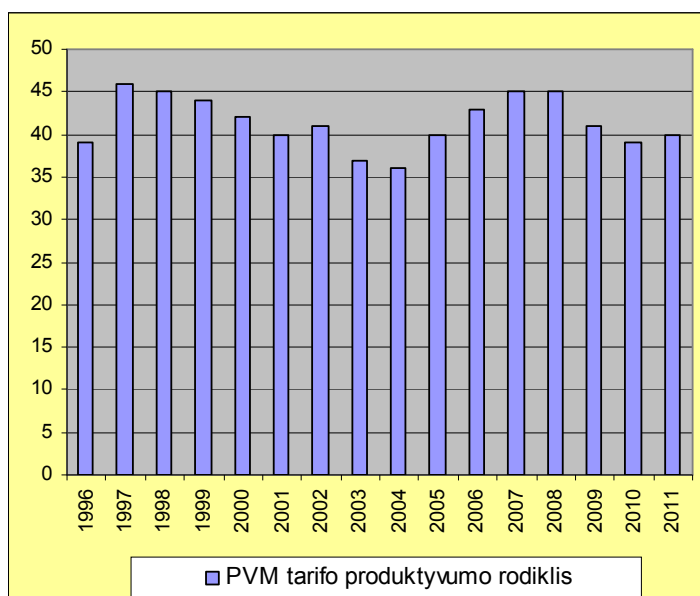
laikotarpių PVM pajamų sumažėjimai gali būti susieti su Rusijos ir pasaulio finansinėmis krizėmis, o 2003 – 2004 m. nuosmukį daugiausia lėmė tuo metu įvesti lengvatiniai PVM tarifai. Šis faktas rodo, kad egzistuoja įvestų lengvatinių PVM tarifų pasekmė t.y. prarandama dalis PVM pajamų.

Analizė rodo, kad PVM surenkamos pajamos per 2004 – 2007 m. išaugo daugiau nei dvigubai. Šis padidėjimas buvo pastebėtas, nepaisant dėl tuo metu kelių naujai įvestų lengvatinių PVM tarifų. Viena vertus, PVM pajamų augimui turėjo įtakos, užfiksuotas 2004 – 2007 m. sparčiai augęs suvartojimas, kuris ir padidino PVM įplaukas į valstybės iždą. Kita vertus, lengvatinių PVM tarifų įvedimas (su sąlyga, kad jau buvo galioję kaimyninėse šalyse panašūs lengvatiniai tarifai) gali būti kaip paskata, pirkti tam tikras prekes ar paslaugas, kuri ir prisidėjo prie augančių PVM pajamų. Mažėjančios PVM pajamos dėl lengvatinių PVM tarifų įvedimo, buvo tik laikinai pastebėtas reiškinys, kuris truko gan trumpą laiką.

Po 2003 m. lengvatinių PVM tarifų įvedimo, buvo pastebėtas tik laikinas PVM įplaukų sumažėjimas, tačiau netrukus jis vėl padidėjo iki ankstesnio lygio, ir net parodė augimo pėdasakų. Be to, net jei ir buvo jaučiamas PVM pajamų nuosmukis, valstybinė gavo pelno iš augančių šalies gamybos (kurių gamyba yra apmokestinamos taikant sumažintą PVM tarifą) sektorių užimtumo.

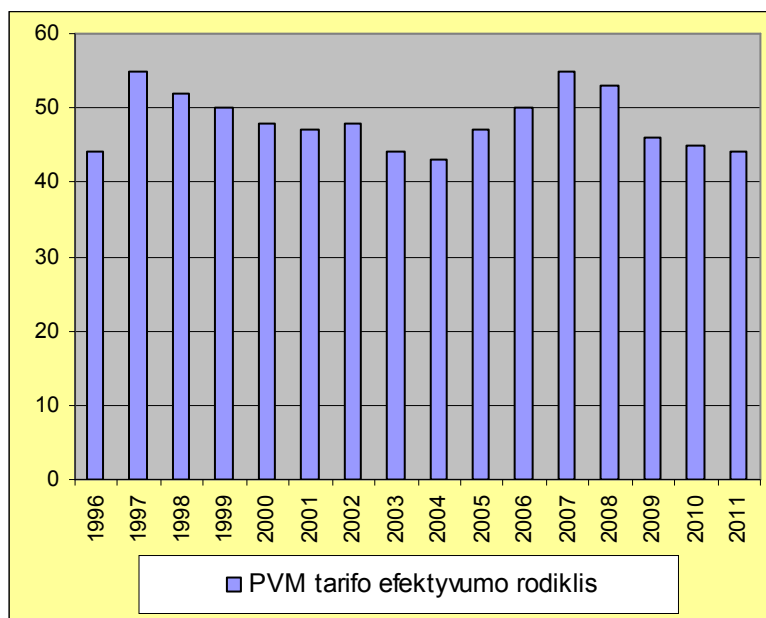
Siekiant atsakyti į klausimą, ar PVM apmokestinimo sistema yra veiksminga, mokslininkai siūlo palyginti faktinį PVM mokesčio pajamų surinkimą su nuspėjamu, kuris apskaičiuojamas darant prielaidą, kad lengvatiniai PVM tarifai nėra taikomi, ir kad nėra šešėlinė ekonomika. Šiam tikslui yra naudojami du rodikliai: PVM surinkimo efektyvumas ir produktyvumas. PVM produktyvumas apskaičiuojamas atsižvelgiant į šalyje surenkamas PVM pajamas ir dalijant jas iš šalies BVP, o po to gautas rezultatas dalijamas iš standartinio PVM tarifo. Tai parodo, kaip efektyviai surenkamas PVM.

PVM produktyvumo didžiausia vertė buvo 1997 metais ir nuo tada iki 2004 m. nuolat mažėjo. Tam įtakos galėjo turėti Rusijos krizė. Vėliau mažėjančio PVM produktyvumui įtakos galėjo turėti naujai įvesti lengvatinių PVM tarifai. Tačiau per 2005 – 2007 m. užfiksuotas reikšmingas PVM produktyvumo rodiklio augimas. Yra keletas priežasčių, dėl prisijungimo prie ES, o taip pat PVM įstatymo suderinimas su ES teise – tai yra viena iš esminių priežasčių. Be to, tuo pačiu žymiai išaugo vartojimas. Reikėtų pastebėti, kad per 2005 – 2007 metų laikotarpį, net naujai priimti lengvatiniai PVM tarifai neturėjo neigiamo poveikio PVM produktyvumo augimui. Nuo 2008 m. PVM produktyvumas pradėjo mažėti, o 2009 metais pasiekė 2002 metų lygį. Nuo 2010 m. produktyvumas pradėjo po truputį augti ir 2011 m. pasiekė 2005 m. lygį. Galima daryti išvadą, kad lengvatiniai PVM tarifai nėra pagrindinis veiksnys įtakojantis PVM surinkimo efektyvumą.



3 pav. PVM produktyvumo dinamika Lietuvoje 1996 – 2011 m.

Apskaičiuojant PVM surinkimo efektyvumą, reikia hipotetinį PVM pajamų surinkimą palyginti su faktiniu PVM pajamų surinkimu, kuris apskaičiuojamas atsižvelgiant į šalyje surenkamas PVM pajamas ir jas dalijant iš šalies BVP, o gautas rezultatas dalijamas iš standartinio PVM tarifo. Šis rodiklis parodo, kiek PVM pajamų būtų surinkta į valstybės biudžetą, jei bendras nacionalinis vartojimas būtų apmokestintas standartiniu PVM tarifu.



4 pav. PVM surinkimo efektyvumas dinamika 1996 – 2011 m.

PVM surinkimo efektyvumo analizė parodė panašias tendencijas - šis rodiklis nuolat mažėjo per 1997 – 2004 m. laikotarpį, tačiau 2005 m. pradėjo augti ir 2007 metais sudarė 55 procentus. Panašiai kaip ir PVM produktyvumas, PVM surinkimo efektyvumas smarkiai pradėjo mažėti 2007 metais ir 2009 – 2011 m. toliau mažėjo.

Pagal PVM produktyvumo rodiklį 2007 – 2011 m. Lietuva buvo viena iš pirmaujančių šalių Europos Sąjungoje. Tačiau, svarbu pažymėti, kad PVM produktyvumas negali būti vienintelis rodiklis vertinant PVM apmokestinimo sistemą, nes ji neapima PVM socialinių aspektų analizės. Ši požiūrį patvirtina tai, kad labiausiai socialiai išsivysčiusios ES šalys, pavyzdžiui, Švedija, Suomija, Belgija, turi daug mažesnius PVM produktyvumo rodiklius. Lietuvos PVM surinkimo efektyvumo rodiklis buvo netoli bendrojo ES valstybių narių vidurkio. PVM surinkimo efektyvumo rodiklių lyginamosios analizės rezultatai rodo, kad šalys, kurios plačiai taikė lengvatinius PVM tarifus turi mažiausią pridėtinės vertės mokesčio surinkimo efektyvumą. Toks rezultatas patvirtina ryšį tarp PVM pajamų ir koku mastu taikomi lengvatiniai PVM tarifai. Lengvatiniai PVM tarifai yra svarbūs ne tik biudžeto pajamų surinkimui, bet jie taip pat vaidina svarbų vaidmenį kaip socialinės ir ekonominės politikos priemonė. Panašios PVM apmokestinimo sistemos kaip ir Lietuvoje nuo 2009 m. veikia Bulgarijoje ir Danijoje. Visos kitos ES valstybės narės plačiai naudoja lengvatinius PVM tarifus kaip ekonomikos reguliavimo ir socialinio perskirstymo priemones. Pagal PVM produktyvumo ir PVM surinkimo efektyvumo rodiklius, kurie yra plačiai naudojami užsienio mokslininkų, vertinant PVM apmokestinimo sistemas skirtingose šalyse, Lietuvos PVM sistema galiojusi iki 2009 m. buvo veiksmingesnė nei ES vidurkis. Ši sistema galėtų būti laikoma optimalia, nes tuo metu buvo taikomi dar ir lengvatiniai PVM tarifai, o ši PVM sistema buvo veiksmingesnė nei ES vidurkis. Apibendrinant ES valstybių narių PVM sistemos pokyčius per 2004 – 2011 m. laikotarpį, galima daryti išvadą, kad standartiniai PVM tarifai turėjo didėjimo tendenciją. PVM tarifo padidėjimas daugiausia buvo inicijuotas siekiant padengti biudžeto deficitą. Lietuvos PVM tarifo padidėjimas nėra kitų valstybių narių atžvilgiu išimtis.

IŠVADOS

Kadangi mokesčiai yra valstybės funkcijų vykdymo pagrindas, labai svarbu laiku surinkti mokesčius, kad šis surinkimas būtų stabilus ir pakankamas. Nepakankamas valstybės funkcijų finansavimas gali trikdyti įvairios valstybinės veiklos vykdymą. Biudžetinių pajamų sumažėjimas keltų ir kitą pavojų – viešojo sektoriaus finansavimo sumažinimas žemiau optimalios ribos gali sumažinti šio sektoriaus teikiamų paslaugų kiekį ir kokybę.

Siekiant užtikrinti valstybės išipareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Lietuvoje mokesčių sistemos reforma nuolatos vykdoma, tą galima pastebėti, dėl pakankamai dažnų ir kai kada netikėtų mokestinių pakeitimų. Tai lemia palankų visuomenės požiūrį į mokesčių vengimą bei korupciją, ko pasekoje išauga mokesčių vengimo rizikos laipsnis.

Nors pridėtinės vertės mokestis pažangiausias Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto mokestis. Tačiau dėl PVM apskaičiavimo specifikos jau daugelį metų veikia PVM grobstymo modeliai ir kėsinamasi neteisėtomis priemonėmis ir apgaule užvaldyti valstybės biudžeto pajamas.

Dėl dažnos PVM mokesčio pakeitimų ir įstatymo straipsnių papildymų gausos bei sudėtingos skaičiavimo metodikos ar atskaitos mechanizmo kyla daugybe mokestinių ginčų.

Neįsiregistravimas PVM mokėtoju laiku nebėra kliūtis pasinaudoti PVM atskaita. Belieka per protingą terminą, pateikti prašymą įregistruoti į PVM mokėtojų registrą ir turėti sandorio teisėtumą patvirtinantį apskaitos dokumentą.

Naujų mokesčių įvedimas ar mokesčių tarifo didinimas stabdo verslininkų ekonominį aktyvumą, todėl ir sumažėja mokesčio bazė (nutraukiama veikla, auga šešėlinė ekonomika, nemokami mokesčiai), kitaip tariant mažėja mokestinės pajamos. Iš to išplaukia, kad mokesčių normos augimas turi tiesioginės įtakos ekonomikos vystymosi tempams. Didesni mokesčių tarifai nepadedą išspręsti šalies biudžeto surinkimo problemų. Daugelyje tradicinės rinkos ekonomikos šalių sumažinant tarifus buvo siekiama padaryti kiek patrauklesnę mokesčių sistemą, kuri būtų naudinga tiek valstybei, tiek būtų puiki terpė pritraukti naujus užsienio šalių investuotojus ir verslininkus.

Analizuojant bendrųjų Lietuvos biudžeto pajamų ir PVM pajamų dalies bendrosiose biudžeto pajamose kitimą 1994-2011 m. laikotarpiu buvo pastebėta, kad santykinė dalis biudžete turėjo tendenciją nuolat didėti (išryškėja du laikotarpiai 1994 – 2000 ir 2004 – 2011 metų), o tai rodo, kad vyriausybė vykdė tokią fiskalinę politiką, kuri siekė perkelti mokesčių naštą nuo gamybos vartojimui. Tai reiškia, jog Lietuvos valstybėje vyravo vartojimo mokesčių įplaukos į biudžetą, o tai didino gyventojų mokesčių naštą.

PVM analizė parodė, kad PVM surinkimas sumažėjo per 1997 – 1998 m. bei laikotarpiais, 2003 – 2004 m. ir 2007 – 2008 m., o 2009 – 2011 m. PVM pajamos didėjo, nes buvo padidintas PVM

tarifas, atsisakyta dalies lengvatinių PVM tarifų, o taip pat pradėjęs gerėti mokesčių administravimas. 1997 – 1998 m. ir 2007 – 2008 m. laikotarpių PVM pajamų sumažėjimai gali būti susieti su Rusijos ir pasaulio finansinėmis krizėmis, o 2003 – 2004 m. nuosmukį daugiausia lėmė tuo metu įvesti lengvatiniai PVM tarifai. Šis faktas rodo, kad egzistuoja įvestų lengvatinių PVM tarifų pasekmė t.y. prarandama dalis PVM pajamų.

Bendroje VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūroje didžiausią dalį 2007 m. sudarė pridėtinės vertės mokestis, akcizai, pelno ir gyventojų pajamų mokesčiai - 89,4 proc. visų pajamų, tokia tendencija išlieka ir visais kitais analizuojamais metais: 2008 m. – 92,3 proc. visų pajamų, 2009 m. – 92,2 proc. visų pajamų, 2010 m. – 89,1 proc. visų pajamų, 2011 m. – 89,7 proc. visų pajamų. Taigi vidutiniškai mokestinės pajamos valstybės biudžete šių keturių pagrindinių mokesčių sudaro 90,5 proc. visų pajamų.

Mokesčių surinkimą į šalies biudžetą įtakoja mokesčių tarifai bei konkretaus mokesčio bazę didinantys ar mažinantys veiksniai. Atlikus biudžeto mokestinių pajamų analizę, galime teigti, kad didžiausią įtaką GPM surinkimui be mokesčio tarifo lemia dirbančiųjų skaičius, vidutinis darbo užmokestis, nedarbo lygis, kiek mažiau įtakoja – neapmokestinamosios pajamos ir minimali mėnesinė alga. PVM surinkimą lemia namų ūkio vartojimo išlaidos, šalies infliacijos lygis bei pardavimų apimtys. Akcizų mokesčio surinkimą lemia akcizais apmokestinamų prekių tarifų pokyčiai bei šių prekių pardavimo.

Apibendrinant ES valstybių narių PVM sistemos pokyčius per 2004 – 2011 m., galima teigti, kad PVM tarifų pasikeitimo kryptis turėjo didėjimo tendenciją. PVM tarifo padidėjimas daugiausia buvo inicijuotas siekiant padengti biudžeto deficitą. Lietuvoje standartinio PVM tarifo padidinimas nebuvo išimtis kitų valstybių narių atžvilgiu.

LITERATŪRA

1. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas: vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams. – Vilnius: Enciklopedija, 2005. – 268 p. – ISBN 9986-433-35-5
2. Ališauskas V., Žukauskas P. Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu) Organizacijų vadyba. Sisteminiai tyrimai. VDU. – Kaunas. 1999, 273–285 p. – ISSN 1392-1142
3. Åslund A. Mitas apie gamybos nuosmukį žlugus komunizmui // Pinigų studijos. – 2001. Nr. (4), p. 47–66.
4. Bendikienė D., Šaparnis G. Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004) The economic conditions of enterprise functioning // Engineering economics, 2006, Nr. 2 (47), p. 23–29. – ISSN 1392-2785
5. Bivainis J., Skačauskienė I. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė // Verslas: teorija ir praktika: mokslo darbai, 2007, VIII t., Nr. 2, p. 57–67. – ISSN 1648-0627
6. Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P., Lietuvos finansų sistema: mokomoji knyga. – Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 167 p. – ISBN 9955-557-26-5
7. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2005. – 337 p. – ISBN 9955-09-815-5
8. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 1998. – 221 p.
9. Chlivickas E., Čepienė I., Meidūnas, V., Puzinauskas P. Lietuvos mokesčių sistema. – Vilnius: Finansų ministerijos mokymo centras, 1996. – 65 p.
10. Dikčius R. Baudžiamoji atsakomybė už netinkamą apskaitos tvarkymą ir mokesčių įstatymų pažeidimus // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2009, Nr. 37 (565), p. 22
11. Dilius A., Kareivaitė R. Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymo kontekste // Vadyba Journal of management: mokslo darbai, 2010, Nr. 17 (1), p. 9–14. – ISSN 1648-7974
12. Commission for Europe 1998: The Economic Survey of Europe 3 // Prieiga per internetą: http://www.unece.org/ead/pub/surv_983.html, [žiūrėta 2012 01 05]
13. Enste, D.H. Shadow Economy and Institutional Change in Transition Countries, in: The informal economy in the EU accession countries: size, scope, trends and challenges to the process of EU enlargement. Centre for the Study of Democracy. – Sofija, 2003, p. 81-113
14. Ehrhart K., Biudžetas ir finansai. – Vilnius: Pradai, 1996. – 164 p. – ISBN 9986-776-00-7
15. ETT 1999 rugsėjo 07 d. byla Gregg, Nr.: C-216/97

16. ETT 2007 liepos 18 d. byla Société thermale d'Eugénie-les-Bains, Nr.: C-277/05
17. ETT 2010 m. spalio 11 d. byla Nidera, Nr.: C-385/09
18. ETT 2010 m. gruodžio 2 d. byla Boguslaw Juliusz Dankowski Nr.: C-438/09
19. Fedosiuk O. Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai // Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2010, 4 (122), p. 169–187. – ISSN 1392–6195
20. Gale G. W. Tax simplification: issues and options. Tax Notes, 2001, p.1463-1483
21. Gylys P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija // Ekonomika: mokslo darbai. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2006 Nr. (75) p. 7-18. – ISSN 1392–1258
22. Gylys P. Ekonomika, antieconomika ir globalizacija. Monografija. - Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2008. – 443 p. ISBN 978-9955-33-170-4
23. Hybka M., M. VAT collection efficiency in Poland before and after accession to the ES – A comparative analysis // Ekonomika: mokslo darbai. – Vilnius, 2009, Nr. (85) p. 7–18. – ISSN 1392-1258
24. Hussey W. M., Lubic D. C. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Aringtonas, 1996
25. Isachsen A. J., Hamilton C., Ekonomikos pagrindai. Perėjimas nuo plano prie rinkos. Basic economics. The Transition from Plan to Market. – Vilnius: Alma Litera, 1992. – 278 p.
26. Jaskelevičius K. Makroekonomikos pagrindai: teorija ir praktinės užduotys: mokomoji knyga. – Vilnius: Vilniaus kooperacijos kolegija, 2007. – 146 p. – ISBN 978-9955-668-84-8
27. Johnson S., Kaufmann D., Shleifer, A. The unofficial economy in transition. Brooking Papers, Economic Activity, 1997, Vol. 0, Nr. 2, p. 159 – 221
28. Juknelienė D. Lietuvos mokesčių sistemos raida. LŽŪU. Jaunųjų mokslininkų darbai. 2005, Nr. 1. (5). – ISSN 1648-8776
29. Jurgutis V., Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas: Šviesa, 1938. – 490 p.
30. Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. The Impact of Tax system on Business Environment // Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai, 2008, Nr. 2 (57), p. 70–77
31. Krumplytė J. Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis // Verslas vadyba ir studijos, 2009 // Prieiga per internetą: www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/download/9/9, [žiūrėta 2012 01 10]
32. Krumplytė J. Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežasčių analizė // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. – Šiaulių universitetas. Socialinių mokslų fakultetas. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2008, Nr.4 (13), p. 238–250 – ISSN 1648-9098
33. Kuodis R., Iš ko gyvena Lietuvos žmonės? // Valstybė. 2007 birželio 25 d., p. 18–22 // Prieiga per internetą: http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2007c.pdf, [žiūrėta 2011 11 12]

34. Kuodis, R. Lietuvos ekonomikos transformacija 1990 – 2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. Pinigų studijos. Aktualijos ir komentarai, 2008, Nr. 2 p. 97–105 // Prieiga per internetą: http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2008m.pdf, [žiūrėta 2011 12 17]
35. Laukaitis E., Navickas V., Šešėlinės ekonomikos egzistavimo priežastys ir tendencijos // Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai, 2003. Nr. 3 (34), p. 61–67. – ISSN 1392-2785
36. Levišauskienė K., Rūškys G. Valstybės finansai: mokomoji knyga. – Kaunas: VDU, 2003, p. 77. – ISBN 9955-530-91-X
37. Lietuvos ekonomikos tyrimas 2011\2012 (2): leidinys. – Vilnius Lietuvos laisvosios rinkos institutas. – ISSN 1648 – 4673 2012
38. Lietuviškoji Tarybinė enciklopedija. T.7: leidykla „Mokslas“. – Vilnius, 1981, p. 640
39. Lietuvos enciklopedija. T.15: Lietuvos enciklopedijų redakcija. – Vilnius, 1991, p. 807
40. Lietuvos Respublikos akcizų mokesčio įstatymas 2001 m. spalio 30 d. Nr. IX-569, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=389313, [žiūrėta 2011 12 10]
41. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414707, [žiūrėta 2011 12 13]
42. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=416580, [žiūrėta 2011 12 09]
43. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=414049, [žiūrėta 2011 12 12]
44. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=416091, [žiūrėta 2012 02 03]
45. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas 2004 m. sausio 15 d. Nr. IX-1960, Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas // Prieiga per internetą http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=226059&p_query=mokes%E8i%F8%20administravimo&p_tr2=2, [žiūrėta 2012 01 09]
46. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės audito ataskaita „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“ 2006 m. gruodžio 19 d. Nr. 8000-7P-31, Vilnius
47. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Valstybinio audito ataskaita „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ 2009 m. spalio 21 d. Nr. VA-P-60-12-18, Vilnius

48. LVAT 2006 m. vasario 9 d. administracinė byla Nr. A4-779/2006
49. LVAT 2011 m. sausio 31 d. administracinė byla Nr. A-438-175/2011
50. LVAT 2011 m. sausio 31 d. administracinė byla Nr. A-438-239/2011
51. LVAT 2010 m. gruodžio 22 d. administracinė byla Nr. A-438-8/2011
52. LVAT 2011 m. balandžio 7d. administracinė byla Nr. A-442-1015/2011
53. Marcijonas A. Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu // Teisė: Vilniaus universiteto leidykla. – Vilnius, 2005, t. 55, p. 7–16
54. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Teisinės informacijos centras. – Vilnius, 2003, p. 287. – ISBN 9955-557-05-2
55. Martišius S. Nepriklausomos Lietuvos pramonė // Mokslas ir technika. 1990, Nr. 6, p. 34
56. Meškauskienė, M. Rusijos imperijos mokesčių sistema nelietuviškose žemėse XIX – XX a. pradžioje. Lietuvos ūkis, 1991. p. 73
57. Michael P. Devereux The Economics of Tax Policy.- Oxford University Press, 1996, p. 265 – ISBN 0-190877429-X
58. Naraškevičienė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2007, p. 72. – ISBN 9955-09-396-X
59. Novošinskienė A., Aleknėvičienė V., 2000, Lietuvos mokesčių raida atkūrus Nepriklausomybę. Nepriklausomos Lietuvos žemės ūkio plėtros dešimtmečiai. Tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga. – Kaunas: Akademija. 2000, p. 37–44. – ISBN 9955-448-04-0
60. Novošinskienė A. Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas: daktaro disertacija, socialiniai mokslai, ekonomika, LŽŪU. – Kaunas, 2000, p. 134
61. OECD'S current Tax agenda, 2011 // Prieiga per internetą:
<http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>, [žiūrėta 2012 01 24]
62. Pajuodienė G., M Mokesčiai Lietuvoje: jų naštos ir struktūros lyginamoji analizė // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 1998, Nr.11 p. 72–78
63. Pajuodienė, G., M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. – Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 1993, p. 36
64. PricewaterhouseCoopers“ ir Pasaulio banko mokesčių mokėjimo tyrimo ataskaita, 2012 // Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>, [žiūrėta 2012 03 12]
65. Pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcijos 1994 m. balandžio 20 d. Nr. 58
66. Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika. – Vilnius, 2006. p. 768. – ISBN 9955-19-032-9
67. Rimas J., Stačiokas R., Mokesčių kilmė ir socialinė ekonominė raiška. Mokesčių inspekcija prie LR FM. – Vilnius. 1996, p. 108
68. Rimas J., Stačiokas R., Verslininkas ir mokesčiai. – Kaunas, 1996, p. 191. – ISBN 9986-811-02-3

69. Rimas J. Vietiniai mokesčiai: mokomoji knyga: KTU. – Kaunas, 2000, p. 164 – ISBN 9986-13-743-8
70. Rimas J. Vietinių mokesčių ir rinkliavų administravimo tobulinimas: (Lietuvos savivaldybių pavyzdžiu): daktaro disertacija: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas. – Kaunas, 1999, p. 124
71. Ruchovienė D. Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai: daktaro disertacijos santrauka. – Kaunas, 2000 p. 34
72. Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L., Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius // Vadyba: mokslo darbų žurnalas. 2009, Nr. 3(16) p. 55–62 ISSN 1648-7974
73. Schneider, F., Enste, D. Shadow economies: size, causes and consequences // The Journal of Economic Literature, 2000, Vol 38, Nr. 1, p. 77–114
74. Skačkauskienė I. Mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas: daktaro disertacijos santrauka: socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas. – Vilnius, 2009, p. 24. – ISBN 978-9955-28-408-6
75. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorine raida ir dabartis: mokomoji knyga. – Kaunas: Technologija, 2003, p. 118. – ISBN 9955-09-354-4
76. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika : monografija. – Kaunas, 2003, p. 197 – ISBN 9955-09-624-1
77. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union Final report, 2007 // Prieiga per internetą:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf, [žiūrėta 2011 10 19]
78. Šemeta A. Naujovės ES mokesčių politikoje. Žalioji knyga dėl PVM ateities. Konferencija "PVM ateitis Europos Sąjungoje: Europos Komisijos siūlymai mokesčių politikos srityje". – Vilnius, 2011, p. 5 // Prieiga per internetą:
http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/speeches/2011/03/vat_20110325.pdf, [žiūrėta 2012 02 11]
79. Šimonytė I. Kuo sergi, tuo ir gydykis. Mokesčių žinios. 2009 10 12–18, Nr. 38 (650)
80. Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A. Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2011, Nr. 1 (21). 44–57. – ISSN 1648-9098
81. Tarybų Lietuvos enciklopedija. T.3. Vyriausioji enciklopedijų redakcija. – Vilnius, 1987, p. 672
82. The tax burden of typical workers in the EU 27, Institut Economique Molinari, 2011 // Prieiga per internetą: <http://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/tax-burden-eu.pdf>, [žiūrėta 2012 02 07]
83. VAT rates applied in the Member States of the European Union. – Belgium. 2012 // Prieiga per internetą:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, [žiūrėta 2012 02 13]

84. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2007 m. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos // Prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>, [žiūrėta 2012 02 14]
85. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2008 m. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos // Prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>, [žiūrėta 2012 02 14]
86. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos // Prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>, [žiūrėta 2012 02 15]
87. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2010 m. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos // Prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>, [žiūrėta 2012 02 15]
88. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2011 m. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos // Prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>, [žiūrėta 2012 02 15]
89. Žilėnas A., Čepienė I., Meidūnas V. Lietuvos mokesčių raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 1998. Nr. 10, 87–91 p., Nr. 11, 92–97 p.
90. Žvirblis, A. Mokesčių žinynas: Žuma. – Vilnius, 1998, p. 151. – ISBN 9986-773-00-8

Miliūtė V. PVM ir jo vaidmuo formuojant Lietuvos biudžeto pajamas / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovas Prof. dr. Algirdas Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2011 m. – 70 p.

ANOTACIJA

Magistrinio darbo tema „Pridėtinės vertės mokestis ir jo vaidmuo formuojant Lietuvos biudžeto pajamas“.

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota pridėtinės vertės mokesčio samprata ir jo vaidmuo formuojant Lietuvos biudžeto pajamas. Iškelta ar esminiai pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai yra vienintelis realus ir efektyvus būdas padidinti surenkamas mokestines pajamas problema. Pirmoje mokslinio tiriamojo darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjama mokesčių reikšmė ir paskirtis valstybės finansų sistemoje bei atliekama Lietuvos mokesčių sistemos raidos analizė. Antrojoje dalyje pateikiama pridėtinės vertės mokesčio kilmės bei įstatymo samprata. Trečiojoje dalyje pateikta pridėtinės vertės mokesčio surenkamų pajamų į Lietuvos biudžetą kitimo analizė bei nustatytas PVM tarifo produktyvumo ir surinkimo efektyvumas. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, valstybės pajamos, mokesčių sistema, lengvatinis PVM tarifas, standartinis PVM tarifas, produktyvumas, surinkimo efektyvumas.

Miliūtė V. Value added tax and its influence to income forming Lithuanian budget / Master's work in financial market / Supervisor Prof. dr. Algirdas Miškinis. – Vilnius: faculty of economics and finance management, department of finance and taxes, Mykolas Romeris university, 2011 m. – 70 p.

ANNOTATION

The theme of this master thesis is „Value added tax and its influence to income forming Lithuanian budget”. This thesis mainly analyses the influence of Value added tax to the income of the budget.

It is focused on fundamental changes in the law of Value added tax and analyzed if these changes are the only one real and effective way to enlarge incomes of the budget. The analysis is organized into three main sections, followed by the conclusion.

In the first part of this master's work theoretical aspect of tax significance is considered, also the development of Lithuanian tax system is explored. In the second section of the thesis the origin of Value added tax and conception of law is analyzed. The third section represents Value added tax revenue changes in the Lithuanian budget, also the Lithuanian VAT collection efficiency and productivity ratios. Finally conclusions have been made at the end of the work.

Keywords: value added tax, public income, tax system, reduced VAT rate, standard VAT rate, collection efficiency, VAT productivity

Miliūtė V. PVM ir jo vaidmuo formuojant Lietuvos biudžeto pajamas / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovas Prof. dr. Algirdas Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, finansų ir mokesčių katedra 2011 m. – 70 p.

SANTRAUKA

Didėjantis biudžeto pajamų deficitas ir nacionalinės skolos – šios dvi problemos sulaukia daugiausia dėmesio visame pasaulyje. Stabilios ir planuojamos mokesčių pajamos vaidina lemiamą vaidmenį, nes mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, kuris leidžia vyriausybėms išvengti biudžeto išlaidų apkarpymo, o taip pat neleidžia padidinti valstybės skolos rodiklį. PVM mokesčio tarifo didinimas tapo neišvengiamu daugelyje šalių dėl augančio biudžeto deficito.

Moksliniame tiriamajame darbe kyla problema – ar esminiai pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai yra vienintelis realus ir efektyvus būdas padidinti surenkamas mokestines pajamas? Kokią įtaką turi PVM tarifų didinimas ar jų mažinimas surenkamoms pajamoms į valstybės biudžetą?

Darbo objektas – pridėtinės vertės mokestis ir jo vaidmuo formuojant biudžeto pajamas. Šio darbo tikslas – apibūdinti pridėtinės vertės mokestį bei įvertinti šio mokesčio reikšmę Lietuvos biudžeto pajamų struktūroje, atliekant pajamų surinkimo analizę ir nustatant veiksnius, teigiamai ar neigiamai įtakojusius jų surinkimą.

Atliekamame tyrime keliami uždaviniai: atskleisti mokesčių svarbą ir jų teorijas bei reikalingumą valstybės finansų sistemoje. Atlikti Lietuvos mokesčių sistemos raidos analizę bei pateikti pridėtinės vertės mokesčio kilmės ir įstatymo sampratą. Kiti darbo uždaviniai išnagrinėti pridėtinės vertės mokesčio standartinių bei lengvatinių tarifų kaitą Lietuvoje bei išnagrinėti PVM pajamų kitimo tendencijas 2007 – 2011 m. Lietuvoje ir atlikti PVM tarifo produktyvumo ir surinkimo efektyvumo analizę.

Atliekant tyrimą, duomenų rinkimui buvo naudojami šie metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė, norminių dokumentų ir teisės aktų analizės metodas, loginės bei palyginamosios analizės metodai, statistinė informacijos analizė bei grafinis atvaizdavimas.

Tyrimo metu gauti rezultatai parodo, kad be ekonominių veiksnių (šalies ar pasaulinė ekonominė krizė, BVP, nedarbas, infliacija, net gi namų ūkio vartojimo išlaidos ir pardavimo pajamos) PVM surinkimą į valstybės biudžetą įtakoja: dažni PVM mokesčio pakeitimai ar įstatymo straipsnių papildymų gausa bei sudėtinga skaičiavimo metodika ar PVM atskaitos mechanizmas.

Visa tai pateikta įvade, išvadose ir trijuose darbo skyriuose.

Miliūtė V. Value added tax and its influence to income forming Lithuanian budget / Master's work in financial market / Supervisor Prof. dr. Algirdas Miškinis. – Vilnius: faculty of economics and finance management, department of finance and taxes, Mykolas Romeris university, 2011 m. – 70 p.

SUMMARY

The issue rising national debts and related questions of budgetary income and expenditure are in the focus of public attention around the World. In this context, taxation income plays a crucial role, as taxes are the main budgetary income source and hence the only realistic instrument in public finance, which enables governments to avoid sharp, cuts in budgetary expenditures. The VAT tax rate increase was inevitable in many countries due to growing budget deficit.

The problem of master's work – or essential Value added tax law changes is the only realistic and effective way to increase national income? What is the impact of the VAT rate increase or a reduction in revenue collected to the state budget?

The object of master's work – Value added tax and its influence to income forming Lithuanian budget. The goal of the work – to identify the Value added tax and to assess the value of this tax in Lithuanian budget revenue structure, doing the income collection analysis and identifying the factors positively or negatively influencing their collection.

The purposes of work – to reveal the importance of taxes and their theories and the need for public finance system. To investigate the development of Lithuanian tax system and to analyze the Value added tax conception of law. Other objects of the master's work are to investigate the changes of standard and reduced rates of the value added tax in Lithuania and to explore the VAT revenue trends in the Lithuanian budget for the 2007 – 2011 year period, also to do VAT collection efficiency and productivity analysis.

The methods of research: the analysis and generalization of scientific literature and legislations, systematizing of statistical data and comparative analysis and graphic representation.

The study results show that in addition to economic factors (national or global economic crisis, GDP, unemployment, inflation, even the midst of household consumption expenditure and sales revenue) the collection of VAT in the state budget impact: frequent VAT changes or additions to an abundance of articles of the Law and complicated method of calculation or VAT deduction mechanism.

All of this is presented in the introduction, conclusions and three chapters.