

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

GRETA SIDARAITĖ

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮTAKA LIETUVOS  
BIUDŽETO PAJAMOMS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas  
*dr. Liucija Birškytė*

VILNIUS

2014

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

GRETA SIDARAITĖ

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ĮTAKA LIETUVOS  
BIUDŽETO PAJAMOMS**

Finansų valdymo studijų programa/magistro baigiamasis darbas

Studijų programa, 621N30005

Vadovas  
\_\_\_\_\_dr. *Liucija Birškytė*  
2014 -

Recenzentas

\_\_\_\_\_  
2014 -

Atliko  
\_\_\_\_\_stud. G. Sidaraitė  
2014 -

VILNIUS

2014

## TURINYS

ĮVADAS .....	6
1. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA: .....	8
1.1. Lietuvos valstybės biudžeto samprata .....	8
1.2. Lietuvos mokesčių sistema .....	9
1.3. Apmokestinimo principų analizė .....	13
2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEORINIAI ASPEKTAI .....	16
2.1. Pridėtinės vertės mokesčio vieta mokesčių sistemoje .....	16
2.3. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai ir jų kaita .....	21
2.4. Pridėtinės vertės mokesčio atskaita .....	22
2.5. Pridėtinės vertės mokesčio šalis biudžeto kontekste .....	24
2.6. PVM Europos Sąjungos šalyse .....	29
3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ: KOKS MOKESČIO TARIFAS YRA OPTIMALIAUSIAS? .....	33
3.1. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įtaka valstybės biudžeto pajamoms .....	33
3.2. Lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio įtaka Lietuvos biudžetui .....	40
3.3. Pridėtinės vertės mokesčio tarifų kaitos poveikis valstybės biudžetui .....	45
IŠVADOS .....	49
REKOMENDACIJOS .....	52
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	52
ANOTACIJA .....	60
ABSTRACT .....	61
SANTRAUKA .....	62
SUMMARY .....	63

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

<i>1 pav.</i> Valstybės biudžeto sandara .....	8
<i>2 pav.</i> Mokesčių struktūra .....	11
<i>3 pav.</i> Lafero kreivė .....	11
<i>4 pav.</i> Pagrindiniai apmokestinimo principai.....	14
<i>5 pav.</i> PVM reglamentavimo lygiai Lietuvoje .....	19
<i>6 pav.</i> Mokėtinas PVM į biudžetą.....	23
<i>7 pav.</i> PVM surinkimo dinamika 1999-2012 metais.....	25
<i>8 pav.</i> Galutinio vartojimo išlaidų ir PVM pajamų augimo dinamika, mln. litų.....	26
<i>9 pav.</i> Pagrindiniai makroekonominiai rodikliai ir PVM ketvirčiais, 2007-2011 m.....	27
<i>10 pav.</i> PVM pajamų dydis nuo BVP, mln. litų.....	28
<i>11 pav.</i> Pirstono korelecijos koeficiento skaičiavimo rezultatas, SPSS.....	35
<i>12 pav.</i> Valstybės biudžeto ir PVM priklausomybė.....	36
<i>13 pav.</i> Duomenys regresijos tiesei.....	36
<i>14 pav.</i> PVM ir valstybės biudžeto pokyčio tempas 2002-2012 .....	39
<i>15 pav.</i> Valstybės biudžeto netekimai dėl PVM lengvatų 2008-2011 metais.....	42
<i>16 pav.</i> PVM, netekimų dėl PVM lengvatų ir biudžeto pajamų santykis 2008-2011 metais.....	43
<i>17 pav.</i> Vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui (litai per mėnesį) 2007-2012 metais.....	43

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<i>1 lentelė.</i> Mokslininkų požiūriai į mokesčių sistemą .....	9
<i>2 lentelė.</i> PVM dalis mokestinės valstybės biudžeto pajamose.....	24
<i>3 lentelė.</i> ES šalių PVM mokesčio tarifai.....	30
<i>4 lentelė.</i> PVM ir valstybės biudžeto ryšys .....	34
<i>5 lentelė.</i> Grandininis PVM ir valstybės biudžeto kitimo tempas .....	39
<i>6 lentelė.</i> PVM tarifo lengvatų kaita 2008-2013 metais.....	41
<i>7 lentelė.</i> Specialistų ekspertinės apklausos apie PVM.....	46
<i>8 lentelė.</i> Specialistų ekspertinės apklausos apie PVM.....	47

## IVADAS

Mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis, vienas pagrindinių pajamų šaltinių. Mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes joms reikėjo lėšų institucijų išlaikymui bei valdžios funkcijų vykdymui. Susikūrus valstybėms vientisos mokesčių sistemos nebuvo. Šis klausimas tapo aktualus tik XV-XVI a., kai Europos valstybėse prasidėjo politinės valdžios centralizavimas, sukėlęs didelių finansinių problemų. (Naraškevičiūtė, Makštutienė, 2003). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas mokesčius apibrėžia: „Mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoju nurodyta pinigine prievole valstybei“ (2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, 2str. 24). Valstybės mokesčių sistema – visuma įstatymais reglamentuojamų ir tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui. (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998). Visi egzistuojantys šalyje mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006). Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, kartu formuojasi, nors ir nuolat keičiama ir dėl to kritikuojama, šalies mokesčių sistema. Per nepriklausomybės metus mokesčių klausimais priimta nemažai Lietuvos Respublikos įstatymų, nutarimų, kuriais mėginta reguliuoti krašto ekonominius bei socialinius procesus (Dubauskas, 2011).

Skirtingos valstybės pasirenka skirtingus būdus reglamentuoti mokestinius teisinius santykius, įtvirtinti mokesčių sistemos struktūrą, pagrindinius mokesčių administravimo principus, mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių teises ir pareigas ir pan. Vienuose jų šiuos santykius reguliuoja mokesčių kodeksai (Rusija, Prancūzija, Rumunija), kitose – valstybės pajamų įstatymai (Jungtinės Amerikos Valstijos, Didžioji Britanija), dar kitose, tokiose kaip Lietuva – specialieji mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai. Pagrindinis teisės aktas nustatantis mokesčių sistemą mūsų šalyje, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Amicorum L., Žilius J., p. 870).

**Temos aktualumas:** PVM - tai mokestis sudarantis didžiausią dalį Valstybės biudžeto mokestinių pajamų. Lietuvoje yra per mažai dėmesio skiriama surenkamų pajamų analizei ir PVM tarifo analizei. Per mažai yra analizuojama, kaip valstybės pajamas veikia padidintas ar sumažintas mokesčio tarifas, lengvatiniai PVM tarifai. Kokios atsiranda kitos neigiamos arba teigiamos pasekmės pakeitus mokesčio dydį. Detalesnė analizė leistų tinkamiau parinkti PVM tarifo dydį ir išlaikyti jį stabilų ilgesniam laikotarpiui.

**Tyrimo problema:** Kaip PVM tarifai, jų kitimo tempai ir šio mokesčio lengvatos bei kiti ekonominiai veiksniai įtakoja šalies biudžeto surenkamų pajamų dydį?

**Tyrimo objektas:** pridėtinės vertės mokestis.

**Tyrimo tikslas:** išnagrinėti PVM mokesčių aptariant teorinius aspektus, bei šio mokesčio pajamų įtaką valstybės biudžetui.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. aptarti Lietuvos mokesčių sistemą, atskleidžiant jos esminius bruožus, apmokestinimo principus;
2. atskleisti PVM mokesčio ypatumus: vietą mokesčių sistemoje, atskaitos niuansus, įtaką biudžetui ir kita;
3. palyginti ES šalių ir Lietuvos PVM tarifų dydžius ir pajamų dalį biudžete;
4. išanalizuoti PVM lengvatų, tarifų pokyčių įtaką valstybės biudžetui;
5. aptarti PVM tobulinimo kryptis.

**Tyrimo metodai:** siekiant visapusiškai atkleisti nagrinėjamą temą taikomi sisteminės analizės, lyginamasis, analitinis kritinis, statistinių duomenų analizės, regresinės analizės metodai. Svarbiausi yra sisteminės bei regresinės analizės metodai. Jie naudojami analizuojant PVM tarifų pokyčių, lengvatų įtaką Lietuvos biudžetui, PVM ryšį su biudžetu ir kita. Lyginamasis metodas – lyginami Lietuvos ir Europos Sąjungos šalių PVM tarifai, teisinis reglamentavimas. Naudojantis analizės metodu išskiriami svarbiausieji, esminiai Lietuvos mokesčių sistemos, PVM bruožai. Analitinis kritinis metodas taikomas siekiant įvertinti dabar taikomo PVM teigiamus bei neigiamus aspektus. Apibendrinimo metodas taikomas darant magistro darbo išvadas.

**Darbo struktūra:** darbą sudaro įvadas, trys dalys, išvados, literatūros sąrašas, anotacija lietuvių ir anglų kalbomis, santrauka ir santrauka anglų kalba. Pirmoje darbo dalyje analizuojama Lietuvos mokesčių sistema, apmokestinimo principai. Antroje darbo dalyje, kuri yra suskirstyta į 6 poskyrius, nagrinėjama PVM vieta Lietuvos mokesčių sistemoje, PVM tarifai, atskaita, įtaka Lietuvos biudžetui, taip pat analizuojami PVM niuansai kitose ES valstybėse narėse. Trečiojoje dalyje analizuojamos PVM mokesčio tobulinimo galimybės.

# 1. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA:

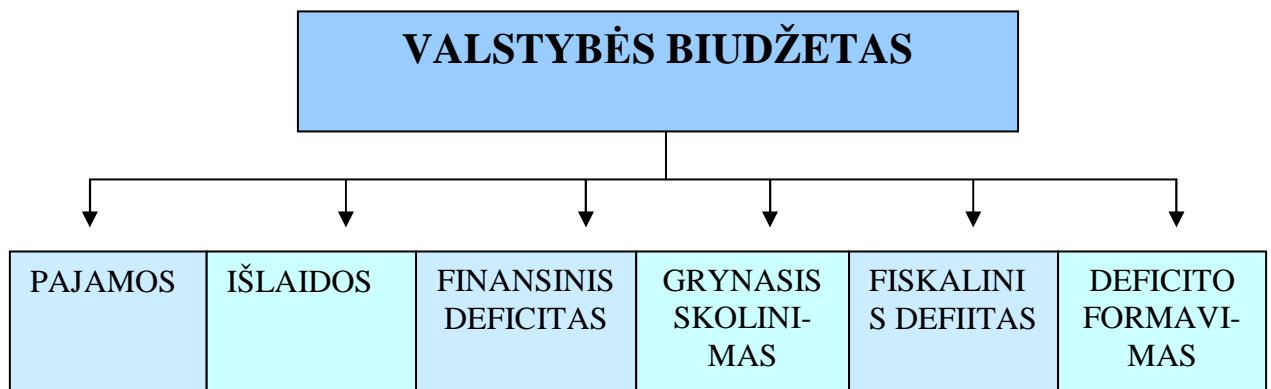
## 1.1. Lietuvos valstybės biudžeto samprata

Biudžetas yra būtinas kiekvienai valstybei jos valstybinėms ir visuomeninėms reikmėms tenkinti. Jo atsiradimas ir raida organiškai susiję su pačios valstybės formavimusi bei tolesne jos plėtra (Lukoševičius, Stankevičius, 2006). Tai, kad biudžetas yra itin svarbus valstybės gyvavimui parodo tai, kad tam tikri su juo susiję niuansai yra reglamentuoti Lietuvos Respublikos Konstitucijos XI skirsnyje „Finansai ir valstybės biudžetas“. 127, 129, 130, 131, 132 straipsniuose įtvirtinti svarbiausios su biudžetu susijusios normos.

Pačia bendriausia prasme valstybės biudžetas gali būti apibūdinamas kaip metinė valstybės pajamų ir išlaidų sąmata. Valstybės biudžetas nusako išlaidų ir pajamų straipsnius. Tai - pagrindinis finansinis valstybės planas, sudarytas valstybės piniginis fondas bendroms reikmėms tenkinti (Buckiūnienė, 2011). LR Konstitucijos 127 straipsnyje reglamentuota: “ Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai“ (LR Konstitucija, 1992). Nagrinėjamos temos atžvilgiu yra svarbus tik valstybinis biudžetas, nes PVM mokestis patenka būtent į šį biudžetą.

Valstybės biudžeto projektą rengia Lietuvos Respublikos finansų ministerija. LR Seimo apsvaistytas ir patvirtintas biudžetas tampa įstatymu. LR biudžetinę sistemą sudaro valstybės ir savivaldybės savarankiški vietos savivaldybių biudžetai, kurių visuma sudaro LR valstybės biudžetą (Biudžeto sandaros įstatymas, 2003). Lietuvos teritorijoje esantys juridiniai ir fiziniai asmenys moka jiems nustatytus mokesčius bei kitas įmokas į atitinkamus įstatymo nustatytus biudžetus.

Valstybės biudžeto sandarą sudaro ne vien pajamos (mokestinės, nemokestinės), išlaidos (paprastosios ir nepaprastosios), finansinis deficitas, grynasis skolinimas, fiskalinis deficitas, deficito finansavimas (vidaus VVP ir paskolos bei užsienio paskolos). (Buckiūnienė, 2011).



*1 pav. Valstybės biudžeto sandara*

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Buckiūnienė, 2011



Valstybės pajamas sudaro mokesčiai, pajamos iš valstybės nuosavybės, baudos, pajamos už valstybės lėšų likučius einamosiose sąskaitose, gaunama negražintina finansinė parama, valstybės biudžetinių įstaigų pajamos bei kitos pajamos (Meidūnas, Puzinauskas, 2003). Centrinę vietą valstybinėje pajamų sistemoje užima mokesčiai. Iš jų surenkama apie 90 proc. visų LR biudžeto pajamų. Sukaupi finansiniai ištekliai naudojami valstybės funkcijoms bei Vyriausybės tvirtinamoms programoms vykdyti, dotacijoms savivaldybių biudžetams teikti bei kitiems valstybės įsipareigojimams vykdyti.

Galima teigti, kad biudžetas yra pagrindinis įrankis surenkant valstybės lėšas, paskirstant valstybės pajamas bei kitas įplaukas svarbiausioms sritims, be kurių neįmanomas nei vienos valstybės egzistavimas. Kaip jau buvo minėta pagrindinės biudžeto pajamos yra iš mokesčių, todėl valstybėje turi būti nustatyta tokia mokesčių sistema, kuri užtikrintų pakankamą valstybės pajamų surinkimą, o tuo pačiu ir svarbiausių funkcijų įgyvendinimą.

## 1.2. Lietuvos mokesčių sistema

Rinkoje mokesčių sistema užima vyraujančią vietą bendroje tarpusavio finansinių santykių sistemoje. Mokesčiai tampa svarbiu instrumentu paskirstant nacionalines pajamas ir užtikrinant didesnę finansinių išteklių mobilizaciją į biudžetinius ir nebiudžetinius fondus (Smalenskas, 2007). Kiekviena valstybė siekia kuo veiksmingesnės mokesčių sistemos, stengdamasi sukurti ją tokią, kuri patenkintų mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių lūkesčius.

Yra nemažai mokslininkų kurie analizuoja mokesčių sistemą, ir pateikia skirtingus požiūrius į ją.

1 lentelė. Mokslininkų požiūriai į mokesčių sistemą

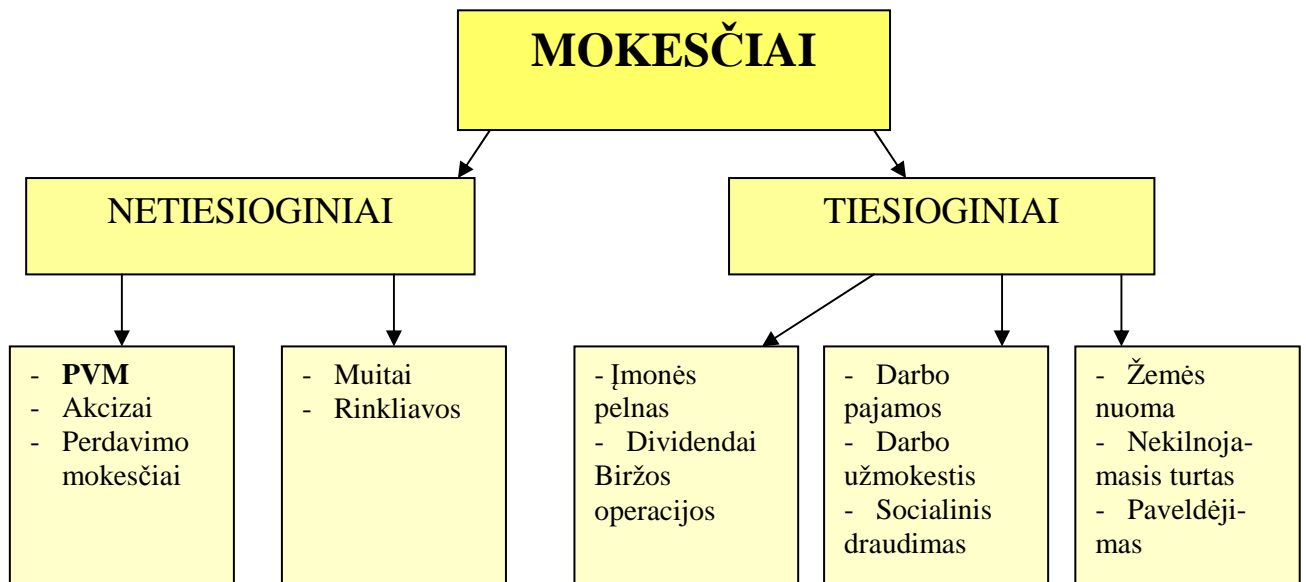
Autorius	Požiūris
A. Smith, D. Ricardo	Išskyrė keturis apmokestinimo principus: teisingumo, proporcingumo, aiškumo (tikslumo), patogumo, pigumo.
F. Hammas	Mokesčių sistema turėtų būti taip sutvarkyta, kad nekiltų ekonominės krizės ir sukrėtimų, taip pat, kad mokesčiai turi būti lankstūs.
L. V. Steinas	Mokesčių sistemos efektyvumas priklauso ne nuo sukauptų mokesčių ar didesnių mokesčių tarifų, bet nuo sukaupto kapitalo didėjimo.
P. V. Raulynaitis	Išskyrė tris pagrindinius apmokestinimo principus: teisingumo, politinės ekonomijos, finansinį.

D. Juknelienė	Mokesčių sistema apibrėžiama kaip šalyje egzistuojančių mokesčių, įplaukų ir rinkliavų visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius ir išreiškianti valstybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką. Mokesčių sistema turi skatinti ekonomikos plėtrą.
G. Dubauskas	Teisės aktais nustatytų mokesčių rūšių visuma sudaro valstybės mokesčių sistemą.
E. Buškevičiūtė	Mokesčių sistemos funkcionavimo veiksniai: skaidrūs ir lengvai suprantami mokesčių įstatymai; mokesčių rinkimo tarybų racionalus darbo organizavimas ir veiksmingas darbas; mokesčių rinkėjų aktyvi ir rezultatyvi kvalifikacijos kėlimo sistema; mokesčių mokėtojų ir visuomenės nevēluojantis, suprantamas informavimas apie mokesčines teises, pareigas ir pilietinę atsakomybę.

*Šaltinis:* sudaryta autorės pagal Lavišauskaitė ir Šinkūnienė, 2006; Juknelienė, 2005; Dubauskas, 2011

Iš lentelėje pateiktų tezių matyti, kad dauguma autorių daug dėmesio skiria apmokestinimo principams, taip pat yra akcentuojama, kokia turi būti mokesčių sistema, išskiriami mokesčių sistemos tikslai. Tačiau, kad ir kiek būtų pateikta teorinių sampratų, dažnai politikai, priimdami įstatymus jomis nesivadovauja. Puikus pavyzdys 2008 metų reforma Lietuvoje. Po šios reformos nemažai autorių teigia, kad mūsų šalyje egzistuoja ne mokesčių sistema, o tik atitinkamų mokesčių rinkinys (Dubauskas, 2011).

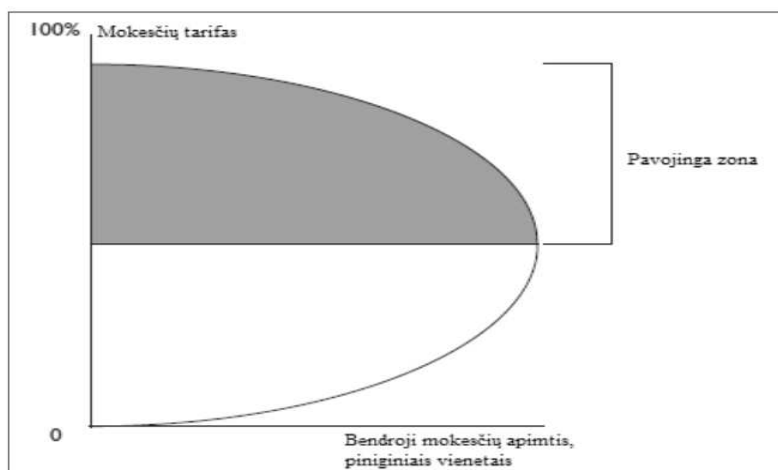
Nesvarbu, efektyvi ar neefektyvi valstybėje nustatyta mokesčių sistema, tačiau dažniausiai visi mokesčiai yra skirstomi į dvi pagrindines kategorijas (2 pav.). Tiesioginiai mokesčiai atspindi gamybos veiksmų mokesčius, antroji – apmokestinimo objektais tampa prekės ir paslaugos.



2 pav. Mokesčių struktūra  
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Rakauskienė, 2006

Kaip matyti iš 2-ojo paveikslo, mūsų šalies mokesčių sistema apima daugybę įvairiausių mokesčių. Kaip jau buvo minėta, mokesčiai sudaro didžiąją dalį valstybės biudžeto. Kuriant ir formuojant mokesčių sistemą, yra svarbus ir tuo pačiu probleminis apmokestinimo ribos klausimas. Valstybė norėdama surinkti daugiau mokestinių pajamų, gali didinti mokesčio tarifą, tačiau negali tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų. Kai mokestinė našta pasiekia tam tikrą lygį, mokestinių pajamų įplaukų augimas stabilizuojasi, o jei ir toliau mokesčio tarifas yra didinamas, mokestinės įplaukos gali mažėti. Taip atsitinka dėl kelių priežasčių: padidėja vengimas mokėti mokesčius, legalios ekonomikos pasitraukimas į šešėlį ir dėl mokesčių mokėtojų nuskurdinimo didėjančiais mokesčiais. (Levišauskaitė, Rūškys, 2001).

Lafero kreivė parodo mokestinių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo dydžio. Ją sukūrė, XX a. aštuntajame dešimtmetyje, ekonomistas A. B. Laffer.



3 pav. Lafero kreivė  
Šaltinis: Laffer, 2004

Jeigu mokesčio tarifas yra lygus nuliui, tai ir mokestinės pajamos bus lygios nuliui, nes valstybė negaus jokių pajamų iš surenkamo mokesčio. Jeigu mokesčio tarifas yra lygus 100 proc., tai mokestinės pajamos bus lygios nuliui, nes esant tokiems aukštiesiems mokesčiams, nebelieka stimulo dirbti. Pagal pateiktą grafiką, galime pastebėti, kad vyriausybė, taikydama aukštus mokesčių tarifus, gautų mažiau mokestinių pajamų, nei taikant mažesnius tarifus. Žinoma, didesnis mokesčio tarifas sąlygotų didesnes mokesčių pajamas, išliekant tam pačiam nacionalinio produkto dydžiui. Tačiau nacionalinis produktas gali mažėti, jei aukšti mokesčiai neigiamai veikia ūkinę veiklą. Taigi, daroma išvada, kad mokesčio tarifo padidėjimas nuo 0 iki  $t_A$  – padidina mokestinių pajamų kiekį, o nuo 0 iki  $A$  – mokestinės pajamos ima mažėti.

Mokesčių tarifai turi du efektus mokestinėms pajamoms: matematinį ir ekonominį (Laffer, 2004). Pagal matematinį efektą, jei yra sumažinamas mokesčio tarifas, mokestinės pajamos sumažės proporcingai mokesčio tarifo sumažinimui ir atvirkščiai, padidinus mokesčio tarifą proporcingai padidės mokestinės pajamos. O pagal ekonominį efektą, mokesčio tarifo sumažinimo atveju, reikia įvertinti teigiamą gamybos apimčių ir nedarbo lygio kitimą. Mokesčio padidėjimas sumažina apmokestinamųjų juridinių ar fizinių asmenų dalyvavimą tose veiklose, kurios buvo paliestos mokesčių augimo. Matematinis ir ekonominis efektai veikia skirtingai. Kai matematinis ir ekonominis efektai yra sujungiami į vieną, nebeaišku, kokią įtaką mokestinėms pajamoms turės mokesčio tarifo pakeitimai. Jeigu mokesčio tarifas yra per aukštas („pavojinga zona“), tada sumažinus mokestį, padidėtų mokestinių pajamų kiekis šalies biudžete, o tai reikštų, jos ekonominis efektas persveria matematinį.

Lafero kreivės forma ir pozicija priklauso nuo pasiūlos veiksnių stiprumo, mokesčių sistemos progresyvumo ir šešėlinės ekonomikos dydžio (Feige, McGee, 1983). A. B. Laffer teigia, jog ekonominė veikla yra mažėjanti apmokestinamo dydžio funkcija. Todėl, kai mokesčių tarifai yra mažesni, bendrosios mokestinės pajamos auga, ir atvirkščiai, kai mokesčio tarifas yra didinamas, tai surenkama mažiau mokestinių pajamų. W. J. M. Heijman ir J. A. C. Van Ophem (2005), atlikę analizę, priėjo tokios pat išvados, kad šešėlis ekonomikoje atsiranda tada, kai yra didinami mokesčiai. Šie autoriai akcentavo skirtumus tarp potencialiųjų, neregistruotų ir negautų pajamų. Toks modelis leido įvertinti norą mokėti mokesčius daugelyje šalių ir palyginti esamuosius mokesčių tarifus su didžiausias mokestines pajamas valstybės biudžetui duodančiais tarifais. Rezultatai parodė, kad tik Švedijoje iš visų dvylikos analizuotų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) šalių pajamas valstybės biudžetui maksimizuojantis tarifas yra žemesnis nei šalyje egzistuojantis, tuo tarpu, likusiose vienuolikoje šalių pajamas valstybės biudžetui maksimizuojantis tarifas yra aukštesnis nei šalyse egzistuojantys. Atlikę tyrimą, autoriai pastebėjo, kad net ir tose šalyse, kuriose noras mokėti mokesčius yra mažas, optimalus ribinis

mokesčio dydis niekada nebūna žemesnis nei 36 proc. S. Jahns, E. Friedman, D. Kaufmann, P. Zoidobaton (2000) atliko tyrimą 69 šalyse, ir siūlo atkreipti dėmesį ne tik į mokesčių tarifų ryšį su šešėline ekonomika, bet ir į korupcijos įtaką, lemiančią neoficialios veiklos augimą.

Sunku įvertinti, kokią ribą turi pasiekti mokesčio tarifas, kad jį viršijus biudžeto mokestinės pajamos pradėtų mažėti. Kai kurie autoriai (Bartkus, Buškevičiūtė, 1993, Dracea ir Tomescu, 2009) teigia, jog tinkamo tarifo matematiškai apskaičiuoti neįmanoma, tai galima padaryti tik vadovaujantis intuicija bei loginiais pamąstymais. Taigi, vienareikšmio apmokestinimo ribos įvertinimo nėra, nes jis priklauso nuo valstybės vidinių ir išorinių sąlygų.

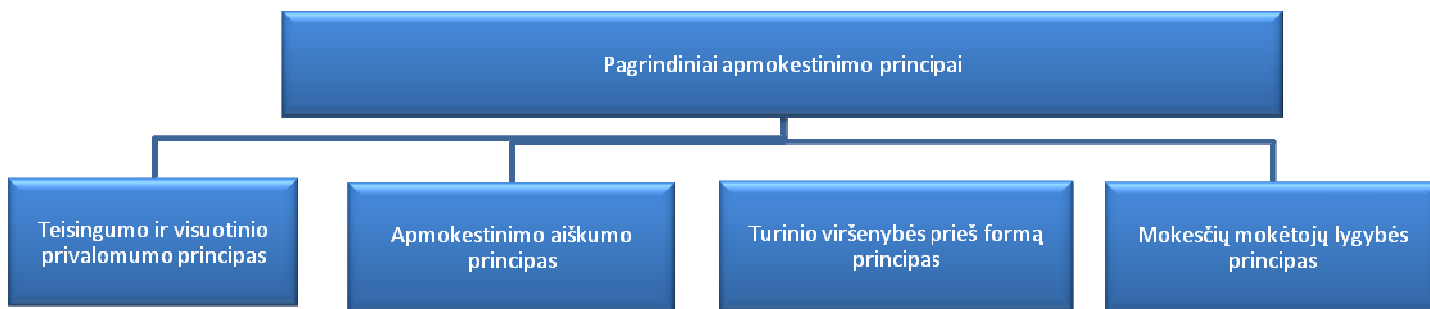
Taigi formuojant optimalią šalies mokesčių sistemą, visada tenka ieškoti kompromiso: sistema turi būti socialiai teisinga ir sudaryti tinkamas paskatas gyventojams skatinti ekonomikos augimą. Šveicarija, kurioje mokesčių sistemos pokyčiai sprendžiami referendumo būdu, yra idealus pavyzdys: ši šalis mokesčiais perskirsto tik 30 proc. pajamų, tačiau sugeba užtikrinti kone aukščiausią pasaulyje viešųjų paslaugų kokybę, didžiausias senatvės pensijas. Airija yra kitas pavyzdys, rodantis, kad mokestinės sistemos pokyčiai gali turėti didelę įtaką šalies ekonominei raidai: investicijoms palanki mokestinė aplinka padėjo šaliai pasiekti didelį ekonomikos augimą (Mauricas, 2011).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių sistema yra labai svarbi kiekvienos valstybės funkcionavimo prielaida. Kaip buvo minėta, nustatyti optimalias apmokestinimo ribas yra nepaprastai sunkus uždavinys, kurį ne visoms valstybėms pavyksta sėkmingai išspręsti. Tačiau, kad ir kokios būtų apmokestinimo ribos, pats apmokestinimo procesas negali būti chaotiškas bei nenuspėjamas. Todėl įvedant naujus mokesčius bei keičiant mokesčių tarifus turi būti laikomasi esminių apmokestinimo principų.

### **1.3. Apmokestinimo principų analizė**

Bendrieji apmokestinimo principai – tai konceptualūs teiginiai, susitarimai, taisyklės ir procedūros, būtinos galiojančiai mokesčių sistemai apibūdinti (Rakauskienė, 2006).

Lietuvoje pagrindiniai apmokestinimo principai, į kuriuos buvo atsižvelgta kuriant Lietuvos mokesčių sistemą ir kuriems neturi prieštarauti visi mokesčių teisės aktai, yra šie:



4 pav. Pagrindiniai apmokestinimo principai  
 Šaltinis: sudaryta autorės remiantis LR Finansų Ministerijos duomenimis

Šie mokesčių teisės sistemos principai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, todėl konkrečiame mokestiniame teisiniame santykiyje yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą. Kada egzistuoja tam tikri principų apribojimai, leistini tik jei jie numatyti įstatyme ir tik tokia apimtimi, kiek jie priimtini demokratinėje visuomenėje, atsižvelgiant į vyraujančią viešąjį interesą ar į lyginamąją konkuruojančio privataus intereso svarbą (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012).

Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas

1. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 8 str. 1 dalis)

Šis principas yra pažeidžiamas nemokant mokesčių. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str.).

2. Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 8 str. 2 dalis)

3. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 8 str. 3 dalis).

Mokesčio teisingumo principas yra neatsiejama dalis nuo Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių teisingumo principo įgyvendinimo pagrindas – mokesčius reglamentuojančių įstatymų aiškumas ir išsamumas. (Smalakienė, E., 2003). Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, privalo būti atliekamas mokestinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčių mokėtojų teisių, nepažeidžiant mokesčių mokėtojų teisių, vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas, vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai.

Darytina išvada, kad pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymuose nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų.

#### Apmokestinimo aiškumo principas

Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 9 str.).

Apmokestinimo aiškumo principas taikomas aiškinant mokesčių įstatymus. Mokesčių administravimo įstatymo 9 str. nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo realizavimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatymas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčio mokėtojo naudai. (Mokesčių administravimo įstatymas 3 str., 5 dalis). Apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suvokiamus mokesčių mokėtojų sprendimus bei tokiu būdu užtikrinti jo teises ir teisėtus interesus.

#### Turinio viršenybės prieš formą principas

Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 10 str.)

Mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą.

#### Mokesčio mokėtojų lygybės principas

Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. (LR mokesčių administravimo įstatymas, 7 str.).

Šis principas įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai. Mokesčių mokėtojų lygybės principas taip pat įpareigoja mokesčių administratorių vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu. Kitaip tariant, mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu, o mokesčių mokėtojus įpareigoja sąžiningai mokėti mokesčius, nes nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o kartu ir šis principas.

Mokestiniai principai aktyviausiai buvo kuriami nuo XVII a. antros pusės iki XVIII a. pabaigos. Teisingumo apmokestinimo principus plėtojo mokslininkai ir kiti visuomenės veikėjai (J. Bodin, A. Riselje, M. Sulis, A. Montchrestienas, W. Petty, T. Mann ir kt). Žymus Prancūzijos politikas A.

Riselje teigė, kad valstybė neegzistuoja be piliečių, todėl efektyvi mokesčių sistema turi atsižvelgti tiek į kiekvieno mokesčių mokėtojo, tiek į valstybės interesus: „Būtina, kad pinigai, imami iš savo valdininkų, atitiktų jų mokesčines galimybes, neskurdintų ir smarkiai nepakenktų turtui. Kituose XVIII a. Prancūzijos veikėjų darbuose dažnai buvo keliamas mokesčių visuotinumui ir proporcingumui idėjos, bet tai, kad mokesčius reikėtų jungti į bendrą mokesčių sistemą. Šių principų plitimą ir taikymą skatino klasikinės ekonomikos teorijos kūrėjai A. Smith ir D. Ricardo. Pagal juos išskiriami 4 pagrindiniai apmokestinimo principai: teisingumo ir proporcingumo, aiškumo, patogumo bei pigumo. (Šinkūnienė, Levišauskaitė, 2006).

Praktiškai įgyvendinti minėtuosius principus nėra lengva. Mokesčių politikos kryptis ir efektyvumas iš esmės priklauso nuo to, kokių principu vadovaujantis ji bus formuojama. Kaip jau buvo minėta, šie principai yra tarpusavyje glaudžiai susiję, dažnai neatsiejami vienas nuo kito, taigi, galima teigti, kad formuojant mokesčių sistemą dominuoja ne vienas kuris nors principas, bet visų minėtų principų rinkinys. Tik vienu ar kitu atveju vienas iš principų gali būti dominuojantis, kiti papildomi, didinantys jo taikymo efektyvumą.

## **2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO TEORINIAI ASPEKTAI**

### **2.1. Pridėtinės vertės mokesčio vieta mokesčių sistemoje**

PVM yra prekių ir paslaugų mokestis, kuris nepaveikia gamybos ar paskirstymo, bet yra surenkamas nustačius vartotojams galutines kainas. Tai - netiesioginis mokestis, kurį gamintojai ar paslaugų teikėjai įskaičiuoja į kainą. PVM pirmą sykį buvo išrastas Vokietijoje XVIII a., tačiau tik 1954 metais buvo įvestas Prancūzijoje (Dilius, Kareivaitė, 2010). Remiantis L. Šapaliene (2008), platesniam PVM taikymui, didelę įtaką turėjo Europos ekonominė bendrija (EEB), 1967 m. balandį, priimtos I ir III direktyvos, dėl kurių, EEB šalys, turėjo įsivesti PVM mokestį, kaip savo šalies pagrindinį netiesioginį mokestį. Vokietija buvo antroji šalis, įsivedusi PVM. Vengrija – 1988 m., Japonija – 1989, Slovakija, Čekija, Latvija, Estija – 1993 metais. Šiuo metu PVM yra taikomas daugiau nei 130 šalių.

Lietuvoje PVM buvo įvestas 1994 m. gegužės 1 d. ir pakeitė tuo metu galiojusį akcizo mokestį. Kiti autoriai teigia, jog šis mokestis 1994 m. pakeitė tuo metu galiojusį apyvartos mokestį. (Bendikienė ir Šaparnis, 2006, Juknelienė, 2005).

Atlikti tyrimai parodė, kad mūsų šalies mokestinių pajamų pagrindą formuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir surenkami akcizai (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009). Taigi, PVM mokestis yra labai svarbus Lietuvos mokesčių sistemos dalis. Tai patvirtina ir faktas, kad būtina stojimo į ES sąlyga buvo šio mokesčio



įsivedimas. Ši sąlyga ir buvo priežastis, kodėl PVM mokestį įsivedė ES šalys. ES primygtinai reikalavo įvesti minėtąjį mokestį siekiant užtikrinti skaidrią prekybą tarp valstybių narių: kad eksportui būtų netaikomi netiesioginiai mokesčiai (arba subsidijos), o importo mokesčiai išlyginti mokestines pajamas (Crawford, Keen, Smith, 2010).

PVM mokėjimo mechanizmas neleidžia išvengti šio mokesčio mokėjimo, jį nesudėtinga surinkti, todėl jis yra tinkama priemonė šalies biudžeto mokestinėms pajamoms padidinti. PVM – pagrindinis netiesioginis mokestis visose ES šalyse, kur ne mažiau kaip 25 proc. šalių biudžetų mokestinių pajamų sudaro PVM, ir ta dalis nuolat didėja. „Mokesčių sistema, kurioje vyrauja netiesioginiai mokesčiai yra kritikuotina, nes tiesioginiai mokesčiai yra teisingesni. Todėl būtina siekti, kad tiesioginiai mokesčiai sudarytų didžiąją dalį mokestinių pajamų“. (Rakauskienė, 2006). PVM apskaičiavimas tarp šalių nesiskiria, skiriasi tik tarifų dydžiai ir lengvatos.

Pagrindiniai PVM bruožai:

- Tai bendro pobūdžio mokestis – taikomas visam verslui;
- Su vartojimu susijęs mokestis – faktiniai ir galutiniai šio mokesčio mokėtojai yra asmenys, kurie įsigyja prekę/paslaugą asmeniniams tikslams ir nenaudoja jos tolimesnėje komercinėje veikloje;
  - Kaip buvo minėta, tai netiesioginis mokestis, t.y. PVM mokestį sumoka ne prekių ar paslaugų vartotojai tiesiogiai, o apmokestinamieji asmenys (pvz. verslu užsiimantys asmenys);
  - Daugiapakopis – mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape, atskaitant kitam verslo asmeniui sumokėtą PVM. Užtikrinamas neutralumo principas, t.y. mokestis neutralus transakcijų skaičiui. (Ališauskaitė-Paulavičienė, 2006)

Pagal galiojantį PVM įstatymą, PVM moka:

- LR apmokestinamasis asmuo – LR juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą.
- Užsienio apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamas:
  1. užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba
  2. bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba
  3. fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra LR.

PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas (PVMĮ 3 str.):

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

2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;

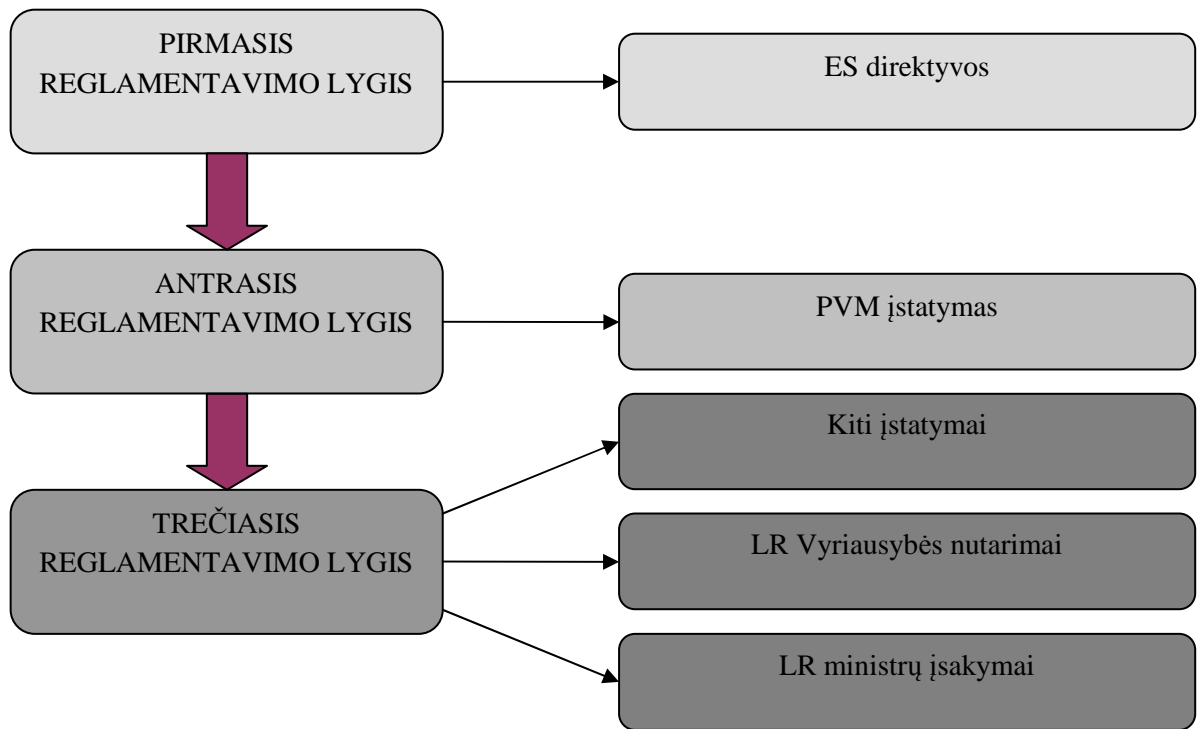
3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Šiame punkte nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiamą naują transporto priemonę, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Sąjungos teritoriją.

Dėl šios apmokestinimo priemonės, kaip ir dėl kitų, yra kilę nemažai diskusijų, siekiant išsiaiškinti, ar šis mokestis yra reikalingas, ar jis teisingas. Kadangi šis mokestis jau taikomas ne vieną dešimtmetį, buvo pastebėtas tendencijas, kad jis turėjo poveikį mažinant ribines iškraipancias išlaidas, sutelkiant pajamas iš mokesčių. Galima teigti, kad pastaraisiais metais daugelyje šalių esminis klausimas yra keliamas ne dėl šio mokesčio reikalingumo, bet dėl optimalaus jo dydžio.

### **2.3. Pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimas**

Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymas, konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai ir jų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai, turintys atlygintinumo požymį ir nustatantys privalomuosius mokėjimus į valstybės biudžetą, Muitinės įstatymas, ratifikuotos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai, kiek tai susiję su muitais, importo akcizu, pridėtinės vertės mokesčiu, Europos Sąjungos direktyvos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse bei kiek tai susiję su mokesčių administravimu (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012).

Lietuvos Respublikoje PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarką reglamentuoja kelių pakopų teisės aktų sistema (5 pav.). Kadangi, kaip jau buvo minėta šis mokestis stipriai įtakoja valstybės biudžeto pajamas, šios apmokestinimo priemonės reglamentavimui turi būti skiriama itin daug dėmesio: reglamentavimas turi būti aiškus bei nuoseklus.



5 pav. PVM reglamentavimo lygiai Lietuvoje  
Šaltinis: sudaryta autorės

PVM reglamentavimas užima labai svarbią vietą Europos Sąjungos (ES) teisyne - didžiąją dalį *acquis communautaire* mokesčių srityje sudaro būtent su šiuo mokesčiu susiję dokumentai, kurių svarbiausias, reglamentuojantis pagrindinius PVM taikymo aspektus, yra Tarybos direktyva Nr. 77/388 "Dėl šalių-narių apyvartos mokesčių harmonizavimo - bendroji PVM sistema: vieningas vertinimo pagrindas", arba Šeštoji direktyva. 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. Taigi 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 "laikinais" taikyti "pereinamuoju laikotarpiu") mokėtų gerokai mažesnes įmokas nei tos, kurių požiūris į įvairias išimtis yra "konservatyvesnis" (Šimonytė, 2001).

Lietuvoje PVM pradėtas taikyti 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galioji iki 2002 m. birželio 30 d. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos PVM įstatymas Nr. IX-751, įgyvendinęs visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai

esant ES nare ir bendrosios rinkos dalimi. Nuo 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-19601, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. Pridėtinės vertės mokesčių reglamentuoja ir LR Vyriausybės nutarimas "Dėl LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo" bei kiti teisės aktai.

Kalbant apie PVM reglamentavimą būtina paminėti ir teismų sprendimus. Svarbu įsidėmėti, kad visoms valstybėms narėms privalomos vykdyti Europos Teisingumo Teismo sprendimų nuostatos apie teisę į PVM atskaitą (kaip ir kitais PVM klausimais). Pateikiama keletas Europos Teisingumo Teismo sprendimų PVM atskaitos klausimais:

1) Byloje *Commission/French Republic C-50/ 87* šis Teismas konstatavo, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokestinę naštą ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai Šeštojoje direktyvoje nurodytais atvejais. Kitais atvejais PVM mokėtojai teisė į PVM atskaitą turi būti suteikiama nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu;

2) Byloje *Grundstückgemeinschaft Sclosstrasse C-396/98* šis Teismas konstatavo, kad asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, ir gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio nuostatas, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įsigytų numatomai tokiai ekonominei veiklai, kuriai pirkimo PVM gali būti atskaitomas, pirkimo PVM. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Šeštosios direktyvos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, atsižvelgiant į tai, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos. Tokios pačios nuostatos buvo konstatuotos ir Byloje *C-110/98-C-147/98*.

Galima teigti, kad mūsų šalies teisinę sistemą ETT sprendimai įtakoja keliais būdais. Visų pirma, minėtomis prejudicinėmis nutartimis mūsų šalies teismai vadovaujasi nagrinėdami konkrečias su PVM susijusias bylas. Visų antra, ETT nutartys nubrėžia tam tikras gaires mūsų įstatymų leidėjui. Šių gairių laikomasi priimant naujus teisės aktus bei keičiant jau galiojančius.

Taigi, nors ETT nutartys ir nėra tiesiogiai PVM reglamentuojantis dokumentas, tačiau jų įtaka įstatymų leidyboje yra jaučiama.

Taigi, apibendrinant būtina pažymėti, kad Lietuvoje PVM reglamentuojamas ES ir nacionaliniais teisės aktais. Visus minėtą mokesčių reglamentuojančius teisės aktus pagal jų taikymą bei svarbą galima suskirstyti į tris pagrindinius lygmenis. Toks skirstymas padeda geriau suprasti PVM reglamentavimo sistemą, kuri yra pakankamai paini. Be to, būtina paminėti ir netiesioginę įtaką PVM reglamentavimui darančias ETT nutartis, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis.

### **2.3. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai ir jų kaita**

Pridėtinės vertės mokestis, jei jo tarifas vienodas visoms prekėms, ekonominio efektyvumo prasme laikomas geru mokesčiu, kadangi jis nepakeičia santykinų prekių kainų ir tai neskatina vartotojų keisti elgseną dėl mokesčio įvedimo.

Dabartinė pridėtinės vertės mokesčio sistema yra regresyvi. Vienodą PVM mokesčio tarifą moka tiek turtingi tiek neturtingi asmenys, kadangi žvelgiant iš mokesčio administravimo pusės, jų išskyrimas yra praktiškai neįmanomas. 21 centas sumokėtas nuo vieno lito, už maisto produktą, pavyzdžiui duoną, yra labiau jaučiamas nedideles pajamas gaunančiam šalies gyventojui, nei vidutinei klasei ar turtingiesiems. Kuo didesnė vartojimo mokesčių dalis valstybės pajamose, tuo didesnis sistemos regresyvumas.

Įvedus pridėtinės vertės mokestį 1994 m., mokesčio tarifas buvo 18 proc. Jis galiojo iki 2008.12.31. Nuo 2009.01.01 jau pradėtas taikyti 19 proc. PVM tarifas, kuris buvo toks neilgai, nes jau 2009.09.01 jis buvo padidintas iki 21 %. Lietuva nebuvo vienintelė valstybė, kurioje buvo didinamas PVM per jo gyvavimo laikotarpį. Vienose šalyse šis mokestis buvo keistas tik kartą (Lenkija), tačiau kitose, pavyzdžiui, Estijoje šis mokestis nuo 1993 metų iki šiandien išaugo nuo 10 iki 20 procentų, t.y. dvigubai. Taigi, galima teigti, kad Lietuvoje, lyginant kitų šalių kontekste, PVM tarifas yra pakankamai stabilus, per beveik 20 metų jis pakito tik 3 procentais.

Atsižvelgiant į 2012-06-29 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir pakeitimo įstatymo Nr. XI-2188 (Žin., 2012, Nr. 79-4090) nuostatas vietoj taikyto standartinio PVM tarifo nustatomi lengvatiniai PVM tarifai šioms prekėms ir paslaugoms:

- lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas: laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto;

- keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms;
- lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas: neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui (*PVM įstatymo 19 str.*).

2008 m. pabaigoje buvo priimtas sprendimas dėl mokesčių sistemos reorganizavimo. Vienas iš svarbiausių pakeitimų buvo PVM tarifo didinimas ir kai kurių PVM lengvatų panaikinimas. Nuo 2002 m. taikytą PVM lengvatinį tarifą mėsos gaminiams, žuviai, vaisiams ir daržovėms, pakeitė standartinis 19 proc. PVM tarifas. PVM tarifo padidinimas 2009 m. pradžioje, nuo 18 iki 19 proc. ir netrukus nuo 19 proc. iki 21 proc., daugumos analitikų buvo vertinamas kaip teigiamas sprendimas. Tai grindžiama, kad mokesčiai turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas neleidžia išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti. Nors tam pritaria ne visi mokesčių ekspertai, vis tik dažniausiai sutinkama, kad PVM, priešingai pajamų mokesčiams yra neutralus verslui. (Davulis, G., 2012). Nors Lietuvoje PVM tarifas buvo padidintas du kartus per 2009 metus, tačiau pastebima, kad kitose ES šalyse narėse šis tarifas buvo netgi mažinamas. Didžioji Britanija dar iki 2008 m. PVM mokesčių buvo sumažinusi nuo 17,5 proc. iki 15 proc., nes buvo manoma, kad šalis dėl ekonominio nuosmukio per metus gali netekti 12,5 mlrd. svarų sterlingų, nes sumažėtų vartojimas. Tokiam PVM tarifo mažinimui nepritarė kitos didžiosios ES narės: Vokietija, Prancūzija (Dilius, Kareivaitė, 2010).

Apibendrinant galima teigti, kad PVM tarifo dydžio nustatymas yra daugelyje valstybių opus klausimas. Ekonomistai nesutaria, ar valstybei didesnė nauda iš PVM didinimo ar iš šio mokesčio mažinimo. Svarbu tai, kad kadangi valstybės skiriasi pagal savo finansų politiką, gamybos, importo, eksporto mastus, negali vienos taisyklės taikyti visoms šalims. Todėl ir nustatant PVM tarifą kiekviena valstybė, tame tarpe ir Lietuva, privalo remtis savo patirtimi, analizuoti savo finansų politikos ypatumus.

#### **2.4. Pridėtinės vertės mokesčio atskaita**

Pagrindinis pridėtinės vertės mokesčių apibūdinantis bruožas yra tas, kad ne visas PVM mokėtojo iš pirkėjo paimtas patiektų prekių ir suteiktų paslaugų pardavimo PVM sumokamas į biudžetą. PVM mokėtojas turi teisę iš apskaičiuoto savo patiektų prekių ir suteiktų paslaugų pardavimo PVM atskaityti (atimti) PVM, sumokėtą tiekėjams už iš jų įsigytas prekes ar gautas paslaugas, ir mokėti į biudžetą tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą.



6 pav. Mokėtinas PVM į biudžetą

Šaltinis: sudaryta autorės

Pagal PVM įst. 3 punkto 28 dalį: PVM atskaita –pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal šio Įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.

PVM mokėtojas, turintis teisę į PVM atskaitą, šia savo teise gali pasinaudoti vos įsigijęs prekes ir paslaugas, skirtas teisę į PVM atskaitą suteikiančiai ekonominei veiklai vykdyti, neatsižvelgiant į tai, ar jis jau vykdo, ar tik ketina vykdyti šią veiklą ir taip pat nepaisant to, kada tos įsigytos prekės ar paslaugos bus panaudotos šiai veiklai. Teisę atskaityti sumokėtą pirkimo ar importo PVM turi tik kaip PVM mokėtojai įsiregistravę apmokestinamieji asmenys. Asmuo, nors ir vykdomas ekonominę veiklą, bet neesanti PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju, todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM bei muitinės sąskaitas sumokėtas importuojamų prekių importo PVM jam nekompensuojamas, t.y. jis neturi teisės į PVM atskaitą. Pažymėtina ir tai, kad kaip PVM mokėtojas įregistruotas ūkio subjektas gali atskaityti pirkimo ar importo PVM tik tuo atveju, jei įsigytos prekės ir paslaugos yra skirtos PVM apmokestinamųjų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. PVM apmokestinamųjų prekių (paslaugų) tiekimu laikomas prekių ir paslaugų, apmokestinamų standartiniu 21 proc. PVM tarifu ir lengvatinais 9 proc. ir 5 proc. bei nuliniu PVM tarifu, tiekimas. Todėl nesvarbu, kokio dydžio PVM mokėtojai priklauso apskaičiuoti už teikiamas prekes ar paslaugas, mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą šiai PVM apmokestinamai veiklai įsigytų prekių ar paslaugų visą pirkimo ar importo PVM sumą. Taip pat pirkimo ar importo PVM galima atskaityti, jeigu įsigytos prekės ar gautos paslaugos yra skirtos prekėms tiekti ar paslaugoms teikti už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje (Smalakienė, 2004).

PVM įstatymo 64 str. rašoma, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jei PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą – faktūrą arba kitą šiame įstatyme nurodytą apskaitos dokumentą, kuris nustatyta tvarka gali arba turi būti naudojamas prekių tiekimui arba paslaugų teikimui arba avansui įforminti. Turimame apskaitos dokumente PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas, nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turimas apskaitos dokumentas privalo turėti visus šio įstatymo ir kitų

teisės aktų reikalaujamus rekvizitus, o šio dokumento blankas turi būti prekių (paslaugų) tiekėjo įsigytas teisės aktų nustatyta tvarka ir atitikti teisės aktų reikalavimus, keliamus šiam blankui. Pagal PVM įstatymo 80 str. PVM sąskaita faktūra privalo turėti visus buhalterinė apskaitą reglamentuojančių įstatymų nustatytus privalomus apskaitos dokumento rekvizitus. PVM sąskaitoje – faktūroje privalo būti nurodyta: prekių ar paslaugų tiekėjo kodas arba jeigu tai fizinis asmuo – asmens kodas, prekių ar paslaugų tiekėjo PVM mokėtojo kodas, prekių ar paslaugų pirkėjo pavadinimas ir kodas arba jei tai fizinis asmuo – vardas, pavardė, asmens kodas, tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė, PVM tarifas, PVM suma ir kiti LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. (LR PVM įstatymas).

PVM atskaitos teise gali pasinaudoti tik įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdomas ar ketinantis vykdyti PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą asmuo. Per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes ir paslaugas, taip pat importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM, taip pat kitų prekių ir paslaugų, kurios nurodytos PVM įstatymo 58 str. 1 d. 2 punkte.

## 2.5. Pridėtinės vertės mokestis šalies biudžeto kontekste

Kaip jau buvo minėta, PVM mokestis žymiai įtakoja į biudžetą surenkamas pajamas – iš šio mokesčio pajamos yra didžiausios. Tai patvirtina ir 2 lentelėje pateikti duomenys.

2 lentelė. PVM dalis mokesstinės valstybės biudžeto pajamose

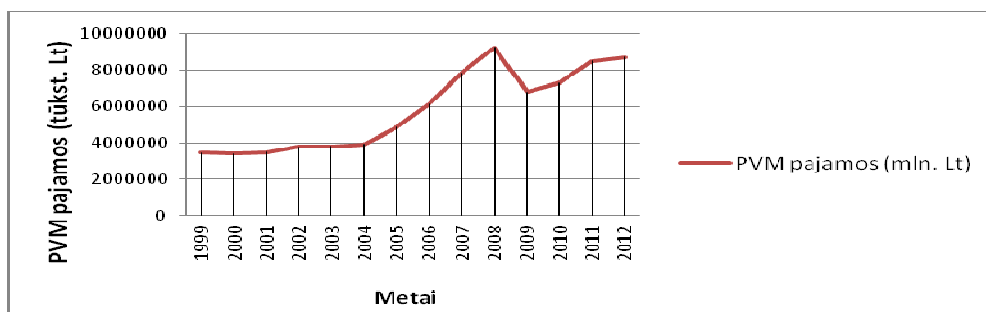
Metai	PVM pajamos (tūkst. Lt)	Bendrosios pajamos (tūkst. Lt)	PVM dalis bendrosiose pajamose (proc.)
1999	3466571	5944580	58
2000	3419415	5780725	59
2001	3511812	6344789	55
2002	3809678	8900299	43
2003	3822994	9624765	40
2004	3930111	11794016	33
2005	4841726	10898462	44
2006	6152214	13244536	46



2007	7824176	15652872	50
2008	9242528	17982213	51
2009	6798799	13265005	51
2010	7294027	12688688	57
2011	8502502	14583016	58
2012	8717507	15760134	55
<b>Vidurkis</b>	<b>5809576</b>	<b>11604579</b>	<b>50</b>

Šaltinis: LR Finansų ministerija

Iš lentelėje pateiktų duomenų pastebėtina, kad per 14 metų laikotarpį, PVM dalis bendrosiose pajamose sudarė vidutiniškai 50 proc. Kadangi šis mokestis sudaro apie pusę visų surenkamų mokestinių pajamų, todėl galima teigti, kad PVM tarifo reguliavimas yra labai svarbus mokestinių pajamų dydžiui, ir tai turi įtakos šalies makroekonominėi situacijai, o ypač vartojimui. Nuo vartojimo intensyvumo, priklauso infliacijos ir nedarbo lygio kitimo tempai, todėl galima teigti, kad PVM reguliavimas yra vienas iš pagrindinių Lietuvos fiskalinės politikos įrankių.



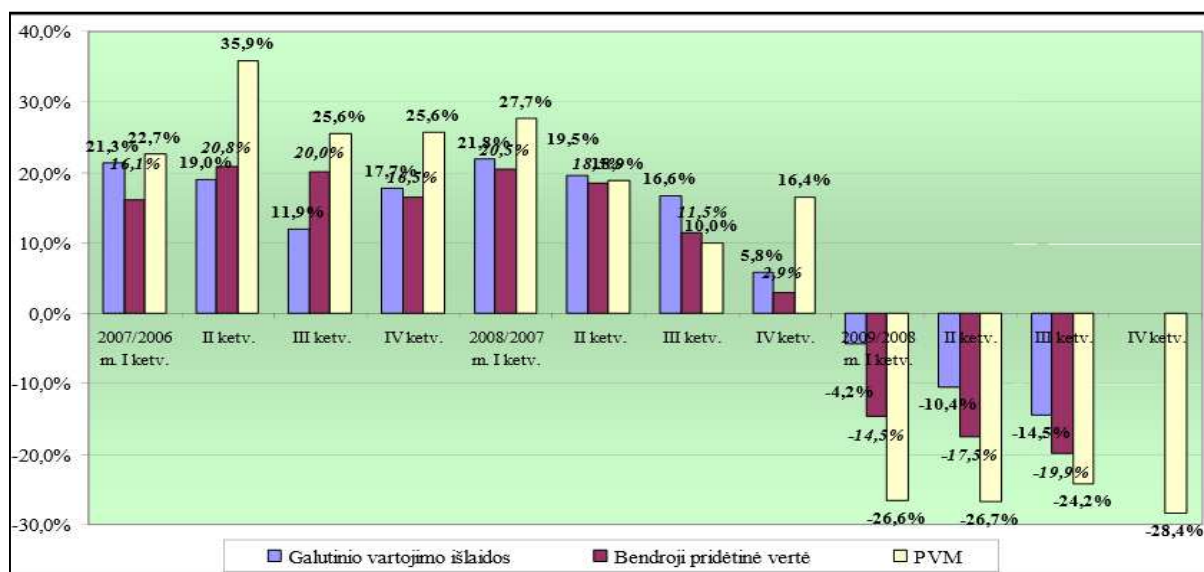
7 pav. PVM surinkimo dinamika 1999-2012 metais

Šaltinis: LR Finansų ministerija

Pagal pateiktą diagramą galime pastebėti, kaip kito valstybės biudžete surenkamos pajamos iš PVM, 1999 m. – 2012 m. laikotarpiu. Nuo 1999 m. pastebimas pastovus kilimas, kuris tęsėsi iki 2008 m. Tačiau nuo 2008 m. mokestinės pajamos iš PVM į valstybės biudžetą staigiai krito. Per 2009 m. į valstybės biudžetą buvo surinkta 6798,8 mln. Lt pridėtinės vertės mokesčio. 2009 m. PVM pajamų planas įvykdytas 108,8 proc. ir į biudžetą gauta 547,1 mln. litų pajamų daugiau, nei buvo planuota, tačiau palyginti su 2008 m. į valstybės biudžetą pervesta 2443,7 mln. litų arba 26,4 proc. mažiau. Įvertinus PVM nepriemokos ir PVM permokos pokyčius, realios PVM pajamos 2009 m. buvo 2067,2 mln. arba 23,4 proc. mažesnės nei 2008 m. 2009 m. padidinus PVM mokestį iki 19 proc. smuko vartojimas. Vartojimo nuosmukiui taip pat įtakos galėjo turėti padidėjusios šildymo

kainos, augančios paskolų palūkanų normoms. Gyventojai vis didesnę dalį gautų pajamų turėjo skirti prisiimtiems įsipareigojimams padengti.

Galima teigti, kad ši situacija buvo įtakota ekonominės krizės bei mokesčių reformos, kurios metu PVM buvo padidintas iki 21 procento.



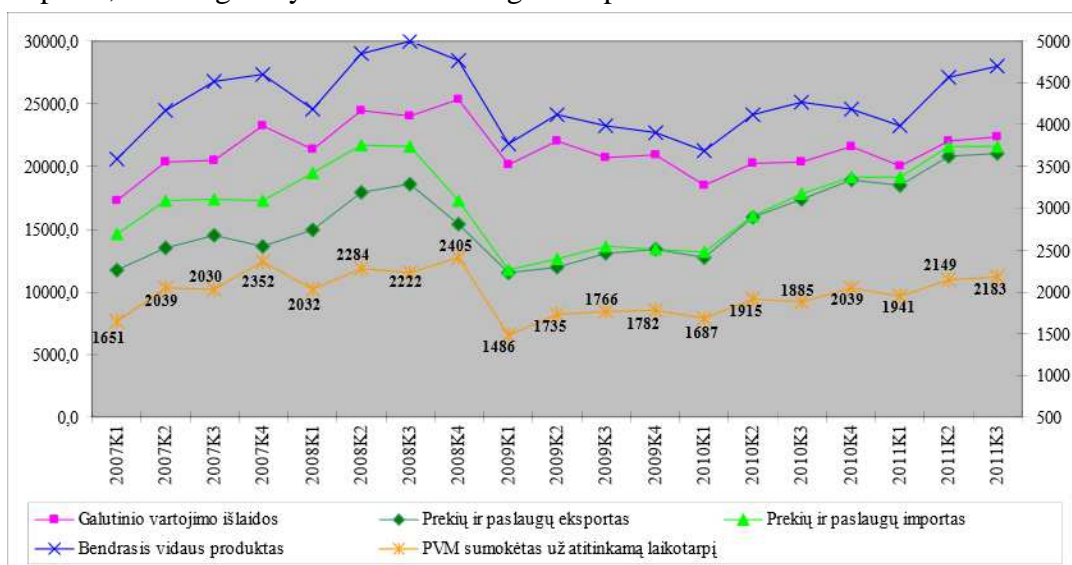
8 pav. Galutinio vartojimo išlaidų ir PVM pajamų augimo dinamika, mln. litų.  
Šaltinis: Statistikos departamentas ir Finansų ministerija

Statistikos departamento duomenimis galutinio vartojimo išlaidos 2009 m. I-III ketv. Sudarė 62360,8 mln. litų arba 9,9 proc. mažesnės, nei 2008 m. I-III ketv., kai PVM tarifas buvo 18 proc. Taip pat mažesniame PVM pajamų surinkimui 2009 m. įtakos turėjo sumažėjusios prekių ir paslaugų kainos. Nors visos parduotos pramonės produkcijos kainos 2009 m. gruodžio mėn., palyginti su 2008 m. tuo pačiu laikotarpiu padidėjo 1,4 proc., tačiau pramonės produkcijos, išskyrus rafinuotus naftos produktus, kainos sumažėjo 15,4 proc. Nuo sausio 1 d. padidintas PVM tarifas ir daugeliui prekių ir paslaugų nebegaliojantys lengvatiniai PVM tarifai metų pradžioje padidino infliaciją, tačiau jau nuo balandžio mėn. fiksuojama defliacija: 2009 m. gruodžio mėn., palyginti su vasario mėn., užfiksuota 1,7 proc. defliacija, kurią įtakėjo 6,1 proc. atpigę maisto produktai ir 9,7 proc. atpigusios būsto paslaugų kainos. Ypač ženkliai 2009 m. mažėjo statybos sąnaudų kainos: 2009 m. gruodžio mėn. palyginti su 2008 m. gruodžio mėn. sumažėjo 12,6 proc. Taip pat mažėjo ir vartojimo išlaidos. Statistikos departamento duomenimis 2009 m. I-III ketv. Namų ūkių vartojimo išlaidos veikusiomis kainomis buvo 12,1 proc. mažesnės nei 2008 m. I-III ketv., galutinio vartojimo išlaidos – 9,9 proc. Pagal 2010 m. vasario mėn. paskelbus patikslintą finansų ministerijos vidutinės trukmės ekonominių rodiklių projekcijas, numatoma, kad 2009 m. galutinio vartojimo išlaidų mažėjimas sieks 13,2 proc.

Iš 8 pav. pastebime, kad nuo 2010 m. nežymiai, bet užfiksuotas PVM pajamų padidėjimas, kurį lėmė taikomas didesnis PVM tarifas ir pradėjęs sparčiai gerėti mokesčio administravimas. 2010

m. buvo gauta 7294 mln. litų pridėtinės vertės mokesčio. Pajamų planas įvykdytas 120 proc. ir į valstybės biudžetą gauta 1216,2 mln. litų PVM pajamų daugiau, nei buvo planuota. Palyginti su 2009 m. į biudžetą pervesta 495,2 mln. litų arba 7,3 proc. daugiau. Įvertinus PVM nepriemokos ir PVM permokos pokyčius, realios PVM pajamos 2010 m. buvo 200,2 mln. litų arba 2,7 proc. didesnės nei 2009 metais. 2010 m. biudžeto pajamos buvo planuotos remiantis 2009 m. rugsėjo mėn. Finansų ministerijos centriniu ekonominių rodiklių scenarijumi, nustatančiu 4,3 proc. BVP ūkio nuosmukį. 2010 m. vasarį, įvertinus duomenis dėl eksporto augimo ir nuosaikesnio vartojimo smukimo, centrinis ūkio raidos scenarijus buvo pakeistas iš esmės: numatytas BVP augimas. Daugiau nei planuota pajamų gauta todėl, kad sparčiau gerėjo eksporto galimybės. Spartesnis eksporto atsigavimas stabilizavo nacionalines pajamas, kreditavimą, ir dėl to lėčiau traukėsi vartojimas.

2011 m. buvo gauta 8502,5 mln. litų pridėtinės vertės mokesčio. Pajamų planas įvykdytas 102,9 proc. ir į valstybės biudžetą gauta 243,3 mln. litų PVM pajamų daugiau nei buvo planuota. Palyginti su 2010 m. į biudžetą pervesta 1208,5 mln. litų daugiau arba 16,6 proc. daugiau. PVM plano vykdymą sąlygojo PVM permokos ir PVM nepriemokos pokyčiai: realios PVM pajamos 2011 m. buvo 464,5 mln. litų arba 6 proc. didesnės nei 2010 m. (2010 m. sumažėjusi PVM permoka ir padidėjusi PVM nepriemoka realias PVM pajamas padidino 433 mln. litų, tuo tarpu 2011 m. sumažėjęs PVM nepriemokos lygis ir išaugusi PVM permoka realiai padidino PVM pajamas 311 mln. litų). Didesnį nei 2010 m. PVM pajamų surinkimą įtakojo gerėjanti ekonominė situacija: atsigaunantis vidaus vartojimas, 2011 m. I-III ketvirčiais, palyginti su prieš tai buvusių metų atitinkamu laikotarpiu, augo vienodai sparčiai: 2011 m. I k. – 8,2 proc., II k. – 8,7 proc., III – 9,3 proc. 2011 m. augęs neigiamas užsienio prekybos balansas, kuomet importo apimtys viršija eksporto, sudarė galimybes surinkti daugiau importo PVM.



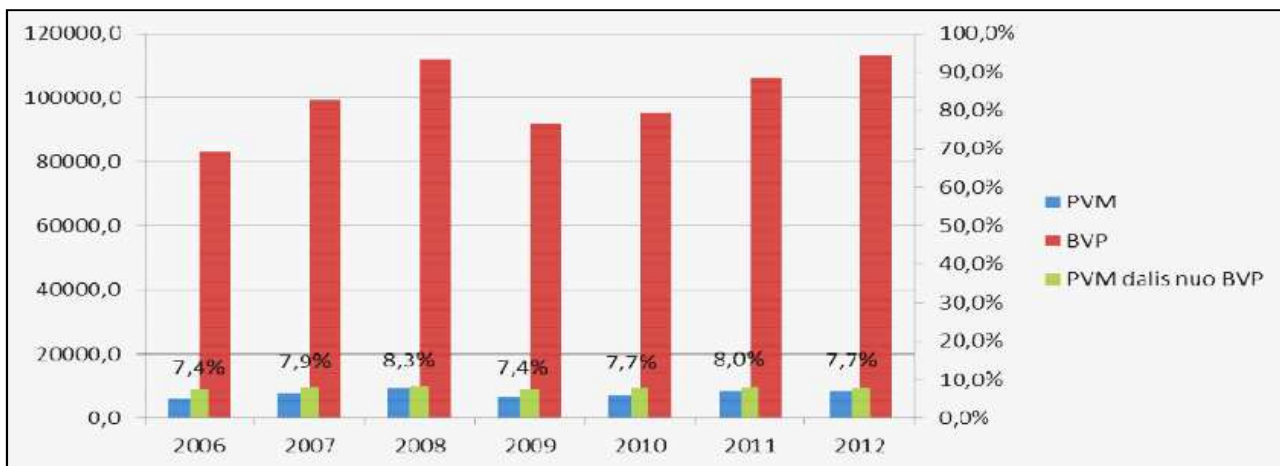
9 pav. Pagrindiniai makroekonominiai rodikliai ir PVM ketvirčiais, 2007-2011 m.  
Šaltinis: Statistikos departamentas

Grafike matyti, kad daugiausia vidaus ir importo PVM pajamų deklaruoja didmeninės ir mažmeninės prekybos subjektai: veiklos svoris siekia apie 43 proc., jos dalis, palyginti su 2010 m. bendrame deklaruotame PVM padidėjo 3 proc. punkto, dėl deklaruojamų importuotų prekių padidėjimo, apdirbamosios gamybos veiklos subjektai deklaravo 25 proc. viso deklaruoto PVM, jos dalis, palyginti su 2010 m., bendrame deklaruotame PVM padidėjo 1,3 proc. punkto.

Dėl 2011 m. galiojusių PVM lengvatų knygoms, apgyvendinimo paslaugoms, centriniam šildymui ir karštam vandeniui valstybės biudžetas 2011 m. negavo apie 190 mln. litų PVM pajamų (vertinant remiamasi Tarpžinybinės duomenų saugyklos duomenimis). Dėl PVM lengvatos vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos iš PSDF lėšų, valstybės biudžetas 2011 m. negavo apie 125 mln. litų PVM pajamų, tokia apimtimi nepadidinant PSDF biudžeto išlaidų, skirtų minėtoms priemonėms įsigyti.

2012 m. gauta 8717,9 mln. litų pridėtinės vertės mokesčio. 2012 m. palyginti su 2011 m., į valstybės biudžetą pervesta 215,4 mln. litų, arba 2,5 proc., daugiau PVM pajamų, 2012 m. planas įvykdytas 97,6 proc. ir į biudžetą gauta 211,3 mln. litų pajamų mažiau, nei buvo planuota. Įvertinus PVM nepriemokos ir PVM permokos pokyčius, realios PVM pajamos 2012 m. buvo 41,9 mln. litų, arba 0,5 proc., mažesnės nei 2011 m.

PVM pajamų dalis nuo viso BVP kito nedaug ir 2012 m. sudarė 7,7 proc., t.y. siekė iki krizės buvusį lygį (2007 m -7,9 proc.).



10 pav. PVM pajamų dydis nuo BVP, mln. litų.

Šaltinis: Statistikos departamentas ir finansų ministerija

Pajamų iš PVM augimui įtakos turėjo mažmeninės prekybos ir maitinimo paslaugų teikimo veiklos augimas: Statistikos departamento duomenimis, 2011 m. gruodžio – 2012 m. lapkričio mėn. palyginus su atitinkamu praeitų metų laikotarpiu, variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas padidėjo 8 proc., mažmeninė prekyba – 7,2 proc., maitinimas ir gėrimų teikimas – 18,2 proc. Taip pat PVM pajamoms reikšmingą įtaką

turėjo užsienio prekyba: eksportas, kai priskaičiuojamas pardavimo PVM, apmokestinamas 0 tarifu, ir deklaruojamas grąžintinas įsigijimo PVM, per 2012 m. I-III ketv., palyginti su 2011 m. atitinkamu laikotarpiu, padidėjo 10,6 proc.; importas, kai priskaičiuojamas importo PVM didėjo nuosaikiau – atitinkamai 7,7 proc.

Dėl 2012 m. galiojusių PVM lengvatų valstybės biudžetas 2012 m. negavo apie 380 mln. litų PVM pajamų. (Valstybinio audito išvada ir ataskaita, 2013).

Apibendrinant galima teigti, kad PVM dalis biudžete per pastarąjį dešimtmetį kito labai nežymiai, ji kasmet sudaro apie 50 procentų visų biudžeto pajamų. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad per minėtą laikotarpį matyti aiški PVM surinkimo į biudžetą dinamika: iki 2008 metų jis nuolat didėjo, 2009 metais žymiai krito, tačiau pastaraisiais metais vėl matoma, nors ir ne tokia žymi kaip iki 2008 metų, PVM surinkimo didėjimo tendencija. Iš statistinių duomenų matyti, kad PVM surinkimo planas yra pakankamai gerai įgyvendinamas, tiesa, lyginant 2012 metus su 2011 ar 2010 metais pastebima PVM surinkimo plano įgyvendinimo mažėjimo tendencija. PVM lengvatos žymiai sumažina į biudžetą surenkamas pajamas iš šios mokesstinės priemonės. Tačiau, kaip matyti, iš ES valstybėse narėse vykdomos fiskalinės politikos PVM lengvatos yra vienas opiausių klausimų, į kurį šalys jau ne vienerius metus ieško atsakymų

## **2.6. PVM Europos Sąjungos šalyse**

PVM valstybėse narėse taikomas nuo 1970 m. ES vykdo teisėkūros veiklą ir siekia koordinuoti bei suderinti PVM teisės aktus, kad gerai veiktų vidaus rinka. Direktyvoje 2006/112/EB siekiama suderinti PVM nuostatas, susijusias su dviem mokesčio tarifu intervalais. Buvo numatyta, kad 1997 m. nuo apmokestinimo paskirties šalyje bus pereita prie apmokestinimo kilmės šalyje; tačiau, nors tai buvo reikalinga vidaus rinkai, taip neįvyko. Bendra PVM sistema taikoma gaminant ir parduodant prekes ir teikiant paslaugas, kurios Europos sąjungoje perkamos ir parduodamos vartojimo reikmėms.

PVM buvo derinamas keliais etapais, siekiant skaidrumo mažinant eksporto mokesčius arba visiškai nuo jų atleidžiant ir apmokestinant importą prekiaujant EB viduje. Pirmąją PVM direktyva (1947 m.) valstybės narės savo bendruosius netiesioginius mokesčius pakeitė bendra PVM sistema taikant atskaitą. Antrąją PVM direktyva nustatyta struktūra ir taikymo sąlygos, tačiau palikta nemažai veiksmų laisvės. 1970 m. buvo priimtas sprendimas EEB biudžetą finansuoti iš Bendrijos nuosavų išteklių. Į šiuos išteklius įeina įplaukos, proporcingos PVM ir gaunamos taikant bendrą mokesčio tarifą remiantis vienoda apskaičiavimo baze. Todėl pagrindinis šeštosios direktyvos tikslas buvo padėti taikyti beveik identišką PVM bazę. 2007 m. priimtoje PVM direktyvoje Nr. 2006/112/EB į vieną teisės aktą sujungiami padaryti pakeitimai.

1985 m. Komisija išleido Baltąją knygą dėl bendrosios rinkos, kurios III dalyje buvo numatytas fiskalinių kliūčių pašalinimas. Poreikis veikti PVM srityje kilo atsižvelgiant į paskirties vietos principą, taikomą ūkinėms operacijoms tarp valstybių narių. Taikomi PVM tarifai yra galutinio vartojimo šalies tarifai, o bendrosios įplaukos atitenka šalies išdui.

Pagrindinis PVM norminis aktas yra 2006/112/EC direktyva, kuri yra 1977 m. šeštosios PVM direktyvos redakcija. Šio reglamento tikslas – užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant Direktyvą 2006/112/EB įgyvendinančias taisykles, visų pirma taisykles dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo, paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos. Laikantis Europos Sąjungos sutarties 5 str. 4 dalyje nustatyto principo, šiuo reglamentu neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti. Vienodą taikymą geriausiai užtikrintų reglamentas, kadangi jis yra privalomas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse. Direktyvoje 2006/112/EB pateikiamos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) taisyklės, kurias tam tikrais atvejais valstybės narės interpretuoja. Priėmus bendras Direktyvą 2006/112/EB įgyvendinančias nuostatas turėtų būti užtikrinta, kad tais atvejais, kai kyla arba gali kilti taikymo skirtumų, prieštaraujančių tinkamam vidaus rinkos veikimui, PVM sistemos taikymas labiau atitiktų visaus rinkos veikimui, PVM sistemos taikymas labiau atitiktų vidaus rinkos tikslus. Šios įgyvendinimo priemonės yra teisiškai privalomos tik nuo šio reglamento įsigijimo dienos ir nepažeidžia anksčiau valstybių narių priimtų teisės aktų teisėtumo bei aiškinimo.

Vienas pagrindinių skirtumų tarp valstybių narių PVM mokesčio sistemos yra PVM tarifai, jų kaita. Be pagrindinio tarifo yra taikomi dar trys tarifai: sumažintas tarifas, mažiau kaip sumažintas tarifas, parkavimo tarifas. 3 lentelėje nurodyti PVM tarifai ES šalyse.

3 lentelė. ES šalių PVM mokesčio tarifai.

ŠALIS	STANDARTINIS TARIFAS	SUMAŽINTAS TARIFAS (IKI 5 PROC.)	ŽEMIAU NEI SUMAŽINTAS TARIFAS (MAŽIAU NEI 5 PROC.)	DIREKTYVOS III PRIEDE NENURODYTŲ PREKIŲ TARIFAI
BELGIJA	21	6/12	-	12
BULGARIJA	20	9	-	-
ČEKIJA	21	15	-	-
DANIJA	25	-	-	-
VOKIETIJA	19	7	-	-
ESTIJA	20	9	-	-
GRAIKIJA	23	6,5/13	-	-
ISPANIJA	21	10	4	-
PRANCŪZIJA	19,6	5,5/7	2,1	-
AIRIJA	23	9/13,5	4,8	13,5
ITALIJA	21	10	4	-
KIPRAS	18	5/8	-	-
LATVIJA	21	12	-	-
LIETUVA	21	5/9	-	-

LIUKSEMBURGAS	15	6/12	3	12
VENGRIJA	27	5/18	-	-
MALTA	18	5/7	-	-
OLANDIJA	21	6	-	-
AUSTRIJA	20	10	-	12
LENKIJA	23	5/8	-	-
PORTUGALIJA	23	6/13	-	13
RUMUNIJA	24	5/9	-	-
SLOVENIJA	20	8,5	-	-
SLOVAKIJA	20	10	-	-
SUOMIJA	24	10/14	-	-
ŠVEDIJA	25	6/12	-	-
DIDŽIOJI BRITANIJA	20	5	-	-

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Europos Komisija, 2013

PVM tarifas Europos sąjungos šalyse negali būti mažesnis nei 15 proc., ir jis paprastai taikomas kilmės vietoje. Tačiau joje numatytos išimtys ir leidžiančios nukrypti nuostatos: standartinis tarifas gali būti mažinamas, o tam tikros prekės arba paslaugos apmokestinamos paskirties vietoje. Taisyklėse nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti vieną ar du lengvatinius tarifus, bet tik PVM direktyvos priede išvardytoms prekėms ir paslaugoms. Ši sistema galėtų būti sudaryta taip, kad būtų galima išvengti neigiamo poveikio ES mastu, užtikrinti didesnę skaidrumą ir mažesnes valstybių narių biudžetų išlaidas.

Pagal susistemintus duomenis, Vengrijos tarifas iš visų kitų ES šalių yra aukščiausias, jis siekia net 27 proc. PVM tarifas yra aukštas ir Danijoje, Švedijoje (25 procentai). Mažiausias 15 proc. tarifas – Liuksemburge. Lietuvos kaimyninės šalys išlaiko labai panašius tarifus: Estija – 20 proc. (9 proc.), Latvija – 21 proc. (12 proc. ), tik Lenkijos pagrindinis mokesčio tarifas yra dviem procentiniais punktais didesnis – 23 proc. (8 proc., 5 proc.).

Iš lentelės matyti, kad daugelio šalių standartinis PVM dydis yra labai panašus, skiriasi keliais procentais (išskyrus kelių nurodytų šalių). Tačiau atkreiptinas dėmesys į sumažinto PVM dydžius. Šie ypač varijuoja atskirose šalyse. PVM lengvatų taikymas bei jų dydis yra pastaruoju metu plačiai diskutuojama tema, kadangi tokios lengvatos turi tiek teigiamą, tiek neigiamą poveikį. Lengvatiniai PVM tarifai daugiausia taikomi būtiniausioms prekėms (maistas, šildymas, keleivinis transportas, ir tt.), o lengvatinių tarifų išimtys (dar labiau sumažinti tarifai) daugiausia taikoma "nuopelnų" prekėms, pavyzdžiui, sveikatos apsaugai ir išsilavinimui. Siekdami pasiskirstymo ir socialinių tikslų, politikai gali bandyti bent iš dalies pakeisti regresinę PVM prigimtį, taikant lengvatinius tarifus prekėms ir paslaugoms, kurios, kaip tikimasi, bus suvartotos mažiau pasiturinčių vartotojų (Borselli, Chiri, Romagnano, 2012). Nors lengvatinių PVM tarifų taikymas gali būti vertinga priemonė socialinei politikai, su jais susijusios išlaidos gali iškraipyti konkurenciją bei neigiamai įtakoti Europos vidaus rinką. Be to, PVM tarifų sumažinimas ne visada

yra nuoseklus. Pavyzdžiui, valstybės narės gali taikyti lengvatinį tarifą spausdintoms knygoms, žurnalams ir laikraščiams, bet jie turi taikyti standartinį tarifą internetinėms šių produktų versijoms.

Kaip matyti iš lentelės sumažintus PVM tarifus (ne žemiau nei 5 proc.) tam tikroms prekėms taiko visos ES valstybės. Mažiau šalių taiko labai sumažintus tarifus (mažiau nei 5 proc.) bei vadinamuosius „parking“ tarifus, tai yra PVM taikymas prekėms, nenumatytoms 2006/112/EC III priede. Tokius tarifus taiko Airija (fotografijos paslaugoms, meno dirbiniams, trumpalaikiai nuomai ir kt.), Liuksemburgas (vynams, valymo priemonėms, šildymo, kondicionavimo sistemoms), Belgija (padangoms, tam tikriems šilumos energijos produktams), Portugalija (vynams, žemės ūkio technikai), Austrija (vietinės gamybos vynams) (European Commission, 2013). Iš pateiktų duomenų matyti, kad daugiausiai tokie išskirtiniai tarifai taikomi vynams, t.y. siekiama paremti vietinius gamintojus, padaryti jų produkciją konkurencingą ES.

Nors lentelėje ir neatsispindi, tačiau būtina paminėti ir tai, kad kai kurios šalys skirtingus PVM tarifus taiko tam tikriems regionams. Pavyzdžiui, Graikijoje lengvatiniai tarifai taikomi kai kuriose salose, Italijoje – teritoriniuose Lugano ežero vandenyse, Ispanijoje – Kanarų salose ir t.t. pastebima tendencija, kad šalys lengvatinius PVM tarifus taiko saloms. Iš esmės tai grindžiama tuo, kad salų gyventojai dažniausiai gyvena iš turizmo, o turizmo sezonai dažnai būna pakankamai trumpi. Lengvatiniai PVM palengvina vietos gyventojų mokestinę naštą, skatina turizmą. Šį klausimą būtų galima svarstyti ir mūsų šalyje: lengvatiniai PVM tarifai galėtų būti taikomi Neringoje.

PVM apmokestinimo taisyklių taikymo sudėtingumas ES valstybėse narėse yra sprendžiamas tokiomis priemonėmis: normų harmonizavimu ES viduje. 2006 m. lapkričio mėn. 28 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos. Šioje direktyvoje buvo susistemintos nuostatos, įgyvendinančios bendrąją PVM sistemą ES. Tai padėjo išspręsti daug tarpvalstybinių sandorių apmokestinimo problemas (Grambaitė, 2012).

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad PVM mokestis yra visų ES šalių mokestis, valstybių biudžetų pajamų pagrindas. Europos Komisija, siekdamas kuo skaidresnės prekybos tarp valstybių yra nustačiusi tam tikras PVM taikymo taisykles (žemutinę standartinio PVM ribą, prekių ar paslaugų sąrašą, kurioms gali būti taikomi lengvatiniai PVM tarifai). Tačiau galima teigti, kad lengvatiniai PVM tarifai iškreipia ES vidaus rinką, sukuria neskaidrią konkurenciją. ES turėtų daugiau dėmesio skirti normų, reglamentuojančių PVM harmonizavimui tarp valstybių narių. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, kad svarbiausia yra ne normų harmonizavimas, bet vienodas jų taikymas, todėl turėtų būti dirbama būtent šia linkme. Vertinant Lietuvos bei kitų ES šalių patirtį PVM taikyme, mūsų šalis galėtų spręsti klausimą dėl lengvatinio PVM įvedimo Neringoje.



### **3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ: KOKS MOKESČIO TARIFO DYDIS YRA OPTIMALIAUSIAS?**

#### **3.1. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įtaka valstybės biudžeto pajamoms**

Nuo to, kaip pavyks surinkti pajamas į biudžetą, priklausys visos visuomenės gerovė: švietimo, kultūros, mokslo, sveikatos apsaugos, socialinio aprūpinimo ir socialinės šalpos, gamtos apsaugos priemonių įgyvendinimas, ūkio plėtra, valstybinės valdžios įstaigų funkcionavimas, krašto apsauga ir kita. Kaip jau buvo minėta 2.5 skyriuje, PVM yra tas mokestis, kuris sudaro svarbiausią valstybės pajamų dalį, t.y. net apie 50 procentų. Vadinasi šio mokesčio surinkimas ypač stipriai įtakoja biudžetą. Nors PVM ir valstybės biudžeto ryšys yra akivaizdus, tačiau ekonomikoje tam tikrų ekonominių vienetų ryšiui nustatyti yra naudojamas regresinės analizės metodas.

Regresijos sąvoką pirmasis pavartojo F. Golton. Jis pirmasis pavartojo terminą „regresija“ bei suformulavo regresinės analizės sąvoką. Per ilgesnę negu šimtas metų regresinės analizės teorijos raidą suformuotas toks teiginys: regresinė priklausomybė kiekybiškai išreiškia ryšį tarp faktorinio požymio ir rezultatinio požymio grupinių vidutinių reikšmių naudojant vadinamąją empirinę regresijos liniją, arba regresijos lygtį (Valkauskas, 2004).

Regresinė analizė aprašo būdą kaip vienas ekonominis dydis yra susijęs su kitu (Kasnauskienė, 2010).

Regresinės analizės tikslai šiame darbe būtų tokie:

- a) įrodyti, kad PVM ir valstybės biudžetas yra susiję;
- b) išmatuoti ryšio stiprumą (pavyzdžiui, kaip kiekvienas PVM litas padidina valstybės biudžetą);
- c) numatyti reikšmes (pavyzdžiui, koks bus valstybės biudžetas, jei PVM mokesčio bus surinkta X tūkst. litų).

Siekiant kaip galima tiksliau įvertinti PVM ir valstybės biudžeto ryšį analizei pasirinkti pastarųjų 10 metų duomenys, t.y. kiek PVM į valstybės biudžetą buvo surinkta nuo 2002 iki 2012 metų, kokio dydžio buvo biudžeto pajamos nurodytu laikotarpiu. Toks ilgas laikotarpis leis tiksliau atskleisti kaip PVM surinkimas įtakojo biudžeto pajamas.

4 lentelė. PVM ir valstybės biudžeto ryšys

Metai	PVM pajamos	Bendrosios pajamos (mln. Lt) y
2002	3,8	8,9
2003	3,82	9,62
2004	3,93	11,79
2005	4,84	10,89
2006	6,15	13,24
2007	7,82	15,65
2008	9,24	17,98
2009	6,79	13,26
2010	7,29	12,68
2011	8,5	14,58
2012	8,71	15,76
<b>Viso</b>	<b>70,89</b>	<b>144,35</b>

Šaltinis: sudaryta autorės

Tiesinės koreliacijos koeficientas yra standartizuotas dydis, kintantis intervale  $-1 \leq r \leq 1$ , jei koeficiento reikšmė arti 1 atspindi stiprų teigiamą ryšį, kai r reikšmė neigiama ar arti -1, ryšys neigiamas ir stiprus. Ryšys silpnas arba jo nėra, kai koeficiento reikšmė lygi 0.

Nustatyti PVM ir valstybės biudžeto ryšį, naudojama porinė koreliacinė analizė. Porinės koreliacinės analizės tikslas yra nustatyti ryšį tarp PVM ir valstybės biudžeto pajamų. Tai darome pagal turimus duomenis pateiktus 4 lentelė skaičiuojant koreliacijos koeficientą ir nustatant jo reikšmingumą.

Pirsono koreliacijos koeficientas įvertina ryšio stiprumą. Jis gali būti naudojamas, kai stebimų atsitiktinių dydžių X ir Y reikšmės yra išmatuotos intervalų arba santykių skale, o jų dvimatis skirstinys yra normalusis. Pirsono koreliacijos koeficientas skaičiuojama taikant SPSS programą. Pagal atliktus skaičiavimus gauname, jog koreliacijos koeficientas yra lygus 0,928. Tokia didelė reikšmė parodo, kad tarp dviejų kintamųjų yra stiprus ir teigiamas ryšys.

		PVM	Biudžetas
PVM	Pearson Correlation	1	,928**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	11	11
Biudžetas	Pearson Correlation	,928**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	11	11

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*11 pav.* Pirsono koreliacijos koeficiento skaičiavimo rezultatas, SPSS  
Šaltinis: sudaryta autorės

### Tiesinės regresijos lygtis

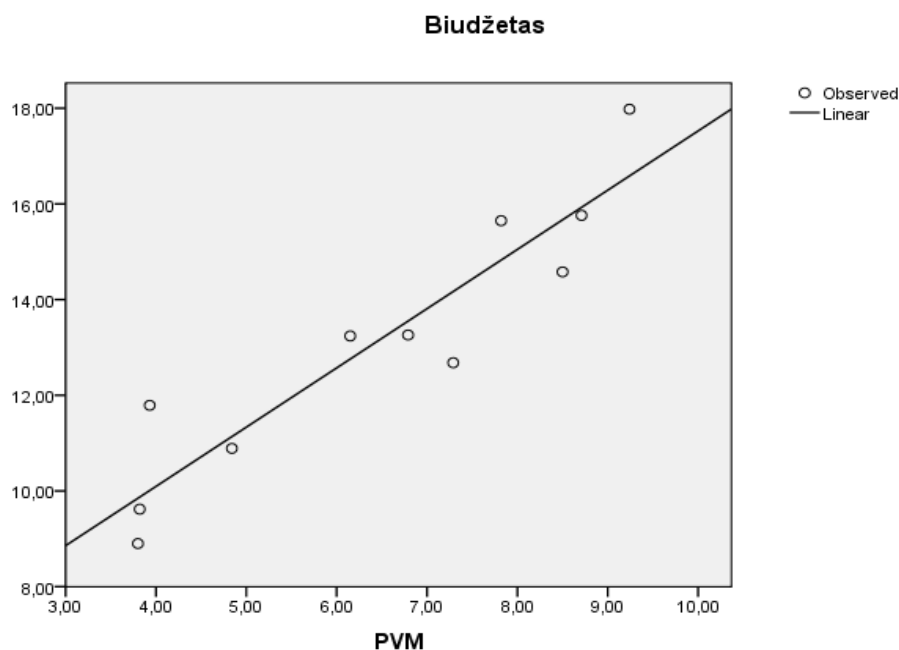
Imties regresijos tiesė aprašo priklausomojo (valstybės biudžetas) ir nepriklausomojo (PVM) ryšio vidurkį. Kai regresijos tiesė kyla aukštyn,  $b_1$  yra teigiamas, o kai leidžiasi žemyn – neigiamas. (Kasnauskienė, 2010).

Koreliacijos koeficiento reikšmingumui tikrinti suformuojame hipotezes:

$H_0$ : koreliacijos koeficientas lygus 0;

$H_1$ : koreliacijos koeficientas lygus 1;

Naudojami šie patikimumo lygiai:  $p > 0,05$  – statistiškai nepatikima; jei  $p < 0,05$  – statistiškai patikima. Gautasis reikšmingumo lygmuo  $p = 0,000$ , tai reiškia, kad priklausomojo kintamųjų (PVM ir valstybės biudžeto) reikšmės pasiskirsčiusios pagal normalųjį skirstinį, todėl, tolimesniam tyrimui galima taikyti tiesinę regresiją.



12 pav. Valstybės biudžeto ir PVM priklausomybė  
Šaltinis: sudaryta autorės

12 paveiksle atidėtos abiejų kintamųjų poros rodo, kad yra stiprus teigiamas tiesinis PVM ir valstybės biudžeto pajamų ryšys: didėjant PVM didėja ir valstybės pajamų apimtys.

Siekiant įvertinti PVM ir valstybės biudžeto ryšio stiprumą bus naudojama regresinė lygtis:

$$y = b_0 + b_1x$$

y – priklausomas kintamasis – valstybės biudžeto pajamos;

x – nepriklausomas kintamasis – PVM;

$b_0$  – priklausomo kintamojo y reikšmė, kai x lygus 0;

$b_1x$  – parodo, kiek vidutiniškai pasikeis y reikšmė, jeigu x reikšmė padidės vienu vienetu;

(Kasnauskienė, 2010).

#### Model Summary and Parameter Estimates

Dependent Variable: Biudžetas

Equation	Model Summary					Parameter Estimates	
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1
Linear	,861	55,840	1	9	,000	5,142	1,238

The independent variable is PVM.

13 pav. Regresijos rezultatai  
Sudaryta autorės, SPSS

Apibrėžtumo koeficientas  $r^2$  parodo, kuri atsitiktinio dydžio Y sklaidos dalis apie vidurkį paaiškinama tiesine regresija. Kuo  $r^2$  artimesnis vienetui, tuo didesnė dispersijos dalis paaiškinama tiesine regresija, t.y. tuo geriau regresijos lygtis aprašo kintamąjį Y, tačiau reikia neužmiršti, kad kai kintamųjų skaičius regresijos lygtyje nedaug skiriasi nuo imties didumo n, tai apibrėžtumo koeficientas taip pat yra arti vieneto. Vieno kintamojo regresinėje analizėje apibrėžtumo koeficientas panašiai kaip ir koreliacijos koeficientas yra dviejų atsitiktinių dydžių Y ir X tiesinio ryšio matas.

Gavome, kad apibrėžtumo koeficientas  $r^2 = 0,861$ , modelis paaiškina 86,10 % Y reikšmių sklaidos apie vidurkį tiesine regresija X atžvilgiu. Šis rodiklis yra gana didelis, todėl ieškoti papildomų nepriklausomųjų kintamųjų, kurie pagerintų Y prognozavimą nereikia.

Sudarome regresijos tiesę:

$$\hat{y} = 5,142 + 1,238X$$

Nuo regresijos koeficiento dydžio priklauso regresijos linijos statumo laipsnis. Šis koeficientas parodo kiek pasikeičia y požymis, x požymio atžvilgiu, jam pasikeitus vienu vienetu.

Kai yra žinomi abu koeficientai  $b_0$  ir  $b_1$ , galima prognozuoti kaip keisis priklausomojo požymio Y reikšmės, keičiantis nepriklausomajam požymiui X. Pavyzdžiui, apskaičiuotasis nuolydis  $b_1$  parodo, kad PVM padidėjus vienu milijardu litų valstybės biudžetas vidutiniškai padidėja 1,238 milijardo litų.

### **Reiškinio pokyčio intensyvumas**

Kaip matyti iš 4 lentelės PVM bei biudžeto pajamos 2002-2012 metais nuolat kito. Analizuojant ekonominių reiškinių pokyčius paprastų palyginimų neužtenka, reikia parodyti reiškinių pokyčio intensyvumą, kitimo tempą. Tam dažniausiai naudojami šie analitiniai rodikliai:

- absoliutaus lygio pokytis ( $\Delta y$ );
- kitimo (didėjimo/mažėjimo) tempas ( $T_d$ );
- pakitimo (padidėjimo/sumažėjimo) tempas ( $T_p$ ).

Absoliutaus lygio pokytis apskaičiuojamas kaip dviejų dinamikos eilutės lygių skirtumas ir rodo, keliais vienetais pasikeičia reiškinio lygis per tam tikrą laikotarpį. Kitimo tempas rodo, kiek kartų padidėjo (sumažėjo) reiškinio lygis šiuo laikotarpiu praėjusio laikotarpio atžvilgiu arba kiek procentų siekia esamasis lygis praėjusio atžvilgiu. Pakitimo tempas parodo, keliais procentais pasikeičia reiškinio lygis per nagrinėjamą laikotarpį.

Priklausomai nuo palyginimo bazės, analitiniai dinamikos rodikliai gali būti baziniai ir grandininiai. Grandininiai dinamikos rodikliai gaunami tada, kai lyginamoji bazė kinta (lyginama su prieš tai esančiu lygiu), o baziniai – kai lyginamoji bazė pastovi (dažniausiai lyginama su pradiniu dinamikos eilutės lygiu) (Bartosevičienė, 2010).

Bazininis:  $(\Delta y_b) = y_i - y_0$

Grandininis:  $(\Delta y_g) = y_i - y_{i-1}$

$y_i$  – ataskaitinio laikotarpio dinamikos eilutės lygis;

$y_{i-1}$  – lygis, tiesiogiai einantis prieš lygį  $y_i$ ;

$y_0$  – pradinis (bazinis) dinamikos eilutės lygis.

Apskaičiavus baziniu būdu, galima matyti, kiek pasikeitė PVM pajamos nuo 2002 iki 2012 metų.

Absoliutaus lygio pokytis  $(\Delta y) = 8,71 - 3,8 = 4,91$

Kitimo tempas  $(T_d) = 8,71/3,8*100 = 229,21$

Pakitimo tempas  $(T_p) = 229,21 - 100 = 129,21$

Valstybės biudžeto pajamos nuo 2002 iki 2012 m.:

Absoliutaus lygio pokytis  $(\Delta y) = 15,76 - 8,9 = 6,86$

Kitimo tempas  $(T_d) = 15,76/8,9*100 = 177,08$

Pakitimo tempas  $(T_p) = 177,08 - 100 = 77,08$

Atlikus skaičiavimus baziniu būdu matome, kad PVM surinkimas mūsų šalyje nuo 2002 metų išaugo 129,21 proc. Įstačius duomenis apie valstybės biudžeto pajamas, gavome, kad valstybės biudžeto pajamų surinkimas išaugo 77,08 proc. Tai rodo, kad PVM augimo tempas per pastarąjį dešimtmetį buvo 52,13 proc. didesnis nei valstybės biudžeto pajamų augimas

Šį skirtumą nulėmė tai, kad, kaip buvo minėta, biudžetas sudarytas iš kelių rūšių pajamų, todėl tai, kad auga viena pajamų rūšis (šiuo atveju PVM), tai nereiškia kad tokiu pat tempu auga ir kitos biudžeto pajamos.

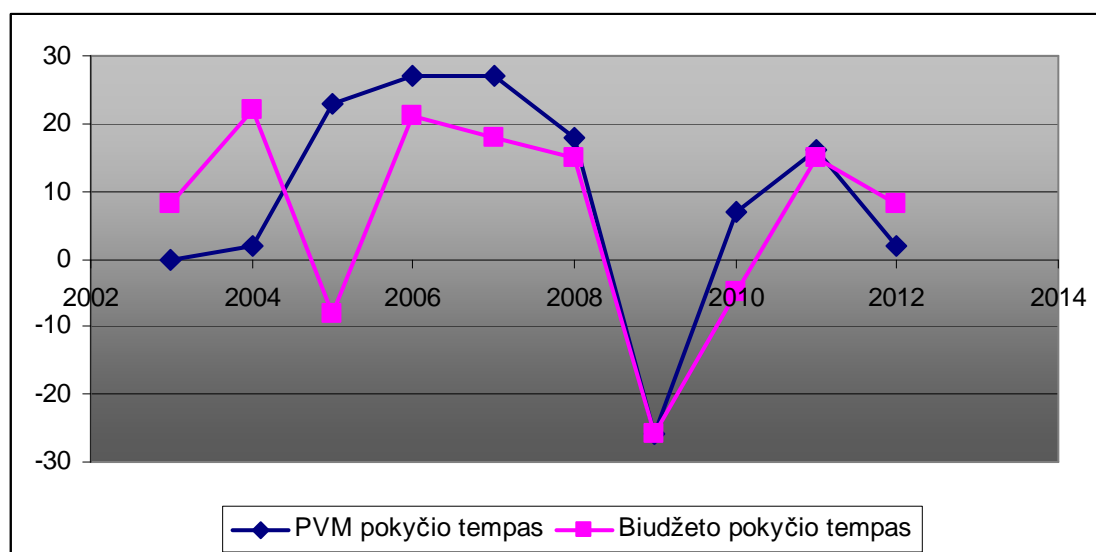
Skaičiuojant grandinininiu būdu galima apskaičiuoti kokie buvo PVM ir biudžeto pajamų pokyčio tempai atitinkamais metais laikotarpiu nuo 2002 iki 2012 metų.

5 lentelė. Grandininis PVM ir valstybės biudžeto kitimo tempas

Metai	PVM pajamos (mln. Lt)	Bendrosios pajamos (mln. Lt)	Absolūtus lygio padidėjimas/sumažėjimas (PVM)	Absolūtus lygio padidėjimas/sumažėjimas (biudžetas)	Padidėjimo/sumažėjimo tempas, proc. (PVM)	Padidėjimo/sumažėjimo tempas, proc. (biudžetas)
2002	3,8	8,9				
2003	3,82	9,62	0,02	0,72	0,53	8,09
2004	3,93	11,79	0,11	2,17	2,88	22,56
2005	4,84	10,89	0,91	-0,9	23,16	-7,63
2006	6,15	13,24	1,31	2,35	27,07	21,58
2007	7,82	15,65	1,67	2,41	27,15	18,20
2008	9,24	17,98	1,42	2,33	18,16	14,89
2009	6,79	13,26	-2,45	-4,72	-26,52	-26,25
2010	7,29	12,68	0,5	-0,58	7,36	-4,37
2011	8,5	14,58	1,21	1,9	16,60	14,98
2012	8,71	15,76	0,21	1,18	2,47	8,09

Sudaryta autorės

Iš 5 lentelės matyti, kad per analizuojamą laikotarpį tiek PVM, tiek valstybės biudžeto pajamos nuolat keitėsi. Geriausiai tai atsispindi 14 paveiksle.



14 pav. PVM ir valstybės biudžeto pokyčio tempas 2002-2012

Sudaryta autorės

Iš paveikslo matyti, kad 2004 metais biudžeto surinkimas žymiai padidėjo, nors PVM didėjimas nebuvo toks didelis. Tai nulėmė nuo 2004 m. gegužės 1 d. pradėti taikyti didesni akcizų tarifai, ir tais metais akcizai sudarė 13,4 procento visų biudžeto pajamų (Lukoševičius, Stankevičius, 2006). 2005 metais matomas PVM surinkimo žymus augimas, tačiau bendros biudžeto pajamos palyginus su 2004 mažėjo. 2006 metais išsilaiškė tolygus PVM pajamų didėjimo tempas, tuo tarpu biudžeto surinkimo tempas žymiai išaugo. Tam įtakos turėjo gyventojų pajamų

mokesčio mažinimas, tai leido mažinti šešėlinės ekonomikos apimtį ir didinti surenkamas pajamas. 2007 metais PVM augimo tempas išliko tolygus, tuo tarpu biudžeto surinkimo tempas lyginant su 2006 metais mažėjo. 2008 metais PVM ir biudžeto surinkimo tempai buvo beveik vienodi – jie lyginant su 2007 metais sumažėjo. Biudžeto surinkimo mažėjimui įtakos turėjo tai, kad laikotarpiu nuo 2001 iki 2007 metų didėjančios akcizų pajamos lėmė šio mokesčio surinkimo plano viršijimą, tačiau jau nuo 2008 m. akcizų surinkimo planas nebuvo vykdomas (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011). 2009 metais pastebėtas itin staigus tiek PVM, tiek biudžeto surinkimo tempo sulėtėjimas. 2009 metais ES ir kitų šalių finansinė parama, lyginant su 2008 m., didėjo net 70,25 proc., tačiau į biudžetą surenkamos pajamos mažėjo net 26,25 proc., t. y. ketvirtadaliu. Tai susiję su žymiu GPM surinkimo plano neįvykdymu, nes 2009 m., planas įvykdytas 87,1 proc. PVM tarifas, kuris ilgą laiką buvo nekeistas, 2009 m. buvo padidintas siekiant stabilizuoti šalies ekonominę padėtį (jai įtakos turėjo šalyje prasidėjęs ekonomikos nuosmukis) ir surinkti kuo daugiau pajamų į nacionalinį šalies biudžetą. Remiantis Finansų ministerijos duomenimis, dėl PVM tarifo padidinimo nuo 18 iki 21 proc. ir dėl daugumos lengvatinių tarifų panaikinimo 2009 m. buvo gauta apie 755 mln. Lt. papildomų pajamų į valstybės biudžetą, tačiau 2009 m. visos PVM pajamos mažėjo 26,52 proc. Iš 14 paveikslų diagramos matyti, kad 2010 metais tiek PVM, tiek biudžeto pajamų surinkimo tempas augo, tačiau nevienodai: PVM surinkimas augo daugiau. Tai nulėmė tokie veiksniai kaip vis dar mažėjantis (lyginant su 2008 metais) gyventojų pajamų mokesčio surinkimas į biudžetą, akcizo mokesčių surinkimo mažėjimas. 2011 metais tiek PVM, tiek biudžeto surinkimo tempas buvo vienodas: jis didėjo. Tačiau 2012 metais vėl stebimas PVM ir biudžeto pajamų surinkimo tempo mažėjimas. Tai siejama su atsigavimu po ekonominės krizės: labiausiai ekonomika atsigavo 2011 metais, ir nors 2012 metais ekonominiai rodikliai ir toliau gerėja, tačiau ne taip sparčiai.

Taigi, nors regresinė analizė ir parodė, kad tarp PVM ir biudžeto pajamų ryšys yra labai stiprus, tačiau PVM ir biudžeto pajamų surinkimo tempo kaita 2002-2012 metais parodė, kad PVM kitimo tempas ne visuomet yra toks pats kaip ir biudžeto pajamų. Tai lemia biudžeto struktūra: nors PVM ir sudaro didžiąją dalį biudžeto pajamų, tačiau kitos pajamos (akcizai, gyventojų pajamų mokestis ir kt.) taip pat stipriai įtakoja biudžeto pokyčių tempą.

### **3.2. Lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio įtaka nacionaliniam Lietuvos biudžetui**

ES nuostata dėl įvairių mokesčių lengvatų suformuluota gana aiškiai – jų negali būti, nes jos iškraipo konkurenciją ir ES vidaus rinkos integralumą (Tušaitė, 2003). Tačiau kaip rodo 2.6 skyriuje pateikti duomenys tik viena Danija iš visų ES valstybių taiko vieną PVM tarifą, kai tuo tarpu visos kitos tam tikroms prekėms ir paslaugoms yra nustatę lengvatinius PVM tarifus (remiantis ES teisės aktų nuostatomis). Ne išimtis mūsų valstybė. PVM mokestis nėra tas mokestis,



kuris būtų dažnai keičiamas, paskutinį kartą jis keistas 2009 metais. Lengvatiniai PVM tarifai, jų taikymo sritis yra keičiama beveik kiekvienais metais.

6 lentelė. PVM tarifo lengvatų kaita 2008 - 2013 metais

Prekė/ paslauga	Nuo 2008-01-01 Iki 2008-12-31	Nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31	Nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31	Nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31	Nuo 2013-01-01 iki 2014-01-01
vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms	5 %	5%	5 %	5 %	5 %
apgyvendinimo paslaugoms	5 %	-	9%	-	5 %*
neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms	-	-	-	-	5 %
šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti	5 %	9 % (iki 2009-09-01 buvo 5%)	9 %	9 %	9 %
laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams	5 %	9 %	9 %	9 %	9 %
keleivių vežimas reguliariais maršrutais	5%	9 %	9 %	9 %	9 %
ekologiškiems produktams	5 %	-	-	-	-
šviežiai atšaldytai mėšai ir valgomiems subproduktams	5 %	-	-	-	-
daržovėms ir vaisiams,	5 %	-	-	-	-
gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims	5 %	-	-	-	-
visų rūšių meno ir kultūros bei sporto renginių lankymui	5 %	-	-	-	-
rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo kūrybai	5 %	-	-	-	-
žemės ūkio bendrovių ir kooperatinių bendrovių paslaugoms gyvenamųjų	5 %	-	-	-	-
	9 %	-	-	-	-

namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama iš valstybės ir savivaldybių biudžetų					
--	--	--	--	--	--

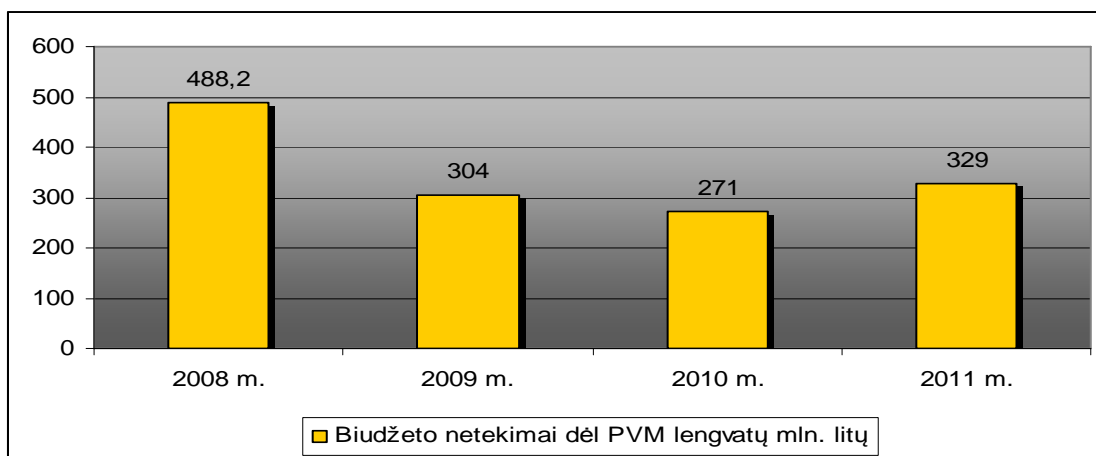
- įsigalioja 2015-01-01

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis

Iš 6 lentelės matyti kaip PVM lengvatiniai tarifai kito per pastaruosius metus. Matyti, kad 2008 metais 5 ir 9 procentų lengvatiniai tarifai buvo taikomi 13-ai prekių ir paslaugų grupių, kai tuo tarpu 2013 metais tik penkioms. Pažymėtina tai, kad tarp 27 ES valstybių tik Lietuvoje, Danijoje, Rumunijoje, Vengrijoje, Bulgarijoje ir Estijoje mažesnis PVM tarifai netaikomi maisto produktams. Kai tuo tarpu tokiose valstybėse kaip Didžioji Britanija ar Airija PVM maisto produktams yra lygus nuliui (Nipers, Pilvere, Kozlinskis, 2013). Todėl pagrįstai kyla klausimas ar PVM lengvatų mechanizmas mūsų šalyje tikrai yra toks, kad pasiektų savo esminį tikslą: padėtų įsigyti prekes ar paslaugas labiau pažeidžiamiems visuomenės sluoksniams.

Lengvatiniai PVM tarifai gali būti vertinami tiek teigiamai, tiek neigiamai. Visų pirma tai priemonė socialiniam teisingumui įgyvendinti: kadangi lengvatiniai PVM tarifai dažniausiai taikomi kasdieninio naudojimo prekėms ar paslaugoms (maistas, šildymas, viešasis transportas), siekiama, kad minėtos prekės ar paslaugos būtų prieinamos vargingiausiajam gyventojų sluoksniui. Tačiau vertinant iš priešingų pozicijų – PVM lengvatos siejamos su biudžeto pajamų netekimais. Be to, kuo mažiau išimčių, tuo paprasčiau verslui ir mažiau administracinių kliūčių prekybai ES viduje. Jei jų pavyktų atsisakyti, PVM taptų veiksmingesnis ir neutralusis mokestis (Šemeta, 2011).

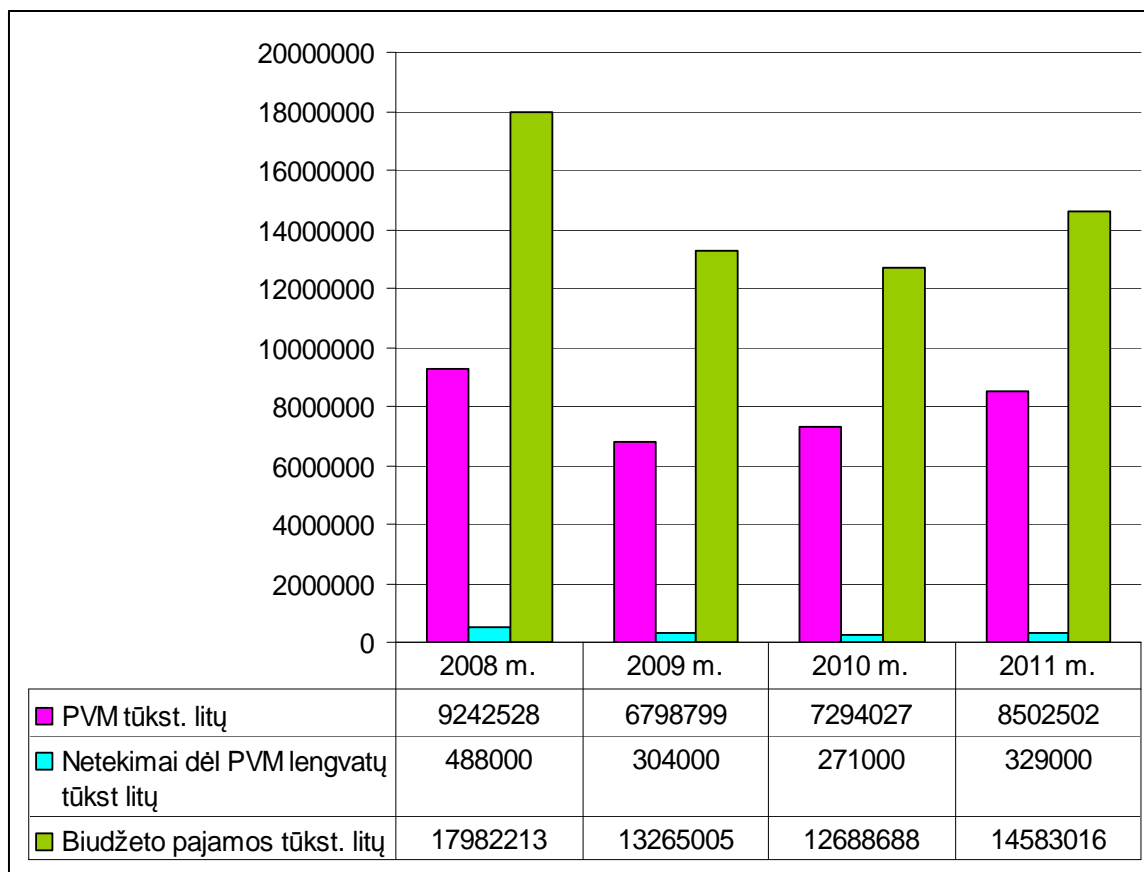
Visų pirma analizuojant PVM lengvatų taikymo mechanizmą turėtų būti įvertinta, kiek pajamų valstybės biudžetas praranda dėl sumažintų PVM tarifų.



15 pav. Valstybės biudžeto netekimai dėl PVM lengvatų 2008-2011 metais

Sudaryta autorės remiantis LR valstybės kontrolės išvadų duomenimis

Iš 15 paveikslo matyti, kad 2009 metais lyginant su 2008 metais biudžeto netekimai dėl PVM lengvatų sumažėjo 38 procentais. Tai nulėmė PVM lengvatų panaikinimas maisto produktų grupėms, rašytojų, kompozitorių ar atlikėjų kūrybai ir kita. 2010 metais matyti, kad netekimai dar labiau sumažėjo: lyginant 2009 ir 2010 metus dar 11 procentų. Tačiau 2011 metais pastebimas PVM netekimų dėl lengvatų taikymo didėjimas. Tai sietina su tuo, kad 2011 metais buvo įvesta papildoma 9 procentų lengvata apgyvendinimo paslaugoms.



16 pav. PVM, netekimų dėl PVM lengvatų ir biudžeto pajamų santykis 2008-2011 metais  
Sudaryta autorės remiantis Finansų ministerijos ir LR valstybės kontrolės duomenimis

Netekimų mastas geriausiai atsispindi vertinant bendras PVM pajamas, netekimus dėl PVM ir biudžeto pajamas (16 pav.). Iš 16 paveikslo matyti, kad 2008 metais netekimai buvo didžiausi, tačiau tais metais ir PVM į biudžetą surinkta daugiausiai. Netekimai 2008 metais sudarė 5,3 procento visų PVM pajamų, o 2009 metais – 4,5 procento. Taigi, nors paėmus atskirai netekimus dėl PVM, jie 2009 metais lyginant su 2008 metais sumažėjo 38 procentais, tačiau vertinant sistemiškai, PVM pajamų kontekste tik 0,8 procento. Todėl vertinant netekimus dėl PVM lengvatų būtina biudžeto pajamas, PVM pajamas vertinti sistemiškai. Sisteminis vertinimas atskleidė, kad lyginant 2008 ir 2009 metus biudžeto netekimai dėl PVM lengvatų nebuvo žymūs.

Akivaizdu, kad lengvatinio PVM taikymas šildymui ir karštam vandeniui, viešajam transportui, neįgaliųjų technikai, vaistams ir medicininės pagalbos priemonėms prisideda prie to,

kad skurdžiausi visuomenės sluoksniai galėtų minėtoms prekių ar paslaugų grupėms išleisti mažiau, ir daugiau lėšų skirti kitoms būtino naudojimo prekėms (maistui, aprangai ir kt.). Tačiau diskutuotinas lengvatinio PVM taikymas apgyvendinimo paslaugoms. „Užsienio turistų apgyvendinimas ekonomine prasme yra eksporto paslauga, be to, didelę dalį sumokėto PVM susigrąžina verslo keliautojai. PVM lengvata teoriškai galėtų atsipirkti valstybės biudžetui, nes viešbučiai užsiima tik apgyvendinimu, o turistai bei verslo keliautojai išleidžia pinigus ir kitur. Be to, gana didelę dalį viešbučių kaštuose ir kitose aptarnavimo įmonėse, kur svečiai išleidžia pinigus, sudaro darbo užmokestis, todėl didėjant svečių srautui ir viešbučių skaičiui, būtų kuriamos naujos darbo vietos. Taigi, pinigai, negauti dėl lengvatos, galėtų grįžti biudžetui per kitų mokesčių pajamas. Finansų ministerijos skaičiavimais, sumažinus PVM tarifą iki 5%, neigiama įtaka biudžeto pajamoms pirmaisiais metais būtų apie 20 mln. Lt. Vadinasi, PVM tarifo mažinimas galėtų būti prasmingas, jeigu dėl to atvykstančių srautas padidėtų tiek, kad iš paminėtų papildomų šaltinių būtų surenkama daugiau negu 20 mln. Litų per metus“. (Lietuvos Respublikos ministro pirmininko tarnyba, 2013). Svarbu įvertinti tai, kad turizmo sektorius nėra susijęs vien su apgyvendinimu. Ar turistai norės atvykti į šalį nulemia tai, ką ta šalis turi parodyti, todėl turėtų būti investuojama į bendrą infrastruktūros gerinimą, o ne koncentruojamasi į viešbučių kainų mažinimą. Todėl šią paslaugų grupę reikėtų eliminuoti iš prekių ar paslaugų grupės, kurioms taikomas mažesnis PVM. Ši paslaugų grupė galėtų būti pakeista kokia nors kita, kurios priskyrimas PVM lengvatų grupei patį PVM lengvatų mechanizmą priartintų prie jo tikslo: pagalba pažeidžiamiausioms grupėms. Tai galėtų būti lengvata kuriai nors maisto produktų grupei (pavyzdžiui duonos gaminiams) ar pavyzdžiui vaikiškoms mašinų sėdynėms (ši lengvata taikoma Didžiojoje Britanijoje, Lenkijoje ir kitose ES valstybėse).

Lietuvoje (ypač ekonominės krizės laikotarpiu) buvo ne kartą svarstoma visiškai atsisakyti PVM lengvatinių tarifų. Kaip vienas iš esminių argumentų negautos pajamos valstybės biudžete. Tačiau nereikia pamiršti, kad PVM lengvatos bent jau darnaus vystymosi aspektu leidžia pasiekti norimo subalansavimo ekonomikoje (ypač šiandieninėje situacijoje). Ekonominiu požiūriu mažinant PVM tarifą tam tikroms paslaugų ar prekių grupėms didėja gamybos augimo tempas, socialiniu požiūriu sumažėja našta mažesnes pajamas turintiems asmenims, ekologiniu požiūriu gautas didesnes pajamas iš turtingųjų asmenų galima panaudoti aplinkos taršos mažinimui (Dilius, Kareivaitė, 2010).

Taigi, PVM lengvatos, jų įtaka biudžeto pajamoms turėtų būti vertinama plačiau nei vien kaip biudžeto pajamų netekimai. Kadangi tokio pobūdžio lengvatas taiko praktiškai visos ES valstybės, vadinasi lengvatinių PVM tarifų teikiama nauda yra didesnė nei žala. Todėl mūsų valstybėje taip pat neturėtų būti visiškai atsisakyta PVM lengvatų, tačiau plečiant jų taikymo sritį

turėtų būti įvertinta, ar nauja prekių ar paslaugų grupė, kuriai būtų taikoma mažesnis PVM tarifai yra tinkama, atitinkanti PVM lengvatų esmę.

### 3.3. Pridėtinės vertės mokesčio tarifų kaitos poveikis valstybės biudžetui

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, pirmosios mokesčių sistemos reformos metu (1994 m.) išplėsta apmokestinimo bazė, įvestas PVM (Juknelienė, 2006). Buvo nustatytas 18 procentų bendras PVM tarifas. Šis tarifas buvo taikomas iki 2009 metų sausio 1 d., kuomet buvo padidintas iki 19 procentų. Tų pačių metų rugsėjo 1 d. PVM buvo padidintas iki 21 procento. Svarstant iki kokio lygio turėjo būti padidintas PVM tarifas buvo argumentuojama, kad jis galėtų būti dar 1-2 proc. punktais didesnis, nes net 10-yje ES šalių standartinis PVM tarifas yra didesnis nei Lietuvoje ir sudaro proc.: 22 (Latvija); 23 (Airija, Graikija, Lenkija, Portugalija, Suomija); 24 (Rumunija); 25 (Danija, Švedija); 27 (Vengrija) (Bružauskas, Stončiuvienė, 2012). Tačiau ar tikrai PVM didinimas prisideda prie šalies ekonomikos augimo.

Atlikti nagrinėjamos temos iškeltos problemos vertinimui buvo panaudotas *ekspertinio vertinimo* metodas, kuriuo susistemintos atskirų ekspertų nuomonės ir prieinama prie bendro problemos sprendimo.

Atrinktiems 5 ekspertams (pavadinsime juos  $X_1, X_2 \dots X_5$ ) buvo pateiktas vienas ir tas pats klausimas, kuris atskleidžia tiriamą problemą. Ekspertų apklausai sudaroma specialistų grupė. Ekspertų apklausos metodas taikomas, kai problemai ar situacijai įvertinti reikia specialių žinių, kaip šiuo atveju – žinių mokesčių srityje. Ekspertai turėtų būti objektyvūs ir beveik vienodos kompetencijos. Visi atrinkti ekspertai yra tiesiogiai arba iš dalies susiję su mokesčių sritimi, t.y. buhalteriai, auditoriai, vyr. finansininkai. Visi ekspertai turi aukštąjį išsilavinimą ir dirba minėtose srityse nuo 5 iki 20 metų. Todėl leidžiui juos traktuoti mokesčių ekspertais. Ekspertai apklausti pateikiant jiems penkias alternatyvas.

Apklausoje dalyvavusių ekspertų nuomonių sutapimas vertinamas Kendall konkordancijos koeficientu  $W$ . Hipotezių tikrinimui pasirinktas reikšmingumo lygmuo  $\alpha = 0,05$ . Iškeltos tokios hipotezės:

**Hipotezė<sup>1</sup>:** Sumažinus PVM tarifo dydį, padidėtų vartojimo intensyvumas, todėl išaugtų surenkamų mokesčių pajamų kiekis. Ekspertams buvo pateiktos penkios alternatyvos:

1. Nemažinti PVM tarifo, nes neigiamai paveiktų biudžetą
2. Įvesti lengvatinį tarifą pirmo būtinumo prekėms
3. Padidinti PVM alkoholiui ir tabako gaminiams, o sumažinti mėsai
4. Sumažinti 0,5 %
5. Sumažinti 2 %

Rangų sumų vidurkį apskaičiuojame pagal formulę:

$$a = 0,5m(k + 1)$$

Nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma lygi:

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left( \sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2$$

$m$ -ekspertų skaičius,

$k$ -ekspertizės objektų skaičius

Konkordancijos koeficiento  $W$  skaičiavimas, kai yra sutampančių rangų. Penki ekspertai ( $m=5$ ) įvertino 5 ( $k=5$ ) alternatyvas. Rezultatai pateikiami 7 lentelėje.

Rangų suma apskaičiuojama pagal formulę:  $\sum_{i=1}^m x_{ij}$

7 lentelė. Specialistų ekspertinės apklausos apie PVM

Eksperto Nr.	Alternatyvos				
	$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$
1	1	5	3	2	4
2	1	5	4	3	2
3	4	5	3	2	1
4	1	5	4	2	3
5	1	5	3	2	4
Rangų suma $\sum_{i=1}^m X_{ij}$	8	25	17	11	14
Rangų sumų vidurkis $a$	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	49	100	4	16	1

Šaltinis: sudaryta autorės

Rangų sumų vidurkiai apskaičiuojamas pagal formulę:

$$a = 0,5m(k + 1)$$

$$a = 0,5 * 5(5 + 1) = 15$$

Nuokrypio kvadratas apskaičiuojamas:

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left( \sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2$$

$$S^2 = (15-8)^2 + (15-25)^2 + (15-17)^2 + (15-11)^2 + (15-14)^2 = 170$$

Sprendimo priėmimo procedūra:

1. Apskaičiuojamas Kendall konkordancijos koeficientas pagal formulę

$$W = 12 * s^2 / (m^2(k^3 - k))$$

$$W = 12 * 170 / (25 * (125 - 5)) = 2040 / 3000 = 0,68$$

$$\chi^2 = W * m * (k - 1) = 0,68 * 5 * 4 = 13,6$$

2. Pasirenkame reikšmingumo lygį  $\alpha = 0,05$  arba 5 %, kuriuo remiantis kritinė reikšmė yra  $W_{krit}(\alpha) = 9,487729$  (Apskaičiuota Word Exel).

Pagal gautus rezultatus galime teigti, kad pasirinktų ekspertų vertinimai yra panašūs ( $W = 0.68$ ) ir ekspertų nuomonių suderinamumas yra statistiškai reikšmingas ( $13,6 > 9,49$ ).

Po pirmos hipotezės ekspertai priėjo prie bendros nuomonės įvesti lengvatinį tarifą pirmo būtinumo prekėms.

**Hipotezė<sup>2</sup>:** Surenkamoms pajamoms į šalies biudžetą daro didžiausią įtaką PVM tarifo svyravimai.

Ekspertams buvo pateiktos penkios alternatyvos:

1. PVM tarifo dydis
2. PVM lengvatų kiekis
3. PVM lengvatinio tarifo dydis
4. PVM sukčiavimai
5. Vartojimo intensyvumas

8 lentelė. Specialistų ekspertinės apklausos apie PVM

Eksperto Nr.	Alternatyvos				
	$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$
1	5	2	1	3	4
2	4	2	3	1	5
3	5	2	3	1	4
4	4	1	3	2	5
5	4	2	3	1	5
Rangų suma $\sum_{i=1}^m X_{ij}$	22	9	13	8	23
Rangų sumų vidurkis $a$	15	15	15	15	15
Nuokrypio kvadratas	49	36	4	49	64

Šaltinis: sudaryta autorės

Rangų sumų vidurkiai apskaičiuojamas pagal formulę:

$$a = 0,5m(k+1)$$

$$a = 0,5 * 5 * (5+1) = 15$$

Nuokrypio kvadratas apskaičiuojamas:

$$S^2 = \sum_{j=1}^k \left( \sum_{i=1}^m x_{ij} - a \right)^2$$

$$S^2 = (15-22)^2 + (15-9)^2 + (15-13)^2 + (15-8)^2 + (15-23)^2 = 202$$

Sprendimo priėmimo procedūra:

1. Apskaičiuojamas Kendall konkordancijos koeficientas pagal formulę

$$W = 12 * s^2 / (m^2(k^3 - k))$$

$$W = 12 * 202 / (25 * (125 - 5)) = 2424 / 3000 = 0,808$$

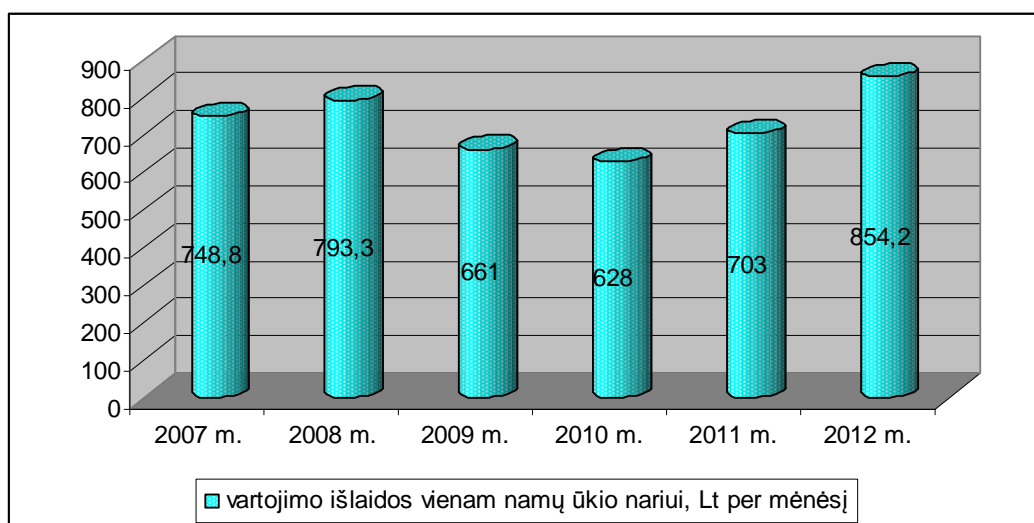
$$\chi^2 = W * m * (k - 1) = 0,808 * 5 * 4 = 16,16$$

2. Pasirenkame reikšmingumo lygį  $\alpha = 0,05$  arba 5 %, kuriuo remiantis kritinė reikšmė yra  $W_{krit}(\alpha) = 9,487729$  (Apskaičiuota ekselyje).

Pagal gautus rezultatus galime teigti, kad pasirinktų ekspertų vertinimai yra panašūs ( $W = 0,808$ ) ir ekspertų nuomonių suderinamumas yra statistiškai reikšmingas ( $16,6 > 9,49$ ).

Po pirmosios hipotezės iškėlimo, galima daryti išvadą, prie kurios buvo prieita vienareikšmiškai, t.y. visi ekspertai, šiai alternatyvai skyrė aukščiausią balą - įvesti lengvatinį tarifą pirmo būtinumo prekėms. Po iškeltos antrosios hipotezės, daugiausiai balų ekspertai skyrė alternatyvai, kuria teigiama, kad didžiausią įtaką biudžeto pajamoms, gaunamoms iš pridėtinės vertės mokesčio, sudaro vartojimo intensyvumas.

Vadinasi, PVM tarifas turi būti toks, kuris skatintų vartotojus pirkti kuo daugiau prekių



17 pav. Vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui (litai per mėnesį) 2007-2012 metais  
Sudaryta autorės remiantis LR Statistikos departamento duomenimis



Iš 17 paveikslo matyti, kad padidinus PVM tarifą 2010 metais vartojimo išlaidos ne padidėjo, o sumažėjo, vadinasi ir biudžeto pajamos mažėjo. Didinant PVM tarifą iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad padidės PVM pajamos, o tuo pačiu išaugs ir biudžeto pajamos. Tačiau kaip parodė Didžiojoje Britanijoje atlikti moksliniai tyrimai, PVM didinimas skatina infliacijos augimą, sumažina vartojimo išlaidas, dėl to darbo netenka tūkstančiai žmonių (UK Economic Outlook, 2010). Tokias pačias išvadas daro ir Lietuvos ekonomistai: dėl mažesnės visuminės paklausos po PVM pakėlimo konsoliduotas biudžetas tegaus apie 0,255 mlrd. litų. Dėl PVM padidinimo 2 proc. BVP sumažėja apie 0,6 proc. (Kuodis, 2009). Taigi, galima teigti, kad PVM tarifo didinimas nenulemia biudžeto pajamų augimo.

## IŠVADOS

1. Nustatyti ryšiui tarp PVM ir valstybės biudžeto pajamų, buvo naudojama koreliacinė analizė. Gauti rezultatai parodė, jog tarp dviejų kintamųjų yra stiprus koreliacijos ryšys.

2. Ryšio stiprumui išmatuoti buvo pasirinktas tiesinės regresijos lygtis. Iš to gavome tokius rezultatus: PVM padidėjus vienu milijardu litų valstybės biudžetas vidutiniškai padidėja 1,238 milijardo litų.

3. Reiškinių pokyčio intensyvumui skaičiuoti buvo pasirinkti du metodai: grandininis ir bazinis. Atlikus skaičiavimus bazinius būdu matome, kad PVM surinkimas mūsų šalyje nuo 2002 metų išaugo 129,21 proc., valstybės biudžeto pajamų surinkimas išaugo 77,08 proc. Tai rodo, kad PVM augimo tempas per pastarąjį dešimtmetį buvo 52,13 proc. didesnis nei valstybės biudžeto pajamų augimas

Skaičiuojant grandininio būdu buvo pastebėta, kad nors ir regresinė analizė ir parodė, kad tarp PVM ir biudžeto pajamų ryšys yra labai stiprus, tačiau PVM ir biudžeto pajamų surinkimo tempo kaita 2002-2012 metais parodė, kad PVM kitimo tempas ne visuomet yra toks pats kaip ir biudžeto pajamų. Tai lemia biudžeto struktūra: nors PVM ir sudaro didžiąją dalį biudžeto pajamų, tačiau kitos pajamos (akcizai, gyventojų pajamų mokestis ir kt.) taip pat stipriai įtakoja biudžeto pokyčių tempą.

4. Atlikto ekspertinio vertinimo rezultatai parodė: po iškelto pirmosios hipotezės, visi ekspertai, skyrė aukščiausią balą - įvesti lengvatinį tarifą pirmo būtinumo prekėms. Po iškelto antrosios hipotezės, daugiausiai balų ekspertai skyrė alternatyvai, kuria teigiama, kad didžiausią įtaką biudžeto pajamoms, gaunamoms iš pridėtinės vertės mokesčio, sudaro vartojimo intensyvumas.

5. Kaip parodė tyrimas, PVM lengvatų mažinimas, PVM tarifų didinimas nedavė tokių rezultatų, kokių buvo laukta: į valstybės biudžetą nebuvo surinkta tiek pajamų kiek tikėtasi. PVM reformą pastaraisiais metais įgyvendino ne viena ES valstybė (Suomija, Vokietija). Todėl apie tam tikras pridėtinės vertės mokesčio tobulinimo kryptis turėtų būti pagalvota ir mūsų šalyje, tačiau mokesčio bazė turėtų būti reformuojama atsižvelgiant į kitų valstybių patirtį. Tačiau nereikėtų apsiriboti vien Europos Sąjungos šalių patirtimi.

Teigiama, kad vieno PVM tarifo taikymas visoms prekėms ir paslaugoms būtų idealus sprendimas siekiant didžiausio ekonominio veiksmingumo. Tuo pat metu lengvatinius tarifus dažnai rekomenduojama taikyti visų pirma dėl sveikatos, kultūros ir aplinkos apsaugos priežasčių, siekiant sudaryti lygias ir lengvas sąlygas gauti švietimo bei kultūros informaciją ir pagalbą plėtojant išteklių požiūriu veiksmingą augimą, pagrįstą ekologinėmis inovacijomis ir žiniomis (Žalioji knyga

dėl PVM, 2010). Galima teigti, kad prie tokio reguliavimo, kuris yra įvardijamas Žaliojoje knygoje dėl PVM mūsų šalis priartėjo 2009 metais: buvo panaikintos PVM lengvatos daugeliui prekių ar paslaugų grupių, sumažinti PVM tarifai pakelti nuo 5 iki 9 procentų, t.y. dar labiau priartėjama prie vieningo PVM tarifo. Lietuvos PVM tarifo padidinimas yra ne išimtis kitų valstybių narių atžvilgiu. PVM tarifas buvo padidintas ir Čekijoje, Vengrijoje, Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje ir kitose ES šalyse. Tačiau daugelyje ES šalių, kuriose bendras PVM tarifas buvo aukštas ar buvo padidintas buvo palikta galioti lengvatinių PVM tarifų sistema socialiai jautrioms paslaugoms ar prekėms (maistui ir kt.) Lietuva šiuo atveju yra išimtis kitų valstybių narių kontekste, kaip pirmoji šalis atsisakiusi taikyti lengvatinius PVM tarifus ir taikanti tokį aukštą PVM tarifą (Bikas, Saikevičius, 2010). Tačiau, kaip parodė atlikta analizė tai nedavė norimų rezultatų, todėl PVM vis dar tebėra ta sritis, kurią reikėtų reformuoti.

## REKOMENDACIJOS

### 1. *PVM lengvatinių tarifų mechanizmo pertvarkymas.*

Kaip jau buvo minėta lengvatiniai PVM tarifai yra socialinės politikos priemonė, kurios tikslas – sumažinti mokesčių našta mažas pajamas gaunančioms grupėms. Tačiau tokiomis pat lengvatomis naudojasi ir žmonės, gaunantys dideles pajamas. Pavyzdžiui, šiuo metu Lietuvoje taikomas 9 procentų lengvatinis tarifas šildymui ir karštam vandeniui. Tačiau šiomis paslaugomis naudojasi ir žmonės, kurių mėnesio darbo užmokestis yra 1000 litų, ir tie, kurie per mėnesį uždirba 3000 litų. Todėl galima daryti išvadą, kad lengvatiniai PVM tarifai tik iš dalies pasiekia tikslą, dėl kurio jie yra taikomi. Todėl, dauguma valstybių pastaraisiais metais ieško būdų kaip palengvinti mokesčių našta mažiau uždirbantiems, tuo pačiu neteikiant naudos turtingiesiems. Ne vienoje valstybėje jau taikoma toks PVM apmokestinimo modelis, kuomet vienodu PVM tarifu apmokestinamos visos prekės ir paslaugas, nedarant jokių išimčių, tačiau mažas pajamas gaunantiems asmenims yra teikiamos kompensacijos už PVM permoką. Toks PVM modelis pastaraisiais metais buvo įvestas Naujojoje Zelandijoje, kur kaip minėta, mažas pajamas gaunantys remiami per vienkartinių išmokų bazę. Be to, Naujosios Zelandijos 2010 mokesčių reforma siekiama kompensuoti didesnę PVM tarifą didinant pašalpas vyresniems ir pensinio amžiaus žmonėms, šeimoms, turinčioms mažų vaikų ar studentams. Šveicarijoje taip pat numatyta taikyti panašią sistemą: panaikinamos lengvatos, standartinis PVM tarifas sumažinamas 6 procentais ir tam tikras procentas PVM turėtų būti visiškai kompensuota 40 proc. namų ūkių (tai yra, mažas pajamas gaunantys namų ūkiai) Pagal Šveicarijos vyriausybę, socialiai teisingiau bus pasiekti vieną PVM normą ir išplėsti kompensavimo mechanizmą, o ne su sumažinti PVM tarifus visiems ar numatyti tam tikras išimtis (Charlet, Owens, 2010).

Kitas būdas reformuoti šalies PVM sistemą būtų nustatyti bendrą PVM tarifą, tačiau mažesnę nei dabar taikomas ir nustatyti naują – prabangos prekių mokestį. Toks mokestis taikomas Čilėje (nuo 20 iki 110 procentų), Tunise (nuo 10 iki 700 procentų), Turkijoje (nuo 7 iki 40 procentų).

### 2. *PVM administravimo gerinimas*

Tai dar vienas būdas padidinti iš PVM gaunamas biudžeto pajamas. Tačiau jis nėra toks lengvas, kaip, pavyzdžiui, PVM tarifo didinimas. PVM nesurinkimas yra didelė problema ES, Europos Komisija nurodė, kad 25 ES valstybėse per 2006 metus buvo nesurinkta 106,7 bilijono eurų PVM. Vienas iš būdų pagerinti savo PVM auditą – didinant priklausomybę nuo elektroninio audito arba reikalauti, kad mokesčių mokėtojai pateiktų standartines mokesčio audito failus (SAF-T), kaip rekomendavo OECD. Tai daroma Portugalijoje ir Liuksemburge nuo 2011 m. sausio. Kitas būdas yra įvesti savanoriškas atitikties programas ir mokesčių kontrolės sistemas, kaip

Nyderlanduose. (Lejeune, 2011). Kaip matyti visi šie būdai reikalauja iš valstybės didelių investicijų tiek pinigine, tiek žmogiškųjų išteklių prasme. Tačiau, jei ir toliau PVM nesurinkimo mastai bus tokie dideli, siekiant padengti biudžeto deficitą valstybė turės imtis priemonių, kad būtų pagerintas PVM administravimas.

### 3. *PVM reformos įgyvendinimas*

Pažymėtina tai, kad PVM yra mokeskis iš kurio surenkama didžioji valstybės biudžeto pajamų dalis, todėl bet kokios su šiuo mokesčiu susijusios korekcijos turi būti labai apgalvotos, turi būti įvertintas jų naudingumas. Kaip parodė neseni įvykiai mūsų šalyje (staigus PVM tarifo padidinimas 3 procentais, PVM lengvatų panaikinimas), greiti sprendimai neduoda siekiamos naudos. PVM reforma turi būti vykdoma palaipsniui, tam tikrais etapais. Pavyzdžiui, Šveicarijoje PVM reformą parlamentas patvirtino 2008 metų birželio mėnesį. Pirmoji reformos dalis – PVM administravimo pertvarkymas pradėta įgyvendinti 2010 metų vasarį, antroji dalis – dar vėliau. Toks nuoseklus reformos įgyvendinimas padeda parengti tinkamą teisinę bazę, įdiegti reikiamas informacines sistemas ir kita. Taigi, norint, kad mokesčių reforma būtų efektyvi būtina ne tik numatyti jos kryptis, tačiau ir jas tinkamai įgyvendinti ir tik tuomet bus užtikrinta visuomenės, verslo ir vyriausybės gerovė.

Galima teigti, kad PVM tarifo padidinimas bei PVM lengvatų panaikinimas mūsų šalyje neatnešė lauktų rezultatų. Todėl artimiausiu metu Lietuva turės pagalvoti apie kitokio pobūdžio PVM reformas, kurios leistų kaip galimą labiau priartėti prie Europos Komisijos nustatyto tikslo: standartinis PVM tarifas visoms prekėms ar paslaugoms. Tai būtų galima padaryti keliais būdais: prabangos prekių apmokestinimu arba PVM lengvatų padengimu per kompensavimo mechanizmus. Be to, turėtų būti reformuotas PVM mokesčio administravimas. Pažymėtina, kad bet kokie koregavimai, susiję su PVM mokesčiu turi būti nuoseklūs ir gerai apgalvoti.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Ališauskaitė-Paulavičienė, J. (2006). Pridėtinės vertės mokestis per 2 savaites. Vilnius:
2. Amicorum, L., Žilius, J., Kostitucinė teisė: vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
3. Bartkus, E., Buškevičiūtė, E. Finansai ir kreditas: Lietuvos sąlygos ir užsienio patirtis. –Kaunas: Technologija, 1993.
4. Bartosevičienė V. Ekonominė statistika.– Kaunas: Technologija, 2008.
5. Bartosevičienė V. Ekonominės statistikos pagrindai. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2010
6. Bendikienė D., Šaparnis G, Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004), 2006.
7. Bikas D., Saikevičius E. The reform of value-added tax in Lithuania: productivity and collection efficiency// 6th International Scientific Conference May 13–14, 2010, Vilnius, Lithuania.
8. Borselli F, Chiri S, Romagnano E. Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union// International VAT monitor january/february 2012.
9. Buškevičiūtė, E., Violeta Pukelienė. Valstyvės mokesčių sistema. Mokomoji knyga – Kaunas, 1998
10. Charlet A., Owens J. An International Perspective on VAT// Tax Notes International, 2010, Vol.59.
11. Crawford, I., Keen, M., Smith, S. Value Added Tax and Excises// Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design, 2010.
12. Davulis G., Lietuvos mokesčių politikos, vykdytos krizės sąlygomis vertinimas // International scientific conference problems of tax policy. Mokslo darbai. – Vilnius. Mykolo Romerio universitetas, 2012.
13. Dėl Lietuvos respublikos 2012 metų Valstybės finansinių ir biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinių, valstybės skolos ataskaitų ir valstybės biudžeto vykdymo // Valstybinio audito išvada ir ataskaita, 2013
14. Dilius, A., Kareivaitė, R. Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste // Vadyba. 2010, Nr. 17.
15. Dubauskas G. Finansų valdymo teorijos. – Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija, 2011.

16. ES Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir taip nustatomas kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmas.
17. European commission. On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system// Green paper. Brussels, 1.12.2010, No. COM(2010) 695 final. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future\\_vat/com\(2010\)695\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf)
18. Europos Komisijos Žalioji knyga. PVM ateitis: paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas// Briuselis, 2010.12.1. KOM(2010) 695 galutinis
19. Europos parlamento internetinė svetainė. Prieiga per internetą: [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU\\_4.18.4.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU_4.18.4.pdf)
20. Eur – lex. Prieiga per internetą: <http://eurlex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=lt&ihtmlang=lt&lng1=lt.lt&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=477267:cs>
21. Feige, E. L., McGee, R. T. Sweden`s Laffer Curve: Taxation and the Unobserved Economy // Scandinavian Journal of Economics. 1993, No. 8.
22. Friedman, E., Johnson, S., Kaufmann, D., Zoi - do-Lobaton, P. Dodging the Grabbing Hand: the Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries // Journal of Public Economics. 2000, No. 76, issue 3.
23. Grambaitė G. PVM apmokestinimo sistema Prancūzijoje bei jos problematika//
20. Heijman, W. J. M., van Ophem, J. A. C. Willingnessto Pay Tax the Laffer Curve Revisited for OECD Countries// The Journal of Socio- Economics. 2005. No. 34, issue 5
24. Oficiali Europos sąjungos internet svetainė: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/policies/tax/article\\_7322\\_lt.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm)
25. VAT rates applied in the member states of the European Union. European commission. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)
26. Europos parlamento internetinė svetainė. Prieiga per internetą: [http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU\\_4.18.4.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/lt/FTU_4.18.4.pdf)
27. Prieiga per internetą: <http://www.finita.lt/mokesciu-info/pridetines-vertes-mokestis/reglamentavimas-lietuvoje/>
28. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą: [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/2010aiskra.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/2010aiskra.pdf)

29. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/fm\\_2009\\_biudzeto\\_apyskaita.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/fm_2009_biudzeto_apyskaita.pdf)
30. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_a\\_pz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_surinkimas_a_pz.pdf)
31. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas)
32. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/Ataskaita\\_2011\\_metin\\_e\\_.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2011_metin_e_.pdf)
33. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/Ataskaita\\_2012\\_metin\\_e.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2012_metin_e.pdf)
34. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_a\\_pz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_surinkimas_a_pz.pdf)
35. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/Ataskaita\\_2011\\_metin\\_e\\_.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2011_metin_e_.pdf)
36. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/Ataskaita\\_2012\\_metin\\_e.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2012_metin_e.pdf)
37. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas)
38. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga pe internetą:  
[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas)
39. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga per internetą:  
<http://www.finmin.lt/web/finmin/mokesciai>
40. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga per internetą:  
<http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm>
41. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga per internetą:  
<http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#r1>
42. Finansų ministerijos puslapis. Prieiga per internetą:  
<http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#r1>
43. International VAT. Prieiga per internetą:



<http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/new-27-vat-rate-in-hungary-in-2012.html>

44. 1st INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE "PROBLEMS OF TAX POLICY" ,MAY 17, 2012.– Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
45. Juknelienė D., Lietuvos mokesčių sistemos raida, 2005
46. Kasnauskienė G. Statistika verslo sprendimams. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2010
47. Koncevičienė, I., Priovelis, M. Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas, 2012
48. Kuodis R. Dėl mokesčių tarifų didinimo ir viešojo sektoriaus atlyginimų mažinimo pasekmių vertinimo (projektas pastaboms)
49. Kuodis, R., Viešųjų finansų krizė ir jos padariniai., 2006
50. Laffer, A. B. The Laffer curve: Past, Present, Future // Executive summary Backgrounder. 2004. No. 1765.
51. Lavišauskaitė k. ir Šinkūnienė K., Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje, 2006.
52. Lejeune I. The EU VAT Experience: What Are the Lessons? // The VAT reader, 2011.
53. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. Valstybės finansai. - VDU: Kaunas, 2003.
54. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47.
55. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
56. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004. Nr. 63-2243.
57. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios. 2012, Nr. 79-4090.
58. LR Valstybės kontrolė. Valstybinio audito ataskaita. Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatų taikymo, 2006 m. gruodžio 19 d. Nr. 8000-7P-31.
59. LR Vyriausybės nutarimas dėl LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo// Valstybės žinios, 2002, Nr. 60-2429.
60. Lukoševičius V., Stankevičius P. Nacionalinio biudžeto struktūros pokyčiai// Lietuvos ūkio transformacija 1990-2005. Ekonominės ir socialinės studijos. Mokslinių straipsnių rinkinys. – Vilnius: Lietuvos edukologijos universiteto leidykla, 2006.
61. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas:  
<http://www.infolex.lt/ta/66285>
62. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 7 str.  
<http://www.infolex.lt/ta/76519:str7>
63. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 8 str.  
<http://www.infolex.lt/ta/76519:str8>
64. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 9 str.

<http://www.infolex.lt/ta/76519:str9>

65. Lietuvos respublikos seimas. Prieiga per internetą:

<http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=163423>

66. Lietuvos respublikos seimas. Prieiga per internetą:

[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=231855](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231855) 13 str.

67. Lietuvos respublikos seimas. Prieiga per internetą:

[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=388680&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=388680&p_query=&p_tr2=)

68. Mauricas Ž. Mokesčių sistema: aukso vidurio beįieškant// Valstybė, 2011.

69. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai.– Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

Pačiolis. p. 56-58.

70. Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje.

Doc. Dr. Kristina Levišauskaitė, Doktorantė Kristina Šinkūnienė. VDU. ISSN 1648-2603 • VIEĐOJI POLITIKA IR ADMINISTRATIVIMAS • 2006. Nr. 15

71. Mokslinės minties šventė 2013. Mokslinės konferencijos pranešimai. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013

72. Pajuodienė G. M., Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse

73. Puzinskaitė E., Klišauskas R. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai// Jurisprudencija. 2012, Nr. 19(2).

74. Rakauskienė O. G. Valstybės ekonominė politika.– Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006.

75. Rudytė, D., Šalkauskienė, L., Lukšienė, L. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius.

76. Smalakenė, E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas// Jurisprudencija, 2003.

77. Smalakenė, E., Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai// Jurisprudencija, 2004.

78. Smalenskas G. Finansai.– Vilnius: Homo liber, 2007.

79. Sujietaitė, D., Kurtinaitytė – Venediktovienė D., Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumo ekonominė analizė. Mokslinės minties šventė, 2013.

80. Šapalienė L., Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai, Vilnius, 2008.

81. Štreimikienė D., Mikalauskienė A., Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste, 2006.

82. Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A. Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2011. 1 (21). 44–57.

83. TuanMinhLe, Valueaddedtaxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. PaperpreperedfortheWorldBankcourseonPracticalIssuesofTaxPolicyinDevelopingCountries. Washington D.C., April 28-May 1, 2003.
84. Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai// Jurisprudencija, 2003, t. 48(40); 107–121. Vertinimo, 2013 m. rugsėjo 23 d.
85. Vadyba// Journal of management, 2010 Nr. 1 (17)  
[http://www.ltvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba\\_2010%2817%29.pdf](http://www.ltvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_2010%2817%29.pdf)
86. Valstybinė mokesčių inspekcija. Prieiga per internetą:  
<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10830963>

## **ANOTACIJA**

**Sidaraitė G.** Pridėtinės vertės mokesčio įtaka valstybės biudžeto pajamoms/magistro baigiamasis darbas. Darbo vadovė docentė dr. Liucija Birškytė – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014 – 63 p.

Magistro baigiamojo darbo teorinėje dalyje atskleista Lietuvos valstybės biudžeto samprata, aptarta šalies mokesčių sistema, esminiai apmokestinimo principai. Taip pat išanalizuoti esminiai vieno svarbiausių mūsų šalies mokesčių – pridėtinės vertės mokesčio – aspektai: pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimas, mokesčio tarifai ir jų kaita, jo atskaita, vaidmuo šalies biudžete, taip pat apžvelgtas pridėtinės vertės mokestis Europos Sąjungos šalyse. Praktinėje darbo dalyje siekiama atsakyti į klausimą koks pridėtinės vertės mokesčio dydis yra optimaliausias. Siekiant pateikti atsakymą ištirta pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įtaka Lietuvos biudžeto pajamoms, lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio įtaka nacionaliniam Lietuvos biudžetui, pridėtinės vertės mokesčio tarifų kaitos poveikis nacionaliniam biudžetui. Darbo gale pateiktos išvados bei rekomendacijos kaip Lietuvoje galėtų būti tobulinamas pridėtinės vertės mokestis.

**Raktiniai žodžiai:** biudžetas, pridėtinės vertės mokestis

## **ABSTRACT**

G. Sidaraitė. Effect of value added tax on the revenue of the state budget/Final Master thesis. Work supervisor Assoc. professor, dr. Liucija Birškytė – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance Management, 2014 – 63 p.

In theoretical Master's thesis part is disclosed Lithuanian state budget concept, discussed our country's tax system, the essential principles of taxation . It is also analyzed essential one of the most important our country's taxes - value added tax – aspects: value added tax regulations , tax rates and changes, the role of this tax in the country's budget, as well as reviewed their value added Tax in the EU. In the practical part of the thesis aims to answer the question of what value-added tax rate is optimal . In order to respond researched collection of value added tax on the Lithuanian budget revenues , reduced value added tax on Lithuanian national budget , value-added tax rate change on the national budget. Work at the end of the conclusions and recommendations to Lithuania should be developed value-added tax.

**Key words:** budget, value-added tax.

## SANTRAUKA

PVM mokestis yra labai svarbi Lietuvos mokesčių sistemos dalis. PVM dalis bendrose pajamose sudarė vidutiniškai 50 proc. Nuo to, kaip pavyks surinkti pajamas į biudžetą, priklausys visos visuomenės gerovė: švietimo, kultūros, mokslo, sveikatos apsaugos, socialinio aprūpinimo ir socialinės šalpos, gamtos apsaugos priemonių įgyvendinimas, ūkio plėtra, valstybinės valdžios įstaigų funkcionavimas, krašto apsauga ir kita. per mažai dėmesio skiriama surenkamų pajamų analizei ir PVM tarifo analizei. Lietuvoje per mažai yra analizuojama, kaip Valstybės pajamas veikia padidintas ar sumažintas mokesčio tarifas, lengvatiniai PVM tarifai. Kokios atsiranda kitos neigiamos arba teigiamos pasekmės pakeitus mokesčio dydį.

Dėl šios priežasties magistro baigiamajame darbe nagrinėjama kaip kintant PVM tarifui keičiasi valstybės biudžeto pajamos. Ar PVM kitimas turi įtakos valstybės biudžeto pajamoms, jei taip, tai kokią įtaką jis daro. Stengiamasi nustatyti, koks PVM dydis yra optimaliausias.

Tyrimui atlikti naudojami sisteminės analizės, lyginamasis, analitinis kritinis, statistinių duomenų analizės, regresinės, koreliacinės analizės metodai. Svarbiausi yra sisteminės bei regresinės analizės metodai. Jie naudojami analizuojant PVM tarifų pokyčių, lengvatų įtaką Lietuvos biudžetui, PVM ryšį su biudžetu. Lyginamasis metodas – lyginami Lietuvos ir Europos Sąjungos šalių PVM tarifai, teisinis reglamentavimas. Naudojantis analizės metodu išskiriami svarbiausieji, esminiai Lietuvos mokesčių sistemos, PVM bruožai. Analitinis kritinis metodas taikomas siekiant įvertinti dabar taikomo PVM teigiamus bei neigiamus aspektus. Apibendrinimo metodas taikomas darant magistro darbo išvadas.

Magistro baigiamojo darbo išvadose aptariami atliktų analizių rezultatai. Taip pat konstatuojama, kad PVM yra vis dar ta sritis kurią reikėtų reformuoti, neapsiribojant vien Europos Sąjungos šalių patirtimi. Taip pat aptiriamos PVM mokesčio tobulinimo kryptys: PVM tarifų mechanizmo pertvarkymas, administravimo gerinimas, reformos įgyvendinimas.

## SUMMARY

The VAT tax is a very important component of the Lithuanian tax system. In total revenue, the VAT accounted for an average of 50 per cent. The collection of budget revenue determines the overall well-being of society: implementation of educational, cultural, science, health, social welfare and social assistance measures, environmental protection, economic development, functioning of government agencies, defence and others. Insufficient attention is paid to the analysis of collection of revenue and the analysis of the VAT rate. Lithuania as insufficient analysis of how state revenue is affected by the increased or reduced tax rate, and preferential VAT rates. What are other negative or positive consequences upon changing the tax rates. For this reason, the Final Master's thesis examined how variations in the VAT rate affect the state revenues. Does the VAT change affect the state budget revenues, and if so, what impact does it make. Efforts are made to determine the optimal rate of VAT.

The study was performed using the methods of systematic analysis, comparative, critical analysis, and statistical data analysis, regression and correlation analysis. Most important are the methods of systemic and regression analysis. They are used in the analysis of the impact of VAT rate changes and preferential taxes on the Lithuanian budget and relation of VAT with the budget. The comparative method includes comparison of the VAT rates and legal regulation of Lithuania and European Union countries. The analytical method is used to determine the key and essential features of the Lithuanian tax system, and the VAT. The analytical method is applied for critical assessment of the positive and negative aspects of the current VAT. Summary method is applied for the findings of the Master's thesis. The findings of the Final Master's thesis describes the results of the analyses performed. It also states that the VAT is still an area that should be reformed, not limited to the European Union countries. It also discusses the areas for VAT tax improvement: rearrangement of the VAT rate mechanism, improvement of administration, and implementation of the reform.