MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

GIEDRĖ PUGAČIAUSKAITĖ

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas Prof. dr. A. Miškinis

Konsultantė Lek. V. Vildžiūnaitė

VILNIUS, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

GIEDRĖ PUGAČIAUSKAITĖ

PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621N30005

Konsultantė
L. V. Vildžiūnaitė
2013 12

Vadovas
Prof. dr. A. Miškinis
2013 12

Recenzentas

2013 12

Atliko
FVmns2-01 gr. Stud.
G. Pugačiauskaitė
2013 12

VILNIUS, 2013

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2013 - 12 -
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas), Ekonomikos ir Finansų valdymo fakulteto, finansų valdymo programos studentė, Giedrė Pugačiauskaitė, patvirtinu, kad šis rašto darbas / magistro baigiamasis darbas „Pridėtinės vertės mokesčio analizė“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

_____ _____

(parašas) *(vardas, pavardė)*

TURINYS

ĮVADAS 8
1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ESMĖ, TAIKYMAS IR INSTRUMENTARIJUS 11
1.1. Pridėtinės vertės mokesčio esmė, samprata ir atsiradimas 11
1.2. Pridėtinės vertės mokesčio taikymo pasaulinė praktika 17
1.2.1. ES šalys 17
1.2.1.1. Latvija 19
1.2.1.2. Estija 20
1.2.2. Kitos šalys 21
1.2.2.1. Meksika 21
1.2.2.2. Australija 21
1.2.2.3. Kanada 21
1.2.2.4 Indija 22
2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEISĖS AKTŲ ANALIZĖ LIETUVOJE 24
2.1. Mokesčio elementai 26
2.1.1. PVM subjektas 26
2.1.2. PVM objektas 30
2.1.3. Apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė 33
2.1.4. PVM tarifai 36
2.1.5 PVM ėmimo būdas bei apskaičiavimo metodas 40
2.2. PVM administravimas 41
3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO SURINKIMO LIETUVOJE ANALIZĖ IR PALYGINIMAS 44
3.1. PVM įtakos nacionalinio biudžeto pajamoms vertinimo metodika 46
3.2. ES bendro vidaus produkto kitimas 2002–2015 m. 47
3.3 PVM įtaka nacionalinio biudžeto pajamoms 2002–2012 metais 50
3.2.1. PVM surinkimo tendencijos Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje 2002–2012 m. 52
3.2.2. PVM kitimo tendencijos Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje 2002–2012 m. 55
3.2.3. PVM surinkimo LR nacionaliniame biudžete efektyvumo analizė 58
3.2.4. PVM reikšmė mokestinėje pajamų struktūroje 61
3.2.5. PVM pajamų surinkimo priklausomybė nuo skirtingų faktorių 62
3.2.6. PVM pajamų nesurinkimo analizė 68
3.2.7. PVM pajamų surinkimo prognozės Lietuvoje 2014–2020 m. 68

IŠVADOS 71
REKOMENDACIJOS 73
LITERATŪROS SĄRAŠAS 74
ANOTACIJA LIETUVIŲ KALBA 78
ANOTATACIJA ANGLŲ KALBA 79
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA 80
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA 81
PRIEDAI 82

PRIEDAI

Priedas. Europos sąjungos šalių narių naudojami PVM tarifai.....82

LENTELĖS

1 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai Latvijoje.....19
2 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai Estijoje..... 20
3 lentelė. BVP kitimas ES ir narėse 2002 – 2012 m., proc..... 48
4 lentelė. PVM surinkimas ES ir kaimyninėse šalyse, mln. EUR..... 50
5 lentelė. LR valstybės biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. Lt..... 52
6 lentelė. Estijos biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. EUR..... 53
7 lentelė. Latvijos biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. EUR..... 54
8 lentelė. PVM pajamų LR biudžete kitimas 2002–2012 m..... 55
9 lentelė. PVM pajamų Latvijos biudžete kitimas 2002–2013 m..... 56
10 lentelė. PVM pajamų Estijos biudžete kitimas 2002–2013 m.....57
11 lentelė. Lietuvos PVM surinkimo į biudžetą duomenys 2002 -2012 m.....58
12 lentelė. LR biudžeto pajamų struktūra 2002–2012 m., proc..... 61
13 lentelė. Lietuvos, Latvijos, Estijos BVP rodiklis ir PVM pajamos 2002–2012 m..... 62
14 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai.....63
15 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai Latvijoje.....66
16 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai Latvijoje.....67
17 lentelė. Gautų duomenų apibendrinimas.....67
18 lentelė. PVM nesurinkimas 2002 – 2011 m. Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje, mln. EUR.....68
19 lentelė. PVM pajamos 2013–2020 m. esant skirtingiems PVM tarifams.....69

PAVEIKSLAI

1 pav. Šalys naudojančios PVM....13
2 pav. Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis....14
3 pav. Pridėtinės vertės apskaičiavimas ir apmokestinimas....15
4 pav. PVM perkėlimas galutiniam vartotojui....16
5 pav. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai....27
6 pav. Registravimosi PVM mokėtoju tvarka....27
7 pav. Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį....30
8 pav. Prekių tiekimo vietos nustatymas....31
9. pav. Apmokestinamojo asmens nustatymas....33
10 pav. Apmokestinamosios vertės nustatymas....35
11 pav. PVM tarifai....36
12 pav. PVM tarifų taikymas....36
13 pav. Prekių tiekimas į Europos Sąjungos valstybes nares....39
14 pav. PVM mokėjimo problemos Lietuvos sąlygomis....42
15 pav. Lafero kreivė....47
16 pav. Europos Sąjungos BVP kitimas 2002–2012 ir prognozės iki 2015 m., mln. EUR....48
17 pav. Bendro vidaus produkto kitimas 2002–2012 metais, Lietuva, Latvija, Estija....51
18 pav. 2002–2012 m. vidutinis mokestinių pajamų ir PVM pajamų pasiskirstymas Baltijos valstybėse proc....54
19 pav. Baltijos šalių PVM pajamų kitimas 2002–2012 m....57
20 pav. 2002–2012 m. LR nacionalinio biudžeto PVM pajamų faktinis surinkimas, lyginant su planiniu, mln. Lt....58
21 pav. Mokestinės pajamos į nacionalinį biudžetą 2012 m....61
22 pav. PVM pajamų ir vartojimo išlaidų prikausomybė Lietuvoje....64
23 pav. PVM pajamų ir PVM mokėtojų skaičiaus prikausomybė Lietuvoje....65
24 pav. PVM pajamų ir pardavimo pajamų prikausomybė Lietuvoje....65
25 pav. PVM pajamų ir kainų lygio prikausomybė Lietuvoje....65
26 pav. PVM pajamų ir PVM tarifo prikausomybė Lietuvoje....66
27 pav. Lafero kreivė, pajamų priklausomybė nuo mokesčio tarifo 2002–2012 m....69

ĮVADAS

Valstybės funkcijų vykdymui reikia didelių finansinių išteklių. Svarbiausias ir iš esmės vienintelis tokių išteklių šaltinis, žinomas nuo senų laikų, yra mokesčiai. Jeigu valstybės išlaidoms padengti mokesčių nepakanka, valstybė priversta imti paskolas arba didinti mokesčius.

Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatindama arba neskatindama nacionalinės ekonomikos augimą. Atsižvelgiant į tai ypač svarbu, kad formuojant valstybės mokesčių sistemą nebūtų peržengiamos apmokestinimo ribos, kai per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, jie yra slepiami, o plėtojasi „šešėlinė“ ekonomika. Viso to pasekmės – verslo trukdžiai, pajamų slėpimas, nelegalus darbas, nelegaliai mokami atlyginimai, nedarbas, emigracija, kvalifikacijos trūkumas bei pralaimėjimas konkurencinėje šalių kovoje dėl patrauklesnės mokesčių sistemos.

Pagrindinis netiesioginis mokestis Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų laisvosios rinkos šalių, yra pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM). Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo.

Temos aktualumas – Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis įvestas 1994 m. gegužės 1d. Jis pakeitė anksčiau buvusį panašų mokestį – bendrąjį akcizą. Šis mokestis po jo įvedimo buvo daug kartų tobulintas, tačiau norimo valdžiai pajamų efekto neduoda. PVM našta perkeliama galutiniam vartotojui, tačiau jo apskaičiavimo ir sumokėjimo mechanizmas yra pakankamai sudėtingas. Nuolatos leidžiami poįstatyminiai aktai bei Vyriausybės nutarimai įneša daug painiavos mokesčių mokėtojams. PVM pajamos atneša didžiausią mokestinį indėlį į nacionalinį biudžetą, todėl surinkimo problema yra labai aktuali.

Valstybės vis didesnį dėmesį skiria pačiam mokesčiui bei jo administravimui:

- Vienodinami normatyvai – struktūrizuojant mokesčio administravimą bei vienodinant kiekvienos šalies narės PVM įstatymą su ES norminiais aktais, mažinama klaidų ir neatitikimų galimybė bei sukčiavimo atvejų.
- Administracija – vieno langelio principas, bendros duomenų bazės kūrimas mažina administracines išlaidas ir įneša daugiau aiškumo PVM mokėtojams.
- Skirtingi mokesčio tarifai bei lengvatos šalyse narėse daro įtaką mokesčio surinkimui ir vengimui.

Tačiau dažnas įstatymų ir normatyvų keitimas atneša ir neigiamos įtakos ekonomikai. Per dideli tarifai – didina „šešėlinę“ ekonomiką, sudėtingos mokesčio schemos – klaidų tikimybę.

Problema – PVM mokesčio surinkimas.

Darbo objektas – pridėtinės vertės mokestis.

Hipotezė: PVM tarifo didinimas daro tiesioginę įtaką nacionalinio biudžeto pajamoms.

Darbo tikslas – įvertinti pridėtines vertės mokesčio vaidmenį mokesčių sistemoje bei išanalizuoti skirtingų faktorių tiesioginę įtaką pridėtinės vertės mokesčio surinkimui, numatyti tendencijas ir palyginti su kaimyninėmis šalimis.

Uždaviniai:

- Atskleisti PVM esmę, taikymo galimybes ir instrumentarijų;
- Atlikus PVM teisės aktų analizę, nustatyti pagrindines problemas ir pasiūlyti jų sprendimo būdus;
- Atlikus PVM surinkimo Lietuvoje analizę, nustatyti PVM surinkimo pokyčius, numatyti kitimo tendencijas ir palyginti su kaimyninėmis šalimis.

Tyrimo metodai:

- Tiriant teorinius pridėtinės vertės mokesčio apmokestinimo pagrindus naudoti bendri moksliniai tyrimo metodai – mokslinės literatūros bei teisinių dokumentų analizė ir sintezė.
- Vertinant pridėtinės vertės mokesčio įtaką valstybės biudžeto pajamoms – statistiniai duomenų rinkimo bei analizės metodai, teisinių PVM Lietuvos dokumentų analizė ir sintezė, loginė analizė ir sintezė.
- Statistinei informacijai apdoroti ir sisteminti panaudoti grupavimo, palyginimo, statistinių skaičiavimų ir grafinio vaizdavimo būdai.

1. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ESMĖ, TAIKYMAS IR INSTRUMENTARIJUS

1.1. Pridėtinės vertės mokesčio esmė, samprata ir atsiradimas

Pridėtinės vertės mokestis yra apibūdinamas kaip bendro pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas. "Pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinama pridėtinė vertė, t.y. skirtumas tarp prekių ir paslaugų parduodamosios ir perkamosios vertės įvairiose gamybos stadijose. Mokestis sukaupiamas tada, kai produktas ar paslauga parduodama ir lygus visų tarpinėse operacijose imamų mokesčių sumai" (Aleknevičienė, 2005). Mokesčio charakteristika konkrečioje valstybėje gali būti skirtinga – gali skirtis apmokestinamosios vertės skaičiavimo būdas, apmokestinimo etapų skaičius, galimybė mokestį perkelti vartotojui ir kiti požymiai.

Pridėtinės vertės mokestis – netiesioginis vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinamas įvairių prekių tiekimas bei paslaugų teikimas. Šis mokestis taikomas beveik visame pasaulyje. Wikipedijoje rašoma, jog pirmą karta PVM idėja ir pagrindai pasauliui buvo pasiūlyti 1918 m. vokiečių industrialisto Dr. Vilhelmo von Siemenso, tačiau tik 1954 metų balandžio 10 dieną prancūzas Maurine Laure galutinai suformavo šio mokesčio veikimo schemą. PVM turėjo pakeisti apyvartos mokestį siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą", kai mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose. Prancūzija buvo pirmoji šalis, įvedusi PVM, vėliau šis mokestis sparčiai plito kitose šalyse. 1963 m. Vokietija tapo antrąja šalimi, kurioje įsigaliojo PVM. Prie šio mokesčio plitimo prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) 1967 metų balandžio mėnesį priimtos I ir III Direktyvos, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. 1957 m. šalys, pasirašiusios Romos sutartį, įkūrė Europos Ekonominę Sąjungą, kurios tikslas buvo sukurti vieningą Europos rinką, kuri atsvertų JAV ir Japonijos ekonominį potencialą. 1987 metais buvo nustatyti vienodi sąjungos narių apmokestinimo kriterijai.

Naujai įvestas PVM greitai paplito. Istorijoje nėra žinomas antras toks greitas teorinio vartojimo mokesčio įgyvendinimas. Jo populiarumą lėmė valstybių noras surinkti kuo daugiau mokestinių įplaukų į biudžetą, o PVM yra tam labai parankus.

Pagrindinė priežastis, paskatinusi PVM populiarumą, yra tai, kaip teigia Anthony Warmington (2006), kad, norint turėti efektyvesnę ekonomiką, reikia teikti pirmenybę vartojimo, o ne pajamų mokesčiams. Didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, kas silpnina krašto ekonomiką. Vartojimo mokesčiai, priešingai – skatina šalies ekonomikos augimą.

Bruce Bartlett (2006) išskiria PVM efektyvumą – kadangi besivystančiose valstybėse žalinga apmokestinti pajamas bei taupomas lėšas, tai belieka apmokestinti tiesiogiai vartojimą.

Išanalizavus mokslinę literatūrą, galima išskirti pagrindines PVM paplitimo priežastis:

- mokestis turi plačią apmokestinimo bazę;
- juo nesudėtinga apmokestinti paslaugas;
- lengva jį surinkti;
- mokestis padeda surinkti didesnes pajamas į valstybės biudžetą;
- jį administruojant patiriamos santykinai nedidelės išlaidos;
- mokestį yra lengva nustatyti ir kontroliuoti, o paskui jis pats save kontroliuoja;
- PVM perkeliamas galutiniam vartotojui ir atsispindi pirkinio kainoje.

Šis mokestis turi ir trūkumų – PVM įvedimas dažnai skatina vyriausybes siekti vis didesnių pajamų į biudžetą. Reikėtų PVM kiek apriboti, kad vyriausybėms nekiltų noras įgyvendinti kraštui per brangių iš biudžeto finansuojamų programų ir neapsunkinti piliečių vartojimo mokesčiu.

Be minėtų privalumų, pažymėtini ir šio mokesčio trūkumai – akcentuotinos PVM administravimo problemos, nes valdyti didelius pinigų srautus ir kontroliuoti šio mokesčio sumokėjimą nėra parasta. Gana sudėtingas PVM grąžinimo mechanizmo įgyvendinimas. Pasaulyje, ir ypatingai Europos Sąjungos valstybėse, PVM teisinis reglamentavimas yra labai platus ir sudėtingas, todėl, taikant šį mokestį reglamentuojančius teisės ir norminius aktus, neišvengiama nesutapimų.

PVM sulaukė ir labai daug kritikos, nes jo našta tenka prekių ar paslaugų galutiniam vartotojui. Yra teigiama, kad mažiau uždirbantys asmenys sumoka didesnį procentą nuo savo pajamų valstybei nei daugiau uždirbantys. Gynėjai teigia, kad šis apmokestinimo būdas yra standartinis ir proporcingas, nes asmenys, turintys didesnes pajamas, moka į valstybės iždą daugiau, nes jie ir suvartoja daugiau.

Didžioji dalis autorių, nagrinėjanti mokesčių reformas, nustatė, kad augantys vidaus vartojimo mokesčiai, ypač pridėtinės vertės mokestis, kompensuoja sumažintus importo mokesčius. Galima teigti, kad PVM yra labai svarbi dalis šalies mokesčių sistemoje bei biudžeto pajamose.

C. Ebeke ir H. Ehrhart (2011) teigia, kad, prioretizuojant PVM prieš pajamų mokestį, mokesčių surenkama daugiau, nes vengiama juos slėpti ir mokėti.

Nepaisant trūkumų PVM greitai tapo vienu populiariausių netiesioginių mokesčių pasaulyje – jis yra naudojamas daugiau kaip 150-yje ekonomiškai stiprių ir besivystančių šalių visame pasaulyje. Malaizija – viena iš paskutinių šalių, nusprendusių į savo mokesčių sistemą įvesti PVM 2011 metais.



Šaltinis: Rampell, 2009

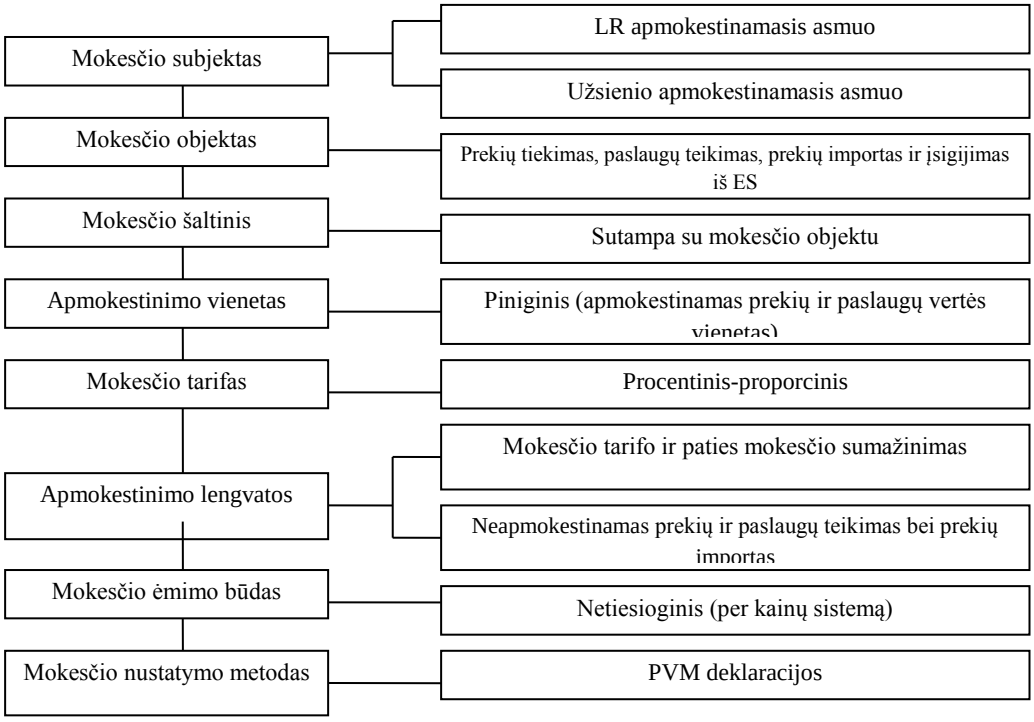
1 pav. **Šalys naudojančios PVM**

Pirmame paveiksle tamsesne spalva pažymėtos šalys savo mokesčių sistemoje naudojančios PVM. Jungtinės Amerikos Valstijos jau daugelį metų kelia klausimą dėl PVM įvedimo, tačiau Catherine Rampell (2009) savo straipsnyje „PVM: ne toks jau svetimas“ nagrinėja, kodėl PVM vis dar neįvestas JAV. Jo idėja buvo iškelta 1921 metais. Thomas S. Adams pasiūlė pakeisti esantį pardavimo mokestį į PVM. Ši idėja buvo numarinta iki 1980 m. Ilgai tyrinėjęs mokesčių sistemą Charles McLure, siūlydamas sumažinti biudžeto deficitą, 1987m. vėl iškėlė PVM idėją. Tačiau šios idėjos taip ir liko neįgyvendintos, nes tam nepritarė valdžios dauguma. 2013 metais JAV, ištikus ekonominei krizei, vėl buvo iškeltas PVM įvedimo pasiūlymas – vadinamasis „Hamiltono projektas – 15 būdų kaip pergalvoti federalinį biudžetą“ (of The Hamilton Project's 15 Ways to Rethink the Federal Budget). Jei projektas būtų įvykdytas, Gale, W.G., Harris, B (2013), paskaičiavo jog pagal preliminarius duomenis, JAV deficitas 10 metų perspektyvoje turėtų sumažėti 1,6 trilijonų dolerių.

Tarp Europos Sąjungos valstybių skirtumų dėl PVM apskaičiavimo iš esmės nėra (juos bandoma suvienodinti), nes visose šalyse narėse galioja viena PVM samprata – ji įtvirtinta 1967 m. balandžio 11 d. priimtoje Pirmojoje Tarybos direktyvoje. Tačiau šalys turi diskrecijos teisę nustatyti lengvatinius tarifus tam tikroms paslaugų ar prekių grupėms, savo nuožiūra gali nustatyti PVM deklaravimo ir mokėjimo prievoles, atsakomybę ir pan. Šiuo metu pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis PVM taikymo aspektus, yra Tarybos direktyva Nr. 77/388 „Dėl šalių narių apyvartos mokesčių harmonizavimo – Bendroji PVM sistema: vieningas vertinimo pagrindas“, arba tiesiog Šeštoji direktyva. Pastangos suvienodinti mokesčius grindžiamos tuo, kad skirtingos mokesčių taisyklės gali būti žalingos konkurencijai, nes, esant laisvam kapitalo, žmonių ir prekių judėjimui, žmonės rinksis palankesnes šalis verslui ir gyvenimui, o kitos kentės dėl menkų biudžeto pajamų. Tokiu būdu akcentuojamas harmonizavimo principas, reglamentuojantis tokių teisės aktų, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvo prekių ir paslaugų judėjimo, taikymą.

Kiekvieno mokesčio turinį nusako jo elementai. Kiekvienas mokestis, taip pat ir PVM, susideda

iš atskirų apmokestinimo elementų. PVM instrumentarijus Lietuvos sąlygomis pateiktas 2 paveiksle.



Šaltinis: Kalčinskas, 2006

2 pav. **Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis**

ES pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nustato, kad PVM objektas yra pridėtinė vertė. Nors mokestis ir vadinamas „pridėtinės vertės mokesčiu“, PVM objektu įprastai įvardijamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, todėl naujoji redakcija remiasi „prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokomis, įskaitant importą.

Naujoji PVM direktyva nustato, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas savaime dar nėra PVM objektas. Tam, kad jie taptų PVM objektu, turi būti įvykdytos trys sąlygos:

- prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti už atlygį,
- prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti šalies teritorijoje,
- prekes tiekti ar paslaugas teikti turi apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą.

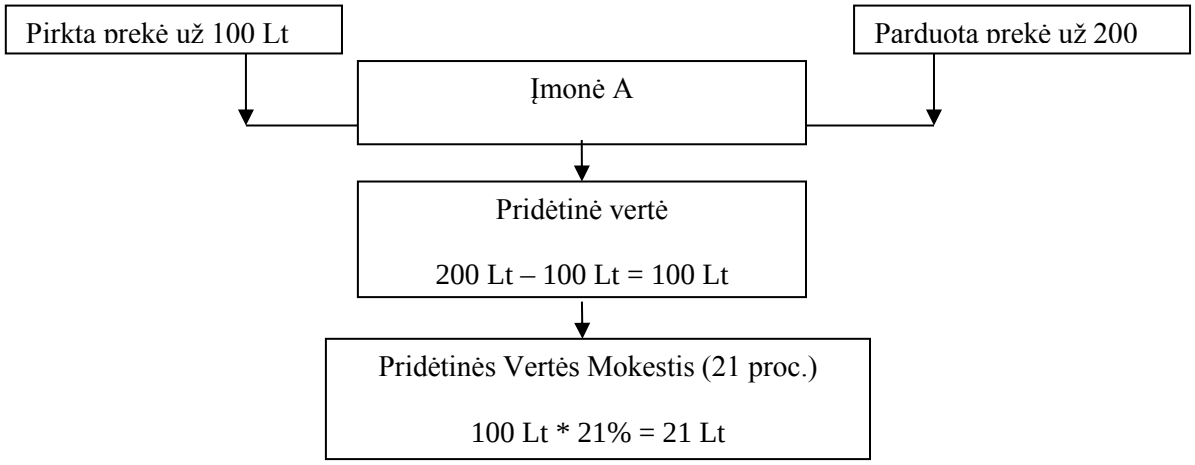
Pagal bendrosios „pridėtinės vertės mokesčio“ sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas šis mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo pridėtinės vertės mokesčio gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskiriama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims. Tai yra pamatinės Europos Sąjungoje galiojančios bendrosios PVM sistemos nuostatos, kuriose atsispindi pagrindiniai PVM principai:

- tai yra vartojimo mokestis;

- tai yra netiesioginis mokestis;
- tai yra bendro pobūdžio mokestis;
- jis mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape;
- jis renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę;
- jis yra tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių.

PVM nėra apmokestinama tiesiogiai pati pridėtinė vertė. PVM yra netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamos vartojimo išlaidos, todėl šio mokesčio objektas – sudaromi prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai. Pridėtinė vertė šio mokesčio atžvilgiu atlieka ne mažiau svarbią funkciją – PVM apskaičiavimas ir mokėjimas į biudžetą yra pagrįstas pridėtinės vertės skaičiavimu.

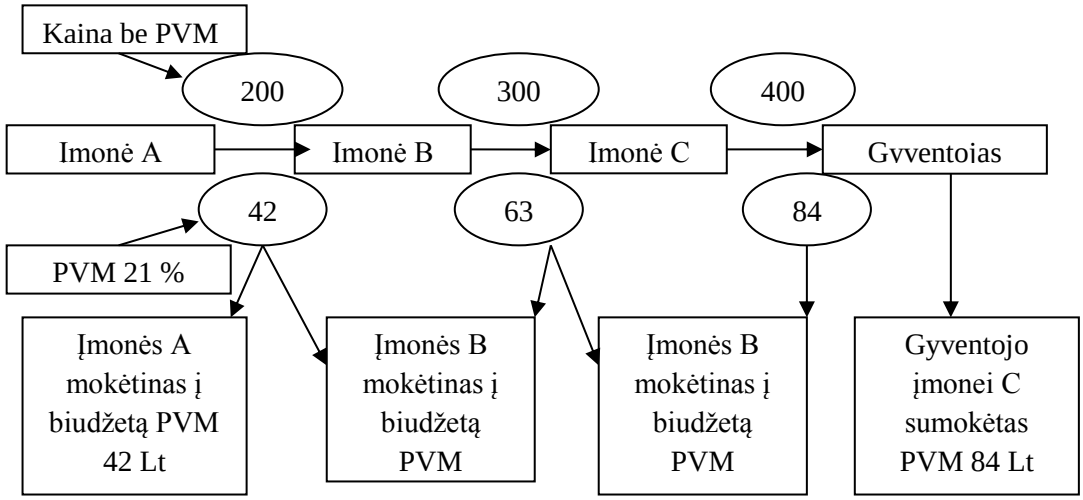
Literatūroje „pridėtinė vertė“ apibrėžiama kaip prekių ar paslaugų vertės padidėjimas kiekvienoje apyvartos stadijoje. Ji gali būti apskaičiuojama keliais būdais. Bendrąja prasme pridėtinė vertė suprantama kaip vertė, kurią ūkio subjektas savo veikloje prideda prie įsigytų žaliavų ir kitų pirkimų prieš parduodamas savo pagamintą prekę ar paslaugą. Ekonomine prasme konkretaus ūkio subjekto sukurta pridėtinė vertė gali būti apskaičiuojama kaip patirtų darbo užmokesčio sąnaudų ir uždirbto pelno suma, arba kaip skirtumas tarp visų pardavimų ir visų pirkimų per ataskaitinį laikotarpį (Buškevičiūtė, 2007).



Šaltinis: Pačiolis, 2009

3 pav. **Pridėtinės vertės apskaičiavimas ir apmokestinimas**

Paveiksle matyti kaip sukuriama pridėtinė vertė ir kaip ji apmokestinama. Tačiau, kaip žinoma, PVM yra netiesioginis mokestis ir jo našta tiesiogiai perkeliama galutiniam vartotojui. Tai iliustruoja 4 paveikslas:



Šaltinis: Pačiolis, 2009

4 pav. **PVM perkėlimas galutiniam vartotojui**

Ketvirtame paveiksle matyti kaip PVM apmokestinama kiekvienoje stadijoje sukurta pridėtinė vertė, o galutinė mokesčio našta perkeliama galutiniam vartotojui.

Pridėtinės vertės mokestis yra netiesioginis. Jo apskaičiavimui naudojamas „netiesioginis atimties metodas“. Jis taikomas naudojant sąskaitas–faktūras. Šis metodas leidžia mokesčio tarifą taikyti tiesiogiai sandorio metu ir apskaičiuoti už atitinkamą nustatytą laikotarpį – metus, mėnesį ar ketvirtį.

PVM mokėtojai į biudžetą moka PVM skirtumą, t. y. iš gaunamos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas atimama sumokėtą tiekėjams mokesčio sumą. Taigi galime sakyti, kad iš pardavimo PVM atimamas pirkimo PVM, įskaitant ir importo PVM. Gautas teigiamas skirtumas mokamas į biudžetą, o neigiamas skirtumas, pagal galiojančių norminių aktų numatytas sąlygas, gali būti grąžinamas (Kalčinskas, 2006).

Pagal mokesčio surinkimą pasaulyje PVM gali būti registruojamas pinigų arba kaupimo principais.

Pinigų principas yra pagrįstas grynųjų pinigų gavimu. Pajamos ir sąnaudos yra registruojamos gavus pinigus, nekreipiant dėmesio į laikotarpį kada įvyko pardavimas. Vienintelė problematiška šio metodo pusė – pirkimo PVM traukiamas į PVM atskaitą tada, kad įsigyjamos prekės ar paslaugos, neatsižvelgiant į tai, kada parduodamos, o pelno mokestyje įsigytų prekių kaina priskiriama sąnaudoms tiek, kiek tenka pajamoms uždirbti. Todėl įsigytų prekių pirkimo PVM pripažinimo PVM atskaita ir sąnaudų pripažinimas leidžiamiems atskaitymais momentai nesutampa.

1.2. Pridėtinės vertės mokesčio taikymo pasaulinė praktika

1.2.1. ES šalys

Pirmoji ES šalis, pradėjusi naudoti PVM, buvo Prancūzija 1968 metais. Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką ES mastu, yra Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Ši Direktyva priimta 2006 m. lapkričio 28 d. Briuselyje, įsigaliojo nuo 2007 m. sausio 1 dienos. Direktyvos teritorinė taikymo sritis – Bendrijos kiekvienos valstybės narės teritorija, kuriai taikoma Europos Bendrijos steigimo sutartis, išskyrus Direktyvoje nurodytas trečiąsias teritorijas.

Direktyva netaikoma teritorijose, priklausančiose Bendrijos muitų teritorijai: Atos kalnas, Kanarų salos, Prancūzijos užjūrio departamentai, Alandų salos, Normandijos salos. Direktyva netaikoma ir teritorijoms, nepriklausančioms Bendrijos muitų teritorijai (Helgolando saloje, Biusingeno teritorijoje, Seutoje, Melilijoje, Livigno, Campione d'Italia, Lugano ežero Italijos vandenyse).

Pagrindinės priežastys bendram PVM tarifo reguliavimui – užtikrinti laisvą prekių judėjimą tarp valstybių narių normaliomis konkurencijos sąlygomis, pašalinant visas apsaugos formas, kurios gali atsirasti dėl diskriminuojančių vidaus mokesčių taikymo produktams iš kitų valstybių narių, ir garantuoti visišką vidaus mokesčių neutralumą konkurencijos tarp nacionalinių ir importuotų produktų atžvilgiu.

R. Stačiokas (2003) rašo, kad pridėtinės vertės mokestis buvo įvedinėjamas pakopomis. Pirmas žingsnis – 1967 m. Europos Tarybos Direktyva 77/388/EEB. Išskirti ir aprašyti pagrindiniai šio mokesčio priėmimo ir įgyvendinimo principai ir nuostatos, administracinės priemonės, paliekant valstybėms narėms taip pat keletą galimybių pasirinkti. Akcentuota bendra mokesčio riba, supaprastintos mokesčio grąžinimo apskaitos procedūros.

Šeštoji direktyva numato ir šalių narių PVM tarifų struktūrą, ir dydžius, kurie galimi standartiniai ir lengvatiniai. Tarifai, taikomi šiuo metu valstybėse narėse 2009 m. liepos mėnesio duomenimis, pateikti priede Nr. 1. Standartinį tarifą nustato kiekviena valstybė narė kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės, kuris turi būti toks pats prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. Tarybos patvirtintas standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc., lengvatinis negali būti mažesnis nei 5 proc.

Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus, tačiau jie gali būti taikomi tik Direktyvos priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Šeštosios direktyvos nuostatos, reguliuojančios tarifus, nustato apatinę ribą, tačiau nenubrėžia viršutinės. Viena iš priežasčių galėtų būti siekis išvengti verslo perkėlimo į kitą valstybę, taip sukuriant

erdvę konkuravimui tarp valstybių PVM prasme. Kita vertus, viršutinės ribos nebuvimas turi ir neigiamą pusę, nes neapsaugo pačios apatinės grandies, t. y. mokesčių mokėtojų, nuo galimos valstybės „grobuoniškos“ politikos. Galima teigti, kad valstybių interesas pritraukti investicijas ir kapitalą į savo valstybę pats savaime veikia kaip saugiklis šiuo klausimu.

Šiuo metu galiojantys PVM tarifai šalyse narėse skelbiami Europos komisijos tinklalapyje (1 priedas).

Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus, tačiau yra dar kelios direktyvos, reglamentuojančios specifinius dalykus:

- Importo PVM lengvatų taikymo atvejus ir tvarką – 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyva 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių ir 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu;
- PVM grąžinimo užsienyje apmokestinamiesiems asmenims – 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles ir 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiems subjektams, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka.

Siekis maksimaliai suderinti PVM reglamentuojančius teisės aktus ir net tam tikras „spaudimas“ šioje srityje ES mastu visiškai suprantamas. Nuo šio mokesčio bazės visos narės moka įmokas į bendrą ES biudžetą, todėl itin svarbu, kad ta bazė būtų maksimaliai suvienodinta, priešingu atveju atskiros narės dėl „dosnesnės“ politikos (daugelio lengvatų ir išimčių, įskaitant tas, kurias patys ES teisės aktai yra suteikę teisę laikinai taikyti pereinamuoju laikotarpiu) mokėtų gerokai mažesnes įmokas nei tos, kurių požiūris į įvairias išimtis yra konservatyvesnis.

2011m. gruodžio mėn. Komisija pateikė išsamią PVM sistemos Europoje pertvarkymo strategiją (žr. IP/11/1508, MEMO/11/874), tačiau, vykdant harmonizavimo projektą, atskleidžiama vis daugiau nesutapimų bei sukčiavimo atvejų.

2013 metais Europos komisijos paskelbti studijos – pridėtinės vertės mokesčio analizės 27 šalyse narėse 2000 – 2011 m. rezultatai, kuriuose teigiama, kad, dėl reikalavimų nesilaikymo arba mokesčių nesurinkimo, 2011 m. buvo prarasti 193 mlrd. EUR numatytų PVM įplaukų.

Kaip teigiama Europos komisijos atstovybės Lietuvoje (2013), finansuotas tyrimas yra jos veiklos, kuria siekiama pertvarkyti PVM sistemą Europoje ir jos vykdomos platesnės mokesčių

slėpimo pažabojimo kampanijos dalis. Tyrimo ataskaitoje pateikiami išsamūs duomenys apie turėtos surinkti ir faktiškai surinktos PVM sumos skirtumus 26 valstybėse narėse 2000-2011 m. Ataskaitoje taip pat nurodomi svarbiausi PVM nepriemoką lemiantys veiksniai ir apžvelgiamas ekonomikos krizės poveikis PVM įplaukoms. ES toliau vieningai dirbama, norint suvienodinti ir supaprastinti sistemą.

1.2.1.1. Latvija

Latvijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Likums „Par pievienotās vērtības nodokli“) atitinka ES Šeštąją PVM direktyvą. Prievolės registruotis PVM mokėtoju bendra riba yra 35 000 latų arba (48 900 EUR).

Taikomi tarifai – standartinis 21 proc., lengvatinis – 15 proc. ir 0 proc. Dalis prekių ir paslaugų PVM neapmokestinama.

1 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai Latvijoje

Lengvatiniai tarifai	Apmokestinama:
12 proc.	• Tam tikri medikamentai; • Tam tikra medicininė įranga ir medicininės priemonės; • Tam tikras vaikiškas maistas; • Spauda; • Viešasis transportas (išskyrus taksi paslaugas); • Šildymas; • Viešbučiai; • Kita.
„Nulinis“ proc.	Importas, eksportas, diplomatiniai ir konsuliniai susitarimai ir kt.
PVM neapmokestinama	• Tam tikros pašto paslaugos; • Loterijos ir žaidimai; • Nekilnojamo turto pardavimas. Išimtis – pirmas naujo pastato pardavimas; • Nuoma; • Mokslas; • Medicininė slauga; • Socialinis darbas; • Draudimas; • Kita.

Šaltinis: adaptuota pagal KPMG, 2013

PVM permoka atsiranda, kai už verslo tikslais pirktas prekes / paslaugas sumokėtas PVM yra didesnis nei priklauso mokėti už verslo parduotas prekes ar paslaugas. Latvijoje PVM permoką gali sugrąžinti tokiais būdais:

- Per mėnesines PVM deklaracijas, kur prekių / paslaugų pirkimas ir pardavimas deklaruotas. Jei suma pagrindžiama, grąžintinas PVM pervedamas padengti kitiems mokesčiams arba į mokesčių mokėtojo banko sąskaitą. PVM permoką grąžinti į banko sąskaitą galima prašyti tik po fiskalinių metų pabaigos.

• Per tarptautinę grąžinimo sistemą, jei PVM permokėtas kitoje ES valstybėje. Latvijos PVM mokėtojas turi teisę kreiptis dėl PVM permokos grąžinimo į Latvijos Valstybinį mokesčių paslaugų registrą, kuris pats susisiekia su užsienio mokesčių institucija, pateikia reikalingus įrodymus (skenuotos sąskaitos tinkamos) ir paprašo grąžinti PVM permoką.

Jei PVM skaičiavime / deklaracijose randama klaidų – taikomos baudos dydis gali siekti 20–30 proc. nesumokėto mokesčio, pridedant palūkanas už pavėluotą mokėjimą, kurios siekia 0,05 proc. per dieną. Tačiau, savanoriškai pripažinus klaidas, nuo nuobaudų gali būti atleidžiama.

1.2.1.2. Estija

Prievolės registruotis PVM mokėtoju bendra riba yra 16 000 EUR. Prievolė registruotis Estijoje PVM subjektui atsiranda nuo to momento, kai įvyksta apmokestinamasis veiksmas. Atsiradus prievolei registruotis ir to nepadarius, gali būti taikoma nuobauda iki 3200 EUR.

Taikomi tarifai – standartinis 20 proc., lengvatinis 9 proc. bei nulinis tarifas. Dalis prekių ir paslaugų yra neapmokestinamos PVM.

2 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai Estijoje

Lengvatiniai tarifai	Apmokestinama:
9 proc.	• Tam tikri medikamentai, medicininė įranga ir medicininės priemonės; • Knygos ir periodiniai leidiniai; • Viešbučiai, apgyvendinimo paslaugos; • Kita.
„Nulinis“ proc.	Importas, eksportas, diplomatiniai ir konsuliniai susitarimai ir kt.
PVM neapmokestinama	• Saugumo ir finansinių paslaugų teikimas; • Draudimo sutartys; • Pašto, sveikatos, socialinės ir draudimo paslaugos; • Vaikų ir jaunimo apsaugos paslaugos; • Nekilnojamojo turto nuoma; • Loterijos ir lošimai; • Edukacinės paslaugos; • Sergančiųjų, sužeistųjų ar neįgaliųjų tranportavimas. • Kita.

Šaltinis: Adaptuota pagal KPMG, 2013

Mokestinis laikotarpis – vienas mėnuo, kurį norint pratęsti rašomas prašymas mokesčių inspekcijai. Mokesčių deklaracijos pildymas ir mokesčių mokėjimas yra atliekamas iki kito kalendorinio mėnesio 20 dienos.

Neužpildžius PVM deklaracijos – galima bauda iki 13 000 EUR, taipogi skaičiuojami delspinigiai 0,06 proc. nuo skolos likučio per dieną.

1.2.2. Kitos šalys

Pridėtinės vertės mokestis yra vienas labiausiai paplitusių netiesioginių vartojimo mokesčių pasaulyje.

1.2.2.1. Meksika

Oficialus federacijos dienoraštis „Diario Oficial de la Federación" teigia, kad pirmas bandymas įvesti PVM Meksikoje buvo 1966 metais. Pasinaudojant Prancūzijos pavyzdžiu buvo siūloma pakeisti pridėtinės vertės mokesčiu šalyje egzistuojantį „pardavimo mokestį". Tačiau po 1967 m. balandžio–gegužės mėnesiais įvykusios „Pajamų administravimo" konvencijos buvo nuspręsta, kad PVM įvedimas tokiu momentu nebūtų tikslingas. Nepaisant to, privataus sektoriaus bandytojai daug keliavo į Europos šalis, kuriose šis mokestis jau buvo taikomas praktikoje ar turėjo būti greitai įvestas. Taigi pirmasis bandymas įvesti pridėtinės vertės mokestį, kuris pakeistų merkantilinį pajamų mokestį, įvyko 1969 m., tačiau tik 1978 gruodžio 29 d. buvo pateikta oficiali paraiška pradėti naudoti PVM nuo 1980 sausio 1 dienos. PVM tarifas Meksikoje - 16 proc. Šis mokestis taikomas visoje Meksikoje, išskyrus pasienio su JAV regionus, kur PVM tarifas nuo šių metų yra 11 procentų. Lengvatinis 5 proc. tarifas taikomas maisto prekėms, knygoms ir vaistams. Sveikatos paslaugoms PVM netaikomas.

1.2.2.2.Australija

Pridėtinės vertės mokestį Australijoje Hovardo vyriausybė pristatė 2000 metais. Jis turėjo pakeisti daugybę įvairių valstybės ir teritorijų vyriausybės mokesčių, muitų ir rinkliavų, tokių kaip bankų ar žyminis mokesčiai. Jo veikimo sistema yra labai panaši į ES šalyse veikiančią sistemą. Šiuo metu galiojantis tarifas – 10 proc., tačiau kai kurioms prekėms ar paslaugoms, tokioms kaip šviežias maistas, švietimo ir sveikatos paslaugos, yra taikomas „nulinis" tarifas. Prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda, kai pardavimo pajamos viršija 75000 AUD, kitais atvejais galimas savarankiškas registravimasis. Australijos Konstitucija draudžia atskiroms valstijos rinkti akcizo arba pardavimo mokesčius.

1.2.2.3. Kanada

Kanadoje pridėtinės vertės mokestį 1991 metu sausio 1 diena pristatė Kanados ministras pirmininkas Brian Mulroney ir finansų ministras Michael Wilson. PVM pakeitė tada galiojusį paslėptą 13,5 proc. tarifu galiojusį „pagaminimo mokestį", nes, ekonomistų sprendimu, tai turėjo padidinti

konkurencingumą ir atverti didesnes galimybes eksportui. Šiuo metu galiojantis PVM tarifas – 5 proc. Taip pat taikomas ir „nulinis“ tarifas – maisto prekėms, vaistams, medicinos prietaisų įvežimui ir išvežimui. Mokestis visiškai netaikomas gyventojų ilgalaikei gyvenamojo būsto nuomai, sveikatos bei odontologijos paslaugoms, darželiams, mokykloms, teisinėms bei finansinėms paslaugoms.

1.2.2.4 Indija

Pirmoji oficialiai pradėjusi vartoti PVM Indijoje buvo Haryanos valstija 2004 metais. Oficialiai šalyje pardavimo mokestis buvo pakeistas į PVM nuo 2005 m. balandžio 1 d. Iš 28 valstijų aštuoniose šis mokestis nebuvo įvestas. Dėl federacinės Indijos Konstitucijos atskiros valstijos neturi teisės nustatyti savo PVM tarifo.

Po PVM įvedimo Chanchal Kumar Sharma labai kritikavo šį mokestį, esą politinis karštakošiškumas paskatino vyriausybę priimti PVM, kurio modelis buvo netobulas, nes neatitiko tuometinės Indijos padėties, ir iškraipo mokesčių struktūrą. Jis teigė, kad tokie mokesčiai kaip vietos, įvažiavimo, nuomos, darbo sutarties, pramogų ir prabangos prekių mokesčiai nėra įtraukti į naują režimą, kuris prieštarauja pagrindinėms PVM nuostatoms – suvienodinti mokesčių struktūrą. Taigi Indija susiduria su iššūkiu, kaip tvirtina Sharma, sukurti pardavimo apmokestinimo sistemą, kuri teiktų autonomijos valstijoms nustatyti savo mokesčio tarifus, nesumažinant veiksmingumo arba įvykdymo problemų.

Indijos valstijoje Andhra Pradešas PVM įvestas 2005 m. balandžio 1 d. Įstatymas padalintas į 6 dalis. Pirmoje dalyje pateiktas atleistų nuo mokesčio prekių sąrašas. Antroje dalyje apibrėžiamas „nulinio“ tarifo taikymas įvairiems sandoriams – tokiems kaip eksportas. Trečiojoje dalyje pateikiamos prekės apmokestinamos 1 proc. tarifu, t.y. juvelyriniai dirbiniai iš tauriųjų metalų ir brangakmenių. Ketvirtoje dalyje pateiktos prekės apmokestinamos 4,0 proc. – įvairios kruopos bei nacionalinės svarbos prekės, tokios kaip geležis ar plienas. Penktame priede apibrėžiamas standartinio tarifo taikymas. Visos prekės, kurios nepatenka į kitas įstatymo dalis, yra apmokestinamos standartiniu tarifu, kuris dabar yra 13,5 proc. VI dalyje apibrėžiamos prekės, kurioms taikomi specialūs tarifai – tokios kaip alkoholis ar naftos produktai.

Jei per dvylika vienas po kito einančių mėnesių pardavimo pajamos viršija 4000 000 000 rupijų, yra privaloma registruotis PVM mokėtoju (PVM *dealer*). Pajamoms siekiant nuo 500 000 000 iki 4000 000 000 yra privaloma registruotis „apyvartos mokesčio mokėtojais“ (*Turnover Tax (TOT) dealers*). Pagrindinis skirtumas tarp šių mokėtojų grupių yra tas, kad pirmoji grupė turi teisę susigrąžinti pirkimo PVM, o antroji grupė tokios teisės neturi. Pirmoji grupė PVM vartoja įstatyme numatytus tarifus, o antroji grupė – 1 proc. tarifą. Pirmoji grupė privalo kiekvieną mėnesį paruošti PVM atskaitą,

o antroji – kas ketvirtį pateikti pardavimo apyvartas. PVM mokėtojai turi teisę prekiauti visoje šalyje, o apyvartos mokesčio mokėtojams prekyba už valstijos ribų yra uždrausta.

Šis įstatymas yra vienas liberaliausių Indijoje dėl savo supaprastintų registracijos ir pirkimo PVM susigrąžinimo perkant prekes ar paslaugas iš už valstijos ribų. Įstatyme numatyta teisė į PVM atskaitą. PVM yra administruojamas „prekybinių mokesčių departamento“, naudojant apskaitos informacinę sistema „VATIS“. Ji naudojama apdorojant dokumentų ir formų srautus, įregistruojant PVM mokėtojus bei patikrinant atskaitas. Sėkminga PVM sistema remiasi savanorišku mokesčių mokėjimo laikymosi principu.

2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEISĖS AKTŲ ANALIZĖ LIETUVOJE

1991 m. Lietuvoje buvo įvestas vartojimo – bendrojo akcizo mokestis, kuris pakeitė apyvartos mokestį. Pridėtinės vertės mokesčio (toliau PVM) įstatymas priimtas 1993 m. gruodžio 22 d. ir pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos LR PVM įstatymas Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas. Tačiau į įstatymą buvo perkelti ne visi reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos PVM 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.

Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM tvarka yra griežtai reglamentuota, kadangi šis mokestis turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų. Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką ES mastu, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB „dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus. Tačiau yra keletas direktyvų, reglamentuojančių specifinius dalykus:

- importo PVM lengvatų taikymo atvejus ir tvarką,
- PVM grąžinimą užsienyje apmokestinamiems asmenims.

PVM įstatymas buvo laikomas vienu geriausiai parengtų mokesčius reglamentuojančių įstatymų Lietuvoje, tačiau praktiškai taikant šio mokesčio įstatymą ir instrukcijas bei nutarimus, susiduriama su daugybe problemų bei neaiškumų. Kartu pažymėtina, kad įstatymo straipsnių nuostatos keitėsi daugybę kartų, kas trikdo normalią veiklą ir sukelia nestabilumą. Pasvarstymai apie PVM rodo, kad pridėtinės vertės mokesčio įstatymas bei su juo susiję poįstatyminiai aktai nepakankamai profesionaliai parengti ir įgyvendinami. Tačiau apskritai PVM įvedimą galima vertinti teigiamai – PVM apmokestinus prekes ir paslaugas išsiplėtė apmokestinamoji bazė, todėl kasmet į nacionalinį biudžetą surenkama vis daugiau mokestinių išteklių. Taigi PVM Lietuvoje, kaip ir visame pasaulyje, tapo vienu svarbiausiu biudžetinių įplaukų šaltiniu ir jį galima vadinti efektyviu mokesčiu, nes administravimo ir kontrolės kaštai, palyginti su kitų mokesčių, yra mažesni (Buškevičiūtė, 2007).

VMI administruojamo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) per 2013 m. septynis mėnesius gauta 4 841 282 tūkst. litų, iš viso mokesčių surinkta 8 495 448 Lt. (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013 m. pirmo pusmečio duomenys). Paskelbti duomenys rodo, kad PVM surinktos pajamos sudaro 52,6 proc. mokestinių pajamų.

Pagrindinė problema – tai besikeičiančios įstatymo ir kitų teisės aktų nuostatos. Anot Lietuvos laisvosios rinkos instituto (LLRI, 2008) ekspertų, Seimui kartu su valstybiniais biudžetais ir fondais

skubos tvarka 2008 m. buvo pateikti svarstyti pusšimtis įstatymų projektų, kuriuose per 220 įstatymų straipsnių pakeitimų, iš kurių net 106 susiję su mokesčių skaičiavimu ir mokėjimu. Naujoji valdžia ne tik keitė mokesčių tarifus, bet ir žaibiškai pakeitė mokesčių bazę. Neatmetama galimybė, kad projektuose per skubą yra įsivėlę klaidų – juk atidžiai peržiūrėti projektus neturėjo laiko nei Vyriausybės nariai, nei teisininkai, nei tie, kuriems šie pakeitimai bus taikomi.

Nuolatiniai tarifų keitimai irgi sukelia problemų mokesčio įgyvendinime. Anot R. Vainienės (2010), PVM yra vienas efektyviausių mokesčių, bet Lietuvoje jo galimas efektas biudžetui jau išsemtas. Anksčiau vienas procentas PVM sudarė 400 mln. litų, dabar – tik 200 mln. litų. Padidėjęs PVM didina kainas, dėl tomažėja vartojimas. Bet tai dar ne visa žala – plečiasi ir šešėlinė ekonomika, kurią ypač skatina išaugę akcizai degalams, tabakui, alkoholiui, atsiranda daugiau verslininkų, kurie ryžtasi nemokėti PVM, slėpdami atsiskaitymus.

Kaip pagrindins problemas, glima išskirti įstatymų tarpusavio nesuderinamumą. Dvigubas prekių apmokestinimas – PVM ir akcizais apmokestinamos tos pačios prekės.

Dabartinėje PVM įstatymo aktualioje redakcijoje, kaip ir PVM direktyvoje, įtvirtinta tvarka, kuomet įmonės privalo mokėti ir kai kuriais atvejais neturi teisės susigrąžinti PVM iš karto tuomet, kai net negaunamas arba gaunamas tik dalinis atlygis, yra ydinga, kadangi PVM yra mokamas nuo negautų pajamų. Tokia tvarka nepagrįstai apkrauna įmones finansine našta bei priverčia jas nukentėti du kartus – pirmąkart, kada negaunamas atlygis už parduotas prekes ar paslaugas, antrąkart – kai iš negautų pajamų įmonės turi mokėti PVM. Tai nuo 2013 metų dalinai išspręsta, leidus pripažinti kliento neapmokėtą PVM beviltiška skola, tačiau pripažinimo sąlygos nustato ilgą laikotarpį ir reikalauja daug administracinių sąnaudų bei laiko.

Teisės aktų (pelno, PVM įstatymų, VAS) tarpusavio nesuderinamas. VAS–12 nurodyta, kad į ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikainą neįskaitoma palūkanos, veiklos sąnaudos ir pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai PVM yra negrąžinamas. Negrąžinamą PVM įmonė gali įskaityti į turto įsigijimo savikainą. Tačiau ši nuostata prieštarauja Pelno mokesčio įstatymo straipsniui „Turto įsigijimo kaina – išlaidos patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas) išskyrus PVM, susijusius su turto įsigijimu“. Nes pagal to paties PMĮ 17 straipsnio „Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka“ 2 dalies „Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai“ yra įrašyti „mokesčiai“, į kurių sudėtį yra įskaitomas ir PVM negrąžintasis mokestis;

Kaip dar vieną problemą galima išskirti teisės aktų nebuvimą, galintį užkirsti kelią fiktyvių įmonių atsiradimui bei egzistavimui, o kontrolės ir teisėsaugos institucijos neturi pakankamai informacijos šių įmonių nusikalstamų veiklų prevencijai ir kontrolei vykdyti. Valstybės mastu nėra parengtų bendrų kovos su PVM vengimu ir sukčiavimu priemonių, nėra numatytų tikslų, uždavinių, orientuotų į valstybei padarytos žalos realų atlyginimą. Nepaskirta institucija, atsakinga už statistikos apie valstybei finansiniais nusikaltimais padaromos ir atlyginamos PVM mokestinės žalos rengimą,

kaupimą, pokyčių bei tendencijų analizę.

Valstybės kontrolės nuomone, VMI kontrolės priemonės, kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu, yra nepakankamos. Europos komisijos paskelbtoje studijoje, paskaičiuota, kad Lietuvoje 2011 m. i biudžetą nepateko 1 352 mln. EUR., kas sudaro 4,4 proc. bendro vidaus produkto.

2.1. Mokesčio elementai

Siekiant detaliai išsiaiškinti pagrindinius PVM teisės aktų trūkumus, darančius įtaką PVM apmokestinimo proceso tinkamam atlikimui, atliekama PVM elementų analizė.

2.1.1. PVM subjektas

LR PVM įstatyme (2013) PVM subjektas (mokėtojas) apibrėžtas kaip bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdantis Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

Kitaip tariant, PVM mokėtojas – fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymais numatytus mokesčius ir rinkliavas, įregistruotas PVM mokėtoju bei vykdantis bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą. Valstybinė mokesčių inspekcija ekonominę veiklą apibūdina kaip veiklą, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).

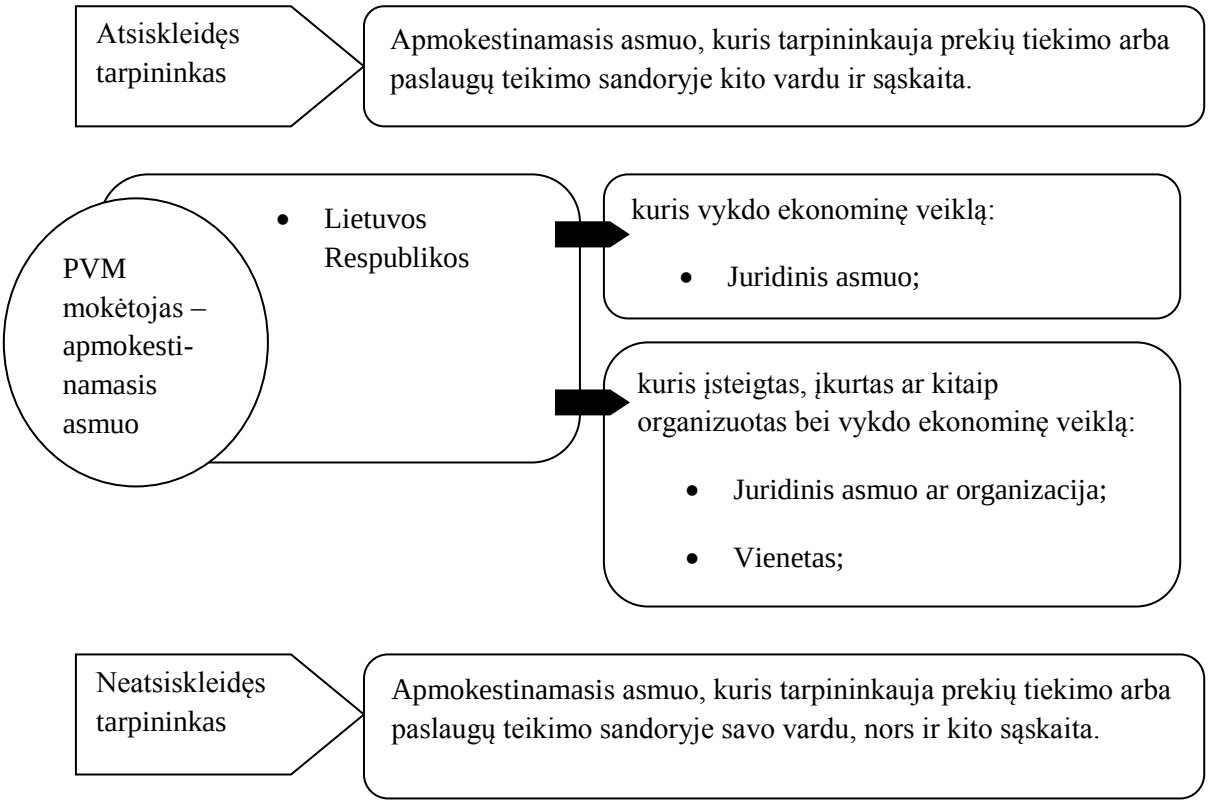
Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus:

1) darbo veiklą,

2) valstybės ir savivaldybių veiklą,

3) akcijų (pajų), taip pat kitų vertybinių popierių, banko indėlio, banko sąskaitos ar banko kortelės sąskaitos turėjimas, nesvarbu ar iš jo yra gaunama pajamų.

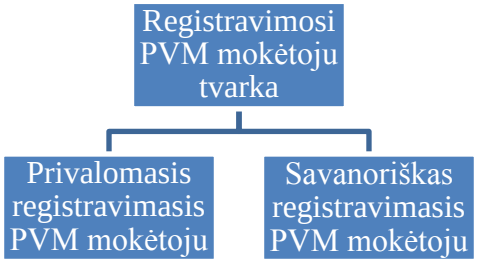
Pažymėtina, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą vykdyti veiklą ir siekti iš jos gauti pajamų. Atsitiktiniai sandoriai nėra laikomi ekonomine veikla (Pačiolis 2009). PVM mokėtojai pavaizduoti 5 paveiksle.



Šaltinis: Pačiolis, 2009

5 pav**. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai**

PVM požiūriu visi ūkio subjektai skirstytini į PVM mokėtojus ir asmenis, kurie nemoka PVM. Pagrindinis skirtumas yra tas, kad pirmieji privalo imti PVM už teikiamas prekes ar paslaugas ir pervesti į biudžetą, o antrieji tokios prievolės neturi. Taigi – PVM mokėtojas yra LR arba užsienio apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju (Šapalienė, 2008).



Šaltinis: Sudaryta pagal PVMĮ, 2013

6 pav. **Registravimosi PVM mokėtoju tvarka**

Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje:

- tiekia prekes arba 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 tenka pirkėjui.

- įsigyja prekes iš ES valstybių, kurių vertė per metus viršija nustatytą ribą

LR apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju ir nustatyta tvarka skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio suma, vykdant ekonominę veiklą paskutinius 12 iš eilės einančių mėnesių, neviršijo 155 000 litų. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Skaičiuojant nurodytą 155 000 litų sumą, neatsižvelgiama į:

1) atlygį už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, kuriam naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal Įstatymo nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;

2) atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;

3) gautus avansus;

4) atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir Įstatymo nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis sudarė nurodytą 155 000 litų sumą, PVM neskaičiuojamas.

PVM įstatymas numato, kad užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtoju privalo registruotis per šalies teritorijoje esantį padalinį, o jeigu tokio padalinio nėra – per paskirtą LR esantį fiskalinį agentą. Reikalavimas paskirti fiskalinį agentą netaikomas kitose valstybėse narėse ar teritorijose, kuriose taikomos savitarpio pagalbos taikymo dokumentų nuostatos, iš esmės savo taikymo sritimi tolygios 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (toliau – Direktyva 2010/24/ES), ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau – Reglamentas (ES) Nr. 904/2010) nuostatoms, įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie PVM mokėtojais gali būti registruojami tiesiogiai. Užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik šią veiklą:

1) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal įstatymą neapmokestinamos PVM,

2) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą nėra PVM objektas,

3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, atsižvelgiant į išimtis, nurodytas kituose įstatymo straipsniuose (PVM įstatymas, 2013).

Prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia apmokestinamojo asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma.

Nuo 2010 įsigaliojo tokie įstatymo pakeitimai ir papildymai – apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu:

- įsigyja šalies teritorijoje paslaugas / prekes iš užsienio apmokestinamųjų asmenų;
- teikia paslaugas, kurių teikimo vieta yra kita valstybė narė (nuo „pirmo lito“).

Nustatyta privaloma užsienio asmenų, eksportuojančių prekes iš Lietuvos teritorijos, PVM registracija.

LR PVM įstatymas byloja, kad apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju, taip pat juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, įsigyja šalies teritorijoje prekes iš kitos valstybės narės, privalo už prekes, įsigyjamas iš kitos valstybės narės, skaičiuoti PVM ir jį mokėti į biudžetą, taip pat pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju. Galiojančios išimtys:

- Prekes įsigyjantis asmuo yra:

a) ūkininkas, įsigyjantis prekes savo vykdomai ekonominei veiklai, kuriai taikoma nustatyta kompensacinio PVM tarifo schema;

b) apmokestinamasis asmuo, vykdantis tik tokią veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM pagal šį Įstatymą negali būti atskaitomas;

c) juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

- Visų asmens įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35 000 litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šios ribos viršyti.
- Jeigu iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertė viršijo nurodytą ribą, už įsigytas prekes, kurių vertė neviršijo nurodytosios 35 000 litų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji vertė viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas įsigytas prekes, dėl kurių įsigijimo ši riba buvo viršyta.
- Užsienio asmuo, kuris šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės įsigyja tik tokias prekes, kurių įsigijimui taikomos kitos šio Įstatymo nuostatos, neprivalo registruotis PVM mokėtoju.
- Prašymo įregistruoti PVM mokėtoju nepateikimas neatleidžia asmens nuo prievolės skaičiuoti PVM už jo įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes, tiekiamas šalies teritorijoje prekes (teikiamas paslaugas), už jam užsienio apmokestinamojo asmens šalies teritorijoje teikiamas paslaugas ir mokėti jį į biudžetą, jeigu tai privaloma daryti.

Pagal LR PVM įstatymą galimas savanoriškas registravimas PVM mokėtojais. Savanoriškai registruotis PVM mokėtoju turi teisę asmuo (LR ir užsienio asmuo, vykdantis ekonominę veiklą, tačiau nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, juridinis asmuo nesantis apmokestinamuoju asmeniu), kuris Lietuvoje iš kitų ES valstybių

narių įsigyja ar ketina įsigyti prekes (kitas nei naujos transporto priemonės ar akcizais apmokestinamos prekės, kurių vertė per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 35 000 Lt ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumato viršyti šios ribos.

2.1.2. PVM objektas

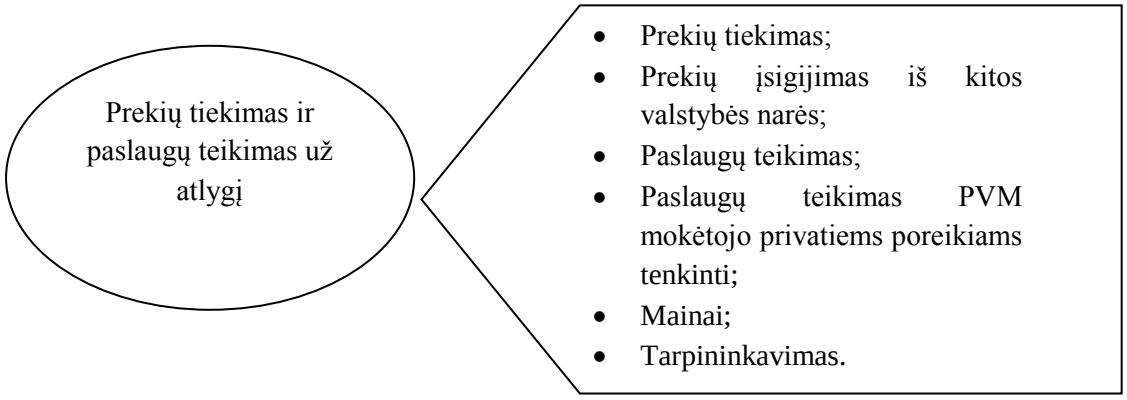
LR PVM įstatymo 3st. PVM objektą apibrėžia kaip prekių įsigyjimą/tiekimą ir paslaugų teikimą, tenkinantį visas šias sąlygas:

1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;

2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;

3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

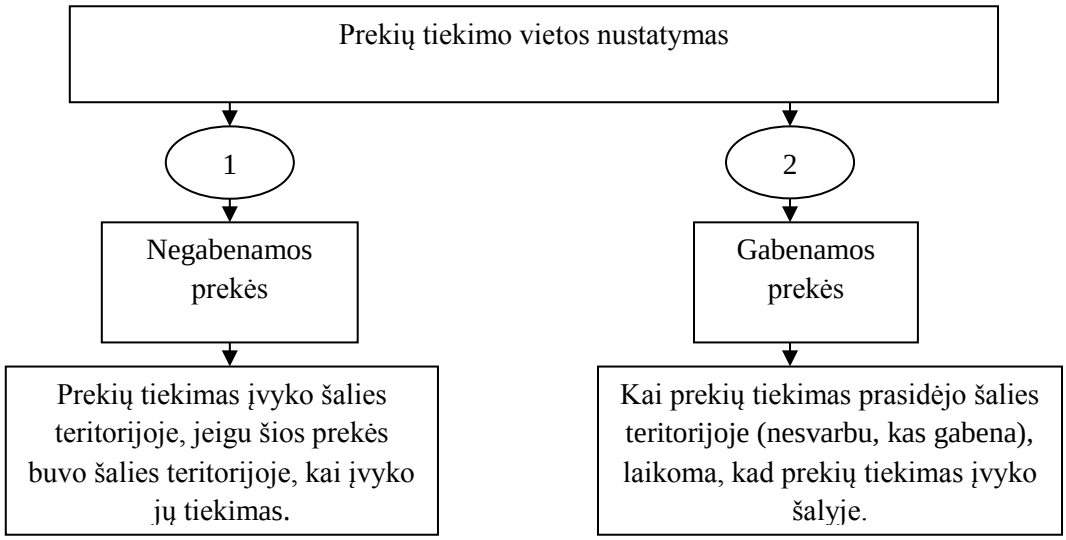
Prekių ir paslaugų teikimo sandorių įvertinimas ir nustatymas, ar tokie sandoriai laikomi PVM objektu, svarbūs PVM mokėtojui, ketinančiam šiuos sandorius apmokestinti pardavimo PVM. Taigi jeigu prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoris atitinka visas tris sąlygas, toks sandoris laikomas PVM objektu ir turi būti apmokestinamas PVM. Jeigu sandoris neatitinka bent vienos iš trijų sąlygų, toks sandoris nelaikomas PVM objektu ir negali būti apmokestintas PVM.



Šaltinis: Sudaryta pagal PVMĮ, 2013

7 pav. **Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį**

Antroji sąlyga yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalyje. LR PVM įstatymas (2013) šalies teritoriją apibrėžia – LR teritorija ir greta LR teritorinių vandenų esantis plotas, kuriame pagal LR įstatymus ir tarptautinę teisę LR turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius. Galima teigti, kad kartais gana sudėtinga įvertinti paslaugų teikimo vietą, o būtent ji ir lemia apmokestinimą PVM. Jeigu prekes parduodamos ar paslaugos suteikiamos LR teritorijoje, Lietuvos piliečiui sąlyga „paslaugų teikimas šalyje“ yra įskaitoma.



Šaltinis: Pačiolis 2009

8 pav. **Prekių tiekimo vietos nustatymas**

Nustatyti paslaugų suteikimo vietą yra gana sudėtinga – iki 2010 m. buvo laikoma, kad paslauga yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra LR. Nuo 2010 m. paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju paslaugos teikimo vieta nustatoma pagal vietą, kur yra įsikūręs paslaugos pirkėjas. Tokiu būdu siekiama užtikrinti, kad PVM būtų sumokamas paslaugos suvartojimo valstybėje.

Apmokestinamaisiais asmenimis (paslaugų suteikimo vietos nustatymo tikslais) laikomi:

1. apmokestinamasis asmuo įsigyjantis paslaugas ekonominės veiklos vykdymui,
2. apmokestinamasis asmuo, įsigyjantis paslaugas veiklai, kuri nėra PVM objektas,
3. PVM mokėtoju įregistruotas juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, taikydamas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą (*reverse charge mechanism*), mokėtiną PVM turi apskaičiuoti ir sumokėti pats. Atkreiptinas dėmesys, kad ši taisyklė taikoma tik tuo atveju, jeigu paslaugą apmokestinamasis asmuo įsigis kaip toks ir tai nebus paslaugos įsigijimas asmens privatiems poreikiams tenkinti.

Paslaugų teikimo neapmokestinamiesiems asmenims atveju bendra galiojanti taisyklė, kad paslauga yra suteikta ten, kur įsikūręs paslaugos teikėjas, išlieka ta pati.

Pagal galiojantį PVM įstatymą prekių pardavimo ir paslaugų suteikimo vietos nustatymui taikomos ir specialiosios normos (išimtys iš bendrosios normos). Jos taikomos:

- Atstovavimui (tarpininkavimui) – kai kito vardu ir sąskaita atstovaujama įsigyjant prekes ar paslaugas arba tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu pagrindinis sandoris (t. y. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas) įvyko šalies teritorijoje;
- Su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusioms paslaugoms – kai daiktai, su

kuriais paslaugos susijusios, yra ar bus pastatyti šalies teritorijoje;

- Taikant šią nuostatą, su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis laikomi:
  1. statybos, projektavimo ir tyrinėjimo darbai;
  2. nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma;
  3. atstovavimo nuomojant, parduodant ir (arba) įsigyjant nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus, šių daiktų vertinimo, architektų, inžinerinės paslaugos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų priežiūros paslaugos ir kitos paslaugos, susijusios su šiais daiktais:
- Kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų paslaugoms – šios paslaugos laikomos suteiktos šalies teritorijoje tik tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje;
- Kilnojamųjų daiktų vertinimo, taip pat jų aptarnavimo (remonto, priežiūros, derinimo ir t.t.), apdirbimo ir perdirbimo paslaugų suteikimo vietos nustatymas – paslaugos laikomos atliktomis šalies teritorijoje tik tuo atveju, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje.

Išskyrus tuos atvejus kai šių paslaugų pirkėjas yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas ir jis šį registracijos numerį nurodė įsigydamas paslaugas, o suteikus šias paslaugas, daiktai išgabenami iš šalies teritorijos;

Intelektualinių paslaugų (konsultacinės, teisinės, audito, apskaitos, inžinerinės, reklamos, autorių teisių, aprūpinimo personalu ir kitos panašios paslaugos) suteikimo vietos nustatymas. Jų suteikimo vietai nustatyti reikia atsižvelgti į tam tikras sąlygas:

- jei paslaugų pirkėjas įsikūręs šalyje – laikoma, kad paslauga suteikta šalyje,
- jei paslaugų pirkėjas įsikūręs kitoje valstybėje narėje ir nėra apmokestinamasis asmuo – laikoma kad paslauga suteikta šalyje,
- paslaugų pirkėjas įsikūręs kitoje valstybėje narėje ir yra apmokestinamasis asmuo – laikoma, kad paslauga yra suteikta ne šalyje,
- paslaugų pirkėjas yra bet koks asmuo, įsikūręs už EB ribų – laikoma, kad paslauga suteikta ne šalyje.

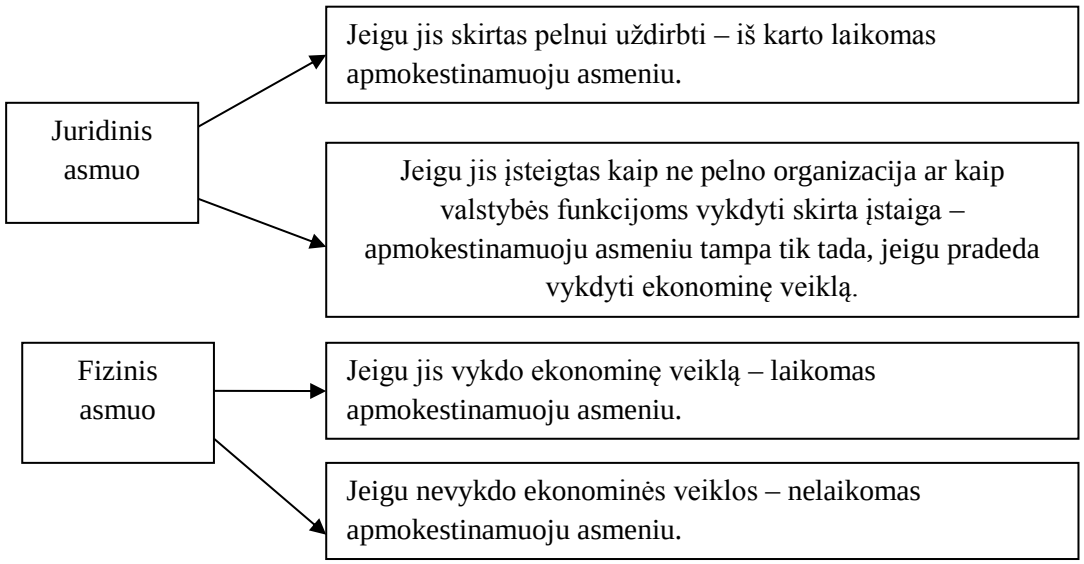
Prekių vežimas tarp valstybių narių – prekių vežimas Europos bendrijos teritorijoje, kai maršruto pradžia ir pabaiga yra skirtingose valstybėse narėse. Prekių vežimu tarp valstybių narių laikomas ir toks prekių vežimas, kai maršruto pradžia ir pabaiga yra toje pačioje valstybėje narėje, tačiau šis vežimas yra susidedamoji prekių vežimo dalis, kai viso maršruto pradžia ir pabaiga yra skirtingose valstybėse narėse.

- Prekių ir keleivių pervežimo tarp valstybių narių paslaugoms – paslaugos laikomos suteiktos šalies teritorijoje tuo atveju, kai prekių vežimo tarp valstybių narių maršrutas prasideda šalies teritorijoje. Išimtis – kai vežimo tarp valstybių narių paslaugų pirkėjas yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas ir jis šį registracijos numerį nurodė įsigydamas paslaugas, tuomet paslauga

laikoma suteikta toje valstybėje narėje, kurios PVM registracijos kodas nurodytas. Reikėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad prekių vežimo paslaugos, kurios nelaikomos prekių vežimu tarp valstybių narių, apima prekių vežimą ne tarp valstybių narių, taip pat keleivių gabenimą bet kokiu maršrutu.

- Vežimo paslaugų, kurios nelaikomos prekių vežimu tarp valstybių narių, suteikimo vietos nustatymas – paslaugos laikomos suteiktos šalies teritorijoje, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje, t.y. vežimo paslauga (jos dalis) laikoma suteikta Lietuvoje, kai jos maršrutas (dalis maršruto) eina per Lietuvos teritoriją.

Trečioji sąlyga – prekes ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdantis savo ekonominę veiklą.



Šaltinis: Pačiolis, 2009

9 pav. **Apmokestinamojo asmens nustatymas**

Apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo (PVMĮ, 2013). Jis gali būti ir fizinis ir juridinis.

2.1.3. Apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė

Nustačius, kad parduotos prekės ar suteiktos paslaugos yra PVM objektas, būtina nustatyti kada jos turi būti apmokestintos. Apmokestinimo momentas – tai momentas kada buvo apskaičiuotas tiekiamos prekės ir (arba) suteiktos paslaugos pardavimo PVM (Pačiolis 2009). Jis svarbus nustatant, kurį mokestinį laikotarpį turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM ir kurio mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaruojamas šis pardavimo PVM.

Prievolė apskaičiuoti PVM už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai išrašoma

PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.

LR PVM įstatymas PVM sąskaitą faktūrą apibrėžia kaip nustatytus privalomus reikalavimus atitinkantį dokumentą, kuriuo įforminamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, taip pat avanso sumokėjimas.

PVM sąskaita faktūra privalo būti išrašyta nedelsiant patiekus prekes ar (ir) suteikus paslaugas, išskyrus ilgalaikių paslaugų suteikimo sandorius. Ilgalaikių paslaugų suteikimo sandoriams PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma už visą mėnesį suteiktų paslaugų arba patiektų prekių kiekį, bet ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo suteiktos paslaugos arba patiektos prekės, 10 dienos.

PVM įstatyme apmokestinimo momento pagrindas – PVM sąskaitos faktūros išrašymas, tačiau kai PVM sąskaita faktūra neišrašoma, žiūrima, kas įvyko ankščiau – apmokėjimas ar prekės perleidimas.

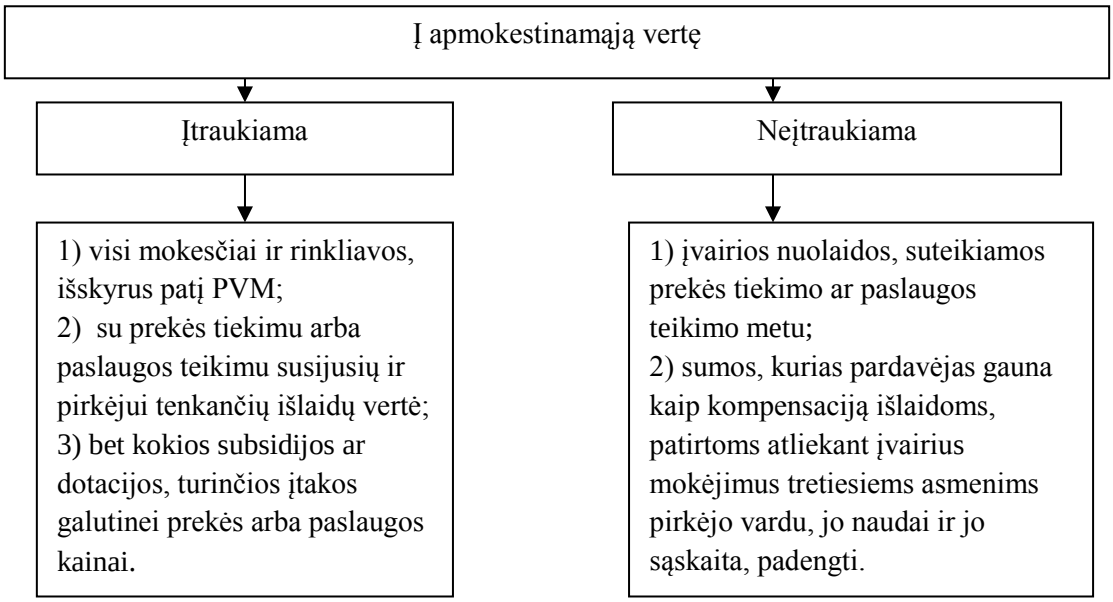
Reikėtų atkreipti dėmesį, kad LR įsiregistravęs PVM mokėtoju apmokestinamasis asmuo prekių tiekimo arba paslaugų teikimo faktą privalo įforminti PVM sąskaita faktūra. Ja negali naudotis asmenys, neįsiregistravę PVM mokėtojais. PVM sąskaita faktūra išrašoma neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojo tiekiamos prekės (teikiamos paslaugos) apmokestinamos PVM ar ne, taip pat neatsižvelgiant į tai, ar PVM mokėtojo patiektos prekės arba suteiktos paslaugos pagal PVM įstatymą yra PVM objektas ar ne.

Apmokestinimo vienetas – tai ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčio tarifas. Apmokestinimo vienetą galima apibūdinti kaip objekto matavimo vienetą, reikalingą mokesčio dydžiui nustatyti. PVM apmokestinimo vienetas yra valstybės piniginis vienetas.

Apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas pinigais.

LR PVM įstatyme Apmokestinamoji vertė apibrėžta kaip perduoto ar sunaudoto nuosavybės teisės objekto arba į kitą valstybę narę pervežtų prekių įsigijimo vertė, t. y. pirkimo kaina (išskyrus patį PVM) arba pasigaminimo savikaina (išskyrus patį PVM). Jeigu:

- perduotas ar sunaudotas nuosavybės teisės objektas arba į kitą valstybę narę pervežtos prekės buvo naudoti apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje;
- PVM mokėtojo išlaidos (išskyrus patį PVM), patirtos suteikus nuosavybės teisės objektą naudotis ar atitinkamai teikiant paslaugas;
- ilgalaikio turto pasigaminimo savikaina (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju – šių darbų vertė) (išskyrus patį PVM).



Šaltinis: Sudaryta pagal PVMĮ, 2013

10 pav. **Apmokestinamosios vertės nustatymas**

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad subsidija ar dotacija laikoma turinčia įtakos galutinei prekės (paslaugos) kainai, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos:

1) ji mokama pardavėjui;

2) ją moka trečioji šalis;

3) ši suma sudaro atlygį už prekę (paslaugą) ar jo dalį.

Atkreipiamas dėmesys, kad į apmokestinamąją vertę įtraukiami mokesčiai ir rinkliavos. PVM gali būti skaičiuojamas netgi nuo keleto mokesčių. Pavyzdžiui importuojamos prekės apmokestinamos muito ir akcizo mokesčiais. Šie mokesčiai, manyčiau, dirbtinai padidina PVM.

Į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos:

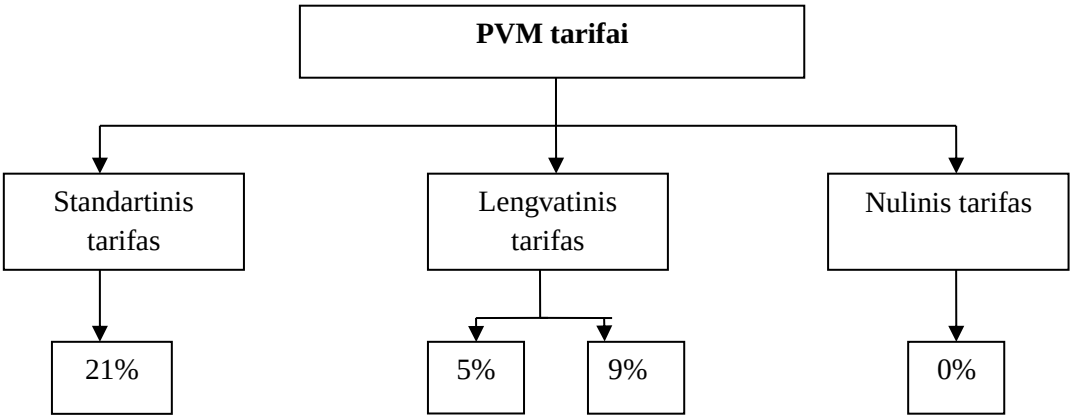
1) įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu,

2) sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus.

Senesnėje PVM įstatymo versijoje apmokestinamąją vertę sudarė prekių kaina ir muito vertė. Dabar – atlygis ir muito vertė, įskaitant papildomas išlaidas iki prekės paskirties vietos. Atlygį sudaro objekto įsigijimo kaina. Kai turtas suteikiamas naudoti neatlygintinai, apmokestinamoji vertė yra nusidėvėjimo suma per laikotarpį, kurį tas turtas buvo suteiktas neatlygintinai naudotis. Dar viena skirtumas yra tas, kad pagal senąjį įstatymą dotacijos ir subsidijos buvo neapmokestinamos, pagal naują įstatymą – jų vertė, kai dotacijos turi įtakos galutinei prekės kainai, įtraukiama į apmokestinamąją vertę (Pačiolis 2009).

2.1.4. PVM tarifai

Už tiekiamas bei įsigyjamas prekes arba paslaugas, taip pat importuojamas prekes PVM apskaičiuojamas taikant toms prekėms arba paslaugoms įstatyme numatytą PVM tarifą, galiojantį prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu. PVM įstatyme yra nustatyti trys PVM tarifai. Šie tarifai pavaizduoti 11 paveiksle.



Šaltinis: Sudaryta pagal PVMĮ, 2013

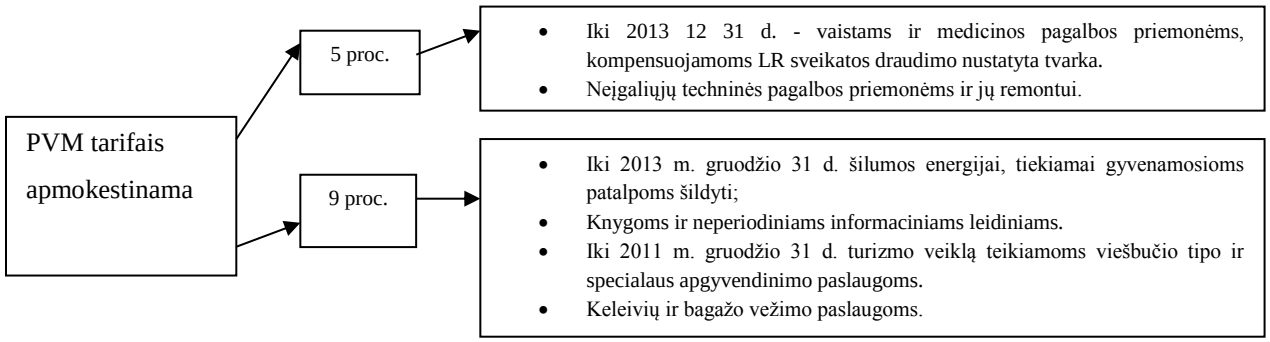
11 pav. **PVM tarifai**

Standartinis PVM tarifas – šiuo momentu yra 21 proc. Jis taikomas visiems prekių tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo sandoriams, laikomiems PVM objektu, išskyrus tokius, kurie pagal PVM įstatymą apmokestinami taikant lengvatinį PVM tarifą, arba priskiriami prie PVM neapmokestinamų prekių tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo.

Lengvatiniu PVM tarifu laikomas pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas PVM tarifas, mažesnis už standartinį, išskyrus nulinį tarifą.

Šiuo metu Lietuvo taikomi tokie tarifai 21 proc., 9 proc., 6 proc., 5 proc. ir 0 proc. PVM tarifų taikymas yra griežtai apibrėžtas PVMĮ. Tai matome 12 pav.

a)



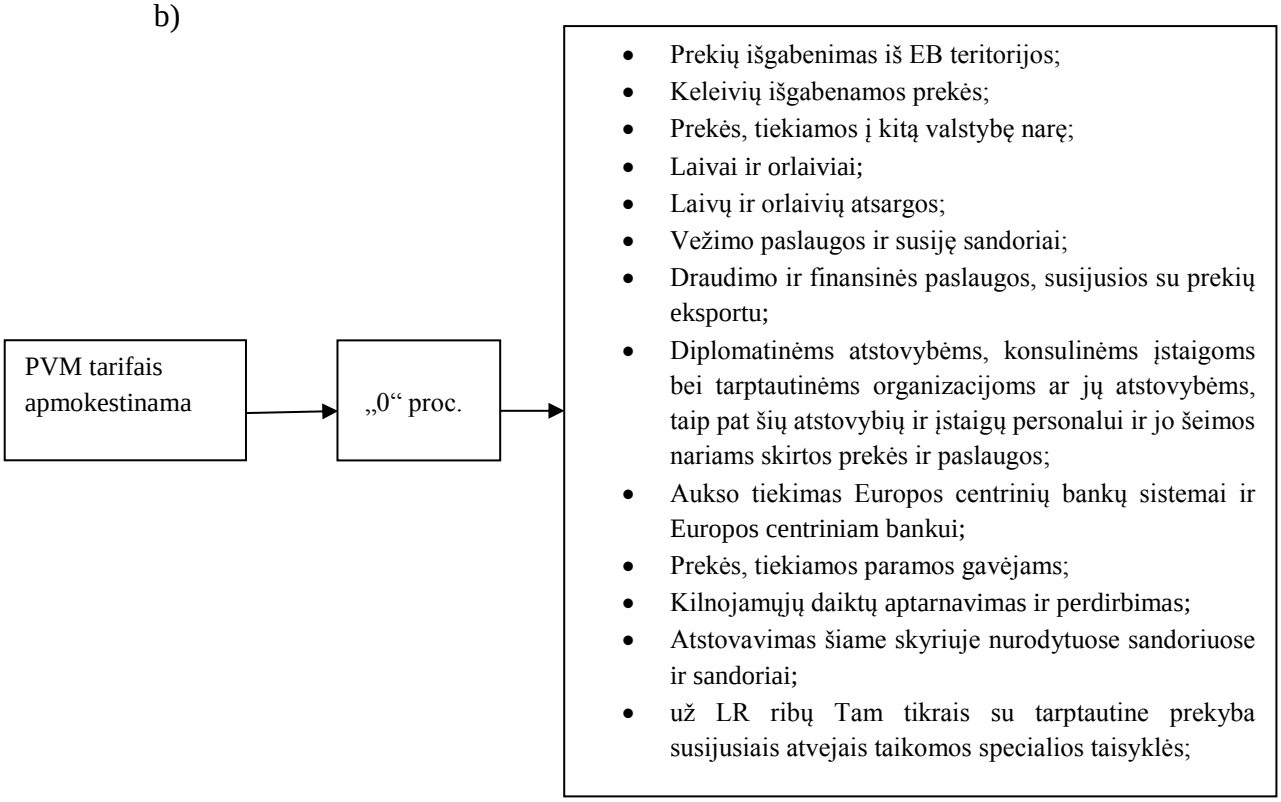
Šaltinis: PVMĮ, 2013

12 pav**. PVM tarifų taikymas**

12 pav. tęsinys, kitame puslapyje

12 pav. tęsinys

b)



Šaltinis: PVMĮ, 2013

12 pav**. PVM tarifų taikymas**

PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą eksporto atveju, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš Europos Bendrijų teritorijos. Tais atvejais, kai PVM mokėtojas taiko šį tarifą prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, jis turi turėti įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra registruotas kitoje valstybėje narėje PVM mokėtoju (PVMĮ, 2013).

Valstybė, įvesdama mokestį, numato ir apmokestinimo lengvatas. Tam tikrų prekių tiekimai ar paslaugų teikimai, nors ir laikomi PVM objektu, tačiau pagal įstatymą yra priskiriami prie PVM neapmokestinamų prekių tiekimų ir ar paslaugų teikimų pagal PVM direktyvą. Tą nagrinėja PVMĮ 4 skyrius.

- Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos;
- Socialinės paslaugos ir susijusios prekės, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir neįgaliųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys;
- Švietimo ir mokymo paslaugos;
- Kultūros ir sporto paslaugos;
- Pašto paslaugos;
- Radijas ir televizija;

- Draudimo paslaugos;
- Finansinės paslaugos;
- Specialūs ženklai;
- Azartiniai lošimai ir loterijos;
- Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma;
- Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas.

Pagal šį punktą PVM neapmokestinami pastatai ir statiniai, jeigu jie nepriskiriami naujiems, ir žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms.

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad nauju pastatu ar statiniu laikomas nebaigtas statyti pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys 24 mėnesius po jo baigimo (pripažinimo tinkamu naudoti) arba esminio pagerinimo.

- Kiti atvejai.

LR PVMĮ išskiria ypatingus atvejus, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas PVM neapmokestinami:

1. PVM neapmokestinamas prekių tiekimas, kai jokia jų pirkimo ir (arba) importo PVM dalis nebuvo atskaityta, kadangi:
   - jos buvo PVM mokėtojo įsigytos arba importuotos ir ne mažiau kaip 99 proc. naudota veiklai, kuriai naudoti skirtų prekių pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šį Įstatymą negali būti atskaitomas, arba,
   - jų pirkimo ir (arba) importo PVM nebuvo atskaitytas, nes negali būti atskaitomas pagal kitas įstatymo numatytas nuostatas.
2. Įstatymo nustatyti kiti atvejai, kai tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos PVM neapmokestinamos.

Importo PVM – tai PVM suma, apskaičiuota už importuojamas prekes, dėl kurių atsiranda importo skola muitinei. Importuojamomis prekėmis laikomos į Bendrijų teritoriją iš teritorijų, nepriklausančių Bendrijų teritorijai, įvežtos prekės, kurios pateikiamos muitinės sankcionuotiems veiksmams įforminti.

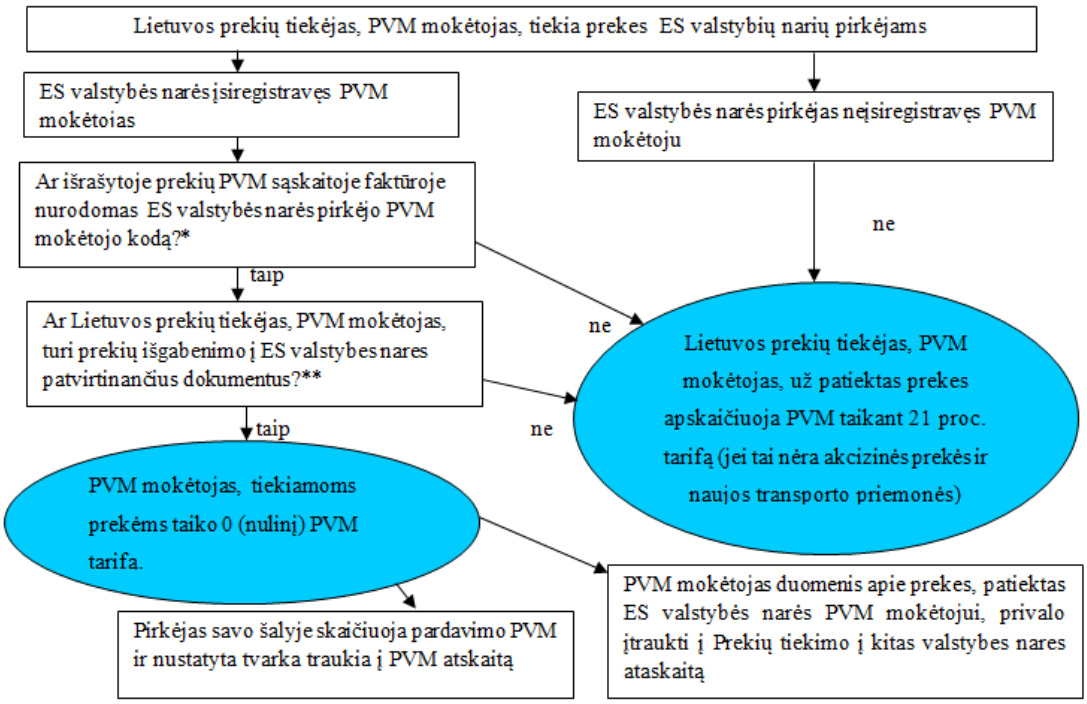
Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu jų tiekimas šalies teritorijoje pagal šio Įstatymo nuostatas būtų visais atvejais neapmokestinamas PVM arba būtų apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą. Importo PVM neapmokestinamas prekes reglamentuoja PVMĮ 5 skyrius. Išskiriami šie punktai:

- Importuotojas yra įsiregistravęs PVM mokėtoju Lietuvoje ir importuojamos prekės bus tiekiamos į kitą valstybę narę taikant nulinio procento PVM tarifą, su sąlyga, kad į kitą valstybę narę yra

išgabenamos tos pačios prekės, kurios buvo importuotos ir į kitą valstybę narę prekės yra išgabenamos ne vėliau kaip per 1 mėnesį nuo prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo;

- Keleivių atgabenamos prekės;
- Importuojamas auksas;
- Diplomatinių atstovybių, konsulinių įstaigų personalui ir jų šeimos nariams skirtos prekės;
- Kiti ypatingi atvejai (parama, paveldėti daiktai ir kt.).

Importuodamas prekes importuotojas sumoka importo muitus, tačiau nemoka importo PVM už prekes. Šias prekes įsigijęs asmuo toje valstybėje narėje, į kurią importuojamos prekės yra tiekiamos, apskaičiuoja įsigijimo iš kitos valstybės narės PVM. Supaprastinus, LR PVM Į 49 str. teigiama, kad 0 proc. PVM tarifas taikomas kitos valstybės PVM mokėtojui, prekes išgabenančiam iš šalies teritorijos, neatsižvelgiant į faktą, kas prekes gabena.



Šaltinis: VMĮ, PVM taikymo schemos, 2004

13 pav. **Prekių tiekimas į Europos Sąjungos valstybes nares**

Nulinio tarifo naudojimas sukelia problemų tarptautinėje prekyboje. Tarifas gali būti taikomas tik vieną kartą visoje prekių tiekimo grandyje, kol jis patenka galutiniam vartotojui.

Financial Action Task Force, Groupe d'action financière (2007 rašo, jog esant sudėtinėms pardavimo schemoms (daug tarpininkų, skirtingose šalyse), yra sudėtinga susekti, ar kažkurioje grandyje nebuvo pasinaudota šia lengvata neleistinai. Nulinis tarifas turėtų būti taikomas tik vienoje grandinėje galutiniam pirkėjui. Yra labai svarbu tokiu atveju tikrinti vežimo lydinčiuosius

dokumentus ir, tik jais remiantis, išaiškinti tokius sukčiavimus.

Kita problema – PVM grobstymas, pasinaudojant priedangos įmonėmis, kai į sandorių grandinę įtraukiamos tik grobstymo tikslams įregistruotos įmonės.

2.1.5 PVM ėmimo būdas bei apskaičiavimo metodas

PVM mokesčio ėmimo būdas yra netiesioginis, t.y. per kainų sistemą. Parduodamas prekę ar paslaugą, savininkas gauna iš mokėtojo ir mokesčio sumą, kurią vėliau perduoda valstybei. PVM mokestį sumokėjęs asmuo faktiškai nesutampa su asmeniu, kurio pareiga šį mokestį įnešti į biudžetą. PVM, palyginti su apyvartos ir kitais mokesčiais, geriau užtikrina taupymo, investavimo, darbo sprendimų neutralumą, patiriami mažesni šio mokesčio administravimo kaštai. Vadovaujantis apmokestinimo vietoje principu, PVM užtikrina aiškesnį mokesčių taikymą pasienyje. PVM nėra sąnaudų elementas, nes šį mokestį, sukauptą visose tarpinėse operacijose, sumoka galutinis vartotojas, įgydamas produktą (Buškevičiūtė, 2007).

PVM apskaičiavimui naudojamas netiesioginis atimties metodas. Jis taikomas naudojant sąskaitas faktūras, todėl dar yra vadinamas sąskaitų faktūrų metodu. Šis metodas leidžia mokesčio tarifą taikyti tiesiogiai sandorio metu, mokestį galima apskaičiuoti ne tik už metus, bet ir mėnesį ar pusmetį.

PVM mokėtojai į biudžetą moka PVM skirtumą – iš gaunamos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas atima sumokėtą mokesčio sumą tiekėjams. Už atitinkamą mokestinį laikotarpį ar kitais atvejais mokesčių mokėtojas parengia PVM deklaraciją ir ją pateikia teritorinei mokesčių inspekcijai.

Mokestinis laikotarpis – kalendorinis mėnuo, jeigu nenustatyta kitaip. Jeigu visos PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 litų, toks PVM mokėtojas turi teisę pateikti mokesčio administratoriui prašymą mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį. Fizinio asmens PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, jeigu fizinis asmuo nesikreipia į vietos mokesčio administratorių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį. Juridinis asmuo arba užsienio apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, turi teisę prašyti nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį negu kalendorinis mėnuo, jeigu toks laikotarpis būtų patogesnis Kitoks mokestinis laikotarpis nustatomas laikantis šių nuostatų:

1) jis negali būti ilgesnis kaip 60 dienų;

2) PVM mokėtojo finansinių metų pirmojo mokestinio laikotarpio pradžia ir paskutinio mokestinio laikotarpio pabaiga turi sutapti su atitinkamų kalendorinių metų pradžia ir pabaiga.

Mokestinio laikotarpio PVM deklaracijos formą, reikalaujamus joje pateikti duomenis, užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Jeigu mokestinis laikotarpis yra:

- kalendorinis mėnuo, mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos;
- kalendorinis pusmetis, PVM deklaracija pateikiama ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos;
- jeigu nustatytas kitoks mokestinis laikotarpis – ne vėliau kaip per 25 dienas nuo jo pabaigos;

Jeigu, pasibaigus kalendoriniams metams ir nustačius jų faktinius rodiklius, turi būti patikslinta PVM atskaita, PVM mokėtojas ne vėliau kaip iki kitų kalendorinių metų spalio 1 dienos privalo pateikti metinę PVM deklaraciją, kurioje deklaruojamos PVM atskaitą tikslinančios sumos.

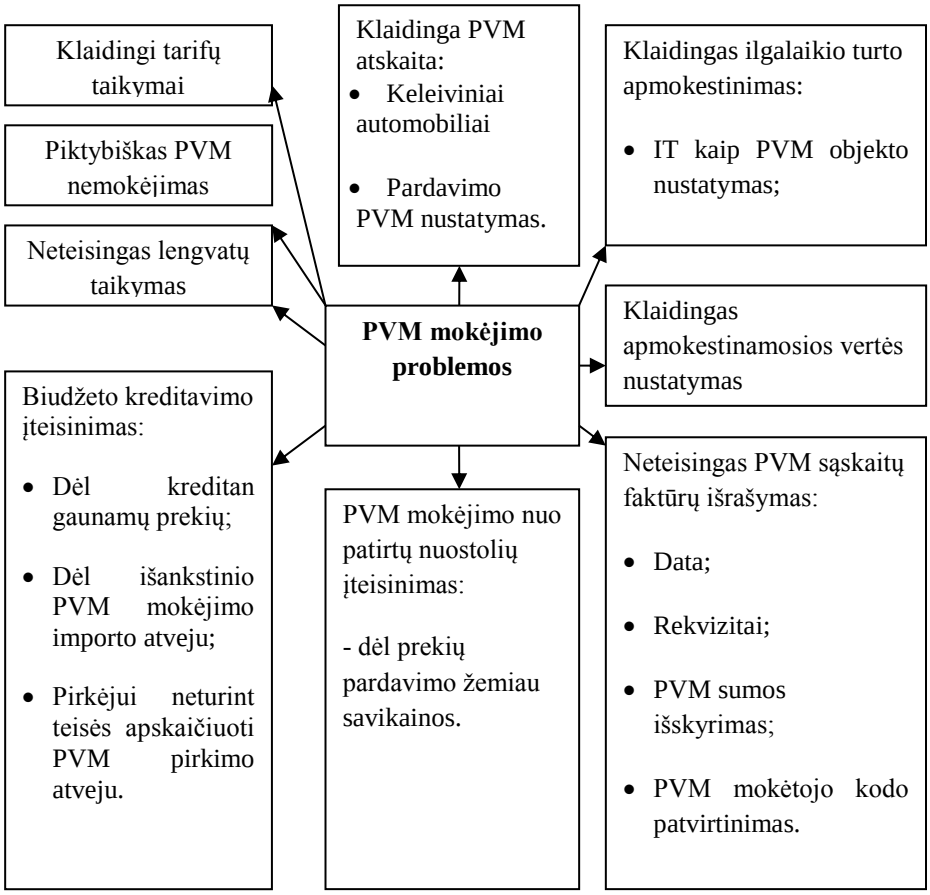
2.2. PVM administravimas

Valstybinė mokesčių inspekcija kontroliuoja PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą. Mokesčių mokėtojams, nesilaikantiems PVM įstatymo nuostatų, yra skaičiuojami delspinigiai ir baudos Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka:

- Jei PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą, tai apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda;
- Jei nustatoma, kad apmokestinamasis arba bet koks kitas asmuo privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda.

Priklausomai nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčių mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis, skiriama didesnė ar mažesnė bauda, skelbia VMI (2013).

Atlikus PVM apmokestinimo elementų analizę, suformuluojami pagrindiniai PVM mokėjimo sunkumai Lietuvos sąlygoms (14 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Buškevičiūtę ir kt.

14 pav. **PVM mokėjimo problemos Lietuvos sąlygomis**

Vieni mokėtojai daro daug klaidų, kiti – piktybiškai nemoka PVM. Tačiau einant prie bendros ES PVM, kuri sujungia 27 nacionalines PVM sistemas, klaidų vis mažėja. Įgyvendinant PVM reformą, Europos Taryba (2007) iškėlė pagrindinius uždavinius PVM suvienodinimo sferoje:

1) paprastesnė PVM sistema,

2) efektyvesnė PVM sistema,

3) sukčiavimui atspari PVM sistema.

Šiais žingsniais, vienodinant sistemą ir paprastinant administravimą, ribojamos galimybės PVM sukčiavimui, todėl didinamos šalių biudžetų pajamos. ES Žaliojoje knygoje apibrėžiama reforma, galiausiai turinti sukurti tokią PVM sistemą:

- „paprasta“. Visoje ES veiklą vykdančiam apmokestinamajam asmeniui turėtų būti taikomas vienas aiškių ir paprastų PVM taisyklių rinkinys – ES PVM kodeksas.
- „veiksminga ir neutrali“. Nustatyta platesnė mokesčio bazė ir įgyvendintas apmokestinimo standartiniu tarifu principas, sumažintu sąnaudas, tuo padidindamas pajamas, arba alternatyviai standartinis tarifas būtų galima sumažinamas be įtakos pajamoms. Galimi nukrypimai nuo šių principų turėtų būti vienodai apibrėžti ir logiški;

- „patikima ir nesudaranti galimybių sukčiauti“. Taikant šiuolaikinius PVM surinkimo ir kontrolės metodus turėtų būti galima surinkti maksimalias faktines pajamas ir kuo labiau sumažinti sukčiavimo bei mokesčių vengimo galimybes.

Laisvosios rinkos institutas buvo iškėlęs idėją – visuotinis perėjimas prie pridėtinės vertės mokesčio, pamažu panaikinant pajamų ir kitus tiesioginius mokesčius. Buvo manoma, kad palikus tik PVM, galima būtų surinkti tuos pačius mokestinius išteklius, sistema taptų aiškesnė, artimesnė automatiškai veikiančiai ir lengviau administruojama.

3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO SURINKIMO LIETUVOJE ANALIZĖ IR PALYGINIMAS

Lietuvos Respublikoje pamažu fiksuojamas ekonomikos atsigavimas, tačiau ne toks greitas, kaip to norėtųsi. Nedarbo lygis šalyje siekia 13 proc., prognozuojams sumažėjimas iki 12 proc., tačiau nacionalinio biudžeto deficitas nemažėja nuo 2,5 proc. nuo BVP 2013 metais. Viena pagrindinių mokestinių įplaukų biudžete – PVM, todėl labai svarbu atlikti šio mokesčio surinkimo analizę, nustatyti kitimo tendencijas bei palyginti su kaimyninėmis šalimis.

Lietuvos ekonomikos situaciją lėmė 2008 metais įvykusi ekonominė krizė, stipriai paveikusi Lietuvą ir pasaulį. Pagrindines susiklosčiusios ekonominės šalies situacijos priežastis soc. m. dr. A. Bartkus (2008) straipsnyje – „Trys valstybės biudžeto subalansavimo aspektai“ sugrupavo į šiuos blokus: valstybės prisiimti įsipareigojimai buvo neadekvatūs esamoms galimybėms, smukęs pasitikėjimas ekonomika, mokesčių politikos nebuvimas ir vaidmenų supainiojimas, išpūstas nekilnojamojo turto ir vartojimo burbulas, per menka kokybinė pramonės ir ūkio plėtra, nesukurti investicijų rezervų fondai ir nesukaupti rezervai socialinio draudimo ir valstybės biudžetuose.

Kaip pagrindinė A. Bartkaus išskiriama problema – valstybės prisiimti įsipareigojimai buvo neadekvatūs ęsamoms galimybėms. Teigiama, kad mokesčių lygis Lietuvoje jau visus 2008 metus buvo nepakankamas. Siūlomos dvi išeitys iš susidariusios situacijos: didinti mokesčius arba atsisakyti dalies valstybės išlaidų. Lietuvos Respublikos vyriausybė nutarė ir padidinti mokesčius, ir atsisakyti dalies išlaidų. Išlaikyti visus įsipareigojimus ir nepakitusį mokesčių lygį šalyje yra ne tik neįmanoma dėl to, kad skolinimasis dėl savo kainos yra sunkiai įsivaizduojamas, bet ir nepageidaujamas dėl to, kad skolinimasis bet kokiu atveju sumažina vartojimo galimybių palaikymą ateityje, kai reikės grąžinti paskolas ir neleidžia užtikrinti maksimaliai įmanomo vartojimo galimybių palaikymo sumokamų palūkanų apimtimi. Didinti vartojimo mokesčius buvo būtina norint sumažinti 2008 m. kainų burbulą, ne tada, kai šalis yra kankinama ekonominės krizes.

2008 m. valstybės buvo pasirinkta kita politika. Visa mokesčių našta iš esmės perkelta viduriniajam ir skurdžiajam šalies gyventojų sluoksniams. Teigiama, kad didinamas PVM, bet mažinamas pajamų mokestis. Toks derinys, kai pajamų mokestis sumažinimas, o PVM didinimas, yra palankus daugiau uždirbantiems asmenims, nes jiems lieka daugiau lėšų taupyti. O štai vidutiniškai ir mažiau uždirbantiems asmenims toks mokesčių pakeitimas tik sumažina jų santaupas. Gyventojai, kurie dėl žemų darbo užmokesčių nieko nesutaupo, dėl tokio mokesčių politikos pakeitimo sumažina vartojamų būtinųjų prekių kiekį arba priverčiami ieškoti dar pigesnių prekių. Didėjantys mokesčiai esamomis sąlygomis tik mažina vartojimą, kas skatina mažinti gamybą, didesnį bedarbių, socialiai remtinų asmenų skaičių, mažesnį biudžeto surinkimą.

Kalbant apie patį PVM yra ir kitokių nuomonių. R. Kuodis (2009) siūlo panaikinti daugumą PVM lengvatų, nes jos iškraipo santykines prekių kainas ir taip mažina ekonomikos efektyvumą, bei nepadeda spręsti socialinių problemų nes kainos arba nesumažėja tiek, kiek mokestis, arba šių prekių nevartoja neturtingiausieji visuomenės nariai (pvz., mėsa, bilietai į koncertus ir kita).

Kuo daugiau įmonių apriboja savo veiklą ar net bankrutuoja, tuo mažiau mokesčių jos sumoka valstybei, tuo daugiau žmonių neteka pajamų. Galima teigti, kad netekę pajamų piliečiai, tampa išlaikomi valstybės, o tai reiškia vis didėja biudžeto deficitas.

Politikos apžvalgininkas A. Medalinskas (2009) savo straipsnyje „Šaka, ant kurios sėdi valstybė“ teigia, kad nesurenkamas biudžetas vis giliau veda valstybę į prarają. Vienas iš gelbėjimosi būdų – mokesčių didinimas. Kadangi daugiausiai pajamų į biudžetą atneša PVM – tai pirmiausiai didinamas būtent jis. Iki 2009 metų PVM tarifas buvo 18 proc., nuo 2009 m. sausio 1 d. – 2009 rugsėjo 1 d. – 19 proc., o nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. – 21 proc. Veliau buvo ir daugiau minčių didinti tarifą iki 22 proc., norint surinkti daugiau pajamų, tačiau šios minties buvo atsisakyta.

Iš pasaulinės praktikos, kaip buvo skelbiama užsienio spaudoje, Didžioji Britanija buvo priversta pripažinti, kad pagrindinė antikrizinė priemonė skęstančiai ekonomikai – PVM sumažinimas, nepasiteisino. Ryškesnės įtakos nei verslo plėtrai, nei vartojimui tai neturėjo, nors vilčių, kad išaugs vartojimas, buvo dedama daug.

Latvijoje 2009 metų pradžioje padidintas PVM biudžeto nepapildė, nors nuo metų pradžios PVM buvo kilstelėtas nuo 18 iki 21 proc., o lengvatinis – nuo 5 iki 10 proc.

Lietuvos spaudoje ekonomistai ir verslininkai teigia, kad mokesčių našta, ypač PVM didinimas, ir toliau sunkina verslo sąlygas.

Sigitas Besagirskas (2009) PVM didinimą ir biudžeto surinkimą komentuoja taip – finansinėje politikoje labiausiai nerimą kelia mokesčių didinimas, tačiau prisilaiko pozicijos – jeigu kuriuos nors mokesčius reikia didinti, geriau PVM, o ne kitus. Vyriausybė galėtų didinti PVM net iki 24 procentų. Taipogi jis teigia, kad PVM mokesčio nemokėjimo išvengti sunkiausia, todėl jis galėtų būti labiausiai didinamas. Labai svarbu priderinti sprendimus dėl mokesčių dydžio prie kaimyninių rinkų, iš kurių juda didelis kiekis prekių ar paslaugų. Aišku, būtų optimalu, kad vyriausybė mažintų ir PVM, bet nežino, kiek tai realu.

Lietuvos banko valdybos narys Audrius Misevičius (2009) prieštarauja tolesniam PVM didinimui, nes tai kirstų smulkiajam, vidutiniam bei stambiam verslui.

Taigi, vieningos nuomonės PVM tarifų didinimo ir lengvatų taikymo klausimu nėra. Atlikus pridėtinės vertės mokesčio surinkimo analizę ir palyginus su kaimyninėmis šalimis, galima matyti tam tikras tendencijas, kaip tarifo pokytis darė įtaką pajamų iš šio mokesčio surinkimui.

3.1. PVM įtakos nacionalinio biudžeto pajamoms vertinimo metodika

Kiekviena valstybė turi vieną siekį – sukurti veiksmingą mokesčių sistemą, kuri užtikrintu biudžeto pajamas, bei atitiktų mokesčių mokėtojų lūkesčius. Analizuojant mokesčius, vertinamas jų tinkamumas tai šaliai, atsižvelgiant į politiką, kultūrą, istoriją, gyvenimo būdą, vartojimo įpročius ir t.t. bei galimos reformos. Lietuvos laisvosios rinkos instituto buvusios specialiosios ekspertės R. Vainienės (2010) teigimu – vertinant biudžeto pajamas, reikia skaičiuoti ne tarifus, bet pinigus. Dauguma atvejų, atsižvelgus į mokestines lengvatas, reikalavimus, išimtis ir kitas nuostatas, dažniausiai norminis dydis visiškai nepanašus į faktinį mokesčio tarifą.

Novošinskienė, A.; Slavickienė A. (2007), teigia, kad literatūroje daugiausiai analizuojamas ir vertinamas mokesčių pajamų surinkimo dydis

PVM mokestis – didžiausias pajamas atnešantis mokestis visame mokestinių pajamų krepšelyje. Taigi vertinant mokesčio surinkimo galimybes, pirmiausia reikia įvertinti mokesčio pajamų surinkimą į biudžetą, vertinant procentą bendrose pajamose, mokestinėse pajamose ir t.t. (analizę atliekant įvairiais pjūviais) bei palyginti gautą informaciją su kaimyninėmis šalimis.

Darbo tikslas: įvertinti pridėtines vertės mokesčio vaidmenį mokesčių sistemoje bei įvertinti skirtingų faktorių tiesioginę įtaką pridėtinės vertės mokesčio surinkimui, numatyti tendencijas ir palyginti su kaimyninėmis šalimis.

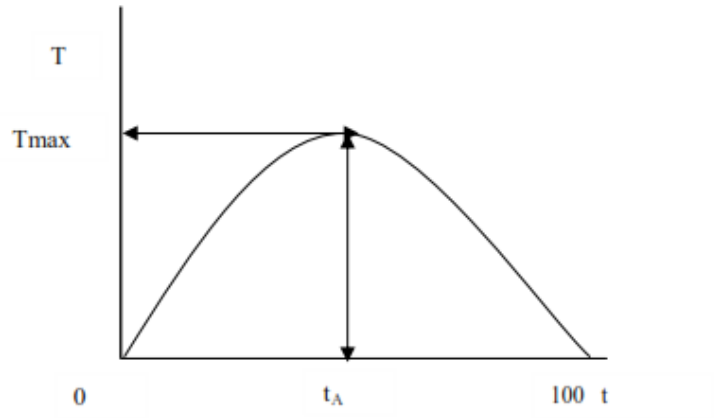
Pasirinktas darbo nagrinėjamas laikotarpis 2002–2012 metai. Analizėje nagrinėjami absoliutiniai ir santykiniai dydžiai. Tyrimui panaudoti Statistikos departamentų (Lietuvos, Latvijos, Estijos ir Eurostato), Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos bei ES institucijų duomenys. Naudojamas lyginamasis metodas, kuriuo informacija yra gretinama ir vertinama. Taip galima rasti rodiklių tarpusavio santykius, nukrypimus, augimo tempus, galimybes bei perspektyvas.

Darbe analizuojamos PVM pajamos bus nagrinėjamos keliais aspektais:

- Dinamikos eilučių analizė – statistinių duomenų kitimas laiko atžvilgiu. Analizę sudaro du pagrindiniai elementai – laiko charakteristika ir rodiklio reikšmė atskirais laikotarpiais. Sudarius dinamikos eilutę, nagrinėjami socialinių ir ekonominių reiškinių dėsningumai: charkteristika laiko atžvilgiu, kitimo tendencija bei prognozavimai;
- Korealiacinė analizė – koreliacinės priklausomybės statistinis tyrimas tarp dviejų (ar daugiau) atsitiktinių požymių ar faktorių. Tyrime, regresijos pagalba, bandoma atskleisti ryšius tarp PVM pajamoms įtaką darančių rodiklių bei ekonominių veiksnių, lėmusių PVM surinkimą į valstybės biudžetą analizuojamu laikotarpiu. Išanalizavus duomenis ir jų sąryšius – pateikiamos išvados apie priklausomybę;
- Formali loginė analizė – loginių samprotavimo formų tyrimas ir tikslinimas formaliosios logikos priemonėmis.

- Mokesčių naštos rodiklis. Parodo santykį tarp tam tikro mokesčio ir bendrojo vidaus produkto (BVP), išreikštas procentais (Štreikienė, Mikalauskienė, 2006). Tačiau yra nuomonių, kad rodiklis nėra tikslus, kadangi nacionalinėje apskaitoje nėra matoma šešėlinė ir nelegali ekonominė veikla.

Skaičiuojant mokesčių surinkimą, vadovaujamasi tiesine valstybės biudžeto pajamų ir mokesčio tarifo priklausomybe, kuri geriausiai atsispindi Lafero kreivėje.



Šaltinis: Ališauskas, V.; Žukauskas, P.,1999

15 pav. **Lafero kreivė**

Paveikslas parodo, kad jei mokesčio tarifas (t) lygus nuliui, tai ir mokestinės pajamos (T) lygios nuliui. Esant didesniems mokesčių tarifams, galimos mažesnės biudžeto pajamos nei esant mažesniems tarifams. Tam įtaką daro šalies ekonominė padėtis, t.y. mažas uždarbis ir didelės kainos, kas lemia mažesnį biudžeto pajamų surinkimą nei didesni atlyginimai ir mažesnės kainos, kurie skatina didesnį vartojimą, taip pat ir didesnį biudžeto pajamų surinkimą. Mažesni tarifai skatina šešėlinės ekonomiką mažėjimą, tuo darydami teigiamą įtaką ūkinei veiklai. Kreivė aiškiai parodo iki kurio lygio mokesčių tarifas yra efektyvus. Didinant tarifą virš maksimalaus taško – daroma neigiama įtaka šalies biudžetui bei ekonomikai.

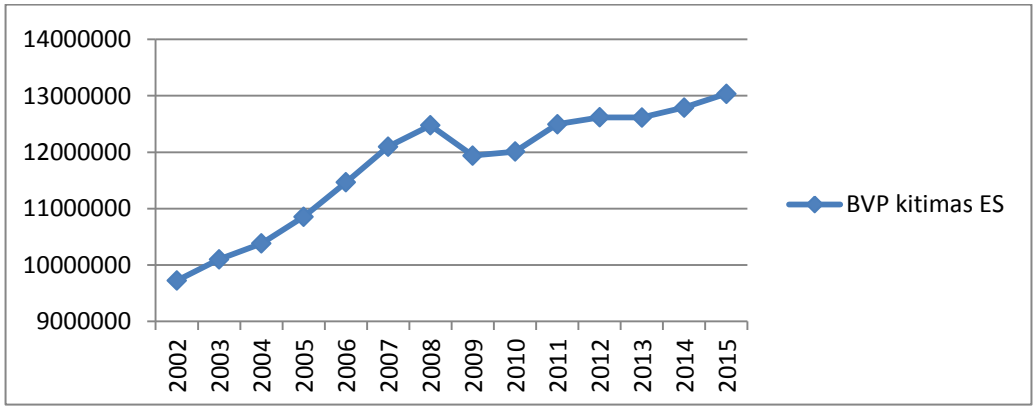
- Prognozavimas – tai būsimos nagrinėjamojo proceso eigos nustatymas, atsižvelgiant į turimą praktinį patyrimą ir priimtas teorines prielaidas. Atlikamas tyrimas, t.y. išanalizavus duomenis, atlikama 2014–2020 metų PVM pajamų surinkimo prognozę, naudojant skirtiguss tarifus.

3.2. ES bendro vidaus produkto kitimas 2002–2015 m.

Investologijoje rašoma, kad bendras vidaus produktas (toliau – BVP) yra pagrindinis makroekonominis rodiklis, atspindintis valstybės ūkio augimą. Rodiklis yra populiariausias ekonomikos indikatorius, svarbus tiek ekonomistams, tiek investuotojams, tiek politikams. BVP parodo, kiek šalies ekonomika per tam tikrą laiką pagamino produkcijos ir suteikė paslaugų. Bendrąja

prasme BVP nusako visos ekonomikos sukuriamos vertės dydį bei aktyvumą. Į BVP skaičiavimą susideda visi makroekonominiai skaičiavimai įskaitant namų ūkio vartojimą, valstybės išlaidas, neparduotas prekes, statinius bei užsienio prekybos balansą.

Į BVP įtraukiama tik galutinė prekių ir paslaugų vertė. Pridėtinės vertės mokestis priklauso nuo sukurtų prekių ir paslaugų. Tyrimo metu siekiu patvirtinti tiesioginės priklausomybė tarp BVP ir PVM egzistavimą.



Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

16 pav. **Europos Sąjungos BVP kitimas 2002–2012 ir prognozės iki 2015 m., mln. EUR**

Grafike matomas pastovus BVP augimas Europos Sąjungoje. Ryškus pokytis fiksuojamas 2009 metais, kai tam įtakos turėjo ekonominė krizė, ryškiai sukrėtusi pasaulį, Europos Sąjungą ir Lietuvą. Pasaulinei ekonomikai atsigaunant pamažu pradeda augti ir bendras vidaus produktas. Prognozuojama, kad 2015 metais ES BVP turėtų užaugti iki 12 140 890 mln. eurų. Bendrijos narių BVP keitimasis 10 metų laikotarpiu pavaizduotas 3 lentelėje.

3 lentelė. BVP kitimas ES ir narėse 2002 – 2012 m., proc.

Geografija/Metai	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ES iš viso	1,3	1,5	2,6	2,2	3,4	3,2	0,4	-4,5	2,0	1,7	-0,4	0,0	1,4	1,9
Slovėnija	3,8	2,9	4,4	4,0	5,8	7,0	3,4	-7,9	1,3	0,7	-2,5	-2,7	-1,0	0,7
Kipras	2,1	1,9	4,2	3,9	4,1	5,1	3,6	-1,9	1,3	0,4	-2,4	-8,7	-3,9	1,1
Liuksemburgas	4,1	1,7	4,4	5,3	4,9	6,6	-0,7	-5,6	3,1	1,9	-0,2	1,9	1,8	1,1
Nyderlandai	0,1	0,3	2,2	2,0	3,4	3,9	1,8	-3,7	1,5	0,9	-1,2	-1,0	0,2	1,2
Italija	0,5	0,0	1,7	0,9	2,2	1,7	-1,2	-5,5	1,7	0,5	-2,5	-1,8	0,7	1,2
Belgija	1,4	0,8	3,3	1,8	2,7	2,9	1,0	-2,8	2,3	1,8	-0,1	0,1	1,1	1,4

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3 lentelės tęsinys

Geografija/Metai	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Portugalija	0,8	-0,9	1,6	0,8	1,4	2,4	0,0	-2,9	1,9	-1,3	-3,2	-1,8	0,8	1,5
Suomija	1,8	2,0	4,1	2,9	4,4	5,3	0,3	-8,5	3,4	2,7	-0,8	-0,6	0,6	1,6
Ispanija	2,7	3,1	3,3	3,6	4,1	3,5	0,9	-3,8	-0,2	0,1	-1,6	-1,3	0,5	1,7
Prancūzija	0,9	0,9	2,5	1,8	2,5	2,3	-0,1	-3,1	1,7	2,0	0,0	0,2	0,9	1,7
Bulgarija	4,7	5,5	6,7	6,4	6,5	6,4	6,2	-5,5	0,4	1,8	0,8	0,5	1,5	1,8
Austija	1,7	0,9	2,6	2,4	3,7	3,7	1,4	-3,8	1,8	2,8	0,9	0,4	1,6	1,8
Danija	0,5	0,4	2,3	2,4	3,4	1,6	-0,8	-5,7	1,4	1,1	-0,4	0,3	1,7	1,8
Šveicarija	0,2	0,0	2,4	2,7	3,8	3,8	2,2	-1,9	3,0	1,8	1,0	1,7	1,8	1,9
Malta	2,4	0,7	-0,3	3,6	2,6	4,1	3,9	-2,8	4,0	1,6	0,8	1,8	1,9	2,0
Vengrija	4,5	3,9	4,8	4,0	3,9	0,1	0,9	-6,8	1,1	1,6	-1,7	0,7	1,8	2,1
Čekia	2,1	3,8	4,7	6,8	7,0	5,7	3,1	-4,5	2,5	1,8	-1,0	-1,0	1,8	2,2
Rumunija	5,1	5,2	8,5	4,2	7,9	6,3	7,3	-6,6	-1,1	2,2	0,7	2,2	2,1	2,4
Didžioji Britanija	2,3	3,9	3,2	3,2	2,8	3,4	-0,8	-5,2	1,7	1,1	0,1	1,3	2,2	2,4
Airija	5,4	3,7	4,2	6,1	5,5	5,0	-2,2	-6,4	-1,1	2,2	0,2	0,3	1,7	2,5
Graikija	3,4	5,9	4,4	2,3	5,5	3,5	-0,2	-3,1	-4,9	-7,1	-6,4	-4,0	0,6	2,9
Slovakija	4,6	4,8	5,1	6,7	8,3	10,5	5,8	-4,9	4,4	3,0	1,8	0,9	2,1	2,9
Lenkija	1,4	3,9	5,3	3,6	6,2	6,8	5,1	1,6	3,9	4,5	1,9	1,3	2,5	2,9
Švedija	2,5	2,3	4,2	3,2	4,3	3,3	-0,6	-5,0	6,6	2,9	1,0	1,1	2,8	3,5
Estija	6,6	7,8	6,3	8,9	10,1	7,5	-4,2	-14,1	2,6	9,6	3,9	1,3	3,0	3,9
Lietuva	**6,8**	**10,3**	**7,4**	**7,8**	**7,8**	**9,8**	**2,9**	**-14,8**	**1,6**	**6,0**	**3,7**	**3,4**	**3,6**	**3,9**
Latvija	7,1	7,7	8,8	10,1	11,0	10,0	-2,8	-17,7	-1,3	5,3	5,0	4,0	4,1	4,2

Šaltinis:Eurostat, 2013

Vidutinis augimas ES šalyse 2002–2012 m. buvo 1,9 proc. Didžiausias BVP augimas 2002 metais užfiksuotas Latvijoje – 7,1 proc. ir Lietuvoje – 6,8 proc. Mažiausias – Nyderlanduose ir siekė 0,1 proc. 2003 metais lyderės pozicijose atsiduria Lietuva, kurioje stebimas BVP augimas iki 10,3 proc., antroje vietoje Estija – 7,8proc. ir Latvija – 7,7 proc. Dižiausias BVP kritimas užfiksuotas 2009 metais, krizės laikotarpiu. – Lietuvoje (-14,8) proc., Latvijoje (-17,7) proc., Estijoje (-14,1) proc).

2002–2008 m. matomas pasovus BVP augimas ES šalyse, didžiausas buvo fiksuotas Baltijos šalyse, kur BVP augo vidutiniškai 7 proc.

2009 metais krizė daugiausiai palietė Baltijos šalis, kur matomas didžiausiais BVP smukimas, taip pat fiksuojamas ir didžiausias BVP augimas pokriziniu laikotarpiu.

Pagal 3 lentelės duomenis prognozuojamas didžiausias ekonominis smukimas Graikijoje ir Portugalijoje. Matoma, kad Kipras ir Slovėnija turi/turės ekonominių problemų, registruojamas minusinis BVP prieaugis, kuris smarkiai mažina bendrą ES vidurkį.

Išanalizavus duomenis galima daryti išvadą, kad Europos Sąjungoje Baltijos šalių BVP auga greičiausiai, o šalys, turinčios ar turėsiančios daugiausiai ekonominių nuostolių. – Graikija, Portugalija, Kipras ir Slovėnija.

3.3 PVM įtaka nacionalinio biudžeto pajamoms 2002–2012 metais

Kiekvienos valstybės pagrindinės nacionalinio biudžeto pajamas sudaro mokesčiai. Pagrindinis mokestis, atnešanti daugiausiai pajamų – PVM.

4 lentelė. PVM surinkimas ES ir kaimyninėse šalyse, mln. EUR

Geografija/ Laikotarpis	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
ES -27 šalys	3.985. 441	4.050. 205	4.233. 408	4.450. 338	4.756. 955	5.034. 400	5.041.8 08	4.664 .540	4.863. 239	5.065. 890	N/A
Estija	2.418	2.690	2.968	3.437	4.123	5.066	5.192	4.959	4.908	5.261	5.687
Latvija	2.824	2.865	3.208	3.803	4.924	6.483	6.793	5.000	4.947	5.600	N/A
Lietuva	4.402	4.776	5.326	6.174	7.301	8.778	10.071	8.211	7.991	8.584	9.072
Dalis tenkanti bendroms PVM pajamoms ES, proc.											
Estija	0,061	0,066	0,070	0,077	0,087	0,101	0,1030	0,106	0,101	0,104	N/A
Latvija	0,071	0,071	0,076	0,085	0,104	0,129	0,1347	0,107	0,102	0,111	N/A
Lietuva	0,111	0,118	0,126	0,139	0,154	0,175	0,1998	0,176	0,164	0,169	N/A

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

Iš duomenų matome, kad Baltijos šalių indėlis į Europos Sąjungos bendrą biudžetą yra labai mažas, 2011 metais sudarė 0,383 proc. bendrų pajamų, vidutiniškai, skaičiuojant 2002– 2011 metams – tik 0,113 proc. Tačiau analizuojant giliau galima stebėti pastovų PVM surenkamų pajamų didėjimą, ir vis didesnį indėlį bendrame ES biudžete.

Lietuvos Respublikoje PVM administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija kartu su muitine. Lietuvos biudžete virš 60 proc. biudžeto įplaukų sudaro mokestinės pajamos. Didžiausią nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis (PVM). Lietuvai tapus ES nare, PVM atskaita vyksta per PVM deklaraciją, todėl daugiausia PVM pajamų surenka VMI.

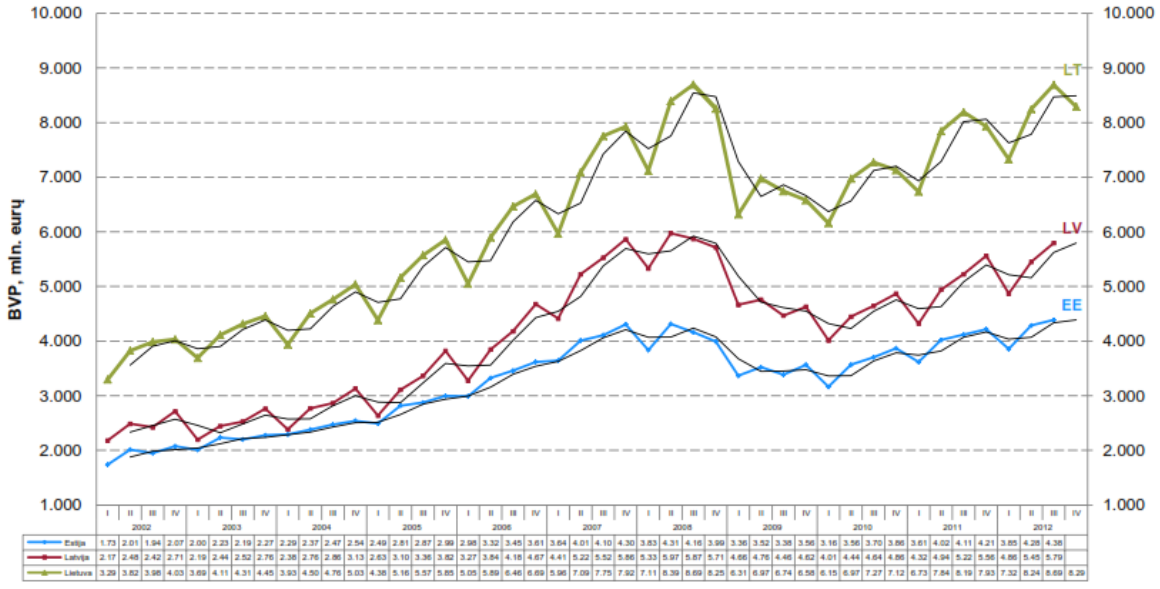
Nagrinėjamu laikotarpiu 2002–2012 m., siekiant padidinti nacionalinio biudžeto mokestines pajamas, valstybės politikoje buvo atliekama daug pakeitimų mokesčių politikoje, ypač PVM įstatyme. Pagrindinius pakeitimus galima būtų sugrupuoti taip:

- Pakeitimai, susiję su mokesčio lengvatų mažinimu;
- Pakeitimai, susiję su PVM tarifo keitimu (18 proc. iki 2009, iki 2009 09 21 – 19 proc. tarifas, vėliau 21 proc.).

Padaryti pakeitimai sukėlė nemažą sumaištį, nes juos įgyvendinant reikėjo laiko ir papildomų kaštų – perprogramuoti naudojamas apskaitos sistemas, pakeisti kasos aparatų nuostatas ir pan.

Lietuva ir kaimyninės Baltijos šalys yra dalis Europos Sąjungos, kurioje intensyviai dirbama siekiant standartizuoti, susisteminti ir supaprastinti mokesčių administravimą ir apskaitą. Kiekvienos valstybės narės biudžetas yra dalis ES biudžeto.

Bendrasis vidaus produktas (BVP) (angl. *Gross Domestic Product* – GDP) yra vienas pagrindinių indikatorių, parodantis šalies ekonomikos augimą bei išsivystymo lygį. BVP – galutinė prekių ir paslaugų, sukurtų šalyje, rinkos vertė per tam tikrą laiko tarpą. Tai yra bendrosios pajamos, sukurtos šalies teritorijoje, užsienio gamybos veiksnių gautos pajamos konkrečioje šalyje, atėmus šios šalies piliečių gautas pajamas užsienyje. Kadangi BVP parodo galutinę prekių ir paslaugų, sukurtų šalies viduje, kainą, todėl yra svarbu atsižvelgti į BVP kitimą laiko atžvilgiu vertinant PVM surinkimo pajamas nacionaliniam biudžetui.



Šaltinis: Statistikos departametas 2013

17 pav. **Bendro vidaus produkto kitimas 2002–2012 metais, Lietuva, Latvija, Estija**

Analizuojant paveikslą, stebimas BVP augimas Baltijos šalyse. 2012 metų duomenimis BVP Lietuvoje siekia 8300 mln. eurų, o Latvijoje rodiklis siekia 5900 mln. eurų, Estijoje – 4500 mln. eurų. Stebimas pastovus BVP augimas, padidėjęs prieškriziniu laikotarpiu (2008 m.), tačiau, lėtai atsigaunat ekonomikai, vėl palaipsniui didėjantis. BVP indikatoriaus kitimas daro įtaką PVM pajamoms.

Darbe atliktas tyrimas siekiant įvertinti pokyčių efetyvumą nacionaliniam biudžetui analizuojamu laikotarpiu: kokia dalis PVM pajamų sudaro nacionalinio biudžeto pajamas, jų kitimo

tendencija bei priežastys, plano įvykdymas / neįvykdymas, siekiant išskirti pagrindines priežastis, taip pat siekiant patvirtinti tiesioginę PVM surenkamų pajamų priklausomybę su bendru vidaus produktu.

3.2.1. PVM surinkimo tendencijos Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje 2002–2012 m.

Lietuvoje didžiąją nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro mokestinės pajamos. iš kurių kaip pagrindinius galima išskirti PVM, gyventojų pajamų mokestį ir akcizus. Statistikos departamentas pateikia tokius valstybės biudžeto surinkimo duomenis:

5 lentelė. LR valstybės biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. Lt

Rodiklis/ Laikotarpis	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Pajamos, iš viso	17.545	18.622	20.448	24.269	28.086	34.041	38.737	32.627	33.524	35.468	37.214
Iš jų mokesčiai	10.401	11.238	12.387	14.439	17.139	20.482	23.185	15.993	15.673	17.007	18.176
Iš jų PVM	3.843	3.836	4.006	5.033	6.196	7.894	8.770	6.612	7.404	8.320	8.577
Mokesčių dalis pajamose,proc.	59,28	60,35	60,58	59,50	61,02	60,17	59,85	49,02	46,75	47,95	48,84
PVM dalis pajamose, proc.	21,90	20,60	19,59	20,74	22,06	23,19	22,64	20,27	22,09	23,46	23,05

Šaltinis: adaptuotas pagal finansų ministerijo duomenis, 2013

Pateiktoje lentelėje matome Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamas 2002–2012 metais, išreikštas milijonais litų ir procentais. Analizuojant skaičius matome palaipsninį biudžeto pajamų didėjimą iki 2008 m., kai biudžeto pajamos sudarė 38 627 mln.lt. ir pasiekė savo piką. Kilusi ekonominė krizė Lietuvoje, Europos Sąjungoje ir pasaulyje gerokai paveikė biudžeto pajamas – 2009 m. tebuvo surinkta 32 627 mln. litų, arba 15,78 proc. mažiau nei prieš tai buvusiu laikotarpiu.

2012 metais Lietuvos biudžeto pajamos beveik pasiekė prieškrizinį lygį. Tam turėjo įtakos valstybės ir Europos Sąjungos formuojama fiskalinė politika. 2012 m. į valstybės biudžetą buvo surinkta 37 214 mln.lt ir sudarė 96,06 proc. 2008 m. lygio.

Pagrindinę valstybės pajamų dalį sudaro mokesčiai. Analizuojant 10 metų laikotarpį matome, kad mokestinė dalis pajamose sudaro 61 ir 46 proc. Daugiausiai mokestinių pajamų surinkta 2008 m. – 23 185 mln. litų, arba 59,85 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Vertinant paskesnius laikotarpius (krizę ir pokrizinį laikotarpį), mokestinės pajamos palaipsniui didėja, tačiau, pavertus procentine išraiška, biudžeto pajamose jos sudaro mažiau nei 50 proc.

Analizuojant PVM pajamas matosi, kad mokesčio dalis nacionalinio biudžeto pajamų dalyje proporcingai augo iki 2008 m., kur pasiekė savo piką – surinkta 8770 mln lt. pajamų, kas sudarė 22,64 proc. visų biudžeto pajamų. Didžiausia dalis, t. y. 23,19 proc. visų biudžeto pajamų buvo surinkta 2007 m. Krizės laikotarpiu sumažėjęs vartojimas padarė įtakos ir pajamų iš PVM surinkimui – 2009 m. buvo surinkta tik 6612 mln. Lt pajamų, kas sudarė 20,27 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų.

Valstybė, norėdama užtikrinti didesnes biudžeto pajamas, padidino PVM tarifą, kuris iki 2009 m. buvo 18 proc., iki 2009 m. rugsėjo mėnesio sudarė 19 proc., o nuo 2009 m. rugsėjo mėn. – 21 proc. Taip pat buvo panaikintos tam tikros PVM lengvatos – 5 proc. tarifas panaikintas paukštienai, šviežiai mėsai, keleivių vežimo paslaugoms, apgyvendinimo paslaugoms ir pan.

Yra nuomonių, kad PVM tarifą reikėjo didinti 2006 metais, taip būtų surinkta daugiau pajamų biudžete ir sumažintas vartojimo burbulas.

Analizuojamu laikotarpiu matome, kad PVM pajamos biudžete santykinai proporcingai didėjo. Stebimas didelis pokytis 2009 metų duomenyse, kai valstybė buvo kamuojama krizės. Vertinant tolimesnių laikotarpių duomenis matomas palaipsninis ekonomikos atsigavimas, kas nulėmė didesnes biudžeto pajamas iš mokesčių ir išskirtinai pridėtinės vertės mokesčio.

Estijos biudžeto pajamos matomos 6 lentelėje.

6 lentelė. Estijos biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. EUR

Rodiklis/ Laikotarpis	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Pajamos, iš viso	2.318	2.640	2.985	3.524	4.336	5.240	5.423	5.476	5.610	5.889	6.427
Iš jų mokesčiai	2.040	2.294	2.509	2.933	3.528	4.328	4.497	4.076	4.046	4.342	4.775
Iš jų PVM	650	715	723	938	1.192	1.425	1.313	1.202	1.248	1.343	1.493
Mokesčių dalis pajamose, proc.	88,01	86,89	84,05	83,23	81,37	82,60	82,92	74,43	72,12	73,73	74,30
PVM dalis pajamose, proc.	28,04	27,08	24,22	26,62	27,49	27,19	24,21	21,95	22,25	22,81	23,23

Šaltinis: adaptuotas pagal Estijos statistikos departamentą, 2013

Iš lentelės duomenų matome, kad mokesčiai sudaro didžiąją daugumą nacionalinio biudžeto pajamų, kurios pastoviai didėja. Ryškesnis pajamų sumažėjimas matomas tik 2009 ir 2010 metais. Mokesčių dalis pajamose siekia 70–98 proc., o PVM dalis nacionalinio biudžeto pajamose siekia virš 22 proc.

Estijos ekonomikos ypatybė – ženkli priklausomybė nuo užsienio paklausos (eksporto dalis siekia daugiau nei 90 proc. BVP, o gamybos sektoriaus įmonių eksportas sudaro daugiau nei 70 proc. jų pardavimų). Spartų BVP augimą po krizės (2011 m.) lėmė sparti eksporto plėtra. Tačiau, nusilpus pagrindinių eksporto partnerių ekonomikai, 2012 m. BVP augimas ženkliai krito (prognozuojama kad 2013 m. augimas pasiekė vos 1,3 proc.), kas daro didelę įtaką atitinkamą pajamų surinkimui.

Lyginant su Lietuva, mokestinė dalis Estijos pajamose vidutiniškai viršijama 30 proc., o PVM dalis yra panaši.

Latvijos nacionalinio biudžeto surinkimo duomenys atsispindi 7 Lentelėje.

7 lentelė. Latvijos biudžeto įplaukos 2002–2012 m., mln. EUR

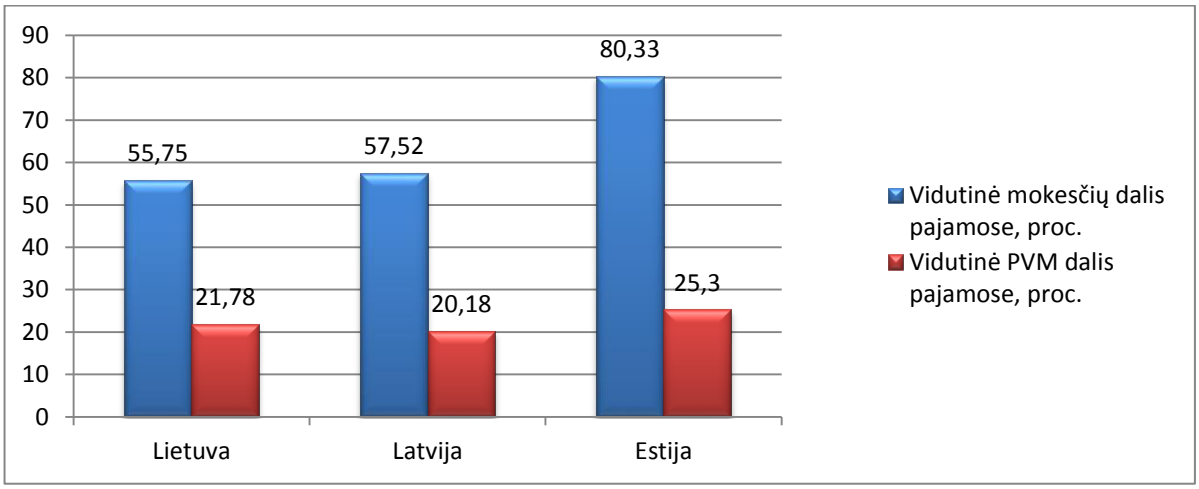
Rodiklis/ Laikotarpis	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Pajamos, iš viso	2.735	3.017	3.682	4.537	5.988	7.450	7.976	6.321	6.421	7.084	7.752
Iš jų mokesčiai	1.641	1.836	2.118	2.615	3.386	4.487	4.723	3.498	3.479	3.922	4.328
Iš jų PVM	546	565	738	1002	1361	1727	1538	1114	1202	1374	1570
Mokesčių dalis pajamose,proc.	60,00	60,86	57,52	57,64	56,55	60,23	59,22	55,34	54,18	55,36	55,83
PVM dalis pajamose, proc.	19,96	18,73	20,04	22,09	22,73	23,18	19,28	17,62	18,72	19,40	20,25

Šaltinis: adaptuotas pagal Latvijos statistikos departamentą, 2013

Iš lentelės duomenų matome, kad bendros nacionalinio biudžeto pajamos pastoviai augo iki 2009 metų. 2010 m. į biudžetą surinkta 1655 mln. eurų mažiau nei pasiekus piką. Mokestinės pajamos biudžeto pajamose sudaro vidutiniškai 57,52 proc., PVM dalis mokestinėse pajamose vidutiniškai sudaro 24 proc.

Pagrindiniai veiksniai, lemiantys biudžeto pajamų surinkimą – Latvija pirmauja pagal augimo tempus iš visų Europos Sąjungos šalių, tačiau šalyje vis dar laikosi aukštas nedarbo lygis.

Mokesčių ir PVM indėlis į nacionalinį biudžetą, pavaizduotas 18 paveiksle.



18 pav. **2002–2012 m. vidutinis mokestinių pajamų ir PVM pajamų pasiskirstymas Baltijos valstybėse proc.**

Paveiksle matome, kad Lietuvos ir Latvijos nacionalinis biudžetai surenka per 55 proc. mokestinių pajamų, analogiškai ir PVM 21 proc. ir 20 proc. 2002–2012 m. Estijos biudžeto pagrindinės mokestinės pajamos – vidutiniškai 80,33 proc., tačiau PVM pajamų dalis bendrame biudžete panaši į Lietuvos (25,3 proc.).

3.2.2. PVM kitimo tendencijos Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje 2002–2012 m.

Analizuojant ir bandant geriau suprasti PVM pajamų kitimą, skaičiuojamos dinamikos eilutės – vieno kokio nors požymio reikšmių seka, sudaryta iš to požymio reikšmių, gautų vienas po kito einančiais laiko momentais/periodais. Rodiklis leidžia tirti vystymosi dėsningumus, intensyvumą, palengvina analizę.

Vertinant PVM pajamų LR biudžete kitimą, 8 lentelė, matome, kad lyginamuoju laikotarpiu PVM pajamų surinkta 123 proc. daugiau nei 2002 metais, arba 4734 mln. Lt. Daugiausiai PVM pajamų fiksuojama nuo 2005 iki 2007 m., kurios vidutiniškai augo po 2,5 proc.

8 lentelė. PVM pajamų LR biudžete kitimas 2002–2012 m.

Stebinys	PVM pajamos mln. Lt	Absoliutus pokytis		Kitimo tempai		Kitimo tempo tempai	
		mln. Lt		proc.		proc.	
	y	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis
2002	3.843			100	100		
2003	3.836	-7	-7	99,82	99,82	-0,18	-0,18
2004	4.006	163	170	104,24	104,43	4,24	4,61
2005	5.033	1.190	1.027	130,97	125,64	30,97	21,20
2006	6.196	2.353	1.163	161,23	123,11	61,23	-2,53
2007	7.894	4.051	1.698	205,41	127,40	105,41	4,30
2008	8.770	4.927	876	228,21	111,10	128,21	-16,31
2009	6.612	2.769	-2.158	172,05	75,39	72,05	-35,70
2010	7.404	3.561	792	192,66	111,98	92,66	36,58
2011	8.320	4.477	916	216,50	112,37	116,50	0,39
2012	8.577	4.734	257	223,19	103,09	123,19	-9,28

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

Pradžią tam padarė pasikeitusi PVM mokėjimo tvarka – nuo 2004 gegužės 1 d. įsigaliojo nauja LR PVM įstatymo redakcija. Pagal ją, įsivežant prekes iš iš kitų ES šalių narių nebereikia mokėti importo PVM, tačiau įsigyjant prekes iš kitų ES narių Lietuvos PVM mokėtojas turi pats apskaičiuoti ir sumokėti PVM jau šalies viduje tuo atveju, jei atskaita negalima. Tai leido verslui sutaupyti apyvartines lėšas, tačiau pakeitė valstybės pinigų srautų būklę. Taigi iš esmės buvo pakeistas PVM pajamų perskirstymas. Pakitusios ir kitos nuostatos – tokios kaip lizingo sandorių apmokestinimo tvarka, atsiradęs lengvatinis tarifas tam padarė irgi nemažą įtaką. Lėmė ir išoriniai veiksniai – kylančios gamintojų gaminamos produkcijos bei vartotojų kainos, auganti nekilnojamojo turto paklausa, gamybos bei paslaugų renovavimas pagal ES standartus ir pan. Iš duomenų matosi dideli PVM surenkamų pajamų svyravimai – vis įsibėgėjantis augimas iki 2008 m., staigus sumažėjimas, kurio nesustabdė net tarifų padidinimas, ir pajamų augimas.

Galima teigti, kad pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos PVM pajamų surikimui – sumažėjęs vartojimas (2009 m. užfiksuotas 12,1 proc. mažesnis vartojimas, lyginant su 2008m.), prasidėjusi defliacija (1,7 proc., užfiksuota lyginant 2009 m. gruodį ir 2010 m. sausį), padidintas PVM tarifas, panaikintos tam tikros PVM lengvatos.

Analizuojant Latvijos PVM pajamų surinkimą 2002–2012 laikotarpiu iš PVM surenkamos pajamos išaugo 183 proc., arba 704 mln. EUR.

9 lentelė. PVM pajamų Latvijos biudžete kitimas 2002–2013 m.

Stebinys	PVM pajamos mln. EUR	Absoliutus pokytis		Kitimo tempai		Kitimo tempo tempai	
		mln. EUR		proc.		proc.	
	y	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis
2002	384			100	100		
2003	461	77	77	120,05	120,05	20,05	20,05
2004	513	129	52	133,59	111,28	33,59	-8,77
2005	692	308	179	180,21	134,89	80,21	23,61
2006	939	555	247	244,53	135,69	144,53	0,80
2007	1.189	805	250	309,64	126,62	209,64	-9,07
2008	1.056	672	-133	275,00	88,81	175,00	-37,81
2009	767	383	-289	199,74	72,63	99,74	-16,18
2010	835	451	68	217,45	108,87	117,45	36,23
2011	955	571	120	248,70	114,37	148,70	5,51
2012	1.088	704	133	283,33	113,93	183,33	-0,44

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

PVM pajamos pastoviai didėjo iki 2007 m., kai buvo surinktas rekordinis pajamų kiekis 1189 mln. EUR., kas siekė 209,64 proc. 2002 m. pajamų. 2009 m. į biudžetą surinkta 189 proc., arba 383 mln. EUR mažiau nei lyginant su 2008 m.

Pagrindinės priežastys, lėmusios vis didėjančias PVM pajamas iki 2007 m. – didelis ekonomikos augimas. Pagrindinai sektoriai (2006 m. duomenimis): didmeninė ir mažmeninė prekyba, statyba – 17 proc., gamyba – 8,8 proc., mažėjantis nedarbas bei didėjantis darbo užmokestis, didėjanti infliacija bei mažėjantis eksportas. 2012 m. Latvija beveik pasiekė prieškrizinį laikotarpį ir į biudžetą surinko 1 088 mln. EUR.

Analizuojant Estijos PVM surinkimą, 10 lentelė, matomos panašios tendencijos, surenkamų pajamų didėjimas iki 2007 m., krizė ir palaipsninis atsigavimas paskesniais periodais.

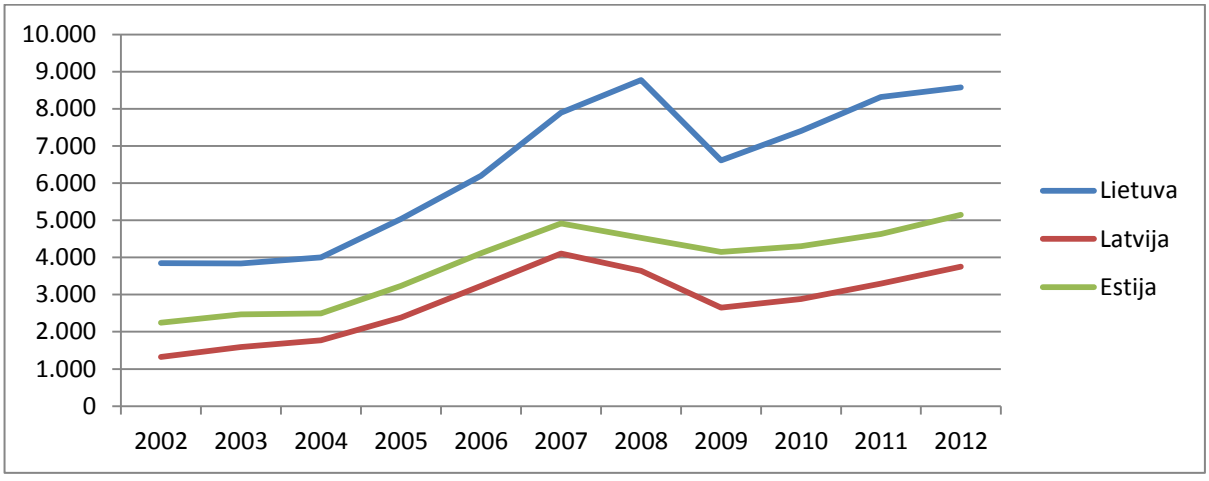
10 lentelė. PVM pajamų Estijos biudžete kitimas 2002–2013 m.

Stebinys	PVM pajamos mln. EUR	Absoliutus pokytis mln. EUR		Kitimo tempai proc.		Kitimo tempo tempai proc.	
	y	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis	Bazinis	Grandininis
2002	650			100	100		
2003	715	65	65	110,00	110,00	10,00	10,00
2004	723	73	8	111,23	101,12	11,23	-8,88
2005	938	288	215	144,31	129,74	44,31	28,62
2006	1.192	542	254	183,38	127,08	83,38	-2,66
2007	1.425	775	233	219,23	119,55	119,23	-7,53
2008	1.313	663	-112	202,00	92,14	102,00	-27,41
2009	1.202	552	-111	184,92	91,55	84,92	-0,59
2010	1.248	598	46	192,00	103,83	92,00	12,28
2011	1.343	693	95	206,62	107,61	106,62	3,79
2012	1.493	843	150	229,69	111,17	129,69	3,56

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

2012 m. į Estijos biudžetą buvo surinkta 129,69 proc. PVM pajamų daugiau nei 2002 m. PVM pajamos pastoviai didėjo iki 2009 m., prasidėjusi krizė sumažino pajamų surinkimą 27,41 proc., lyginant su paėjusiais metais. Pagrindinės to priežastys – euro įvedimas bei valstybės vykdoma monetarinė politika.

Apibendrinant gautus duomenis, matomas panašus kitimas. Trijų Baltijos valstybių ekonomikos pamažu tampa vis labiau priklausomos viena nuo kitos ir panašios. Kas reiškia, kad galimi pokyčiai vienoje valstybėje narėje greitai atsiliepia kitose šalyse. Vis didesnė priklausomybė sudaro stiprų kainų ir sąnaudų konkurencijos pagrindą, kuris padeda išlyginti bei perskirstyti kainų skirtumus kaimyninėse šalyse. Kas ir matoma 19 paveiksle.

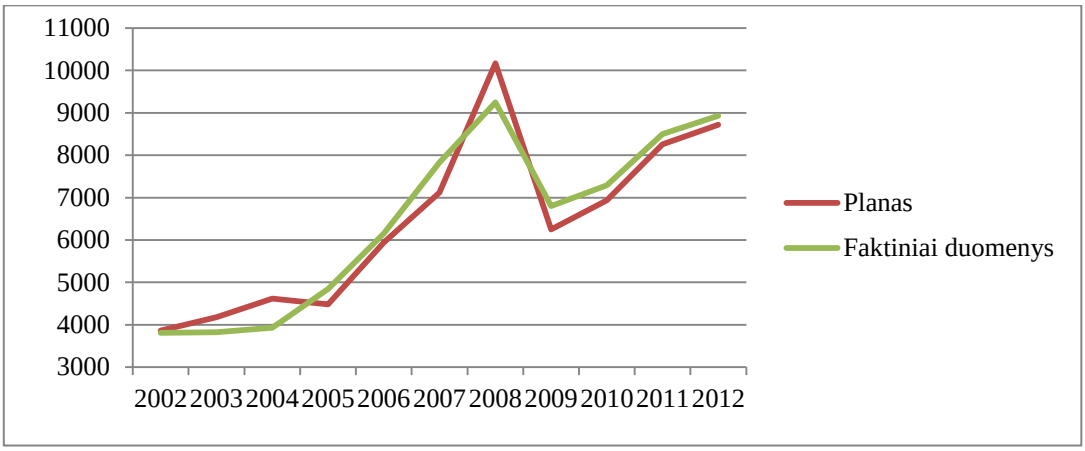


Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

19 pav. **Baltijos šalių PVM pajamų kitimas 2002–2012 m.**

3.2.3. PVM surinkimo LR nacionaliniame biudžete efektyvumo analizė

Analizuojant PVM surinkimą į biudžetą, duomenys paimti iš LR finansų ministerijos tinklalapio. X paveiksle matomas Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto PVM pajamų faktinis surinkimas, lyginant su planiniu.



Šaltinis: adaptuotas pagal Finansų ministerijos duomenis, 2013

20 pav. **2002–2012 m. LR nacionalinio biudžeto PVM pajamų faktinis surinkimas, lyginant su planiniu, mln. Lt.**

Paveiksle matomas pastovus PVM pajamų surinkimo didėjimas iki 2008 m., kada visa ES, įskaitant ir LT, susidūrė su ekonomine krize. Nuo 2010 stebimas palaipsninis pajamų didėjimas, kas rodo lėtą ekonomikos atsigavimą. Analizuojant duomenis matome, kad PVM surinkimo planas ir faktas yra labai arti vienas kito, tačiau, atlikus duomenų analizę, galima teigti, kad LR jau keleri metai iš eilės pervertina PVM pajamų surinkimą.

2002 m. į nacionalinį biudžetą surinkta 3864 mln. Lt., planas įvykdytas 101,43 proc. 2003 m. surinkta 319 mln. lt daugiau nei praėjusiais metais, tačiau biudžetas įvykdytas tik 91 proc. Pagrindinė to priežastis – pakeista PVM grąžinimo mokesčių mokėtojams strategija: sudaryti patikimų ir nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašai, kuriems pradėtas skirti didesnis dėmesys.

2002–2012 metų PVM surinkimo įgyvendinimo duomenys pateikti 11 Lentelėje.

11 lentelė. Lietuvos PVM surinkimo į biudžetą duomenys 2002 -2012 m.

Metai	Planas	Faktiniai duomenys	Skirtumas	Plano vykdymas
2002	3863,99	3809,68	54,31	101,43
2003	4183,59	3822,99	360,6	109,43
2004	4618,81	3930,11	688,7	117,52
2005	4484,93	4841,73	-356,8	92,63
2006	5941,11	6152,21	-211,1	96,57

11 lentelės tęsinys kitame puslapyje

11 lentelės tęsinys

Metai	Planas	Faktiniai duomenys	Skirtumas	Plano vykdymas
2007	7120,39	7824,18	-703,79	91,00
2008	10164,11	9242,53	921,58	109,97
2009	6251,69	6798,80	-547,11	91,95
2010	6934,92	7294,03	-359,11	95,08
2011	8259,20	8502,50	-243,3	97,14
2012	8717,51	8929,21	-211,7	97,63

Šaltinis: adaptuotas pagal Finansų ministerijos duomenis, 2013

2004 m. į biudžetą surinkta 4618 mln. litų, biudžetas įvykdytas 109,43 proc. Pagrindinė to priežastis – po įstojimo į ES pasikeitusi PVM mokėjimo tvarka (panaikintas egzistavęs importo PVM, kurį įmonės privalėjo sumokėti iš anksto įsivežant prekes į Lietuvą). Nauja sistema deklaruoja, kad, įsigijus prekes iš ES valstybių narių, PVM sumokamas tik šias prekes realizavus. Pakeitimas labiausiai lėmė 2004 m. gruodžio mėn. PVM pajamas, nes per kalėdinę prekybą surinktas PVM į biudžetą pateko tik kitų metų sausio mėnesį (taip buvo visada, čia labiau įtakos turėjo PVM srautų pokytis dėl iš ES atsivežamų prekių, nelikus PVM). Todėl 2005 m. PVM buvo surinkta 4485,93 mln. litų ir planas įvykdytas 96,57 proc. Įstojus į ES, 2004 metais, iš esmės buvo pakeistas PVM pajamų perskirstymas. Pakitusios ir kitos nuostatos – tokios kaip lizingo sandorių apmokestinimo tvarka (paankstintas PVM skaičiavimo momentas, atsiradęs lengvatinis tarifas bei nustatyta PVM dengimo iš valstybės biudžeto tvarka tam padarė irgi nemažą įtaką. Lėmė ir išoriniai veiksniai – kylančios gamintojų gaminamos produkcijos bei vartotojų kainos, auganti nekilnojamojo turto paklausa, gamybos bei paslaugų renovavimas pagal ES standartus ir pan.

2006 m. į nacionalinį biudžetą surinkta 5941,11 mln. Lt pajamų, tačiau planas įvykdytas 92,63 proc. PVM pajamų surinkimui įtaką darę veiksniai – išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos, padidėjusios prekių ir paslaugų kainos, išaugęs PVM mokėtojų skaičius, teigiamas prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytis. Ženkliausiai pardavimų apimtys per 2006 metus augo didmeninės ir mažmeninės prekybos, apdirbamosios pramonės bei statybos sektoriuose.

2007 m. PVM pajamų surinkta 7120 mln. Lt., t. y. planas įvykdytas 91 proc. Pagrindiniai veiksniai, teigiamai veikę VMI administruojamų PVM pajamų surinkimą – išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos, padidėjusios prekių ir paslaugų kainos, išaugęs PVM mokėtojų skaičius (PVM registre 2008-01-01 buvo įregistruoti 63 598 PVM mokėtojai, o per 2007 metus PVM mokėtojų skaičius padidėjo 10,65 proc.).

2008 m. PVM surinkta 10 164 mln. Lt., planas įvykdytas 108,97 proc. Palyginus su 2007 m. duomenimis, ataskaitiniais metais surinktos 18,6 proc. didesnės PVM pajamos. Augimą, lyginant 2008 ir 2007 m. duomenis, sąlygojo padidėjusios namų ūkių vartojimo išlaidos, išaugusios prekių bei paslaugų kainos, taip pat teigiamas prekių (paslaugų) pardavimo apimčių pokytis.

Pagrindinės priežastys, dariusios įtaką PVM pajamų surinkimo plano neįvykdymui – lėtėjantys vartojimo augimo tempai, taip pat lėtėjantis pagrindinių ekonominių sektorių pardavimo pajamų augimas. Pagrindiniai veiksniai, teigiamai veikę VMI administruojamų PVM pajamų surinkimą lyginant su 2007 metais – išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos dėl padidėjusių prekių ir paslaugų kainų ir išaugęs PVM mokėtojų skaičius. PVM mokėtojų registre (2009-01-01 d.) buvo įregistruota 68 446 PVM mokėtojai, ir tai yra 7,8 proc. daugiau nei 2008 m. sausio 1 d., taip pat teigiamas prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytis. Ženkliausiai pardavimų apimtys per 2008 m. augo didmeninės ir mažmeninės prekybos, variklinių transporto priemonių ir motociklų remonto, apdirbamosios gamybos bei profesinės, mokslinės ir techninės veiklos sektoriuose.

2009 m. į biudžetą surinkta 6251 mln. Lt PVM pajamų, planas įvykdytas 91,95 proc. Pagrindinė to priežastis – ekonominė krizė, ir net PVM tarifų didinimas atitinkamai 18 proc., 19 proc., 21 proc. nesugebėjo išgelbėti situacijos ir surinkti planuotų pajamų.

2010 m. PVM pajamų surinkta 6934 mln. lt, planas įvykdytas 95,08 proc. Rodikliai, lemiantys PVM pajamų dydį, 2010 m. lyginant su 2009 m., tebeturėjo neigiamas tendencijas. Pagal 2009 m. gruodžio mėn.–2010 m. sausio mėn. ir to paties ankstesnių metų laikotarpio PVM deklaracijų duomenis, prekių ir paslaugų pardavimų apimtys ataskaitiniais metais mažesnės 6 011 470 tūkst. litų (15,7 proc.). Statistikos departamento duomenimis 2009 m. gruodžio mėn. mažmeninės prekybos įmonių apyvarta palyginamosiomis kainomis buvo 23,6 proc. mažesnė nei 2008 m. gruodžio mėn., 2010 m. sausio mėn. palyginus su 2009 m. tuo pačiu laikotarpiu sumažėjo 14,0 proc.; maitinimo ir gėrimų teikimo veiklos apimtys lyginamuoju laikotarpiu krito atitinkamai 21,5 proc. ir 22,1 proc. Lietuvos rinkoje parduodamos pramonės produkcijos kainos 2009 m. gruodžio mėn.–2010 m. sausio mėn. buvo 5,6 proc. mažesnės nei atitinkamu ankstesnių metų laikotarpiu (statybų sąnaudų kainų indeksai krito 12,6 proc.).

Atkreiptinas dėmesys, kad 2010 m. sausio–vasario mėnesiais didesnį nei planuota ir didesnį nei praėjusių metų atitinkamu laikotarpiu PVM pajamų surinkimą iš esmės nulėmė 152 642 tūkst. litų (45,1 proc.) sumažėję PVM grąžinimai bei įskaitymai kitų mokesčių prievolėms padengti. Taip pat įtakos turėjo 2 proc. punktais padidintas standartinis PVM tarifas ir dalinai panaikintos/apribotos PVM lengvatų taikymo sritys.

2011 m. PVM surinkta 8259 mln. litų, planas įvykdytas 97,14 proc. Pajamų augimui įtakos turėjo prekybos ir paslaugu teikimo veiklos augimas. Reikšmingą įtaką turėjo ir užsienio prekyba – eksportas.

2012 m. PVM surinkta 8717 mln. Lt., planas įvykdytas 97,63 proc. Pagrindinę įtaką daro pamažu atsigaunanti ekonomika, didėjantys atlyginimai bei didesnės namų ūkių išlaidos.

3.2.4. PVM reikšmė mokestinėje pajamų struktūroje

PVM charakteristika konkrečioje valstybėje gali būti / yra skirtinga. Skirtingi tarifai, išimtys, lengvatos, ribos ir pan. Tačiau, vienas požymis išlieka pastovus – PVM pajamos svariausios nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose.

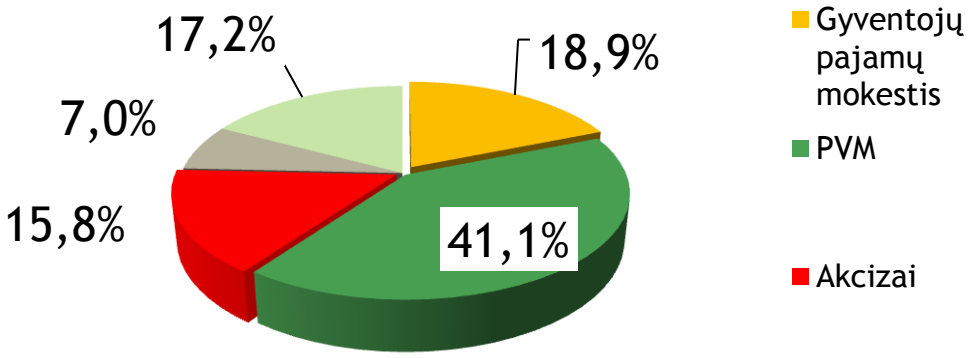
12 lentelė. LR biudžeto pajamų struktūra 2002–2012 m., proc.

Rodiklis/metai	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Vidurkis
Mokestinės pajamos	85,8	85,4	85,4	87,0	88,5	89,3	91,5	89,9	87,4	87,9	88,9	88,42
GPM	24,3	23,8	24,6	24,7	23,6	22,5	21,6	20,7	19,4	18,3	18,9	21,58
Pelno mokestis	2,9	7,0	9,4	10,4	11,2	10,1	12,3	9,3	5,3	6,1	7	9,01
PVM	36,4	34,1	31,7	33,5	35,8	38,6	39,2	37,2	40,7	40,7	41,1	37,61
Akcizai	15,2	15,7	15,0	14,1	13,8	13,8	14,2	17,8	16,9	15,3	15,8	15,23
Kitos mokestinės pajamos	3,8	3,4	6,7	4,8	4,8	5,4	3,7	3,2	3,4	3,5	3,7	4,35
Nemokestinės pajamos	14,2	14,6	14,6	13,0	11,5	10,7	8,5	10,1	12,6	12,2	11,1	11,58

Šaltinis: adaptuotas pagal Finansų ministerijos ir statistikos departamento duomenis, 2013

Analizuojant duomenis matome, kad PVM pajamų surenkamas vis didesnis procentas. Vidutiniškai PVM surenkama 37,61 proc., ir tuo vos ne dvigubai lenkiant gyventojų pajamų mokestį, kuris vidutiniškai sudaro 21,58 proc. visų mokestinių pajamų. Žiūrint istoriškai, 2012 metais į biudžetą buvo surinktas didžiausias procentas PVM pajamų, mokestinėse pajamose – 41,1 proc. Daugiausiai tam įtakos turėjo padidintas vyriausybės dėmesys mokesčių plano neįvykdymui bei išskirtinis dėmesys nacionalinio biudžeto deficito mažinimui.

21 paveiksle pavaizduotos mokestinių pajamų surinkimas, išreikštas procentais.



21 pav. **Mokestinės pajamos į nacionalinį biudžetą 2012 m.**

Daugiausiai pajamų buvo surinkat iš PVM – 41,1 proc., 18,9 proc. sudarė gyventojų pajamų mokestis, akcizai – 15,8 proc. o tai jau didžioji dauguma nacionalinio biudžeto pajamų – 75,8 proc.

Didžiausios įtakos PVM augimui turėjo mažmeninės prekybos ir maitinimo paslaugų teikimo veiklos augimas. Pagrindinis veiksnys, lėmęs GPM surinkimo kitimą – darbo užmokesčio augimas, kuris, lyginant su 2011 m., didėjo 57 litais, ir gal naujų darbo vietų sukūrimas, kuris buvo 1,5 proc. didesnis nei 2011 m. Akcizų didesnių pajamų nei planuota surinkimui įtakos turėjo apskaitos laikotarpio pasislinkimas per vieną darbo dieną (2011 12 31 buvo nedarbo diena).

3.2.5. PVM pajamų surinkimo priklausomybė nuo skirtingų faktorių

Netiesioginių mokesčių pajamos, o ypač PVM, sudaro didelę dalį valstybių nacionalinio biudžeto, todėl yra svarbu suprasti ir išanalizuoti, kokie veiksniai tiesiogiai lemia pajamų surinkimą.

Pagrindiniai faktoriai, lėmę PVM surinkimą į biudžetą 2002–2012 metais buvo įstatyminių aktų bei tarifų pakeitimai, ribos, lengvatų kitimai, infliacijos lygis, krizė, ekonomikos augimas ir pan.

Reiškinių tarpusavio ryšių tyrimas – svarbi empirinių tyrimų dalis. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis, todėl jis yra veikiamas su juo susijusių rodiklių.

Darbe bus apsiribojama keliais rodikliais, siekiant įrodyti PVM surenkamų pajamų kitimo priklausomybę. Tyrime bandoma atskleisti Lietuvos surenkamų pajamų sąryšį su PVM mokėtojų skaičiumi, pardavimo apimtimis, galutinio vartojimo išlaidomis, kainų lygiu, bei PVM tarifu.

Analogiškai duomenys bus palyginami su kaimyninėmis šalimis, analizuojant galutinio vartojimo išlaidas, kainų lygį bei PVM tarifą.

PVM pajamas pirmiausiai reikia palyginti ir patvirtinti ryšį su bendruoju vidaus produktu, kuris yra skaičiuojamas trimis metodais – gamybos, išlaidų ir pajamų. Skaičiuojant pastaruoju metodu, PVM jau įeina į skaičiavimą, kas sąlygoja PVM ir BVP tiesioginę priklausomybę.

13 lentelė. Lietuvos, Latvijos, Estijos BVP rodiklis ir PVM pajamos 2002–2012 m.

Metai/rodiklis/ Geografija	Lietuva		Latvija		Estija	
	PVM pajamos	BVP	PVM pajamos	BVP	PVM pajamos	BVP
2002	3.843	14577,8	546,3	9873,1	2418	7428,2
2003	3.836	16688	656,1	10567	2690	8380,2
2004	4.006	17797,7	737,7	10820	2968	9271,9
2005	5.033	19666,2	1001,7	12281	3437	10542,8
2006	6.196	22606,5	1360,7	14348	4123	12310,8
2007	7.894	26465,6	1726,7	15578	5066	14394
2008	8.770	29575,8	1537,8	20443,8	5192	15402,3
2009	6.612	27601,7	1113,8	18838,5	4959	13,946,2

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

13 lentelės tęsinys

Metai/rodiklis/ Geografija	Lietuva		Latvija		Estija	
	PVM pajamos	BVP	PVM pajamos	BVP	PVM pajamos	BVP
2010	7.404	27080	1202,3	18279,3	4908	14328
2011	8.320	29385,8	1734,3	18996,1	5261	15744,7
2012	8.577	32091,3	1570,2	21227,3	5687	16855,2
Koreliacija	0,97		0,80		1,00	
Dispersija	94.887.863		59.788.907		22.352.162	
Standartinis nuokrypis	9741,04		7732,33		4727,81	
Determinacijos koeficientas	0,94		0,64		0,99	

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

Analizuojant gautus rezultatus matome, kad tarp BVP ir PVM pajamų koreliacija yra labai stipri (koeficientas tarp 1 ir 0,7): Estija – 1, Lietuva - 0,97, Latvija 0,8, ko ir buvo galima tikėtis, nes BVP skaičiuojamas 3 būdais. Skaičiuojant vienu iš jų, įskaičiuojami mokesčiai, tarp jų ir PVM. Visais atvejais gaunamas tas pats rodiklis, kas logine prasme parodo, kad yra tiesinis ryšys, kuris dar kartą įrodomas pasinaudojus koreliacijos koeficientu.

Determinacijos koeficientas parodo, kad PVM surinkimas Lietuvoje nuo BVP priklauso 94 proc., Latvijoje – 64 proc. Estijoje – 99 proc.

Tolesniam palyginimui ir skaičiavimams duomenys imami iš 14 lentelės.

14 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai

Lietuva						
Metai	PVM pajamos, mln. EUR	PVM mokėtojai	Pardavimų apimtys, mln. EUR	Galutinio vartojimo išlaidos, mln. EUR	kainų lygis, proc.	PVM tarifas, proc.
2002	3.843	35.785	99.297	9.867	0,3	18
2003	3.836	36.874	107.099	10.769	-1,3	18
2004	4.006	42.857	130.192	11.953	2,9	18
2005	5.033	53.189	153.445	13.630	3	18
2006	6.196	57.609	190.451	15.549	4,5	18
2007	7.894	63.598	235.878	18.281	8,1	18
2008	8.770	68.446	280.971	20.826	10,9	18
2009	6.612	68.557	193.376	18.988	1,3	19
2010	7.404	72.976	176.590	19.002	1,2	21

14 lentelės tęsinys kitame puslapyje

14 lentelės tęsinys

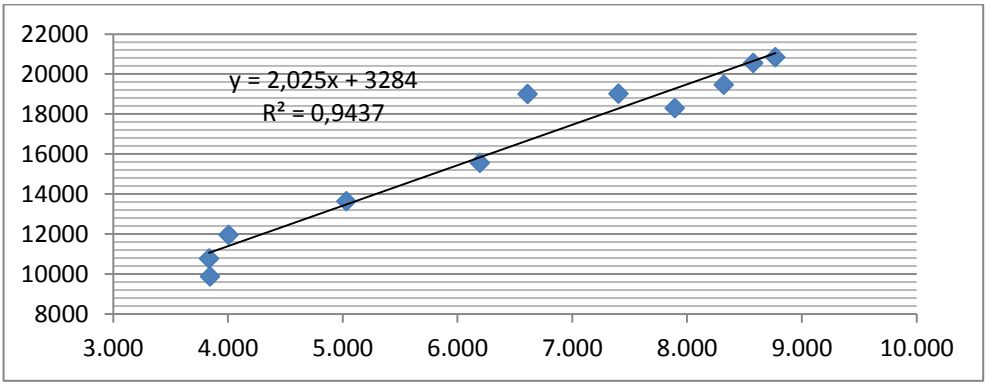
Lietuva						
Metai	PVM pajamos, mln. EUR	PVM mokėtojai	Pardavimų apimtys, mln. EUR	Galutinio vartojimo išlaidos, mln. EUR	kainų lygis, proc.	PVM tarifas, proc.
2011	8.320	83.458	182.346	19.448	1,1	21
2012	8.577	91.758	204.856	20.551	1,2	21
Koreliacija		0,92	0,88	0,97	0,49	0,58
Dispersija		908.437.040	8.662.450.878	33.517.483	11.987.771	11.936.936
Standartinis nuokrypis		30140,29	93072,29	5789,43	3462,34	3454,99
Determinacijos koeficientas		0,83	0,77	0,94	0,24	0,33

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostatą, Statistikos departamentą ir Finansų ministerijos duomenis,2013

Stipriausiai PVM pajamos yra sąlygojamos galutinių vartojimo išlaidų šalyje, paskaičiuota koreliacija – 0,97, bei PVM mokėtojų skaičius. Priklausomybė egzistuoja ir tarp kainų indekso bei PVM tarifo, tačiau labai silpna.

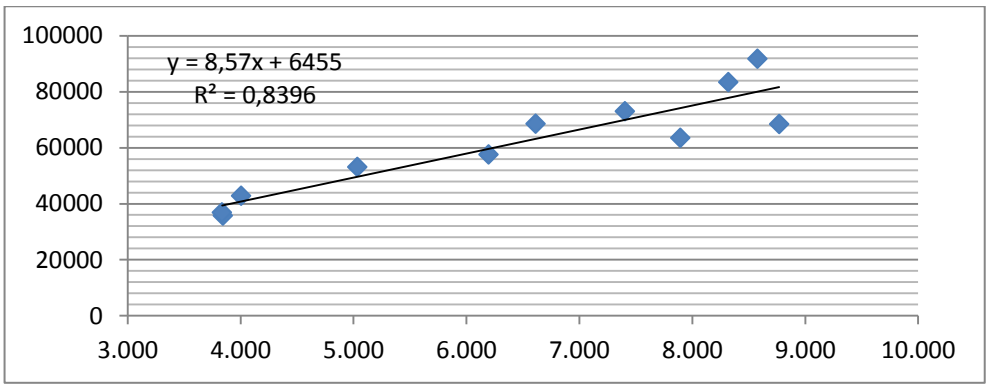
Koreliacijos indeksas – yra visur teigiamas, tai parodo egzistuojantį tiesioginį ryšį.

Paskaičiuotas determinaciojos koeficientas parodo, kad PVM surinkimas yra sąlygojamas vartojimo išlaidų – 94 proc. Ryšys yra teigiamas, todėl galima teigti, kad kuo daugiau suvartojama šalyje, tuo daugiau yra surenkama į biudžetą. Grafiškai ryšys atrodytų taip.



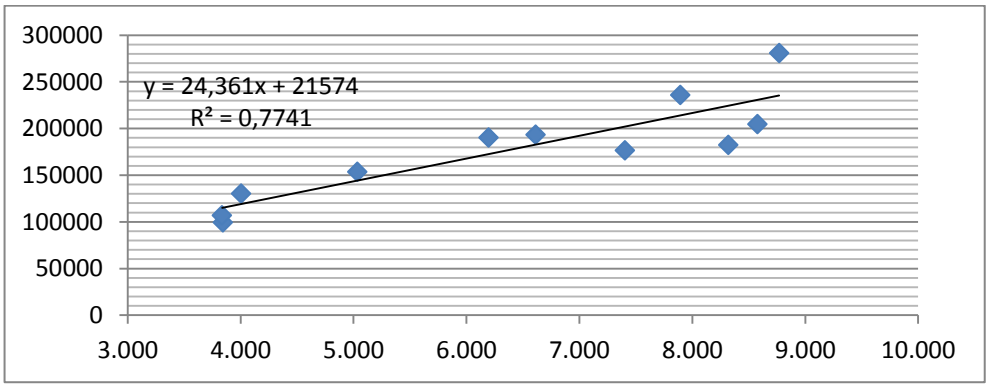
22 pav. **PVM pajamų ir vartojimo išlaidų prikausomybė Lietuvoje**

Antras pagal stiprumą ryšys yra tarp PVM mokėtojų, koreliacija parodo esantį labai stiprų ryšį r = 0,92, o apskaičiuotas determinacijos koeficientas, parodo, kad PVM mokėtojų skaičius lemia bendrą PVM pajamų surinkimą į biudžetą – 83 proc. Grafiškai ryšys atrodytų taip.



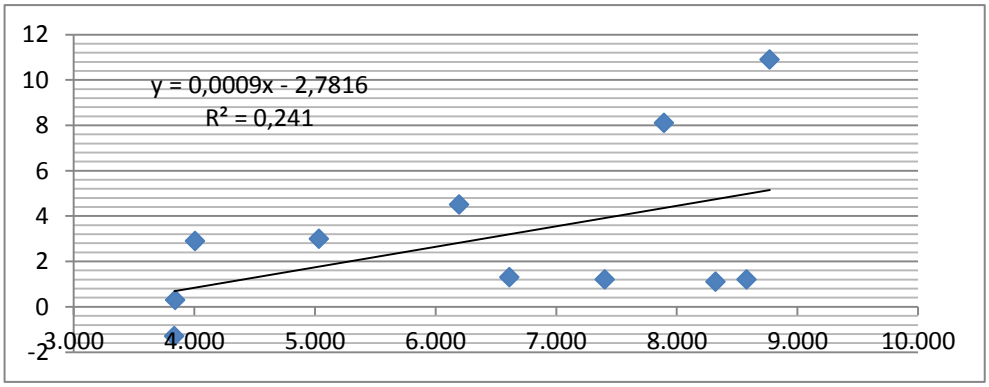
23 pav. **PVM pajamų ir PVM mokėtojų skaičiaus prikausomybė Lietuvoje**

Pagal gautus duomenis galime daryti išvadą, kad PVM surinkimas yra sąlygojamas pardavimo pajamų. Egzistuoja stiprus tiesinis ryšys, o apskaičiuotas determinacijos koeficientas parodo, kad įtaka gali būti prilyginama 77 proc. Grafinė ryšio išraiška, atrodytų taip.



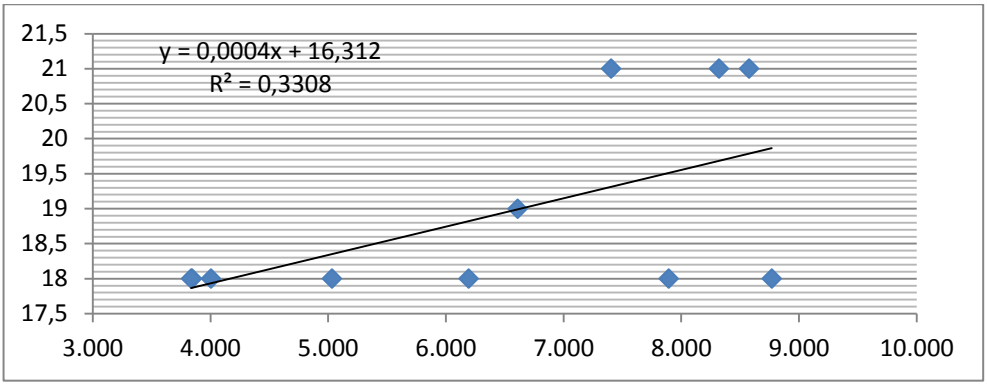
24 pav. **PVM pajamų ir pardavimo pajamų prikausomybė Lietuvoje**

Kainų lygis tiesiogiai korealiuoja su PVM surenkamomis pajamomis, tačiau ryšys yra labia silpnas – 0,49. Remiantis gautais rezultatis galima būtų teigti, kad kainų lygis lemia PVM pajamas 24 proc. Grafiškai tai galima išreikšti taip.



25 pav. **PVM pajamų ir kainų lygio prikausomybė Lietuvoje**

Lietuvos Respublikos vyriausybės dažnai keičiamas PVM tarifas daro tiesioginę įtaką PVM pajamoms, tačiau ryšys – silpnas. Determinacijos koeficientas parodo, kad padaroma įtaka sudaro tik 33 proc. Grafinė ryšio išraiška atrodytų taip.



26 pav. **PVM pajamų ir PVM tarifo prikausomybė Lietuvoje**

Apibendrinus galima teigti, kad PVM tarifas daro įtaką pajamų surinkimui 33 proc., kas yra nedaug. Tačiau matome, kad galutinio vartojimo išlaidos tiesiogiai lemia PVM surinkimą 94 proc. Daroma išvada, jog norint surinkti daugiau pajamų į nacionalinį biudžetą, reikia skatinti daugiau vartoti. Padidintas PVM tarifas pakelia kainas, kas lemia mažesnį vartojimą.

Išanalizavus duomenis galima teigti, kad stipri koreliacija yra tarp faktorių, tokių kaip galutinio vartojimo išlaidos, PVM mokėtojų skaičius bei pardavimų apimtys.

Kainų lygis, bei tarifų dydis daro mažą įtaką PVM pajamų surinkimui, silpna koreliacija.

Analogiškai palyginame Latvijos PVM pajamų surinkimą sąlygojančių faktorių įtaką. Analizei naudojami duomenys – galutinio vartojimo išlaidos, kainų lygis bei PVM tarifas.

15 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai Latvijoje

Latvija				
Metai	PVM pajamos	Galutinio vartojimo išlaidos	kainų lygis	PVM tarifas
2002	546,3	6.053,8	1,4	18
2003	656,1	6.077,7	3,6	18
2004	737,7	6.813,2	7,3	18
2005	1001,7	7.814,4	7	18
2006	1360,7	10.118,8	6,8	18
2007	1726,7	12.715,7	14,1	18
2008	1537,8	13.855,6	10,5	18
2009	1113,8	11.174,4	-1,2	21
2010	1202,3	11.249,2	2,5	21
2011	1734,3	12.357,1	4	22
2012	1570,2	13.670,5	1,6	21
Koreliacija		0,93	0,39	0,83
Dispersija		24.296.663	439.087	987.862
Standartinis nuokrypis		4929,16	662,64	993,91
Determinacijos koeficientas		0,86	0,15	0,70

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

Iš gautų duomenų matome, kad galutinio vartojimo išlaidos labiausiai lemia PVM surinkimą. Egzistuoja stiprus tiesinis ryšys, kurio įtaka - 86 proc.

PVM tarifas Latvijoje, priešingai nei Lietuvoje, taipogi stipriai lemia PVM surinkimą – 70 proc., tačiau tarp kainų lygio ir PVM surinkimo koreliacija yra silpna ir faktorius daro įtaką pajamoms tik 15 proc.

Analizuojant tuos pačius faktorius Estijoje, gauname tokius rezultatus.

16 lentelė. PVM pajamos ir pagrindiniai jas lemiantys veiksniai Latvijoje

Estija				
Metai	PVM pajamos	Galutinio vartojimo išlaidos	kainų lygis	PVM tarifas
2002	2418	4.656	3,6	18
2003	2690	5.095	1,3	18
2004	2968	5.747	3	18
2005	3437	6.526	4,1	18
2006	4123	7.656	4,4	18
2007	5066	8.845	6,6	18
2008	5192	9.032	10,4	18
2009	4959	7.758	-0,1	20
2010	4908	7.730	3	20
2011	5261	8.392	5	20
2012	5687	9.113	3,9	20
Koreliacija		0,97	0,36	0,65
Dispersija		4.135.552	5.121.094	5.090.138
Standartinis nuokrypis		2033,61	2262,98	2256,13
Determinacijos koeficientas		0,94	0,13	0,42

Šaltinis: adaptuota pagal Eurostato duomenis, 2013

Stipriausias ryšys yra su galutinio vartojimo išlaidomis, tai PVM pajamų surinkimą lemia 94 proc. PVM tarifo įtaka yra vidutinė, pajamos sąlygojamos 42 proc. Silpna koreliacija matoma tarp kainų lygio ir PVM surinkimo. Kainos lemia PVM surinkimą tik 13 proc.

17 lentelė. Gautų duomenų apibendrinimas

Rodiklis/ Faktorius	Lietuvos galutinio vartojimo išlaidos, mln. EUR	Lietuvos kainų lygis, proc.	Lietuvos PVM tarifas, proc.	Latvijos galutinio vartojimo išlaidos mln. EUR	Latvijos kainų lygis, proc.	Latvijos PVM tarifas, proc.	Estijos galutinio vartojimo išlaidos mln. EUR	Estijos kainų lygis, proc.	Estijos PVM tarifas, proc.
Koreliacija	0,97	0,49	0,58	0,93	0,39	0,42	0,97	0,36	0,65
Determinacijos koeficientas	0,94	0,24	0,33	0,86	0,15	0,18	0,94	0,13	0,42

Atlikę tyrimą matome, kad PVM surinkimą lemia galutinio vartojimo išlaidos – Estijoje ir Lietuvoje 94 proc, Latvijoje truputėli mažiau – 86 proc. Tarp kainų lygio egzistuoja silpna priklausomybė, taip pat ir įtaka yra panaši – Estijoje 13 proc., Latvijoje 15 proc., Lietuvoje 24 proc.

Analizuojant PVM tarifo įtaką tarp Baltijos šalių, nustatyta, kad egzistuojantis tiesinis ryšys tarp PVM tarifo ir surinkimo yra silpnas. Estijos PVM tarifas lemia PVM pajamų surinkimą 42 proc., Lietuvos 33 proc., Latvijos 18 proc.

Galima daryti išvadą, kad, norint surinkti daugiau PVM pajamų į nacionalinį biudžetą, reikia skatinti didesnį vartojimą, ką galima padaryti didinant namų ūkių pajamas ir mažinant mokesčius.

3.2.6. PVM pajamų nesurinkimo analizė

Analizuojant PVM surinimo pajamas, labai svarbu įvertinti ir nesurinkimą. Europos Komisja, atliko studija ir įvertino 27 šalių PVM nesurinkimo duomenis. 2002 -2011m. Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje Pateikiami tokie PVM nesurinkimo skaičiai.

18 lentelė. PVM nesurinkimas 2002 – 2011 m. Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje, mln. EUR

Metai / Valstybė	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Lietuva	539	681	857	837	885	930	1.048	1.297	1.243	1.352
Latvija	183	198	231	179	175	209	531	804	698	954
Estija	132	153	229	158	143	146	308	181	221	301

Šaltinis: adaptuota pagal Europos komisiją, 2013

Iš gautų duomenų matoma, kad Lietuvoje PVM nesurinkimas yra didžiausias tarp Baltijos šalių. Estiją lenkia net 4 kartus. Ataskaitoje teigiama, kad Lietuvos PVM pajamų nesurinkimas patenką tarp didžiausią skirtumą turinčių valstybių narių, tarp kurių patenka ir Latvija, taipogi Graikija ir Rumunija. Ataskaitoje daroma išvada, kad šiose valstybėse PVM pajamos į nacionalinį biudžetą sumažėja tada, kai padidinamas mokesčio tarifas arba prasideda krizė.

3.2.7. PVM pajamų surinkimo prognozės Lietuvoje 2014–2020 m.

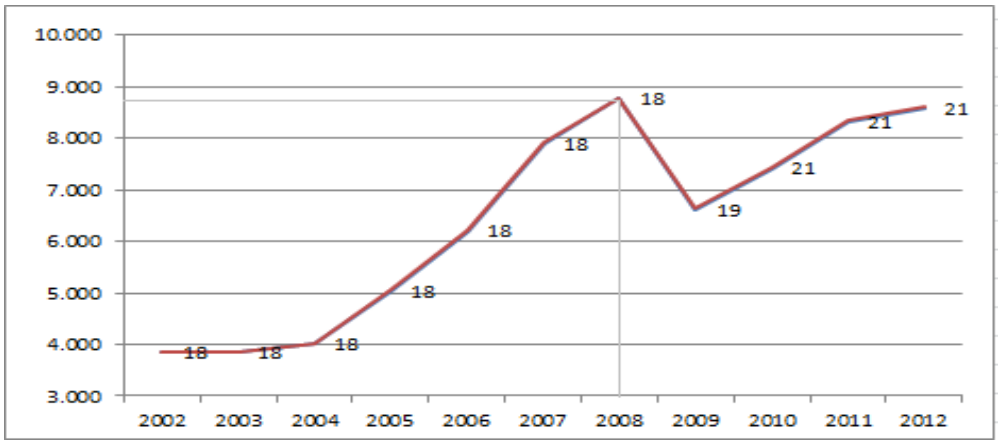
Norint surinkti optimalias pajamas iš PVM, pirmiausiai keliamas klausimas dėl PVM tarifo didinimo. Analizuojant surinktas pajamas 10 metų perspektyvoje, galima daryti išvadą, kad tarp PVM tarifo ir surinktų pajamų egzistuoja silpna tiesinė priklausomybė.

Tačiau, neatsižvelgiant į tai, valdžia, vis keičia tarifus. Toliau bus prognozuojamos PVM surinkimo galimybės ateityje naudojant skirtingus tarifus ir neišskiriant lengvatų. Vien tarifo pakeitimas ir prognozavimas į priekį negarantuoja būsimų planuotų rezultatų, tačiau daro įtaką ekonominiams reiškiniams.

2009 metais du kartus keistas PVM tarifas buvo grindžiamas prielaida, kad ekonomikos smukimas yra neišvengiamas, dėl to galutinės prekių vartojimo išlaidos turi mažėti, todėl reikia, padidinus tarifą, surinkti visas planuotas pajamas. Tačiau iš gautų rezultatų matome, kad to nebuvo.

Krizės ekonominiai padariniai buvo daug stipresni nei buvo planuoti, o padidintos kainos dar labiau sumažino vartojimo išlaidas, todėl mokestinės pajamos dar sumažėjo.

Lafero kreivė parodo PVM pajamų priklausomybę nuo mokestinio tarifo. Kai tarifas lygus nuliui, tai ir pajamos lygios nuliui. Per didelis tarifas slopina ekonominę veiklą, mažindamas vartojimą.



27 pav. **Lafero kreivė, pajamų priklausomybė nuo mokesčio tarifo 2002–2012 m.**

Remiantis paveikslu galima teigti, kad 2009 m. du kartus didintas tarifas nedavė tikėto efekto. Norimų pajamų būtų buvę surinkta, jei būtų nepakitę šalies ir pasaulio ekonomikos tempai. Galima teigti, kad padidintas mokestis dar labiau apsunkino ekonominę veiklą bei sumažino vartojimą.

Lietuvoje perteklinis vartojimas buvo registruojamas jau 2006 metais. Galima teigti, kad tada reikėjo didinti tarifą ir, pasitelkus mokesčius, mažinti vartojimą.

Norint įvertinti būsimas mokestines pajamas, atliksime prognozavimą tiesiniu būdu, pasirengę skirtingus mokestinius tarifus: 18 proc. – paskaičiuotas optimaliausias, remiantis Lafero kreive, 21 proc. – šiuo metu naudojamas tarifas, 22 proc. – galimas tarifo padidinimas vienu procentiniu punktu. Prognozavime daryta prielaida, kad ekonominė situacija nesikeis, taipogi neatsižvelgiama į PVM lengvatinius tarifus bei jų įtaką. Analizuojant duomenų kitimą 2002–2012 metais, buvo matomas didžiausias PVM pajamų surinkimas 2008 m. – 8770 mln. EUR. Pagal surinktus duomenis, naudojant tiesinį prognozavimą 2013–2014 m., gaunami tokie rezultatai.

19 lentelė. PVM pajamos 2013–2020 m. esant skirtingiems PVM tarifams

Metai	PVM tarifas, proc.	PVM pajamos, mln. EUR	PVM tarifas, proc.	PVM pajamos, mln. EUR	PVM tarifas, proc.	PVM pajamos, mln. EUR
2013	21	8.115	21	8.115	21	8.931
2014	18	5.950	21	8.100	22	9.084
2015	18	6.278	21	8.083	22	8.976
2016	18	6.631	21	8.064	22	8.867
2017	18	6.880	21	8.047	22	8.780
2018	18	6.986	21	8.033	22	8.718
2019	18	6.845	21	8.033	22	8.730
2020	18	6.546	21	8.078	22	8.910

Remiantis gautais rezultatais galima teigti, kad, esant dabartinei ekonominei situacijai, norint surinkti daugiau pridėtinės vertės mokesčio pajamų, reikėtų padidinti PVM tarifą vienu mokestiniu punktu. Tokiu būdu būtų pasiektas PVM surinkimo į nacionalinį biudžetą prieškrizinis rodiklis ir 2020 m. į biudžetą turėtų būti surenkama 9,34 proc. arba 832 mln. EUR papildomų mokestinių pajamų.

IŠVADOS

1. PVM veikimo schemą pilnai suformulavo 1954 m. prancūzas M. Laure. Pirmoji šalis pradėjusi vartoti PVM – Prancūzija. PVM populiarumą lėmė valstybių noras surinkti kuo daugiau mokestinių įplaukų į biudžetą. Pagrindines PVM paplitimo priežastys – plati apmokestinimo bazė, santykinai lengvas surinkimas bei nedidėlės administravimo sąnaudos, lyginant su surenkamomis pajamomis. Mokestis padeda surinkti didesnes pajamas į valstybės biudžetą, juo nesudėtinga apmokestinti, PVM perkeliamas galutiniam vartotojui ir atsispindi pirkinio kainoje. Pagrindiniai trūkumai – apmokestinamas vartojimas, t.y. manoma, kad mažiau uždirbantys sumoka daugiau mokesčių.
2. Mokesčio charakteristika konkrečioje valstybėje gali būti skirtinga. Išnagrinėjus Lietuvos, Latvijos ir Estijos valstybių PVM, nustatyta, kad skiriasi tarifai, taikomos lengvatos, PVM registravimosi ribos, atsakomybė už PVM apskaičiavimo ar mokėjimo pažeidimus ir t.t.
3. PVM įstatymas pirmą kartą Lietuvoje priimtas 1993 m. gruodžio 22 d. ir pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 dienos. Šiuo metu PVM įstatyme yra nustatyti trys PVM tarifai – standartinis (21 proc.), lengvatinis (5 ir 9 proc.) ir nulinis. Išskirti privalumai – PVM įstatymo unifikavimas ES mastu, kas reiškia mokesčių mokėtojų bei administratorių veiklos sąnaudų sumažinimą ir biudžeto grynosios naudos padidinimą. Išskirtini pagrindiniai trūkumai – PVM atskaitos mechanizmas. Jis sudėtingai taikomas, dažnai keliantis teisinius ginčus, bei sudarantis prielaidas PVM grobstymui iš biudžeto.
4. Tinkamas PVM rinkimas tiesiogiai veikia valstybių ekonomiką. Dėl mokestinių sukčiavimų, ypatingai PVM srityje, patiriami didžiuliai nuostoliai. Remiantis Europos komisijos duomenimis, 2011 m. į Lietuvos biudžetą nesurinkta 1,352 mln. EUR. PVM mokesčio pajamų, Latvijos – 954 mln. EUR, Estijos – 301 mln.EUR. – išskiriamos pagrindinės priežastys: neteisėta PVM atskaita, nepagrįstai pritaikytas PVM tarifas, ūkinių operacijų nefiksavimas, mažesnių sumų registravimas ir pan. Pasiūlyta stiprinti įstatyminę bazę PVM grobstymui stabdyti.
5. Išanalizuotos 2002-2012 metų PVM mokesčio Lietuvoje surinkimo tendencijos. Atliktas palyginimas su Latvija ir Estija. Įvertinta įvairių faktorių įtaka pajamų surinkimui davė tokius rezultatus:
   2002 – 2012 metais, vidutiniškai mokestinės pajamos Lietuvos nacionaliniame biudžete sudarė 55,75 proc., o PVM – 21,78. Analogiškai Latvijoje – 57,52 ir 20,18, Estijoje – 80,33 ir 25,3 proc. Galima teigti, kad PVM pajamos sudaro vidutiniškai 22 proc. bendro nacionalinio biudžeto pajamų;
   - Lyginant 2012 m. surinkimo duomenis su 2002 m., PVM pajamos Lietuvoje išaugo 123 proc., Latvijoje – 183 proc., Estijoje – 130 proc. Didžiausias pajamų sumažėjimas fiksuojamas 2009 m., lyginant su 2008 m. – Lietuvoje (-35,7) proc., Latvijoje (-37,81) proc., Estijoje (-27,41) proc.
   - Išanalizavus LR biudžeto PVM surinkimo planą ir faktą, galima teigti, kad PVM surinkimo pajamos jau keli metai iš eilės yra pervertinamos, t.y. į biudžtą surenkama mažiau nei planuotą;
   - PVM pajamos – didžiausios nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose. Vidutiniškai PVM

surenkama 37,61 proc., kai gyventojų pajamų mokestis sudaro 21,58 proc. 2012 metais į biudžetą buvo surinktas didžiausias procentas PVM pajamų, mokestinėse pajamose. – 41,1 proc., lyginant 2002 -2012 m. laikotarpį.

- Tarp bendro vidaus produkto ir PVM surenkamų pajamų egzistuoja labai stipri ir stipri tiesinė priklausomybė – Estija – 1, Lietuva – 0,97, Latvija – 0,8. Determinacijos koeficientas parodo, kad PVM surinkimas Lietuvoje nuo BVP priklauso 94 proc., Latvijoje – 64 proc. Estijoje – 99 proc.
- Ištyrus Lietuvos PVM pajamų įtakos nuo skirtingų faktorių analizę, daroma išvada, kad Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje tarp PVM pajamų ir galutinio vartojimo išlaidų egzistuoja labai stiprus ryšys. Galutinio vartojimo išlaidos įtakoja PVM pajamas 94, 86 ir 94 proc.
- Tarp PVM tarifo ir surinktų pajamų egzistuoja vidutinis ir silpnas tiesioginis ryšys. Keičiant PVM tarifą, pajamos įtakojamos Lietuvoje 33 proc., Estijoje 42 proc., Latvijoje 18 proc. Atmesta hipotezė dėl PVM tarifo įtakos tiesioginės priklausomybės PVM pajamų surinkimui. Norint surinkti daugiau pajamų, pirmiausia reikėtų skatinti vartojimą.
- Optimaliausias PVM tarifas – 18 proc., t.y. pagal to meto (2008 m.) esamas ekonomines sąlygas, PVM tarifui būnant 18 proc. – į valstybės nacionalinį biudžetą buvo surinktas didžiausias pajamų dydis – 9 242 mln.lt.

REKOMENDACIJOS

1. Remiantis atliktu tyrimu ir gautais rezultatai, norint į 2014 m. nacionalinį biudžetą surinkti prieškrizinį PVM pajamų lygį (2008 m.), PVM tarifą reikėtų padidinti iki 22 proc.
2. Apibendrinus gautus duomenis matomos panašios PVM surinkimo kitimo tendencijos tarp trijų Baltijos valstybių. Ekonomikos pamažu tampa vis labiau priklausomos viena nuo kitos, kas reiškia, kad galimi pokyčiai vienoje valstybėje narėje gali greitai atsiliepti kitose šalyse. Siūloma toliau vienodinti PVM reglamentuojančius teisės aktus Europos Sąjungoje, siekiant supaprastinti PVM administravimą, sumažinti kaštus (tiek administratoriui, tiek mokėtojui) , bei sukurti lengvą ir paprastą sistemą, pritaikytą paprastam vartotojui (`User friendly`). Tai padarytų skaidresnį procesą ir paliktų mažesnę nišą PVM piktnaudžiavimui. Toliau siekti ES bendro tikslo numatyto „Žaliojoje“ knygoje – PVM sistema turi būti: „paprasta“, „veiksminga ir neutrali“ bei „patikima ir nesudaranti galimybių sukčiauti.
3. Atsižvelgiant į tyrime nustatytus PVM vartojimo skirtumus tarp Baltijos valsybių ir ES, siūloma suderinti PVM tarifus, ribas ir pan., kad skirtumai nedarytų įtakos sprendimams pirkti/vartoti ir kur tai daryti.
4. Mokesčių administratorius užima svarbią vietą pajamų administravime. Jo veiksnumas/neveiksnumas turi didelę įtaką mokestinių pajamų surinkime. Finansų ministerijos 2013 m. atliktame tyrime nustatytas rizikos modelio, kurį naudoja VMI nepakankamas veiksmingumas, kuris galimai palieka spragas nepilnam mokesčių surinkimui. Siūloma tobulinti rizikos modelį – susiaurinti ribas, pagal kurias išskiriamos rizikingos grupės, padidinti atrankos proceso atsitiktinių patikrinimų skaičių, įdiegti papildomus kontrolės mechanizmus.
5. Atsižvelgiant į VMI atliktus mokesčių mokėtojų patikrinimus ir išvadas, kad dauguma mokėtojų vykdo prievoles tinkamai, tačiau daro klaidų pildydami deklaracijas, siūlytina skirti daugiau išteklių švietimui ir aiškinimui PVM klausimais .
6. Atsižvelgiant į PVM sukčiavimo mąstą, siūloma griežtinti atsakomybę už PVM įstatymo pažeidimus, taikant finansines nuobaudas bent penkis kartus didesnes už PVM sumą, kurią buvo bandoma neteisėtai susigražinti/pasisavinti. Didelės nuobaudos sumažintų sukčiavimų skaičių.
7. Kitas faktorius, darantis įtakos PVM pajamoms – dažnas įstatymo keitimas, turintis įtakos mokesčio mokėtojui. Siūloma PVMĮ pakeitimus daryti kartą metuose ir tik gerai įvertinus ir išanalizavus pasekmes.

LITERATŪRA

1. **Aleknavičienė, V.** Finansai ir kreditas. – Kaunas: LŽŪU, 2009 – 272 p. – ISBN 9799986433353.
2. **Ališauskas V., Žukauskas P.** Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu) // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. - Nr. 12 (1999), p. 273-287.
3. **Bartkus, A.** Trys valstybės biudžeto subalansavimo aspektai // Bernardinai, 2008. http://www.bernardinai.lt/straipsnis/2008-12-17-algirdas-bartkus-trys-valstybes-biudzeto-subalansavimo-aspektai/26814 [žiūrėta 2013 03 03]
4. **Bendikienė, D., Šaparnis, G.** Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004). Pridėtinės vertės mokesčio tarifų kitimas Lietuvoje // KTU leidykla, moksliniai žurnalai. – Kaunas. http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/inzeko/47/1392-2758-200624723. pdf [žiūrėta 2013 11-10]
5. **Budbergytė, R.**. Kaip pristabdyti PVM grobstymą // Valstybės kontrolės pranešimas spaudai 2009 11 09. http://mail.vkontrole.lt/naujienos_ pranesimas.php?1501 [žiūrėta 2013-11-05]
6. **Buhalterinės apskaitos ir mokesčių apskaičiavimas + praktinė buhalterija.** Kursų metodinė medžiaga. – Vilnius: UAB Pačiolis, 2009.
7. **Buškevičiūtė, E.** Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2007 – 340 p. – ISBN 9955-09-815-5.
8. **Ebeke, C., Ehrhart, H.** Is VAT stabilizing? France: Document de travail de la série, Etudes et Documents. 2011. http://hal.inria.fr/docs/00/61/72/72/PDF/2011.24.pdf [žiūrėta 2013-11-08]
9. **European commission,** 2008. A brief on VAT (Value Added Tax). http://www.iimcal.ac.in/community/finclub/dhan/dhan4/art41-vat.pdf>[žiūrėta 2013-10-15]
10. **European commission**, 2010. VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>[žiūrėta 2013-10-15].
11. **European commission**, 2013. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU – 27 member states. Fianal report. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf [žiūrėta 2013-11-15].
12. **Europos statistikos departamentas**, 2013. Teminės lentelės. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 09 16].
13. **Estijos statistikos departamentas**, 2013. Teminės lentelės. http://www.stat.ee/en [žiūrėta 2013 09 16].
14. **NUOMONĖ dėl Žaliosios knygos dėl PVM ateities: paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimo.** COM(2010) 695 galutinis Ekonominės ir pinigų sąjungos, ekonominės ir

socialinės sanglaudos skyriaus nuomonė (2010), Žalioji knyga, PVM ateitis, paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas. COM (2010) 695, Briuselis. http://www.eesc.europa.eu [žiūrėta 2013-10-21].

15. **Financial Action Task Force**, Groupe d'action financière (2007-2008). Laundering the proceeds of VAT carousel fraud. FATF/OECD. http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/2007-2008%20ENG.pdf [žiūrėta 2013-11-04].
16. **Finansų ministerija**, 2013. Aktualūs valstybės mokesčių surinkimo duomenys. http://www.finmin.lt/web/finmin/aktualus_duomenys [žiūrėta 2013-09-13].
17. **Investologija, 2013. Makroekonominiai rodikliai: BVP.** http://www.investologija.lt/LT/makroekonomika/369/3/makroekonominiu-rodikliu-itaka-investicijoms/makroekonominiai-rodikliai-bvp/ [žiūrėta 2013-11-05].
18. **Gale, W.G., Harris, B.** Creating an American Value-Added Tax, 2013. http://www.brookings.edu/research/papers/2013/02/create-american-value-added-tax [žiūrėta 2013-11-05].
19. **Medalinskas, A**. 2009 08 05 „Šaka ant kurios sėdi valstybė“. <http://www.15min.lt/naujiena/aktualu/lietuva/saka-ant-kurios-sedi-valstybe-56-51202>. [žiūrėta 2013-09-26].
20. **Kalčinskas, G**. Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Pačiolis. 2006. – 863p. – ISBN 9955-19-041-8.
21. **Jurevičius, Bartkus&Partners.** Pridėtinės vertės mokestis. – Vilnius. Tax & Law Newsletter. Jurevičius, Bartkus & Partners Advokatų profesinė bendrija. 2009 07 Nr. 7. p.1-7. http://www.jbblegal.lt/upload/doc/lt/2009%2007%20No07_LT.pdf [žiūrėta 2013-11-05].
22. **KPMG, 2013. Latvia: Vat essentials.** http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-ssentials/pages/latvia.aspx [žiūrėta 2013-09-12].
23. **KPMG, 2013. Estonia**: **Vat essentials.** http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/estonia.aspx [žiūrėta 2013-09-16].
24. **Liam P., Ebrill. et. all.** International Monetary Fund The modern VAT. // Department of Finance Ottawa., **2006.** http://policyschool.ucalgary.ca/sites/default/files/research/gst-boessenkool-online3.pdf [žiūrėta 2013-09-21].
25. **Lietuvos Respublikos** 2002 m. kovo 5 d. **pridėtinės vertės mokesčio įstatymas** Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais iki 2013-09-19 d.) – Vilnius: Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=456499 **[**žiūrėta 2013-09-10].

26. **Lietuvos statistikos departamentas.** Pagrindiniai makroekonominiai rodikliai: Lietuva, Latvija, Estija. (2000-2013 m.). http://www.lrv.lt/bylos/veikla/makroekonomika/final_puslapiui.pdf [žiūrėta 2013-11-20].
27. **Latvijos statistikos departamentas**, 2013. Teminės lentelės. http://www.csb.gov.lv/en/dati/statistics-database [žiūrėta 2013-09-16].
28. **Lietuvos statistikos departamentas**, 2013. Teminės lentelės. http://www.osp.stat.gov.lt/web/guest/statistiniu-rodikliu-analize1[žiūrėta 2013-09-18].
29. **LLRI analizė.** Subalansuotas biudžetas mažinant mokesčius: būtina ir įmanoma. LLRI. 2008. <http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5015> [žiūrėta 2013-11-16].
30. **LLRI ekspertizė** dėl LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo papildymo 912 straipsniu įstatymo projekto (XIP-1380). LLRI, 2010. < http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5648> [žiūrėta 2013-10-25].
31. L**ietuvos Respublikos valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita** „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“ 2006 m. gruodžio 19 d. Nr. 8000-7P-31. Vilnius. http://www.vkontrole.lt/n/naujienos_pranesimas.php?255 [žiūrėta 2013-11-03].
32. **Marcijonas A., Gudavičius B**. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 2003– p. 281 – ISBN 9955-557-05-2.
33. **Rampell, C.** Value – added taxes: Not so foreign. The New York times. 2009. <http://economix.blogs.nytimes.com/2009/12/11/value-added-taxes-not-so-foreign/> [žiūrėta 2013-11-05].
34. **Stačiokas R.** Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas: Technologija. 2003. – 109 p. - ISBN 9955-09-426-5.
35. **The United States council for international business.** Duties and Value-Added Taxes (VAT), USCIB, 2010. http://www.uscib.org/index.asp?DocumentID=1676 [žiūrėta 2013-11-03].
36. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2005. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-10-16].
37. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2006. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-10-18].
38. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2007. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-10-22].

39. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2008. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-10-25].
40. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2009. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-10-30].
41. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2010. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-11-05].
42. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2011. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-11-07].
43. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga,** 2012. Valstybinė mokesčių inspekcija prie finansų ministerijos. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222 [žiūrėta 2013-11-10].
44. **Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 12 d. įsakymas Nr. VA-34 „Dėl Prekių tiekimo į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ataskaitos formos ir jos pildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.** PVM taikymo schemos pavyzdžiai. (su pakeitimais ir papildymais iki 2009-12-23 d.) – Vilnius: Valstybės žinios, 2004-03-23 Nr.43-1427**,** 2009-12-30, Nr. 156-7064. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362505 [žiūrėta 2013-10-28].
45. **Štreimikienė D., Mikalauskienė A.** Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. ISSN 1392-1142. 2006. Nr. 38, p. 169-182.

Pugačiauskaitė G. Pridėtinės vertės mokesčio analizė / finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis, konsultantė – lek. V. Vildžiūnaitė – Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, ekonomikos ir finansų fakultetas, 2013. – 82 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas pridėtinės vertės mokestis, jo reikšmė mokesčių sistemoje, įvertinta skirtingų faktorių tiesioginė įtaką mokesčio surinkimui, numatytos tendencijos bei atliktas palyginimas su kaimyninėmis šalimis. Pirmojoje darbo dalyje išnagrinėta pridėtinės vertės mokesčio esmė, taikymas, privalumai, trukumai bei instrumentarijus. Antroje dalyje išnagrinėti PVM reglamentuojantys teisės aktai Lietuvoje, jų privalumai bei trūkumai. Trečioje darbo dalyje analizuojama tyrimo metodika, įvertinama PVM pajamų surinkimo priklausomybė nuo skirtingų faktorių analizei naudojant 2002–2012 m. duomenis. Atliktas palyginimas su Latvija ir Estija bei numatomos Lietuvos ateities pajamų surinkimo perspektyvos.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinė vertė, mokestis, analizė, surinkimas.

Pugačiauskaitė. G. – Analysis of value added tax/ Master's thesis in financial management. Supervisor prof. dr. A. Miškinis, consultant – lec. V. Vildžiūnaitė. – Vilnius: Faculty of Economicsand finance management, Mykolas Riomeris University, 2013. – 82 p.

ANOTATION

Analysis of Value added tax has been performed in Master theses, which included evaluating its part in tax system, distinguishing main factors, which has a direct impact on it collection, provided with the trend, as well as made a comparisment with the other two Baltic countries. The first part of the paper analyzes the essence of value added tax, its application, advantages, disadvantages and instrumentation. Second part reviews the VAT legislation in Lithuania. In the third part examines the research methodology and performed analysis. The study is based on 2002 – 2012 data, by evaluating different factor influence on VAT revenue collection. Comparison is made with data from Latvia and Estonia, as well as a forecast performed for future Lithuania VAT revenue collection.

Key Words: added value, tax, analysis, collection.

Pugačiauskaitė G. Pridėtinės vertės mokesčio analizė /finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis, konsultantė – lek. V. Vildžiūnaitė – Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, Ekonomikos ir finansų fakultetas, 2013. – 82 p.

SANTRAUKA

Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis įvestas 1994 m. gegužės 1d. PVM pajamos atneša didžiausią mokestinį indėlį į nacionalinį biudžetą, todėl surinkimo problema yra labai aktuali. Nuolatos leidžiami poįstatyminiai aktai bei Vyriausybės nutarimai įneša daug painiavos mokesčių mokėtojams. Darbo objektas – pridėtinės vertės mokestis. Darbo tikslas – įvertinti PVM vaidmenį mokesčių sistemoje, išanalizuoti skirtingų faktorių tiesioginę įtaką mokesčio surinkimui, numatyti tendencijas ir palyginti su Latvija bei Estija. Norint padidinti mokestines pajamas, pirmiausia yra atkreipiamas dėmesys į PVM tarifą, todėl yra iškeliama hipotezė – PVM tarifo didinimas daro tiesioginę įtaką nacionalinio biudžeto pajamoms, taip pat siekiant patvirtinti, kad PVM pajamų surinkimas tiesiogiai priklauso nuo galutinio vartojimo išlaidų. Atliekant tyrimą vadovautasi mokslinės literatūros, teisinių dokumentų bei logine analize ir sinteze. Naudoti grupavimo, palyginimo, grafinio vaizdavimo būdai, atlikta koreliacinė regresinė analizė bei prognozavimas. Siekiant įvykdyti tikslą, iškelti uždaviniai ir gauti rezultatai. Pirmojoje dalyje nustatyta, kad PVM veikimo schema visiškai suformuluota – 1954 m. M. Laure. Pagrindinės PVM paplitimo priežastys – mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, padeda surinkti didesnes pajamas į biudžetą, administruojant patiriamos santykinai nedidelės išlaidos. Pagrindiniai trūkumai – apmokestinamas vartojimas, t.y. manoma, kad mažiau uždirbantys sumoka daugiau mokesčių. Nustatyta, kad PVM yra vienas populiariausių netiesioginių mokesčių pasaulyje, tačiau naudojimas tarp šalių skiriasi. Antroje dalyje išnagrinėti PVM reglamentuojantys teisės aktai Lietuvoje. Išskirtini pagrindiniai trūkumai – PVM atskaitos mechanizmas. Jis sudėtingai taikomas, dažnai keliantis teisinius ginčus, bei sudarantis prielaidas PVM grobstymui iš biudžeto. Pagrindiniai privalumai – PVM įstatymo unifikavimas ES mastu, kas palengvina mokesčio administravimą. Pasiūlyta sukurti konkretesnę įstatyminę bazę PVM grobstymui stabdyti. Trečioje dalyje analizuotos 2002–2012 metų PVM mokesčio Lietuvoje surinkimo tendencijos. Įvertinta įvairių faktorių įtaka pajamų surinkimui. Gauti rezultatai palyginti su Latvijos ir Estijos duomenimis. Atmesta hipotezė dėl PVM tarifo įtakos tiesioginės priklausomybės PVM pajamų surinkimui, tačiau patvirtinta PVM pajamų surinkimo ir galutinio vartojimo tiesioginė priklausomybė. Numatyti būsimoms PVM pajamoms atliktas prognozavimas. Norint surinkti prieškrizinį PVM pajamų kiekį, pasiūlyta padidinti PVM tarifą iki 22 proc. Pateiktos rekomendacijos vienodinti PVM įstatymą tarp ES narių, gilinti mokesčių mokėtojų žinias, didinti nuobaudas bei keisti įstatyminius aktus tik kartą metuose.

Pugačiauskaitė. G. – Analysis of value added tax/ Master's thesis in financial management. Supervisor prof. dr. A. Miškinis, consultant – lec. V. Vildžiūnaitė. – Vilnius: Faculty of Economics and finance management, Mykolas Riomeris University, 2013. – 82 p.

SUMMARY

Value – added tax (VAT) has been introduced to Lithuania in 1994 May 1st. Since then, the government continuously kept publishing subordinate legislations and resolutions, which brought a lot of confusion for the taxpayers. Evaluation of the tax income in the national budget shows, that VAT income brings the biggest contribution, which makes the collection problem significant. The object of the Master thesis is the Value Added Tax. The aim of thesis is to assess the role of the VAT in the tax system, to analyze the direct influence of different factors to the tax collection, as well as to compare the trends with Latvia and Estonia. In order to collect more tax revenue, primary focus goes on increasing VAT rate, which raises the hypothesis – the increase of the VAT rate, has a direct impact on the income to the national budget, as well as to confirm that the VAT revenue collection is directly dependable from the final consumption expenditure. In order to examine these dependencies following methods has been used - analysis and synthesis of scientific literature, legal documents and logic, as well as, grouping, comparison, visualization, forecast, correlation and regression analysis performed. In order to meet the objective, following targets has been put forward, and the following results obtained. Analysis of the first part indicated, that VAT operation scheme has been fully formulated in 1954 by M. Laure. VAT has a broad tax base, which helps to collect more revenue to the budget and the administration is comparatively at the low cost, which are the main reasons of such fast spread of the VAT. The main drawbacks - taxable consumption, it is believed that those, whose earnings are lower, pays more taxes. The study shows, that VAT is the most popular indirect tax in the world, but it has a consumption differences depending on the country. The second part reviews the VAT legislation in Lithuania. The main gap has been identified - VAT deduction mechanism, it is a complex application, often causes disputes and creates preconditions for VAT fraud. Key Benefits - Unification of the Law on VAT across the EU, which facilitates tax administration. To create a stronger legal basis to stop VAT fraud has been proposed. Third part consists of analysis for VAT collection trends of the years 2002 -2012. The results compared with data of Latvia and Estonia. The hypothesis of the VAT rate effect to the revenue collection has been rejected, but the confirmation of the final consumption influence has been achieved. Forecast showed that in order to collect pre – crisis amount of VAT revenue, the VAT rate should be increased to 22 percent. Proposals to improve VAT collection in Lithuania – to change VAT low one a year, to increase fines for fraud and to create more resources for VAT tax education

PRIEDAS

EUROPOS SĄJŪNGOS ŠALIŲ NARIŲ NAUDOJAMI PVM TARIFAI

Šalis	Tarifas (proc.)	Lengvatinis tarifas (proc.)
Airija	23,0	13,5 ir 9 ir 4,8
Austrija	20,0	10
Belgija	21,0	12 ir 10
Bulgarija	20,0	9
Čekija	21,0	15
Danija	25,0	-
Estija	20,0	9
Graikija	23,0	13 ir 6,5
Ispanija	21,0	10 ir 4
Italija	22,0	10 ir 4
Jungtinė Karalystė	20,0	5 ir 0
Kipras	18,0	8 ir 5
Latvija	21,0	12
Lenkija	23,0	8 ir 5
Liuksemburgas	15,0	6 ir 3
Malta	18,0	7 ir 5
Nyderlandai	21,0	6
Portugalija	23,0	13 ir 6
Prancūzija	19,6	7
Rumunija	24,0	9 ir 5
Slovakija	20,0	10
Slovėnija	20,0	8,5
Suomija	24,0	14 ir 9
Švedija	25,0	12 ir 6
Vengrija	27,0	8 ir 5
Vokietija	19,0	7